

**(IN)EFICIÊNCIA DO MODELO ATUAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: AUSÊNCIA DE UMA LEI GERAL, OS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS FISCAIS, MODELO UNITÁRIO E PARITÁRIO DOS ÓRGÃOS RECURSAIS**

*(IN)EFFICIENCY OF THE CURRENT MODEL OF ADMINISTRATIVE TAX PROCEDURE: ABSENCE OF A GENERAL LAW, ADMINISTRATIVE TAX COURTS, UNITARY AND PARITARY STRUCTURE OF APPELLATE BODIES*

**Fernanda Bitencourt da Silva<sup>1</sup>**

**Polyana Werncke Coan<sup>2</sup>**

**Cleucio Santos Nunes<sup>3</sup>**

**Resumo:** O artigo analisa a (in)eficiência do atual modelo de processo administrativo tributário no Brasil, marcado pela ausência de uma lei geral, pela limitação das competências dos tribunais administrativos e pela estrutura paritária dos órgãos recursais. A partir da comparação com os sistemas adotados na França, Itália e Inglaterra,

**Abstract:** *This article analyzes the (in)efficiency of the current model of administrative tax proceedings in Brazil, characterized by the absence of a general law, the limited competence of administrative tax courts, and the parity-based structure of appellate bodies. By comparing the systems adopted in France, Italy, and England, the*

<sup>1</sup> Possui graduação em Direito pela Faculdade Baiana de Direito (2017), especialização em Direito Administrativo pela FACULDADE FOCUS (2022), especialização em Direito Tributário pela FACULDADE FOCUS (2022) e pelo Colégio Módulo (2011). Atualmente é Auditora-Fiscal do Governo do Distrito Federal.

<sup>2</sup> Possui graduação em Engenharia Mecânica pela Universidade Federal de Santa Catarina (2015). Apesar de ter trabalhado com Engenharia Mecânica por um curto período de tempo após a formação, descobriu ter vocação para atuar no setor público, tendo se encontrado especificamente na Área Fiscal. Atualmente é Auditora Fiscal da Receita do Distrito Federal, tendo se especializado na área com Cursos de Pós Graduação em Gestão Fiscal e Tributária e em Direito Tributário.

<sup>3</sup> Doutor em Direito pela Universidade de Brasília - UNB (2016) - linha de pesquisa "Direito, Estado e Constituição". Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Católica de Santos (2004). Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP (1997). Graduado em Direito pela Universidade Católica de Santos (1993). Membro do Grupo de Pesquisa "Igualdade, Diversidade, Democracia e Tributação" da Universidade Católica de Brasília - UCB, desde 2021 e do Grupo de Pesquisa "Estado, Constituição e Direito Tributário" da Universidade de Brasília - UNB, desde 2012. Atualmente é professor da Universidade Católica de Brasília - UCB e do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB. Na administração pública, foi Membro do Governo de Transição (2022), junto ao Grupo Técnico de Transparência Controle e Integridades. Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais Federais - CARF (representação dos contribuintes). Foi Vice-Presidente Jurídico dos CORREIOS (2013/2015), Consultor Jurídico do Ministério das Cidades (2007/2011) e Coordenador-Geral de Assuntos Contenciosos da Consultoria Jurídica do MEC (2006/2007). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Financeiro, Tributário, Administrativo e Ambiental. Autor dos livros: Justiça Tributária - 2 edição (Fórum - 2024), Curso Completo de Direito Processual Tributário - 6 edição (Saraiva - 2024); Curso de Direito Processual Tributário (Dialética - 2010); Direito Tributário e Meio Ambiente (Dialética - 2005) e Teoria e Prática do Processo Tributário (Dialética - 2002). É também autor de outras obras jurídicas nas áreas mencionadas. Advogado e Consultor Jurídico. Ex-Conselheiro do CARF.

ISSN 1980 - 8860

discute-se a viabilidade de incorporar elementos de especialização técnica e maior efetividade à realidade brasileira. O texto também revisita o Anteprojeto de Código de Processo Administrativo Tributário de 1995 e analisa as inovações propostas pelo Projeto de Lei nº 2.483/2022. Constata-se que a superação das disfunções atuais exige um novo arranjo normativo, pautado pela uniformidade, especialização e segurança jurídica.

*study discusses the feasibility of incorporating elements of technical specialization and greater effectiveness into the Brazilian context. The text also revisits the 1995 Draft Bill of the Administrative Tax Procedure Code and examines the innovations proposed by Bill No. 2,483/2022. It concludes that overcoming the current dysfunctions requires a new normative framework grounded in uniformity, specialization, and legal certainty.*

**Palavras-chaves:** Processo Administrativo Tributário; Tribunais Administrativos Fiscais; Jurisdição Administrativa; Lei Geral; PL 2483/2022.

**Keywords:** *Administrative Tax Procedure; Administrative Tax Courts; Administrative Jurisdiction; General Law; Bill No. 2,483/2022.*

**Sumário.** Introdução. 1. Sistemas de Jurisdição Administrativa. 2. Processo Administrativo Tributário em Perspectiva Comparada. 3. O Anteprojeto de Código de Processo Administrativo Tributário de 1995. 4. Propostas de Atualização do Processo Tributário Brasileiro. 5. Análise do Projeto de Lei nº 2.483, de 2022. Conclusão.

## INTRODUÇÃO

O processo administrativo tributário brasileiro constitui uma das engrenagens centrais da relação entre o Estado e o contribuinte, funcionando como instrumento de controle da legalidade da atuação fiscal e de realização dos direitos fundamentais no âmbito tributário. No entanto, a ausência de uma lei geral que discipline de forma uniforme os procedimentos adotados pelos diferentes entes federativos gera uma fragmentação normativa que compromete tanto a eficiência administrativa quanto a segurança jurídica. Essa multiplicidade de regimes somada à limitação das competências dos tribunais administrativos evidencia as disfunções de um modelo que se mostra desatualizado frente às demandas contemporâneas de racionalidade e efetividade.

A relevância do tema se intensifica no contexto atual de busca por um sistema tributário mais simples, transparente e harmônico, objetivo reafirmado pela Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023. Se por um lado o país avança na simplificação da tributação sobre o consumo, por outro ainda carece de uma reestruturação processual que assegure a coerência e a efetividade da atuação estatal. A ineficiência do contencioso administrativo, marcada por excesso de litigiosidade e morosidade, impacta não apenas a arrecadação e a previsibilidade fiscal, mas também o exercício dos direitos dos contribuintes e a própria legitimidade do Estado.

Nesse panorama, compreender as causas estruturais da ineficiência do modelo vigente é condição indispensável para o aprimoramento da justiça fiscal. A comparação com as experiências estrangeiras, especialmente de países como França, Itália e Inglaterra, revela caminhos possíveis para a incorporação de elementos de especialização técnica, uniformidade procedimental e valorização dos meios autocompositivos. A análise desses modelos permite refletir sobre como o Brasil pode compatibilizar sua tradição de jurisdição una com a necessidade de modernização e de fortalecimento da esfera administrativa como instância de solução de controvérsias tributárias.

O presente artigo, portanto, propõe-se a analisar criticamente a (in)eficiência do atual modelo de processo administrativo tributário brasileiro. Para tanto, parte-se da investigação dos sistemas de jurisdição administrativa em perspectiva comparada, revisita-se o Anteprojeto de Código de Processo Administrativo Tributário de 1995 e examinam-se as propostas de reforma mais recentes, com destaque para o Projeto de Lei nº 2.483, de 2022. Busca-se, com isso, evidenciar os principais entraves e propor diretrizes para a construção de um contencioso administrativo tributário mais justo, célere e racional, capaz de equilibrar o interesse arrecadatório do Estado com as garantias fundamentais do contribuinte e de contribuir para a efetividade do sistema tributário nacional.

## 1. SISTEMAS DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA

A organização da função jurisdicional constitui uma das questões fundamentais do direito processual, influenciando diretamente na estruturação dos sistemas de resolução de conflitos entre a Administração Pública e os particulares. No âmbito específico do processo administrativo fiscal, a escolha entre sistemas de unidade ou dualidade de justiça assume particular relevância, determinando não apenas a competência para conhecer dos litígios tributários, mas também influenciando a natureza e os procedimentos aplicáveis à resolução desses conflitos.

O presente capítulo dedica-se à análise das principais características de ambos os sistemas, promovendo uma avaliação crítica das vantagens e desvantagens inerentes a cada modelo organizacional.

No regime de “jurisdição una” toda atividade administrativa pode ser revista pelo Poder Judiciário. O sistema de unidade de justiça caracteriza-se pela concentração da função jurisdicional numa única ordem jurisdicional, tradicionalmente a Justiça Comum, que detém competência universal para conhecer de todos os litígios, independentemente da natureza das partes envolvidas ou da matéria em discussão, conforme conceitua Hely Lopes Meirelles.<sup>4</sup>

Contudo, o Poder Judiciário, ao fiscalizar as ações da Administração Pública, deve restringir-se apenas ao exame da legalidade dos atos, sem adentrar no mérito administrativo propriamente dito. Isso significa que os juízes não podem questionar ou substituir as escolhas feitas pelos administradores públicos quando estas envolvem critérios de conveniência e oportunidade - elementos que caracterizam a discricionariedade administrativa. Essa limitação é essencial para preservar a autonomia de cada poder e evitar que o Judiciário invada a esfera de competência do Executivo, substituindo decisões técnicas e políticas tomadas por autoridades legitimamente investidas dessa função.

O Brasil adota o sistema de jurisdição una, conforme estabelecido no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal de 1988: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Assim, qualquer litígio pode ser revisto pelo Poder Judiciário. Conforme destaca Cleucio Santos Nunes, essa posição já foi inclusive ratificada pelo Supremo Tribunal Federal através da Súmula nº 473, a qual estabelece a possibilidade da Administração anular ou revogar seus próprios atos, com a ressalva da proteção dos direitos adquiridos e da apreciação judicial, em todos os casos.<sup>5</sup>

Como vantagem do sistema de jurisdição una podemos citar a imparcialidade dos julgadores, que decorre da independência institucional do Poder Judiciário e das garantias

<sup>4</sup> O sistema judiciário ou de jurisdição única, também conhecido por sistema inglês e, modernamente, denominado sistema de controle judicial, é aquele em que todos os litígios - de natureza administrativa ou de interesses exclusivamente privados - são resolvidos judicialmente pela Justiça Comum, ou seja, pelos juízes e tribunais do Poder Judiciário. Tal sistema é originário da Inglaterra, de onde se transplantou para os Estados Unidos da América do Norte, Bélgica, Romênia, México, Brasil e outros países. MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15 set. 2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 59.

<sup>5</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 260.

constitucionais asseguradas aos magistrados (como vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de subsídios), permitindo que julguem sem sofrer pressões externas, inclusive quando suas decisões contrariam os interesses da Administração Pública.

Uma das principais desvantagens do sistema, tal como funciona atualmente no Brasil, é a exigência de especialização por parte dos juízes da justiça comum, sejam eles estaduais ou federais, para julgar determinadas controvérsias. Essa especialização, no entanto, é de difícil concretização, dado o volume e a diversidade de matérias que esses magistrados precisam enfrentar. Como consequência, os juízes acabam tendo de atuar de forma generalista, o que pode levar a decisões que geram forte percepção de injustiça — especialmente no que se refere à Administração Pública. Em muitos casos, os interesses individuais acabam sendo privilegiados em detrimento do interesse coletivo, com base na ideia de que o cidadão está sempre em posição de desvantagem frente ao poder público.

O outro modelo jurisdicional adotado em alguns países é o denominado sistema contencioso-administrativo, também conhecido como sistema de dualidade de jurisdição. Nesse modelo, existem pelo menos dois órgãos jurisdicionais atuando em matérias distintas. Porém, cada um desses ramos possui autoridade para proferir decisões autônomas e definitivas, que produzem coisa julgada, sem que haja possibilidade de revisão ou reapreciação por parte do outro.<sup>6</sup>

O sistema dualista de jurisdição surgiu na França, logo após a Revolução Francesa. A ideia era separar as funções administrativas das funções judiciais, impedindo que os juízes comuns interferissem nas decisões do governo. Essa separação foi estabelecida pela Lei de 16-24 de agosto de 1790, que proibia os tribunais de julgar atos da Administração.<sup>7</sup> Com isso, foi criada uma Justiça administrativa própria, com órgãos especializados, como o Conselho de Estado (*Conseil d'État*), para resolver os conflitos entre o Estado e os cidadãos. Segundo José dos Santos Carvalho Filho<sup>8</sup>:

Esse sistema, adotado pela França e pela Itália, entre outros países sobretudo europeus, apresenta juízes e tribunais pertencentes a Poderes diversos do Estado. Em ambas as Justças, as decisões proferidas ganham o revestimento da *res iudicata*, de modo que a causa decidida numa delas não mais pode ser reapreciada pela outra. É desse aspecto

<sup>6</sup> Referindo-se à opção brasileira de não adoção do modelo dual, destaca Maria Sylvia Zanella Di Pietro sobre o tema: “Esse dispositivo significa a adoção, no direito brasileiro, do sistema de unidade de jurisdição, ao contrário de outros países que seguiram o direito francês e adotaram o sistema da dualidade de jurisdição, que admite, ao lado da jurisdição comum, a jurisdição administrativa, com competência para dirimir conflitos de interesse envolvendo a Administração Pública, com força de coisa julgada”. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 1406.

<sup>7</sup> A Revolução (1789), imbuída de liberalismo e ciosa da independência dos Poderes, pregada por Montesquieu, encontrou ambiente propício para separar a Justiça Comum da Administração, com o quê atendeu não só ao desejo de seus doutrinadores como aos anseios do povo já descrente da ingerência judiciária nos negócios do Estado. Separaram-se os Poderes. E, extremado os rigores dessa separação, a Lei 16, de 24.8.1790, dispôs: “As funções judiciárias são distintas e permanecerão separadas das funções administrativas. Não poderão os juízes, sob pena de prevaricação, perturbar, de qualquer maneira, as atividades dos corpos administrativos”. MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15 set. 2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 56.

<sup>8</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 1411.



que advém a denominação de sistema de dualidade de jurisdição: a jurisdição é dual na medida em que a função jurisdicional é exercida naturalmente por duas estruturas orgânicas independentes – a Justiça Judiciária e a Justiça Administrativa.

Conforme destaca Carvalho Filho, o sistema de dualidade de jurisdição apresenta como principal benefício a especialização técnica dos julgadores.<sup>9</sup> Isso significa que, por conhecerem melhor a realidade da Administração Pública e suas normas internas, os tribunais administrativos conseguem julgar de forma mais técnica e adequada ao contexto prático, o que aumenta a qualidade e a coerência das decisões. Outro ponto relevante é a descongestionamento do Judiciário Comum, já que parte significativa dos conflitos entre particulares e o Estado é resolvida no âmbito administrativo, reduzindo a sobrecarga de processos nos tribunais judiciais. Por fim, o sistema dualista ainda reforça a autonomia da Administração Pública, permitindo que os conflitos sejam resolvidos em suas próprias estruturas.

Contudo, o sistema dualista também apresenta suas desvantagens, principalmente no que diz respeito à falta de imparcialidade e à dificuldade de acesso a uma revisão judicial plena. Uma das críticas mais recorrentes é o fato de que os tribunais administrativos, embora possuam certa autonomia, ainda fazem parte da estrutura do Estado, o que pode comprometer a neutralidade do julgamento em favor da Administração Pública. Como bem pontua Meirelles, entre outros inconvenientes sobressai o do estabelecimento de dois critérios de Justiça: um da jurisdição administrativa, outro da jurisdição comum.<sup>10</sup> Além disso, a inexistência de controle jurisdicional amplo sobre as decisões administrativas pode restringir o direito de acesso à justiça e comprometer a proteção dos direitos fundamentais dos administrados.

## 2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EM PERSPECTIVA COMPARADA

O Processo Administrativo Tributário é um instrumento essencial para a resolução de conflitos entre o contribuinte e o Estado, permitindo que questões fiscais sejam analisadas inicialmente na esfera administrativa. No cenário internacional, diferentes países adotam modelos distintos para lidar com esses litígios, refletindo suas tradições jurídicas. Enquanto sistemas como o francês seguem a dualidade de jurisdição, com tribunais administrativos especializados, países como o Brasil adotam, em regra, a jurisdição única, submetendo os conflitos ao Poder Judiciário.

Este capítulo tem como objetivo apresentar uma visão comparada do processo administrativo tributário em diferentes ordenamentos, com ênfase na contribuição do Direito Comparado para o aprimoramento do sistema brasileiro.

<sup>9</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 1412.

<sup>10</sup> MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15 set. 2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 56.

A França adota, de forma consolidada, o modelo de jurisdição dual, no qual os conflitos entre os cidadãos e a Administração Pública, bem como entre pessoas jurídicas de direito público e privado e o Poder Público, são resolvidos fora da esfera do Poder Judiciário comum. Nesse sistema, as controvérsias administrativas são julgadas por um órgão especializado, o Conselho de Estado (*Conseil d'État*), que exerce múltiplas funções: atua como instância jurisdicional no contencioso administrativo, desempenha atribuições administrativas e ainda emite pareceres de caráter consultivo.<sup>11</sup>

No sistema jurídico francês, vigora uma verdadeira jurisdição administrativa, responsável por julgar os litígios entre o Estado e os administrados, inclusive nas matérias tributárias e, de forma destacada, nas execuções fiscais. A estrutura desse contencioso administrativo é composta por diferentes instâncias. Em primeiro grau, encontram-se órgãos internos da própria Administração, que atuam como instâncias iniciais para resolver os conflitos entre Fisco e contribuinte, denominados órgãos de Contencioso Administrativo (*Contentieux Administratifs*). Das decisões proferidas nesses órgãos é possível interpor recurso para os tribunais administrativos, que funcionam como segunda instância. Posteriormente, cabe apelação às Cortes Administrativas de Apelação, instância superior. No ápice da estrutura está o Conselho de Estado (*Conseil d'État*), órgão máximo do contencioso administrativo francês, com competência para uniformizar a interpretação do direito administrativo e tributário.<sup>12</sup> É nesse ambiente jurisdicional especializado que se desenvolvem as execuções fiscais, com forte presença de expertise técnica e autonomia decisória em relação ao Poder Judiciário comum.

O Fisco francês organiza sua atuação em três núcleos operacionais distintos, que se sucedem de forma lógica no processo de apuração e cobrança do crédito tributário. O primeiro núcleo diz respeito à liquidação do tributo, ou seja, à fixação da matéria tributável (matéria impositiva) e à determinação do montante devido pelo contribuinte. Trata-se da fase em que se identifica o fato gerador e se calcula o valor do tributo. Em seguida, há o segundo núcleo, correspondente à fiscalização propriamente dita, no qual se procede ao controle da veracidade das informações fornecidas pelo contribuinte e à verificação de eventuais omissões, erros ou insuficiências na apuração do tributo. Por fim, o terceiro núcleo refere-se à cobrança do crédito tributário (*encaissement*), materializada por meio da execução fiscal, que pode incluir medidas coercitivas como penhora, bloqueio de bens e constrições patrimoniais, em conformidade com os poderes conferidos à Administração Tributária.<sup>13</sup>

Esse modelo evidencia a racionalidade do sistema francês, estruturado de forma a garantir a efetividade da arrecadação, ao mesmo tempo em que oferece meios de controle e impugnação ao contribuinte, dentro da lógica do contencioso administrativo especializado.

O ordenamento jurídico italiano adota, em sua estrutura formal, o modelo de dualidade de jurisdição, caracterizado pela existência de uma jurisdição administrativa própria, com competência para julgar os litígios entre o Poder Público e os particulares, especialmente no exercício de prerrogativas públicas. Nesse sistema, o Conselho de Estado (*Consiglio di Stato*)

<sup>11</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 262.

<sup>12</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 136.

<sup>13</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 137.  
ISSN 1980 - 8860

ocupa papel de destaque, funcionando como órgão máximo da jurisdição administrativa e exercendo também função consultiva, à semelhança do modelo francês.<sup>14</sup>

A Constituição da República Italiana de 1948<sup>15</sup> dá suporte a essa estrutura, com diversas previsões normativas. O artigo 97 determina que a Administração Pública deve atuar com imparcialidade, o que justifica a existência de órgãos independentes do Executivo para o julgamento de conflitos administrativos. Já o artigo 125 prevê que o Conselho de Estado será assistido por órgãos de jurisdição administrativa de primeiro grau, distribuídos pelas regiões conforme dispuser a legislação infraconstitucional. Assim, o sistema jurisdicional administrativo é composto por tribunais regionais administrativos e pelo próprio Conselho de Estado, responsável por uniformizar a jurisprudência em sede recursal.

Contudo, o sistema italiano apresenta características que relativizam a rigidez da dualidade de jurisdição, sobretudo em razão do que dispõe o artigo 113 da Constituição, que assegura aos cidadãos o direito de obter tutela jurisdicional contra atos da Administração tanto perante a jurisdição ordinária quanto administrativa. Essa abertura normativa, interpretada em conjunto com o artigo 24, que garante o acesso à justiça, tem levado parte da doutrina a questionar se o sistema italiano configura de fato um regime de jurisdição dual pura, como o francês. A jurisdição administrativa italiana é autônoma, mas a Constituição admite hipóteses de controle também pelo Judiciário comum, o que pode atenuar a rigidez da separação jurisdicional.

Além disso, o artigo 103 da Constituição limita a competência da jurisdição administrativa às matérias previstas em lei, reforçando o entendimento de que não se trata de uma jurisdição plena e exclusiva, mas de uma jurisdição especial, com alcance delimitado normativamente. Essa característica diferencia o modelo italiano do francês, onde a jurisdição administrativa possui competência exclusiva e definitiva sobre os litígios administrativos, sem possibilidade de revisão pela justiça comum.

Portanto, embora a Itália mantenha uma estrutura própria de jurisdição administrativa, com tribunais especializados e previsão constitucional, a possibilidade de revisão judicial por parte da jurisdição ordinária e a facultatividade de acesso ao Judiciário comum em determinados casos colocam em debate a efetiva configuração de um regime dualista estrito, podendo ser interpretado como um modelo misto ou mitigado.

O sistema jurídico da Inglaterra adota o modelo de jurisdição única (*unified jurisdiction system*), típico da tradição anglo-saxônica do *common law*. Nesse modelo, todos os litígios – inclusive os que envolvem a Administração Pública – são julgados pelo Poder Judiciário comum, inexistindo uma jurisdição administrativa separada, como ocorre em países de tradição romano-germânica (como França e Itália).<sup>16</sup>

<sup>14</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 263-265.

<sup>15</sup> ITÁLIA. **Constituição da República Italiana, de 22 de dezembro de 1947**. Promulgada em 1º de janeiro de 1948. Disponível em: [https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COST\\_PORTOGHESE.pdf](https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COST_PORTOGHESE.pdf). Acesso em: 14 jun. 2025.

<sup>16</sup> Não existe, pois, no sistema anglo-saxônico, que é o da jurisdição única (da Justiça Comum), o contencioso administrativo do regime francês. Toda controvérsia, litígio ou questão entre particular e a Administração resolve-se perante o Poder Judiciário, que é o único competente para proferir decisões com autoridade final e conclusiva, ISSN 1980 - 8860



No modelo inglês, não há tribunais administrativos autônomos com poder de proferir decisões definitivas sobre atos do Estado. Os atos administrativos podem ser contestados diretamente perante os tribunais judiciais, que detêm competência plena para controlar a legalidade, razoabilidade e proporcionalidade dos atos da Administração Pública.

Apesar da inexistência de uma justiça administrativa autônoma, o Reino Unido conta com mecanismos internos de revisão administrativa e tribunais especializados de primeira instância, que analisam matérias técnicas específicas, a exemplo de imigração, previdência, saúde e tributos. No entanto, tais órgãos não integram uma jurisdição independente, estando sujeitos ao controle e revisão do Judiciário comum, especialmente através de instrumentos como o *judicial review*, que permite ao Judiciário examinar a legalidade dos atos administrativos. O objetivo do *judicial review* não é reavaliar o conteúdo da decisão, mas verificar sua conformidade com os princípios do direito público, como legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e devido processo legal.

Esse modelo reforça o papel do Judiciário como garantidor último dos direitos dos cidadãos, mas também é criticado por sua menor especialização técnica e por sobrecarregar o Judiciário com litígios complexos de Direito Público. Por outro lado, evita a duplicidade de jurisdições e proporciona maior uniformidade e coerência no sistema de justiça.

O que se pode concluir é que cada sistema reflete suas tradições e prioridades institucionais, e o estudo dessas experiências permite ao Brasil repensar seu próprio modelo. Embora adote a jurisdição única, o país pode buscar soluções que aliem a especialização técnica com a efetividade no controle da legalidade, aprimorando o processo administrativo tributário como instrumento de equilíbrio entre eficiência fiscal e garantias do contribuinte.

### 3. O ANTEPROJETO DE CÓDIGO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DE 1995

A discussão sobre a reforma do processo administrativo tributário brasileiro tem raízes históricas. Em 1995, foi elaborado o Anteprojeto de Código de Processo Administrativo Tributário (CPAT), coordenado pela Secretaria da Receita Federal (Portaria SRF – 1.617, de 21 de setembro de 1995), com o objetivo de uniformizar, sistematizar e modernizar o processo tributário no Brasil.

Apesar de nunca ter sido convertido em lei, o anteprojeto representou um grande avanço na regulamentação do processo administrativo tributário no país, fomentando importantes debates doutrinários.

Primeiramente, é importante destacar que o Anteprojeto de 1995 previa a criação do Tribunal Administrativo Tributário (TAT) e lhe atribuía autonomia administrativa, patrimonial e financeira (art. 190 e seguintes). Além disso, a seus membros seriam dispensadas garantias

---

a que o citado *Freund* denomina *final enforcing power* e que equivale à *coisa julgada judicial*. MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15 set. 2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 60.

especiais, a exemplo de vantagens remuneratórias (arts. 197 e 203, §2º), inamovibilidade (art. 199) e suspensão de subordinação hierárquica (art. 203, §2º).<sup>17</sup>

Aos julgadores administrativos, no entanto, não foi conferida a competência para se manifestarem sobre inconstitucionalidade e ilegalidade da norma tributária, e é precisamente nesse ponto que se concentra talvez a principal crítica doutrinária ao Anteprojeto:

Art. 172 A competência dos órgãos julgadores administrativos não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição de lei em matéria ainda não reconhecida por decisões reiteradas do STJ ou por decisão definitiva do STF.

Um dos argumentos utilizados por aqueles que defendem a possibilidade de ser discutida a inconstitucionalidade da legislação tributária perante os órgãos da Administração é o de que a omissão da Administração, nesse caso, representaria uma ofensa ao princípio da ampla defesa, previsto expressamente no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988<sup>18</sup>:

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

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

Na lição de Dalton Luiz Dallazem<sup>19</sup>:

Estando sujeitos ao regime jurídico-administrativo, devem os tribunais administrativos dar efetividade ao princípio da ampla defesa, apreciando a matéria constitucional articulada pelo administrado. Essa apreciação não é decorrente de “competência”, mas sim de ônus inerente à função administrativa, visto tratar-se de princípio constitucional que clama observância pela Administração. É, pois, o princípio da ampla defesa a norma que não só permite, mas impõe a apreciação de matéria constitucional pelos tribunais administrativos.

Trata-se, portanto, de um ônus jurídico atribuído à Administração, a qual não pode se esquivar da análise dos fundamentos constitucionais suscitados pelo contribuinte, sob pena de comprometer a legitimidade e a efetividade do processo administrativo fiscal. Essa ideia amplia o alcance do princípio da ampla defesa no contencioso tributário e reafirma a necessidade de

<sup>17</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. 11a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018, p. 420.

<sup>18</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 6 jun. 2025.

<sup>19</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. **O princípio da ampla defesa e a “competência” dos tribunais administrativos para apreciarem matéria constitucional**. Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, São Paulo, n. 23, p. 118-127, abr./jun. 1998, p. 127.

ISSN 1980 - 8860

uma atuação imparcial por parte dos tribunais administrativos, que não devem se limitar à defesa dos interesses arrecadatórios do Estado.

Conforme aponta Lúcia Valle Figueiredo<sup>20</sup>, a Administração, no exercício de sua função atípica de resolução de conflitos entre o Fisco e o contribuinte, deve necessariamente analisar a constitucionalidade das normas aplicáveis ao lançamento.

Assim, não é apenas recomendável, mas juridicamente necessário que os tribunais administrativos se manifestem em conformidade com a Constituição Federal — imposição que decorre de um poder-dever funcional.<sup>21</sup> É preciso reconhecer que “[...] da pretensão de que se dê a transferência de funções tipicamente Jurisdicionais para tribunais administrativos não pode decorrer a supressão, ainda que temporária, do princípio da supremacia constitucional”.<sup>22</sup>

Nesse mesmo sentido, Marçal Justen Filho<sup>23</sup>:

Se a Constituição configura um conjunto de princípios, objeto de compromisso nacional, não se admite que os agentes públicos recusem ao particular as garantias ali previstas. Não se pode conceber uma democracia em que a invocação de ofensa à Constituição possa ser ignorada pelos agentes públicos.

Como oportunamente ressalta James Marins, reconhecer que o tribunal administrativo se presta unicamente a legitimar os interesses arrecadatórios do Fisco é desvirtuá-lo em sua própria essência, esvaziando seu caráter jurisdicional ao excluir-lhe a mais elevada de suas atribuições: a análise do fundamento de validade das normas tributárias. Tal restrição impõe aos julgadores a prolação de decisões que sabidamente violam a integridade do sistema constitucional.<sup>24</sup>

O autor acrescenta ainda que esta ideia central que orienta o Anteprojeto parece apoiar-se em fundamentos tanto de natureza doutrinária quanto de ordem prática. Parte-se do pressuposto de que o princípio da separação dos poderes, conforme delineado por Montesquieu, impede que o Poder Executivo exerça funções típicas do Poder Judiciário. Soma-se a isso a compreensão de que o Tribunal Administrativo Tributário estaria institucionalmente vinculado ao Ministério da Fazenda e, consequentemente, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujas atribuições são eminentemente arrecadatórias. Ademais, pressupõe-se que a concessão de efeito suspensivo a impugnações ou recursos que questionem a constitucionalidade de norma poderia incentivar discussões meramente protelatórias, com o objetivo exclusivo de usufruir das

<sup>20</sup> FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 75, p. 158-161, 1998, p. 160.

<sup>21</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. 11a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018, p. 421.

<sup>22</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. 11a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018, p. 425.

<sup>23</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 25, p. 68-79, out. 1997, p. 77.

<sup>24</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. 11a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018, p. 425-426.

ISSN 1980 - 8860

vantagens decorrentes da suspensão da exigibilidade do crédito tributário no âmbito administrativo.<sup>25</sup>

Essa construção teórica revela-se excessivamente ancorada à doutrina clássica de Montesquieu, que já sofreu sucessivas mitigações, e, inclusive, discrepa da nossa própria realidade positiva, uma vez que o art. 5º, inciso LV, da Carta Magna, como já mencionado, reconhece o processo administrativo e valida a existência da “jurisdição administrativa”. Ademais, deve-se ter em mente que a Administração Tributária, para além das suas finalidades arrecadatórias, representa a sociedade, o bem comum, razão pela qual não pode se afastar do propósito maior de realização da justiça.

No que se refere à suspensão da exigibilidade, James Marins<sup>26</sup> propõe a manutenção, como regra geral, do efeito suspensivo do crédito tributário nos casos em que se discute a legalidade ou a constitucionalidade do tributo. Todavia, admite que o tribunal, mediante requerimento da autoridade fiscal, possa, excepcionalmente, suprimir esse efeito, desde que haja justificativa. Essa medida poderia ser adotada, por exemplo, diante de uma avaliação preliminar da fragilidade dos argumentos do contribuinte ou da verificação de impugnações reiteradas com finalidade meramente protelatória. A sugestão é que tal decisão seja proferida de forma colegiada e com apreciação individualizada de cada caso.

#### 4. PROPOSTAS DE ATUALIZAÇÃO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Atualmente, o processo administrativo fiscal federal é disciplinado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972<sup>27</sup>. Paralelamente, coexistem vinte e seis legislações estaduais e uma distrital tratando do processo administrativo tributário. No âmbito municipal, embora não seja possível afirmar que todos os entes disponham de normas específicas sobre o contencioso administrativo, é provável que as capitais e os maiores municípios contem com legislação própria.

Conforme pontua Cleucio Santos Nunes<sup>28</sup>, essa profusão normativa — ainda que resulte do modelo federativo brasileiro, que atribui a cada ente da federação competência para instituir e exigir seus próprios tributos — acaba por comprometer a efetividade do sistema, na medida em que gera inconsistências e controvérsias jurídicas que frequentemente culminam em judicialização.

<sup>25</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. 11a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018, p. 421.

<sup>26</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. 11a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018, p. 429.

<sup>27</sup> BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 6 jun. 2025.

<sup>28</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 820.

Nessa linha, Fabiana Rodrigues Silveira<sup>29</sup>:

Sem base legal não há como postular legitimamente algo e toda a pretensão levada a juízo deve necessariamente decorrer da vigência de uma norma. Eis aí uma das causas da irracionalidade do sistema brasileiro, que tem na produção exacerbada de normas o alicerce decisório dos magistrados. O Poder Judiciário apresenta disfunções porque também a atividade legiferante está disfuncional.

A baixa efetividade do sistema de processo judicial reflete, obviamente, nas causas tributárias. Assim, caso essas controvérsias pudessem ser solucionadas em outra esfera de poder — desde que garantida a segurança jurídica —, tal medida poderia contribuir para a construção de um sistema processual mais célere e eficiente. Com base nessa premissa, Cleucio Santos Nunes<sup>30</sup> propõe o estabelecimento de normas gerais para o processo administrativo tributário, aplicáveis de modo uniforme à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Para tanto, é imprescindível que as modificações ocorram por meio de Emenda à Constituição Federal, a qual deverá estabelecer as diretrizes fundamentais acerca da estrutura e funcionamento dos tribunais administrativos, da viabilidade de transações ou conciliações no âmbito tributário, da definitividade das decisões administrativas e da possibilidade de alienação ou securitização do estoque da dívida ativa. Em seguida, deverão ser realizadas adaptações no Código de Processo Civil e editada lei complementar (ou realizadas alterações no Código Tributário Nacional) que estabeleça normas gerais de natureza processual, com aplicação obrigatória a todos os entes da federação.<sup>31</sup>

Quanto aos tribunais administrativos, é importante destacar que, no Brasil, o modelo predominante do processo administrativo fiscal estrutura-se em duas instâncias: a primeira, composta por fiscais de carreira, e a segunda, de natureza paritária, formada por representantes da Fazenda Pública e representantes dos contribuintes.<sup>32</sup>

José Eduardo Soares de Melo<sup>33</sup> ressalta que a composição paritária nos tribunais administrativos fiscais tem papel relevante na construção de decisões mais equilibradas e imparciais:

Na medida em que os representantes dos contribuintes (entidades da agricultura, comércio, indústria, advogados, contabilistas etc.) decidem, em conjunto, com os agentes públicos (fiscais de renda, procuradores), os julgamentos passam a consubstanciar um exame imparcial, desvinculado de orientações fazendárias.

<sup>29</sup> SILVEIRA, Fabiana Rodrigues. *A Morosidade no Poder Judiciário e seus Reflexos Econômicos*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2007, p. 159.

<sup>30</sup> NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de direito processual tributário*. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 822.

<sup>31</sup> NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de direito processual tributário*. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 822-823.

<sup>32</sup> NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de direito processual tributário*. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 823-824.

<sup>33</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Composição Paritária dos Órgãos Julgadores Administrativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2000, v.5, p. 100.

ISSN 1980 - 8860



Cleucio Santos Nunes<sup>34</sup> propõe o aperfeiçoamento do modelo atual, preservando tanto a composição paritária dos tribunais administrativos de segunda instância quanto sua vinculação ao Poder Executivo. A sugestão envolve a criação de Tribunais Administrativos Tributários nos âmbitos federal, estadual e, quando viável, municipal, organizados de acordo com a competência tributária de cada ente federado. Para os municípios menores, recomenda-se a delegação da segunda instância aos tribunais estaduais, com possibilidade de formação de consórcios intermunicipais.

O núcleo da proposta consiste em atribuir caráter definitivo às decisões proferidas nesses tribunais administrativos, o que demandaria a instituição de garantias aos julgadores, como remuneração adequada, estabilidade mínima e mandato fixo. Além disso, também se exige a tramitação eletrônica dos processos, a atuação exclusiva de advogados e procuradores, além da introdução do princípio da sucumbência no contencioso administrativo, com a imposição de ônus processuais.<sup>35</sup>

Em síntese, trata-se de consolidar um sistema de contencioso administrativo mais eficiente, padronizado e apto a reduzir a judicialização, sem prejuízo às garantias dos contribuintes ou à autoridade do Estado.

No contexto da proposta de reforma do processo tributário, e considerando a reestruturação dos tribunais administrativos e a definitividade de suas decisões, Nunes defende que a Emenda Constitucional inclua expressamente a possibilidade de transação e conciliação tributária, deixando a regulamentação dessas práticas a cargo de uma futura Lei Complementar Geral.<sup>36</sup>

A transação tributária, entendida como um regime de concessões mútuas, pressupõe uma negociação efetiva entre o Fisco e o contribuinte, na qual este último poderia apresentar contrapartidas voluntárias. Um exemplo citado é a possibilidade de o contribuinte propor a suspensão temporária de incentivos fiscais ou de imunidades, em troca do perdão total ou parcial de multas relativas a outros tributos.<sup>37</sup>

Embora a transação já esteja prevista no art. 156, inciso III, do Código Tributário Nacional<sup>38</sup> como causa de extinção do crédito tributário, sua aplicação prática ainda é bastante limitada, sobretudo porque a Fazenda Pública, em geral, não pode negociar o valor principal da dívida tributária. Desse modo, a transação fica limitada às reduções de penalidades mediante contrapartida do contribuinte.<sup>39</sup>

<sup>34</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 824.

<sup>35</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 826-827.

<sup>36</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 827.

<sup>37</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 828.

<sup>38</sup> BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 7 jun. 2025.

<sup>39</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 828.

Ao enfrentar os preconceitos normativos que ainda limitam a aplicação da transação tributária no Brasil, Carlos Henrique Machado<sup>40</sup> sustenta que:

O obstáculo à transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro deriva de pré conceitos em vias de superação, atados à noção de impossibilidade de disposição do crédito tributário. Essa ideia irrefletida de indisponibilidade, contudo, é falaciosa: se é certo que a administração pública pode legalmente conceder o mais, como em situações envolvendo a remissão, os parcelamentos com perdão, as anistias, as isenções fiscais etc., muitas vezes conferindo o perdão irrestrito de valores devidos pelos contribuintes, de forma total ou parcial, inclusive como forma de extinção do crédito tributário já constituído por meio de lançamento, não há qualquer justificativa razoável para rechaçar a transação, nos exatos limites da lei.

Já a conciliação tributária, conforme a proposta de Cleucio Santos Nunes, se daria mediante audiência administrativa, convocada logo após a impugnação do contribuinte e ficaria restrita ao montante do crédito tributário (principal e acessórios). Nessa audiência, ambas as partes poderiam oferecer propostas de pagamento à vista ou parcelado, com descontos. Caso não houvesse acordo, o processo prosseguiria, mas a possibilidade de conciliação permaneceria em aberto. Para a validade do acordo, o contribuinte precisaria apresentar garantias compatíveis com o débito e, ao firmar o acordo, renunciaria ao direito de embargar eventual execução fiscal no caso de inadimplemento.<sup>41</sup>

Carlos Henrique Machado<sup>42</sup> defende a ampliação da possibilidade de conciliação em matéria tributária, inclusive em litígios de maior expressão econômica. Para o autor, inexistência lógica em restringir os mecanismos conciliatórios apenas às causas de menor valor, especialmente quando a controvérsia não envolve uma objetividade típica e incontestável. Tal limitação, segundo ele, decorre mais de escolhas político-ideológicas do que de fundamentos jurídicos sólidos. Machado propõe, inclusive, que o grau de informalidade do procedimento conciliatório seja proporcional ao valor discutido, sempre com ampla transparência e publicidade dos acordos.

Como adequadamente assinala Nunes, tanto a transação quanto a conciliação seriam viáveis apenas após a constituição do crédito tributário e dependeriam da edição de uma lei que estabelecesse diretrizes gerais e parâmetros uniformes para sua aplicação por todos os entes federativos. Os acordos firmados nesses moldes teriam efeitos equivalentes aos das decisões

<sup>40</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/216592>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 281.

<sup>41</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 829.

<sup>42</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/216592>. Acesso em: 11 jun. 2025, p. 292.

ISSN 1980 - 8860



administrativas definitivas, funcionando como alternativa eficiente e consensual para a resolução de conflitos tributários já estabelecidos.<sup>43</sup>

Outra proposta relevante no contexto da reforma do processo tributário é a atribuição de definitividade às decisões administrativas quanto ao mérito. Essa medida se apresenta como alternativa ao modelo atualmente vigente, que, embora legítimo, contribui de forma significativa para a sobrecarga do Poder Judiciário. Isso porque, no cenário atual, a impugnação do lançamento na via administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário até a decisão final, o que costuma levar anos. Caso a decisão administrativa seja desfavorável ao contribuinte, é comum que a discussão seja levada ao Judiciário, que, via de regra, é quem dá a “última palavra”.<sup>44</sup>

A ideia, portanto, é que as decisões administrativas não sejam passíveis de revisão judicial, salvo nos casos em que a decisão de segunda instância apresente nulidades ou tenha sido proferida por julgadores impedidos ou suspeitos.<sup>45</sup>

Para afastar eventuais alegações de inconstitucionalidade, especialmente quanto à violação do direito de acesso à jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, Cleucio Santos Nunes sugere que a renúncia ao direito de demandar a justiça para rediscutir o mérito seja condição para admissão do processo administrativo.<sup>46</sup> Ou seja, não se trataria de uma imposição legal, mas de uma adesão voluntária, já que o contribuinte abriria mão do direito de ação — como ocorre, por exemplo, na arbitragem — em troca de uma decisão mais rápida e especializada.

Além disso, o professor defende ser fundamental que a Emenda Constitucional que autorize as decisões administrativas definitivas também preveja a possibilidade de controle de legalidade e de constitucionalidade das normas tributárias.<sup>47</sup>

Por fim, emenda à Constituição Federal autorizaria a União e os demais entes federados “a alienarem por meio de leilão no mercado financeiro parte do estoque da dívida de difícil recuperação mediante percentual de deságio a ser estudo tecnicamente, conforme as variáveis de mercado”.<sup>48</sup>

Diante do panorama apresentado, constata-se que as propostas de reforma do processo tributário brasileiro visam enfrentar, de forma estruturada e coerente, os principais gargalos que comprometem a efetividade do atual modelo. A definição de normas gerais para o processo administrativo tributário, a reestruturação dos tribunais administrativos, a definitividade das decisões administrativas e a previsão de instrumentos como a transação e a conciliação integram

<sup>43</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 829-830.

<sup>44</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 831.

<sup>45</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 831.

<sup>46</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 832.

<sup>47</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 833-834.

<sup>48</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 836.

um conjunto de medidas voltadas à racionalização do contencioso, à valorização da via administrativa e à redução da excessiva judicialização da matéria tributária.

Trata-se, em última análise, de um esforço por conferir maior segurança jurídica, eficiência e previsibilidade ao sistema, sem abrir mão do respeito aos direitos do contribuinte nem da autoridade do Estado na gestão da arrecadação.

## 5. ANÁLISE DO PROJETO DE LEI Nº 2.483, DE 2022

Como já mencionado, está em vigor o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que, apesar de já ter passado por diversas modificações, ainda carece de uma revisão mais abrangente e uma sistematização alinhada ao ordenamento jurídico vigente, além de atualizações que considerem os avanços tecnológicos. Nesse contexto, o Anteprojeto de Lei do Processo Administrativo Tributário Federal (Projeto de Lei nº 2.483/2022 – PL do PAT Federal)<sup>49</sup>, representa um importante avanço na busca por modernização e sistematização do processo administrativo tributário em âmbito federal.

Conforme destacado na Exposição de Motivos do PL do PAT Federal, a proposta também busca promover maior integração entre as esferas administrativa e judicial, bem como fortalecer a transparência e a cooperação entre o Fisco e os contribuintes. Além disso, observa-se clara inspiração no Código de Processo Civil e nos instrumentos de precedentes obrigatórios.

Salienta-se que este projeto de lei dispõe sobre o processo administrativo tributário federal, aplicando-se exclusivamente aos tributos sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ou seja, restringe-se à União, não alcançando os demais entes federativos. Neste tópico, serão abordadas as principais mudanças.

Entre as inovações trazidas pelo PL do PAT Federal, destaca-se a contagem de prazos processuais em dias úteis e a suspensão dos prazos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, em diálogo com o Código de Processo Civil (art. 8º do PL).

O texto também inova ao estabelecer que, nos casos em que houver identificação de responsabilidade de terceiro, a autoridade fiscal deverá formalizar sua participação por meio de termo específico e intimá-lo previamente à lavratura do auto de infração (art. 16, § 5º, do PL). Essa medida visa garantir o contraditório e evitar que o responsável tenha o primeiro contato com o tema no momento da autuação, o que frequentemente resulta em judicialização precoce.

Adicionalmente, o projeto reforça a utilização de mecanismos autocompositivos ao autorizar expressamente que os órgãos da administração tributária adotem meios consensuais para a extinção do crédito tributário, desde que previstos em legislação própria (art. 22, § 3º, do PL).

<sup>49</sup> BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.483, de 16 de setembro de 2022**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário federal e dá outras providências. Senado Federal, 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154738>. Acesso em: 6 jun. 2025.

ISSN 1980 - 8860

No contencioso de créditos não homologados, o PL determina que, quando houver reconhecimento parcial do crédito pleiteado, o órgão preparador deverá desmembrar os autos, permitindo a liberação imediata da parcela reconhecida (art. 24 do PL), sem a necessidade de aguardar o trânsito em julgado administrativo — exigência vigente no modelo atual.

Para os processos de pequeno valor — definidos como aqueles de até 60 salários mínimos —, institui-se um rito sumário (art. 59 do PL), cujo julgamento em primeira instância será realizado por julgadores integrantes das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, mediante decisão monocrática (art. 60 do PL). Já os recursos interpostos contra essas decisões serão apreciados, em última instância, pelas próprias Delegacias da Receita Federal do Brasil (art. 26 do PL), o que contribui para maior agilidade processual. Também se amplia de 30 para 60 dias o prazo para apresentação da manifestação de inconformidade e da impugnação à exigência fiscal (art. 33 do PL).

Outras inovações incluem a obrigatoriedade de publicidade dos julgamentos do CARF e a possibilidade de apresentação de memoriais aos membros das turmas de julgamento, promovendo maior transparência (art. 26, § 1º, do PL). O anteprojeto também prevê a extinção do litígio administrativo, em qualquer fase, diante da propositura de ação judicial com idêntico pedido, evitando a duplicidade de discussões (art. 37 do PL).

Uma das principais inovações é a previsão das hipóteses de efeitos vinculantes no âmbito do processo administrativo tributário. O PL também determina o sobrestamento de processos no CARF após a afetação de tema repetitivo ou de repercussão geral, enquanto não houver decisão definitiva de mérito (art. 40 do PL).

Além disso, o PL veda o pedido de reconsideração tanto no rito sumário quanto no ordinário (art. 44 do PL), uniformizando a vedação já prevista apenas para a primeira instância. Também introduz a possibilidade de oposição de embargos de declaração contra acórdãos de primeira ou segunda instância e de instância especial (art. 47 do PL), o que representa um avanço em termos de técnica processual e oportunidade de correção de vícios decisórios.

Diante do panorama apresentado, constata-se que o Projeto de Lei nº 2.483, de 2022, representa uma iniciativa relevante e tecnicamente consistente para a modernização do processo administrativo tributário federal. O PL incorpora elementos que são fundamentais para a construção de um sistema mais eficiente, transparente e menos litigioso, com destaque para a adoção de ritos diferenciados, o aperfeiçoamento das garantias do contraditório e da ampla defesa, a valorização dos meios autocompositivos e o fortalecimento do diálogo entre as esferas administrativa e judicial.

Ainda que restrito à esfera federal, o PL pode servir de inspiração para a formulação de uma futura Lei Geral do Processo Administrativo Tributário, de observância obrigatória por todos os entes federativos.



## CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste artigo evidencia que o modelo atual do processo administrativo tributário brasileiro carece de reformas estruturantes que lhe confirmem maior coerência normativa, especialização técnica e legitimidade decisória.

A ausência de uma lei geral aplicável a todos os entes federativos, a limitação das competências dos tribunais administrativos em matéria de controle de legalidade e constitucionalidade, bem como a indefinição quanto à definitividade de suas decisões, constituem obstáculos à racionalização do contencioso e ao fortalecimento da via administrativa.

A comparação com os modelos estrangeiros revela alternativas viáveis que poderiam ser adaptadas à realidade brasileira, como a valorização da especialização técnica e a adoção de mecanismos autocompositivos.

As propostas legislativas mais recentes, especialmente o Projeto de Lei nº 2.483/2022, sinalizam avanços importantes, mas ainda insuficientes se não acompanhadas da construção de um marco normativo mais abrangente e constitucionalmente respaldado.

Nesse cenário, torna-se imperiosa a retomada do debate sobre a criação de uma Lei Geral do Processo Administrativo Tributário, que consolide garantias, padronize procedimentos e assegure efetividade tanto à arrecadação estatal quanto aos direitos fundamentais do contribuinte.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 6 jun. 2025.
- BRASIL. *Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 6 jun. 2025.
- BRASIL. *Projeto de Lei n.º 2.483, de 16 de setembro de 2022*. Dispõe sobre o processo administrativo tributário federal e dá outras providências. Senado Federal, 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154738>. Acesso em: 6 jun. 2025.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio da ampla defesa e a “competência” dos tribunais administrativos para apreciar matéria constitucional. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 23, p. 118–127, abr./jun. 1998.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 158–161, 1998.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- ITÁLIA. *Constituição da República Italiana*, de 22 de dezembro de 1947. Promulgada em 1º de janeiro de 1948. Disponível em: [https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COST\\_PORTOGHESE.pdf](https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COST_PORTOGHESE.pdf). Acesso em: 14 jun. 2025.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 25, p. 68–79, out. 1997.
- MACHADO, Carlos Henrique. *Modelo multiportas no direito tributário*. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/216592>. Acesso em: 11 jun. 2025.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.
- MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15 set. 2015. São Paulo: Malheiros, 2016.
- MELO, José Eduardo Soares de. Composição paritária dos órgãos julgadores administrativos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 2000. v. 5, p. 95–104.
- NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de direito processual tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.
- SILVEIRA, Fabiana Rodrigues. *A morosidade no Poder Judiciário e seus reflexos econômicos*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2007.