

A Motivação dos Atos Administrativos de Cobrança Tributária e a *Ratio Decidendi* das Decisões: por uma Necessária Aproximação

The Motive of the Tax Notice of Infraction and the Ratio Decidendi: towards a Necessary Approximation

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Advogada. 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). Pesquisadora líder do Grupo de Pesquisa Temas Atuais de Direito e Processo Tributário. Ex-Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf. Diretora da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. *E-mail*: maysapittondo@gmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.30.2024.2611>

Resumo

Adotando o método de revisão bibliográfica, este artigo busca evidenciar a proximidade dos signos fundamentação e motivação nos atos funcionais executivos do Estado (administrativos e jurisdicionais) e a influência direta da noção de *ratio decidendi* no significado desses signos. A motivação ou fundamentação são trazidos como elementos essenciais dos atos jurídicos individuais e se referem ao dever dos agentes públicos de elucidar, por meio de razões, o processo de aplicação e interpretação adotado quando da análise de ato ou de conduta passada de terceiro. Esse dever é cumprido por meio da identificação, de forma expressa, clara e coerente, dos pontos relevantes, assim entendidos como os argumentos e elementos de fato sem os quais não seria alcançada a conclusão indicada no ato (leia-se, a *ratio decidendi*), para atribuir determinada consequência jurídica para o fato praticado. Trata-se de elemento que garante o controle dos atos administrativos e das decisões jurisdicionais. Especificamente nas decisões jurisdicionais, a motivação perpassa pelo enfrentamento dos pontos trazidos pelas partes, à luz do contraditório e da ampla defesa, diferente dos atos administrativos, prolatados de forma unilateral. *Palavras-chave*: motivação, ato administrativo tributário, fundamentação, *ratio decidendi*.

Abstract

Adopting the method of bibliographical review, this article seeks to highlight the proximity of the signs of justification and motivation in the executive functional acts of the State (administrative and jurisdictional) and the direct influence of the notion of *ratio decidendi* on the meaning of these signs. Moti-

vation or justification are brought as essential elements of individual legal acts and refer to the duty of public agents to elucidate, through reasons, the process of application and interpretation adopted when analyzing an act or past conduct of a third party. This duty is fulfilled by identifying, in an express, clear and coherent manner, the relevant points, thus understood as the arguments and elements of fact without which the conclusion indicated in the act (read, the *ratio decidendi*) would not be reached, in order to attribute a certain legal consequence to the act committed. This is an element that guarantees the control of administrative acts and jurisdictional decisions. Specifically in jurisdictional decisions, the motivation involves addressing the points raised by the parties, in light of the adversarial system and broad defense, unlike administrative acts, which are issued unilaterally.

Keywords: motivation, tax administrative act, justification, *ratio decidendi*.

Introdução

No Brasil, quando da elaboração de um ato administrativo tributário, a autoridade fiscal propõe uma interpretação e uma forma de aplicar o Direito ao caso concreto e traz, verdadeiramente, uma *pretensão*. Essa atividade é plenamente vinculada na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que a Administração Tributária “não tem a opção de efetuar a cobrança por outro meio, senão pelo descrito pelo legislador. Mais ainda: a atividade é obrigatória, o que indica que a Administração não pode abrir mão de seu *direito*”¹. Somente terá espaço para uma escolha discricionária do agente fiscal quando houver mais de um sentido possível do texto depreendido da interpretação, sendo maior o ônus em sua fundamentação para a eleição da interpretação entre as juridicamente possíveis, expressamente trazida na motivação do ato administrativo tributário².

Portanto, no ato administrativo tributário cabe à autoridade fiscal, como aplicadora da lei, proceder à qualificação jurídica de uma situação fática, identificando a natureza jurídica do fato³. A partir da interpretação da lei, o fiscal enquadrará aquela situação fática na descrição geral por ele depreendida da lei, identificando o montante do direito de crédito em favor da Fazenda Pública. Nesse sentido, afirma Schoueri que “um mesmo fato pode reunir características que permitam a identificação de mais de uma natureza jurídica. Daí a possibilidade de mais de uma norma ser cogitada, sem que se diga que há apenas uma solução correta.”⁴

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 638.

² Nesse sentido, ver: ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 65-68; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 124-127.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 743.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 743.

Reconhece-se, com isso, a possibilidade de construção de diferentes normas na atividade de aplicação, evidenciando que a fiscalização apresenta uma *pretensão jurídica* no ato de lançamento, exercendo o seu *dever* de constituir o crédito tributário para declarar a obrigação tributária, documentando o *direito* da Fazenda ao recebimento do crédito tributário, à luz da lei⁵. No mesmo sentido, quando o sujeito passivo apresenta um pleito de restituição ou compensação, seu pedido pode ser negado com fulcro em uma *pretensão jurídica* identificada pela autoridade fiscal, evidenciando as razões pelas quais o sujeito não possui um direito de crédito por ele pleiteado. Apresenta, assim, uma pretensão jurídica de não proceder à devolução de valores ao sujeito passivo ou de exigir o recolhimento de valores que foram indevidamente compensados, influenciando na esfera de bens e direitos do sujeito.

Dessa maneira, o ato administrativo tributário veicula verdadeira pretensão jurídica da Administração. Dentro dos limites do princípio da legalidade, o fiscal apresenta a proposição interpretativa da lei em geral e evidencia os elementos fáticos que demonstram que a situação ocorrida se enquadra na hipótese legal. Dessa forma, no processo administrativo tributário, a pretensão jurídica da Administração é de ver confirmada a qualificação jurídica dos fatos indicados no ato administrativo tributário, buscando reconhecer o direito nele insculpido de: (i) receber os valores nele indicados (em razão do lançamento ou do não reconhecimento de crédito do sujeito passivo em compensação), ou (ii) não efetuar a devolução de valores recebidos nos cofres públicos (restituição/ressarcimento).

Em face dessa pretensão jurídica trazida pela Administração, é autorizado ao sujeito passivo da relação jurídica tributária apresentar uma pretensão resistida, inclusive relacionada ao mérito, evidenciando uma interpretação distinta da lei em geral ou mesmo o equívoco na qualificação jurídica dos fatos realizada pela autoridade fiscal. Possível ainda que a pretensão resistida se refira, tão somente, aos aspectos formais do ato, revelando erros cometidos no procedimento de fiscalização ou nos elementos formais do ato administrativo tributário.

Nesse sentido, especialmente na seara tributária, a existência de um litígio é clara, com um conflito de pretensões: de um lado, o direito da Administração indicado no ato administrativo tributário, de recebimento do valor do crédito tributário nele expresso ou de não devolução de valor dos cofres públicos para o sujeito (restituição/ressarcimento). De outro, o direito do sujeito passivo da relação jurídica tributária de somente pagar o tributo ou cumprir obrigações dentro dos limites materiais e formais depreendidos do ordenamento jurídico⁶. Ambas

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 635.

⁶ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 184-185.

as pretensões são passíveis de ser provadas e objeto de contraditório e ampla defesa, à luz do devido processo legal.

Com isso, exatamente como indicado no art. 5º, LV, da CF/1988, uma das competências atribuídas à Administração Pública é a de solucionar conflitos, litígios, relacionados aos atos administrativos tributários por ela elaborados, para o controle de sua legalidade e validade. Esse dispositivo reconhece que o processo administrativo é “instrumento hábil para dirimir conflitos, tanto que assegura às partes que se colocam em litígio (‘litigantes’), quer na esfera judicial ou administrativo, o devido respeito ao contraditório e a ampla defesa”⁷. O (efetivo) contencioso administrativo é instaurado pelos sujeitos passivos em face de um ato administrativo específico lavrado e resolvido pelos agentes julgadores administrativos, em exercício de função jurisdicional, na forma prevista em lei.

A depender do direito posto em litígio, a Administração pode ser invocada a resolver questões materiais relacionadas à própria relação jurídica tributária, exarando decisão final que, na hipótese de garantir direitos ao sujeito passivo da relação, será dotada de estabilidade que atinge o mérito⁸. A decisão tomada na seara do contencioso administrativo somente poderá ser revisada quando implicar lesão ou ameaça de lesão ao direito do sujeito. Caso seja tomada uma decisão que reconheça ou garanta direitos ao sujeito passivo da relação tributária, ela não poderá ser objeto de revisão, tratando-se de decisão com definitividade ampla, frise-se, não passível de modificação pelo Poder Judiciário.

O que se pretende neste artigo, após apontar a natural aproximação que ocorreu entre as tradições do *civil law* e do *common law*, é evidenciar como a relevância e estudo da *ratio decidendi* pode auxiliar não apenas na prolação dos chamados precedentes, mas para quaisquer atos públicos individuais, sejam nos atos administrativos ou nas decisões jurisdicionais (proferidas pelo Poder Judiciário e pela Administração Pública).

Para provocar o leitor, pretende-se responder à seguinte pergunta: os fundamentos de uma decisão individual ou um ato individual em relação a uma decisão *erga omnes* devem ser diferentes?

1. *Civil law* x *common law*: a natural aproximação das duas tradições

Originariamente, o sistema jurídico brasileiro se insere em uma tradição do *civil law*, não garantindo às decisões do Poder Judiciário a relevância dada pelos

⁷ MINATEL, José Antonio. Procedimento e processo administrativo tributário: dupla função administrativa, com diferentes regimes jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 327.

⁸ Na nomenclatura e aproximação proposta por CABRAL, Antonio do Passo. As estabilidades processuais como categoria incorporada ao sistema do CPC. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie; CABRAL, Antonio do Passo (coord.). *Coisa julgada e outras estabilidades processuais*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 35. *Vide* Capítulo 3.

países com a tradição do *common law*, originado na Inglaterra e na qual se inseriu o direito norte-americano.

O *common law* se apresenta como um sistema de direito positivo ligado a considerações de processo, construído nos Tribunais Reais Centralizados ingleses⁹. Para os casos não resolvidos pelos costumes já existentes, que passam a ser tratados de forma unificada, o fundamento jurídico é extraído dos precedentes, considerando o que foi decidido para a mesma circunstância fática em casos anteriores. Nesse sentido, no exercício de sua atividade, o juiz se vincula às interpretações firmadas para casos anteriores, seja nas decisões por eles proferidas ou pelos tribunais hierarquicamente superiores.

Com isso, na tradição do *common law*, a figura do precedente é identificada como a decisão que veicula uma norma geral e abstrata firmada a partir de um caso concreto, com uma relevância que transcende o caso e que será aplicada de forma vinculante para todos os casos concretos semelhantes dentro do Tribunal no qual foi prolatada, com a mesma força de uma lei editada pelo Poder Legislativo¹⁰. Como qualquer decisão tomada em um caso concreto, o precedente se apresenta como uma fonte material de Direito¹¹. Contudo, considerando o ineditismo do caso concreto analisado, bem como seus elevados graus de generalização e de abstração, evidenciados na própria decisão, o seu resultado possui efeito geral e abstrato, de forma vinculante aos aplicadores dentro do Tribunal. Dessa forma, naquela tradição o precedente é desenvolvido como uma ideia para preservar a ordem jurídica já existente, garantindo a competência dos Tribunais de criarem normas gerais e abstratas quando diante de casos novos ou para a interpretação abstrata de dispositivos normativos, por meio de julgamento de casos concretos¹².

Por outro lado, a tradição do *civil law*, em sua origem como adotado no Brasil, se liga às tradições romanas elaboradas com fulcro em um Direito escrito, com a base jurídica trazida na lei¹³. Admite-se a existência de um Direito dado, cons-

⁹ Conforme: DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Trad. Hermírio A. Carvalho. São Paulo: Martinus Fontes, 2002, p. 35-81. No mesmo sentido: RHEINSTEIN, Max. *Common law and civil law: an elementary comparison*. *Revista Jurídica de la Universidad de Puerto Rico*, 1952, p. 91-93. Disponível em: http://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles. Acesso em: 4 maio 2018.

¹⁰ Identificação da figura do precedente nessa tradição em conformidade com MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. Oxford University Press, 2005, p. 143-161; e SCHAUER, Frederick. *Precedent*. *Stanford Law Review* v. 39, n. 3, feb. 1987, p. 571-605.

¹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 586.

¹² Ver ainda MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (org.). *Interpreting precedents: a comparative study*. Aldershot: Ashgate, 1997.

¹³ Como alerta René David, “cada um dos direitos do continente europeu tem a sua originalidade. [...] Contudo, existe grande semelhança entre estes direitos, quando se considera o conjunto dos

truído pelas universidades a partir do Direito romano e aprovado pelo legislador, tendo por premissa a existência de um ordenamento completo. Trata-se da acepção embrionária da concepção normativista do Direito, como instrumento sancionador ditado pelo legislador, identificando condutas que não devem ser concretizadas sob pena de sanção¹⁴. Dela também oriunda a teoria cognitivista da interpretação, cabendo à Ciência do Direito, somente, descrever o que consta no direito posto, dado pelo legislador, e cabendo a seu intérprete e a seu aplicador identificar o significado da norma, que já seria unívoco, pré-constituído e suscetível de conhecimento¹⁵.

Originariamente, diferente da tradição do *common law*, prevalecia o entendimento de que os integrantes do Poder Judiciário seriam considerados livres para decidirem da forma como entendessem melhor o Direito, desde que se basessem nas leis, trazendo a interpretação entendida como correta para o caso concreto¹⁶. O juiz poderia formar sua livre convicção em cada caso concreto, sem se vincular à interpretação fornecida para um caso anterior, em uma sentença passível de reforma pelos tribunais regionais, superiores ou supremo.

Com isso, 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 Direito¹⁷. 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 interpretações¹⁸. Essa teoria igualmente encontra seu fundamento na leitura tradicional do princípio da separação dos Poderes, entendendo que somente o Poder Legislativo expede novas normas gerais e abstratas no sistema jurídico.

seus elementos e pode-se seguramente falar numa família romano-germânica, embora reconhecimento que existem subgrupos no seio desta família [...]” (DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Trad. Hermírio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 74).

¹⁴ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1986.

¹⁵ Essa posição é adotada, especificamente para os expoentes do Direito tributário, entre outros, por: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963; e FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Financieras, 1964, p. 28-54.

¹⁶ Premissa da qual partiu decisão da Junta de Ajuste de Lucros, comentada em LEAL, Victor Nunes. Junta de Ajustes e Lucros – natureza de suas decisões – caráter normativo – delegação de poderes – conceito de lei. *Revista de Direito Administrativo* v. 13. Rio de Janeiro, jul. 1948, p. 319-326.

¹⁷ PICARDI, Nicola. *Jurisdição e processo*. Organizador e revisor técnico da tradução Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 145.

¹⁸ 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.

Cumpra-se 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 direito¹⁹. Admite-se que o Direito positivado não está completo, sendo ele uma prática argumentativa que precisa do intérprete para sua construção²⁰. Entender que o ordenamento jurídico positivo é “completo, avesso a lacunas e absolutamente claro” é uma visão reducionista do Direito à lei, nas palavras de Lúcio Delfino e Fernando Rossi, 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 fundamentais²¹. Esse contexto, inclusive, molda um novo conceito de jurisdição segundo o qual “não apenas atua a lei, senão ainda propriamente cria o direito”²².

Com isso, a visão tradicional tem sido superada, ocorrendo a 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 direcionadas²³.

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 Legislativo²⁴. O que se altera entre as tradições é

¹⁹ No sentido da crise da orientação tradicional, ver: PICARDI, Nicola. *Jurisdição e processo*. Organizador e revisor técnico da tradução Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 146.

²⁰ Quanto ao Direito como uma prática argumentativa, ver: ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: IBDT, jan. 2013, p. 181-204.

²¹ DELFINO, Lúcio; ROSSI, Fernando. Interpretação jurídica e ideologias: o escopo da jurisdição no Estado Democrático de Direito. *Revista jurídica UNIJUS* v. 11, n. 15. Uberaba, nov. 2008, p. 85.

²² DELFINO, Lúcio; ROSSI, Fernando. Interpretação jurídica e ideologias: o escopo da jurisdição no Estado Democrático de Direito. *Revista jurídica UNIJUS* v. 11, n. 15. Uberaba, nov. 2008, p. 86. Adepto a essa concepção, ver: THEODORO JÚNIOR, Humberto. Normas fundamentais do processo civil. In: THEODORO JÚNIOR, Humberto; OLIVEIRA, Fernanda Alvim Ribeiro de; RIZENDE, Ester Camila Gomes Norato (coord.). *Primeiras lições sobre o novo direito processual civil brasileiro (de acordo com o Novo Código de Processo Civil Lei 13.105, de 16 de março de 2015)*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 5.

²³ Aproximação do *civil e common law* identificada como uma nova família jurídica, o *Brazilian Law* por ARAÚJO, Juliana Furtado. O precedente no novo Código de Processos Civil e suas implicações tributárias. In: ARAÚJO, Juliana Costa Furtado; CONRADO, Paulo César (org.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 101-126. Exigindo mudanças mais profundas para essa aproximação para a criação de um chamado *Macunaima Law*, ver: RIBEIRO, Diego Diniz. Precedentes em matéria tributária e o novo CPC. In: CONRADO, Paulo César (org.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2016. v. 3, p. 111-140.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo:

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).

Nesse sentido, o reconhecimento da relevância dos aplicadores na própria construção do Direito ensejou a aproximação entre as duas tradições – *civil law* e *common law*. Uma vez que o Direito é uma prática argumentativa que precisa do intérprete para sua construção, reconhece-se a relevância da decisão jurisdicional, na qual o julgador constrói o significado do texto normativo, produzindo normas que orientam a conduta do sujeito para a qual foi direcionada. Considerando que o aplicador exerce, entre outras funções, a 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.

2. Os atos funcionais executivos do estado e as noções de motivo, motivação e fundamentação: proximidades e diferenças

A doutrina aproxima os atos administrativos e jurisdicionais, em especial ao tratar da necessidade de fundamentação e motivação, por serem os “instrumentos de concretização da vontade abstrata da lei”²⁵. Semelhante ao ato jurisdicional, o ato administrativo em sentido estrito é entendido como o “veículo que introduz no sistema normas jurídicas concretas e individuais, emitido no exercício de função pública, e, portanto, sob regime jurídico de direito público, na atividade de aplicação e criação do direito”²⁶. Como atos exarados no exercício de função pública, são dotados de presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, autoexecutoriedade (sem a necessidade de intermediação de outro Poder para que seus efeitos se realizem) e imperatividade, com efeitos que se impõem coercitivamente àqueles a quem alcança²⁷. O que os diferencia é a função pública desempenhada: administrativa ou jurisdicional.

Nesse sentido, os atos administrativos em sentido estrito e os atos jurisdicionais podem ser enquadrados como espécies de um mesmo gênero, dos *atos funcionais executivos do Estado*, uma vez que ambos “se referem aos fenômenos de concre-

Noeses, 2009, p. 586. Identificando esse fenômeno da Itália: PICARDI, Nicola. *Jurisdição e processo*. Organizador e revisor técnico da tradução Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 150-151.

²⁵ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 11.

²⁶ Definição de ato administrativo de FOLLONI, André Parmo. *Teoria do ato administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 57.

²⁷ Elementos identificados para os atos administrativos em: MEDAUAR, Odete. *Administração Pública: do ato ao processo*. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 385.

tização e individualização da vontade da lei²⁸, capazes de interferir diretamente na esfera jurídica de um indivíduo. Todos os atos desse gênero devem possuir forma prevista em lei, motivação e publicidade, elementos ordinariamente reconhecidos tanto para o ato administrativo como para as decisões judiciais, que igualmente devem possuir a forma prevista em lei (relatório, fundamentação e dispositivo), ser fundamentadas e publicadas²⁹. Inclusive, quanto às decisões do Poder Judiciário, a necessidade de publicidade e fundamentação é reiterada pelo art. 93, IX, da CF/1988, ao indicar que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade”³⁰.

Contudo, de acordo com a função do Estado exercida, a finalidade dos atos funcionais executivos será diferente. Com efeito, a finalidade dos atos administrativos em sentido estrito é atingir um interesse público identificado na lei, distinta da finalidade dos atos jurisdicionais, como as decisões judiciais ou decisões administrativas, de resolver um litígio. Essa distinção se reflete nas diferenças em relação ao regime jurídico da edição e modificação desses atos.

Na concepção tradicional do Direito Administrativo, os atos administrativos em sentido estrito são lavrados no exercício da função administrativa do Estado almejando um interesse público, tendo como atributos característicos a *unilateralidade* (sem participação dos administrados) e as já mencionadas presunções de legalidade, legitimidade e veracidade, autoexecutoriedade e imperatividade³¹. Como atos *unilaterais* do Estado capazes de interferir diretamente na esfera jurídica de um indivíduo, os atos administrativos em sentido estrito diferem dos atos administrativos normativos, que veiculam normas gerais e abstratas, e dos contratos administrativos, que pressupõem uma manifestação de vontade da parte³². Extraem seu fundamento de validade “imediato em norma jurídica hierarquicamente superior e mediato na totalidade do sistema”³³, sendo suscetíveis de controle jurisdicional, dentro dos limites da Constituição e da lei³⁴.

²⁸ Conforme: ARAÚJO, Flivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 6-7.

²⁹ Quanto aos elementos do ato administrativo, ver: FOLLONI, André Parmo. *Teoria do ato administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 79-80. Quanto à forma dos atos decisórios: THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 60. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 535-536.

³⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 dez. 2019.

³¹ MEDAUAR, Odete. Administração Pública: do ato ao processo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 385.

³² FOLLONI, André Parmo. *Teoria do ato administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 58

³³ FOLLONI, André Parmo. *Teoria do ato administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 58.

³⁴ Os atos administrativos tributários que são passíveis de integrar o objeto do processo administrativo tributário se enquadram nesse conceito clássico, sendo exarados por um auditor fiscal, inves-

Por outro lado, quando investido em um cargo de julgamento, seja no Poder Judiciário ou dentro da Administração Pública, o julgador (judicial ou administrativo) exerce a função jurisdicional, de dizer o direito aplicável diante do julgamento de uma lide³⁵. A finalidade da atuação pública é distinta: solucionar o litígio. Assim, a finalidade da decisão (judicial ou administrativa, adiante apenas identificada como decisão jurisdicional) é de garantir a *tutela jurisdicional*, na exata noção de Flávio Luiz Yarshell como o “resultado da atividade jurisdicional – assim considerados os efeitos substanciais (jurídicos e práticos) que o provimento final projeta ou produz sobre dada relação material – em favor do vencedor”³⁶. Avalia-se, portanto, os reflexos que a decisão proferida no exercício da função jurisdicional “efetivamente produz fora do processo e sobre as relações entre pessoas ou entre estas e os bens da vida”³⁷.

Ainda que exarada pela Administração Pública, a decisão administrativa é um ato materialmente jurisdicional, suscetível de produzir efeitos semelhantes aos dos atos jurisdicionais sobre a relação jurídica de direito material controversa³⁸.

A doutrina do Direito Administrativo, ao tratar dos atos administrativos, busca diferenciar os signos *motivo* e *motivação*. De um lado, “motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de *fundamento* ao ato administrativo”³⁹, como identificado no art. 2º, parágrafo único, VII, da Lei n. 9.784/1999. Pressuposto de fato é “o conjunto de circunstâncias, de acontecimentos” que levam a Administração a praticar o ato, e pressuposto de direito se refere às “orientações (dispositivos) legais” que lhe dão ensejo⁴⁰.

Por sua vez, a “motivação é um discurso destinado a justificar o ato motivado”, com a “exposição das *razões que fundamentam* a edição do ato administrativo” por meio da expressa identificação dos motivos do ato administrativo⁴¹. É na motivação, portanto, que se demonstra a existência dos motivos, sendo identificados os pontos ou argumentos ou razões pelas quais os pressupostos de fato resultaram

tido no cargo para desempenhar a função pública administrativa de arrecadação, fiscalização e cobrança do crédito tributário.

³⁵ Ver item 1.1.1.1 do Capítulo 1 quanto à função jurisdicional.

³⁶ YARSHELL, Flávio Luiz. *Tutela jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: DPJ, 2006, p. 23-24.

³⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 23.

³⁸ Como ocorre com a relação jurídica tributária no processo administrativo tributário. Especificamente sobre a natureza jurisdicional da decisão administrativa, vide as premissas de: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Os efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Forum, 2021.

³⁹ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 43. Sem destaques no original.

⁴⁰ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 43.

⁴¹ NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 49.

na consequência jurídica depreendida da lei, também chamada de valoração jurídica dos fatos⁴².

Como elemento essencial de qualquer ato administrativo em sentido estrito, a motivação se apresenta como o meio para viabilizar seu controle, averiguando a “conformidade da atividade da Administração à moralidade administrativa”⁴³. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “motivar é explicar as circunstâncias de fato e de direito que justificam a expedição do ato, para que nós, que somos os senhores da coisa pública, possamos saber se foi bem feito ou se foi mal feito”⁴⁴. Mostra-se elemento essencial, portanto, para assegurar de forma efetiva o direito fundamental dos cidadãos à boa administração⁴⁵.

O art. 50 da Lei n. 9.784/1999 identifica quando os atos administrativos deverão ser motivados, contendo a “indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos”. Juntamente com os atos administrativos de ofício, que “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” ou que “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções” (incisos I e II), o dispositivo igualmente faz menção às decisões tomadas no processo administrativo e em análise de recursos administrativos (incisos III e V). Em qualquer hipótese, é necessário que a motivação seja explícita, clara e congruente, ainda que seja uma declaração de concordância com fundamentos “de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas” (§ 1º).

Esse dispositivo normativo é relevante por aproximar a *motivação* dos atos administrativos com a *fundamentação* das decisões jurisdicionais, delineadas pela doutrina processual. Isso porque, ainda que tradicionalmente sejam tratados de forma separada, é possível aproximar os atos funcionais executivos do Estado (ato administrativo ou decisão jurisdicional), em especial na exigência de sua motivação ou fundamentação. Como indica Florivaldo Dutra de Araújo, no Estado de Direito, “toda intromissão na órbita jurídica das pessoas deve ser justificada. E não basta que essa justificação exista materialmente, ela precisa ser formalmente demonstrada, exposta”⁴⁶.

⁴² FOLLONI, André Parmo. *Teoria do ato administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 80.

⁴³ 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. 83.

⁴⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da administração pública como princípio fundamental do estado de direito. *Revista de Direito Tributário* v. 87. São Paulo: Malheiros, p. 11-21. XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. s.d.

⁴⁵ PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 241-242; FREITAS, Juarez. As políticas públicas e o direito fundamental à boa administração pública. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC* v. 35, jan./jun. 2015, p. 198-199.

⁴⁶ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 26.

Dessa forma, quando os atos públicos atingem diretamente outro membro da sociedade, as razões precisam ser externadas por meio da argumentação, como uma prática de prover razões em um ato linguístico para fundamentar o resultado alcançado, identificando os elementos argumentativos com potencial de convencimento do outro⁴⁷.

Nesse sentido é que se aproximam os conceitos de motivação e fundamentação. Os dois signos são utilizados para ressaltar a necessidade de demonstrar, de forma argumentativa, que a aplicação e a interpretação do direito ao caso concreto se deram segundo a lógica do razoável, buscando persuadir os destinatários (as partes) e a comunidade em geral da decisão tomada⁴⁸.

Como um ato unilateral, no ato administrativo a motivação/fundamentação demonstra os motivos, evidenciando “que os fatos pressupostos do ato existem e são aptos a deflagrar determinados efeitos determinados, que o agente tinha competência para atuar e que há coerência entre o motivo e o conteúdo, em vista da finalidade legal”⁴⁹.

Por sua vez, nas decisões jurisdicionais, é na motivação/fundamentação que o julgador irá enfrentar os argumentos trazidos pelas partes no processo, também chamados de questões, com base nas provas nele produzidas. É nos fundamentos da decisão, portanto, que será demonstrado o efetivo cumprimento do contraditório e da ampla defesa no processo, observando-se o “direito do interessado de influir na formação do convencimento” da autoridade julgadora⁵⁰. Assim, motivar uma decisão jurisdicional significa “expor de maneira ordenada, lógica, clara e coerente as razões pelas quais se decide de determinada maneira”⁵¹.

Nesse contexto, reconhecem-se os signos *fundamentação* e *motivação* como sinônimos para definir o procedimento do agente público de externar a razão para alcançar uma conclusão jurídica nos casos concretos e para avaliar a conformidade e validade das condutas passadas perante a ordem jurídica. Assim, quan-

⁴⁷ SCHAUER, Frederick. Giving reasons. *Stanford Law Review* v. 47, n. 4, abr. 1995, p. 633.

⁴⁸ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 136; GUILLERMET, Camille-Julia. *La motivation des décisions de justice: la vertu pédagogique de la justice*. Paris: L'Harmattan, 2006, p. 53; DE LUCCA, Rodrigo Ramina. *O dever de motivação das decisões judiciais: estado de direito, segurança jurídica e teoria dos precedentes*. 3. ed. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 82.

⁴⁹ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 136.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Motivação dos atos administrativos e o interesse público. *Interesse Público* ano 1, n. 3. São Paulo, jul./set. 1999, p. 20.

⁵¹ DE LUCCA, Rodrigo Ramina. *O dever de motivação das decisões judiciais: estado de direito, segurança jurídica e teoria dos precedentes*. 3. ed. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 82. Ver ainda: LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Garantia da motivação das decisões no Novo Código de Processo Civil brasileiro: miradas para um novo processo civil. *Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro* ano 23, n. 90. Belo Horizonte, abr./jun. 2015, p. 419-436.

do um agente público externa um juízo quanto à validade de uma conduta realizada à luz do ordenamento jurídico (no exercício de função administrativa ou jurisdicional), ele precisa fazer o juízo de motivação, entendido como a necessidade de argumentação no caso concreto, com o ônus de desenvolver todo o raciocínio lógico e interpretativo que foi necessário para sua conclusão⁵².

A motivação/fundamentação deve ser expressa em linguagem e de forma argumentativa, com a exposição linguística e lógica dos pontos relevantes, assim entendidos como os argumentos e elementos de fato sem os quais não seria alcançada a conclusão, que é exatamente a noção de *ratio decidendi*, delineada com parcimônia linhas adiante. Trata-se de um elemento essencial dos atos públicos individuais, em especial para aquele sujeito cuja conduta passada está sob análise, para que tenha conhecimento e possa compreender as razões da conclusão alcançada no ato (administrativo ou jurisdicional). Somente assim os atos funcionais executivos do Estado poderão ser controlados e suscetíveis de orientar com segurança jurídica as condutas, inclusive futuras, do sujeito para o qual foi direcionado e de outros integrantes da sociedade em igual situação⁵³.

Com efeito, considerando o efeito vinculante que o ato individual pode produzir, com a interpretação geral considerada correta para uma determinada situação fática, os atos públicos direcionados a um sujeito igualmente podem ser fundamento para orientar a conduta de outro sujeito em situação análoga. Em especial no Brasil à luz do princípio da igualdade, da moralidade e da imparcialidade, consagradas no art. 37 da Constituição Federal de 1988. Uma vez que uma interpretação foi tomada em um ato ou uma decisão individual, essa mesma interpretação deve ser utilizada para um terceiro em situação de fato e de direito análoga, cuja conduta pode ser igualmente orientada pela decisão. E a identificação da forma como a conduta do sujeito foi orientada, seja aquele para o qual o ato/decisão foi direcionado ou o terceiro, depende da motivação/fundamentação e a sua *ratio*.

3. Motivação/fundamentação dos atos administrativos de cobrança tributária e a *ratio decidendi*

Na concepção tradicional do Direito Administrativo, os atos administrativos em sentido estrito são lavrados no exercício da função administrativa do Estado almejando um interesse público, tendo como atributos característicos a *unilateralidade* (sem participação dos administrados) e as presunções de legalidade, legiti-

⁵² SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 253.

⁵³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 580.

midade e veracidade, autoexecutoriedade e imperatividade⁵⁴. Como atos *unilaterais* do Estado capazes de interferir diretamente na esfera jurídica de um indivíduo, os atos administrativos em sentido estrito diferem dos atos administrativos normativos, que veiculam normas abstratas e gerais, e dos contratos administrativos, que pressupõem uma manifestação de vontade da parte⁵⁵. Extraem seu fundamento de validade “imediato em norma jurídica hierarquicamente superior e mediato na totalidade do sistema”⁵⁶, sendo suscetíveis de controle jurisdicional, dentro dos limites da Constituição e da lei.

Os atos administrativos tributários que são passíveis de integrar o objeto do processo administrativo tributário se enquadram nesse conceito clássico, sendo exarados por um auditor fiscal, investido no cargo para desempenhar a função pública administrativa de arrecadação, fiscalização e cobrança do crédito tributário. A finalidade do ato administrativo de lançamento de ofício é a constituição do crédito tributário⁵⁷. Trata-se de uma condição para que a Administração exerça seu direito ao crédito tributário. Por meio desse ato administrativo é declarada a existência da relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo⁵⁸.

O lançamento de ofício, como ato privativo da Administração a que se refere o art. 142 do CTN, envolve distintos atos de aplicação, da lei tributária para exigência de recolhimento dos tributos (obrigação principal) e de normas que prescrevem a ação de ato ilícito (como o descumprimento das obrigações principal ou acessórias)⁵⁹. O procedimento de fiscalização não necessariamente envolve o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Caso não seja instaurada discussão administrativa, o ato administrativo tributário do lançamento de ofício se reveste dos atributos tradicionalmente assegurados a qualquer ato administrativo, como a presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, sendo passível de execução, inclusive na seara judicial (conforme Lei n. 6.830/1980, Lei de Execução Fiscal – LEF).

⁵⁴ MEDAUAR, Odete. Administração Pública: do ato ao processo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 385.

⁵⁵ FOLLONI, André Parmo. *Teoria do ato administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 58.

⁵⁶ FOLLONI, André Parmo. *Teoria do ato administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 58.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 635.

⁵⁸ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo, IBDT, 2003, p. 38. Pela função declaratória da obrigação no lançamento, ver: HORVARTH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 77 e XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 66. Em sentido contrário, pela natureza constitutiva da própria relação jurídica no lançamento, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 316.

⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário: tratado de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. v. 4, p. 154.

No mesmo sentido, o despacho decisório, como ato administrativo tributário em resposta a um pedido de crédito do sujeito passivo (compensação, restituição ou ressarcimento), tem como finalidade analisar a validade do crédito pleiteado pelo sujeito passivo⁶⁰. Por meio dele se evita o desembolso indevido de valores dos cofres públicos e se garante a eventual cobrança dos valores decorrentes do pleito indevido (não homologação de compensação declarada). Igualmente envolve distintos atos de aplicação de normas tributárias e sancionatórias, com a declaração da inexistência do crédito em favor do sujeito passivo da relação jurídica tributária declarada. O sujeito passivo poderá, facultativamente, fornecer informações no procedimento de fiscalização que antecede a emissão do despacho. É possível, contudo, que o despacho decisório seja emitido considerando tão somente os dados constantes dos sistemas de controle da Administração Pública Tributária. O despacho decisório pode ensejar a não devolução do montante pleiteado, em dinheiro (restituição/ressarcimento), ou a cobrança dos valores indevidamente compensados pelo sujeito passivo.

Portanto, tanto o lançamento de ofício (auto de infração) como a resposta ao pedido de crédito (despacho decisório) são atos emitidos unilateralmente no exercício da função administrativa de arrecadação, fiscalização e cobrança, na execução de ofício da lei, sem necessariamente envolver o sujeito contra o qual são direcionados em sua elaboração⁶¹.

Por outro lado, quando investido em um cargo de julgamento dentro da Administração Pública, o julgador administrativo passa a exercer a função jurisdicional, de dizer o direito aplicável diante do julgamento de uma lide. A finalidade da atuação pública é distinta: solucionar o litígio. Assim, a finalidade da decisão administrativa é de garantir a *tutela jurisdicional*, na exata noção de Flávio Luiz Yarshell como o “resultado da atividade jurisdicional – assim considerados os efeitos substanciais (jurídicos e práticos) que o provimento final projeta ou produz sobre dada relação material – em favor do vencedor”⁶². Avalia-se, portanto, os reflexos que a decisão proferida no exercício da função jurisdicional “efetivamente produz fora do processo e sobre as relações entre pessoas ou entre estas e os bens da vida”⁶³. Ainda que exarada pela Administração Pública, a decisão administrativa é um ato materialmente jurisdicional, suscetível de produzir efei-

⁶⁰ Nomenclatura na seara federal, em conformidade como o art. 74 da Lei n. 9.430/1996, o art. 89 da Lei n. 8.212/1991 e a Instrução Normativa RFB n. 1.717/2017.

⁶¹ Função administrativa conforme: ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 6.

⁶² YARSHELL, Flávio Luiz. *Tutela jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: DPJ, 2006, p. 23-24.

⁶³ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 23.

tos semelhantes aos dos atos jurisdicionais sobre a relação jurídica de direito material controvertida (a relação jurídica tributária).

Como ato jurisdicional produzido no bojo do processo, para sua edição, a decisão administrativa tributária deve necessariamente envolver o sujeito passivo, à luz do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Esses princípios exigem que a decisão administrativa não seja um ato unilateral, mas que enfrente, em sua fundamentação, os argumentos e provas apresentados pelas duas partes ao longo do processo. Com efeito, o contraditório e a ampla defesa se referem à “necessidade de o sistema processual infraconstitucional assegurar às partes a possibilidade da mais ampla participação na formação do convencimento”⁶⁴ do julgador.

Uma vez que a decisão administrativa tributária não é exarada de forma unilateral, mas com efetiva participação do sujeito passivo, esse ato jurisdicional exige um regime jurídico de modificação distinto dos atos administrativos em sentido estrito (necessariamente unilaterais, como visto).

O art. 489, § 1º, do Código de Processo Civil aprovado pela Lei n. 13.105/2015 (CPC/2015), identifica as circunstâncias específicas nas quais não será admitida como fundamentada uma decisão jurisdicional:

“§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I – se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II – empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III – invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.”

O inciso V acima transcrito faz referência ao signo *fundamentos determinantes* dos precedentes e enunciados de súmulas a serem invocados na decisão. Nesse

⁶⁴ Referindo-se à figura do juiz, mas aplicável integralmente ao julgador administrativo: BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Os elementos objetivos da demanda observados a luz do contraditório. In: BEDAQUE, José Roberto dos Santos; CAZETTA JÚNIOR, José Jesus; TUCCI, José Rogério Cruz e (org.). *Causa de pedir e pedido no processo civil*: questões polêmicas. São Paulo: RT, 2002, p. 19.

aspecto, a doutrina tem buscado aproximar esse signo à *ratio decidendi* empregada nas tradições do *common law* para o desenvolvimento de uma teoria dos precedentes no Brasil⁶⁵.

A *ratio decidendi* se refere aos pontos, assim entendidos como os argumentos e elementos de fato, que foram considerados essenciais para a formação da convicção do julgador, sem os quais ele não teria alcançado a conclusão no julgamento. No raciocínio proposto por José Rogério Cruz e Tucci, para identificar a *ratio*, é necessária uma operação mental pela qual, “invertendo-se o teor do núcleo decisório, indaga-se se a conclusão permaneceria a mesma, se o juiz tivesse escolhido a regra invertida”⁶⁶. Com isso, se sem aquelas razões a decisão não se mantiver, a tese originária pode ser considerada relevante e, portanto, *ratio*. Trata-se, nesse sentido, do “ponto vinculativo da argumentação jurídica decisória, isto é, parcelas necessárias, indispensáveis” à decisão⁶⁷. Por sua vez, aqueles pontos debatidos de forma periférica, que não foram cruciais para a formação da convicção, utilizados por força retórica, são *obiter dicta*. Tradicionalmente, trata-se daqueles “pontos irrelevantes, cuja análise (nem) sequer precisaria ser feita e que, portanto, acaba representando um excesso de argumentação”⁶⁸.

Entretanto alguns autores afastam a noção de *ratio decidendi* da ideia dos fundamentos da decisão individual, considerando-a relevante tão somente para aquelas decisões dotadas de efeitos gerais e abstratos⁶⁹. É a proposta de Luiz Guilherme Marinoni, para quem “as razões de decidir ou os fundamentos da decisão

⁶⁵ Ver: BECHO, Renato Lopes. Precedentes e direito tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1019-1034; DE LUCCA, Rodrigo Ramina. O conceito de precedente judicial, *ratio decidendi* e a universalidade das razões jurídicas de uma decisão. In: NUNES, Dierle Nunes; MENDES, Aluisio; JAYME, Fernando Gonzaga (org.). *A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015*. São Paulo: RT, 2017, p. 951-962. FAERMANN, Flávia. Vinculação aos precedentes pelo ordenamento jurídico brasileiro: reflexo de um fenômeno pautado pela busca da segurança jurídica. *Revista Brasileira de Advocacia Pública – RBAP* ano 2, n. 3. Belo Horizonte, jul./dez. 2016, p. 223-243; TUCCI, José Rogério Cruz e. O regime do precedente judicial no novo CPC. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie et al. (coord.). *Precedentes*. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 445-457; MARINONI, Luiz Guilherme. Uma nova realidade diante do Projeto de CPC: a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão. *Interesse Público – IP* ano 15, n. 77. Belo Horizonte, jan./fev. 2012, p. 23-85.

⁶⁶ TUCCI, José Rogério Cruz e. *Precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: RT, 2004, p. 177.

⁶⁷ CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis*. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 515.

⁶⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. Uma nova realidade diante do Projeto de CPC: a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão. *Interesse Público – IP* ano 15, n. 77. Belo Horizonte, jan./fev. 2012, p. 32-33.

⁶⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. Uma nova realidade diante do Projeto de CPC: a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão. *Interesse Público – IP* ano 15, n. 77. Belo Horizonte, jan./fev. 2012, p. 25-26.

importam, no *common law*, porque a decisão não diz respeito apenas às partes”, atingindo a esfera de direito de terceiros⁷⁰.

Contudo, considerando a natural aproximação das tradições mencionadas no tópico anterior e a possibilidade de se conferir força vinculativa aos argumentos utilizados pelos aplicadores do direito, de observância obrigatória e não mais apenas persuasiva, mostra-se necessário relacionar a *ratio decidendi* à motivação de quaisquer atos funcionais executivos do Estado (como visto, atos administrativos e decisões jurisdicionais), não apenas as decisões jurisdicionais proferidas com eficácia geral e abstrata. Nas lições de Aleksander Peckzenik, o precedente é um padrão a ser necessariamente observado para prolatar decisões futuras e garantir a estabilidade no ordenamento e a previsibilidade dos julgamentos⁷¹. As decisões tomadas pelos agentes públicos, além de atingirem todos de forma análoga à luz da igualdade, devem ser estáveis e previsíveis.

Nesse sentido é que na Itália, país de tradição do *civil law*, como o Brasil, o instituto da *ratio decidendi* foi sendo desenvolvido de forma muito próxima à da motivação das decisões jurisdicionais⁷². Primeiro como uma simples explicação do juiz sobre a decisão tomada, depois como os fundamentos ou razões para o julgamento, e, finalmente, para alcançar a conotação interpretativa de apresentar os argumentos da decisão⁷³. Trata-se de uma evolução distinta da ocorrida no contexto do *common law*, no qual a *ratio decidendi* foi desenvolvida como uma forma de identificar a regra da lei ou as regras ditadas pelos tribunais⁷⁴. Contudo agora alcança finalidade idêntica nas duas tradições: os julgadores resolvem um litígio pela interpretação e aplicação da lei existente com fulcro nas normas do ordenamento jurídico, que são filtradas e formuladas na decisão por meio de razões⁷⁵. Nesse sentido, Francesco Cordopatri afirma que:

⁷⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. Uma nova realidade diante do Projeto de CPC: a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão. *Interesse Público* – IP ano 15, n. 77. Belo Horizonte, jan./fev. 2012, p. 25.

⁷¹ PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Berlim: Springer, 2008, p. 272-281.

⁷² CORDOPATRI, Francesco. The ratio decidendi (an historical and comparative review). In: FAZZALARI, Elio (ed.). *Italian yearbook of civil procedure*. Milano: Giuffrè, 1991. v. I, p. 77. Ilustrando essa aproximação, ver: TARUFFO, Michele. La fisionomia della sentenza in Italia. *Facoltà di Giurisprudenza Università Degli Studi di Milano. Studi in onori di Enrico Allorio*. Milano: Giuffrè, 1989, p. 1085-1088.

⁷³ CORDOPATRI, Francesco. The ratio decidendi (an historical and comparative review). In: FAZZALARI, Elio (ed.). *Italian yearbook of civil procedure*. Milano: Giuffrè, 1991. v. I, p. 82.

⁷⁴ CORDOPATRI, Francesco. The ratio decidendi (an historical and comparative review). In: FAZZALARI, Elio (ed.). *Italian yearbook of civil procedure*. Milano: Giuffrè, 1991. v. I, p. 80. Ver ainda: ALEXANDER, Larry. Constrained by precedent. *Southern California Law Review* i. 63, 1989, p. 18.

⁷⁵ CORDOPATRI, Francesco. The ratio decidendi (an historical and comparative review). In: FAZZALARI, Elio (ed.). *Italian yearbook of civil procedure*. Milano: Giuffrè, 1991. v. I, p. 82.

“[...] na forma como é proferido um julgamento, o papel dos fatos relevantes é explicado e justificado apenas à luz e com fulcro em um complexo de princípios e regras preexistentes à solução concreta do caso.

Daí decorrem, como curso natural, as características retórico-argumentativas decisivas da *ratio decidendi* no *civil law* [...] mais ainda que no *common law* inglês.”⁷⁶ (Tradução livre).

Não se pretende aqui esgotar a aproximação entre as duas tradições, reconhecendo-se o espaço ainda existente para aprofundar e avançar nos estudos dos argumentos das decisões e dos atos. Contudo, o que se evidencia é que, como já reconhecido na Itália, a motivação de todas as decisões jurisdicionais deve se preocupar com o enfrentamento claro dos pontos, argumentos, aventados pelas partes, evidenciando os que foram considerados determinantes ou relevantes para a convicção alcançada (*ratio decidendi*), sem se preocupar com aqueles meramente retóricos (*obiter dicta*).

A decisão fundamentada poderá gerar confiança no sujeito, passando a direcionar, comprometer e restringir suas ações futuras, em uma ideia próxima à realização de uma promessa⁷⁷. Nas palavras de Frederick Schauer: “fornecer razões para a decisão é incluir essa decisão dentro do princípio de maior generalidade do que a própria decisão” (tradução livre)⁷⁸.

Esse mesmo raciocínio é passível de ser aplicado para os atos administrativos individuais, que igualmente atingem a esfera de direitos do sujeito para o qual é direcionada (e daqueles sujeitos em situação análoga). Ainda que seja um ato unilateral, que não analisa os pontos e argumentos trazidos em contraditório pela parte contrária como ocorre com as decisões jurisdicionais, a motivação/fundamentação deste ato deve ser expressa em linguagem e de forma argumentativa, com a exposição linguística e lógica dos pontos relevantes, assim entendidos como os argumentos e elementos de fato sem os quais não seria alcançada a conclusão do ato.

E neste ponto que se reitera o questionamento feito na introdução deste artigo: os fundamentos de uma decisão individual ou um ato individual em relação a uma decisão *erga omnes* devem ser diferentes? A resposta aqui proposta é que

⁷⁶ No original: “[...] in the way a judgment is set out, the role of material facts is explained and justified only in the light of and on the basis of a complexity of principles and rules pre-existing and concrete solution of that case. From this follows, as a natural course, the decisively rhetorical-argumentative characteristics of the *ratio decidendi* in civil law [...] and even more so in that of the English common law.” (CORDOPATRI, Francesco. The *ratio decidendi* (an historical and comparative review). In: FAZZALARI, Elio (ed.). *Italian yearbook of civil procedure*. Milano: Giuffrè, 1991. v. I, p. 82).

⁷⁷ SCHAUER, Frederick. Giving reasons. *Stanford Law Review* v. 47, n. 4, abr. 1995, p. 649.

⁷⁸ No original: “to provide a reason for a decision is to include that decision within a principle of greater generality than the decision itself” (SCHAUER, Frederick. Giving reasons. *Stanford Law Review* v. 47, n. 4, abr. 1995, p. 641).

não, sendo necessário tanto nos atos individuais como nas decisões *erga omnes* que se desenvolva a argumentação e as razões de forma escrita e clara, evidenciando os argumentos que foram considerados determinantes ou relevantes para a conclusão alcançada (ou seja, evidenciando sua *ratio*).

Repita-se: a noção de motivação/fundamentação é um elemento essencial dos atos públicos individuais, em especial para aquele sujeito cuja conduta passa da está sob análise, para que tenha conhecimento e possa compreender as razões da conclusão alcançada no ato (administrativo ou jurisdicional), gerando confiança no sujeito para direcionar, comprometer e restringir suas ações futuras.

E, por se tratar de atos expedidos no exercício de função pública quando da análise da conduta realizada, esse grau de confiança será maior e mais vinculante para ações futuras, sendo maior o ônus do agente público (administrativo ou julgador) na fundamentação/motivação, com a identificação dos pontos encontrados no ordenamento jurídico para uma análise crítica e objetiva da conduta realizada pelo sujeito.

Trata-se de uma ideia desenvolvida em conexão com a objetividade e a impessoalidade, buscando unir todas as justificativas a fim de evidenciar por que a conduta do sujeito teria sido eventualmente cometida em contrariedade com o ordenamento jurídico, relacionando os argumentos considerados relevantes (noção de *ratio decidendi*), afastando a subjetividade e combatendo a arbitrariedade e o voluntarismo jurídico⁷⁹. De acordo com Robert Alexy, o julgador “deve atuar sem arbitrariedade; sua decisão deve ser fundamentada em uma argumentação racional”⁸⁰.

Conclusão

O que se pretendeu neste artigo foi evidenciar a proximidade dos signos *fundamentação* e *motivação* nos atos funcionais executivos do Estado (administrativos e jurisdicionais) e a influência direta da noção de *ratio decidendi* no significado desses signos.

A motivação/fundamentação, como elemento essencial dos atos, refere-se ao dever dos agentes públicos de elucidar, por meio de razões, o processo de aplica-

⁷⁹ GUILLERMET, Camille-Julia. *La motivation des décisions de justice: la vertu pédagogique de la justice*. Paris: L'Harmattan, 2006, p. 54. Ver ainda: FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 52-53; RIBEIRO, Diego Diniz. Precedentes em matéria tributária e o novo CPC. In: CONRADO, Paulo César (org.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2016. v. 3, p. 111-140; DELFINO, Lúcio; NUNES, Dierle. Do dever judicial de análise de todos os argumentos (teses) suscitados no processo, a apreciação da prova e a *accountability*. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos *et al.* (org.). *Processo civil contemporâneo: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 64-83.

⁸⁰ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 39.

ção e interpretação adotado quando da análise de ato ou de conduta passada de terceiro. Esse dever é cumprido por meio da identificação, de forma expressa, clara e coerente, dos pontos relevantes, assim entendidos como os argumentos jurídicos e elementos de fato sem os quais não seria alcançada a conclusão indicada no ato, para atribuir determinada consequência jurídica para o fato praticado (leia-se, a *ratio decidendi*). Trata-se de elemento que garante o controle dos atos administrativos e das decisões jurisdicionais. Especificamente nas decisões jurisdicionais, a motivação perpassa pelo enfrentamento dos pontos trazidos pelas partes, à luz do contraditório e da ampla defesa, diferente dos atos administrativos, prolatados de forma unilateral.

Com isso, aproxima-se a fundamentação necessária para uma decisão ou ato individual em relação à decisão *erga omnes*, sendo que todos estes atos devem trazer de forma expressa, clara e coerente, os pontos relevantes para a conclusão alcançada, assim entendidos como os argumentos jurídicos e elementos de fato que foram determinantes. Uma vez necessária a indicação dos elementos determinantes da tomada de decisão pelo órgão estatal, aproxima-se com a noção de *ratio decidendi* trazida pela tradição do *common law*, cujos estudos podem ser estendidos não apenas para aquelas decisões tomadas em decisões dotadas de maior grau de generalidade (precedentes), mas também para as decisões (jurisdicionais) e atos administrativos individuais.

Necessário, portanto, que seja possível identificar o fundamento ou os fundamentos determinantes que foram necessários à conclusão alcançada no Auto de Infração ou despacho decisório, assim entendido não apenas a identificação do dispositivo legal supostamente violado, mas o discurso argumentativo para motivar o ato administrativo, com a identificação dos pontos sem os quais a conclusão indicada no ato administrativo de cobrança (a cobrança do crédito tributário ou a glosa do crédito pleiteado) não poderia ser alcançada. A ausência desse discurso motivado, sem um fundamento determinante para o ato, se apresenta como um vício de motivação do ato administrativo, que cabe ser anulado.

Bibliografia

- ALEXANDER, Larry. Constrained by precedent. *Southern California Law Review* i. 63, 1989.
- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- ARAÚJO, Juliana Furtado. O precedente no novo Código de Processos Civil e suas implicações tributárias. In: ARAÚJO, Juliana Costa Furtado; CONRADO, Paulo César (org.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscomsoft, 2015.

- ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: IBDT, jan. 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECHO, Renato Lopes. Precedentes e direito tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Os elementos objetivos da demanda observados a luz do contraditório. In: BEDAQUE, José Roberto dos Santos; CAZETTA JÚNIOR, José Jesus; TUCCI, José Rogério Cruz e (org.). *Causa de pedir e pedido no processo civil: questões polêmicas*. São Paulo: RT, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário: tratado de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis*. 3. ed. Salvador: Juspodivum, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CORDOPATRI, Francesco. The ratio decidendi (an historical and comparative review). In: FAZZALARI, Elio (ed.). *Italian yearbook of civil procedure*. Milano: Giuffrè, 1991. v. I.
- COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo, IBDT, 2003.
- DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Trad. Hermírio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- DELFINO, Lúcio; NUNES, Dierle. Do dever judicial de análise de todos os argumentos (teses) suscitados no processo, a apreciação da prova e a *accountability*. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos *et al.* (org.). *Processo civil contemporâneo: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- DE LUCCA, Rodrigo Ramina. *O dever de motivação das decisões judiciais: estado de direito, segurança jurídica e teoria dos precedentes*. 3. ed. Salvador: JusPodivum, 2019.
- DE LUCCA, Rodrigo Ramina. O conceito de precedente judicial, *ratio decidendi* e a universalidade das razões jurídicas de uma decisão. In: NUNES, Dierle Nunes; MENDES, Aluisio; JAYME, Fernando Gonzaga (org.). *A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015*. São Paulo: RT, 2017.

- DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Os efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Forum, 2021.
- DELFINO, Lúcio; ROSSI, Fernando. Interpretação jurídica e ideologias: o escopo da jurisdição no Estado Democrático de Direito. *Revista Jurídica UNIJUS* v. 11, n. 15. Uberaba, nov. 2008.
- DELFINO, Lúcio; NUNES, Dierle. Do dever judicial de análise de todos os argumentos (teses) suscitados no processo, a apreciação da prova e a *accountability*. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos *et al.* (org.). *Processo civil contemporâneo: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do Novo Processo Civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- FAERMANN, Flávia. Vinculação aos precedentes pelo ordenamento jurídico brasileiro: reflexo de um fenômeno pautado pela busca da segurança jurídica. *Revista Brasileira de Advocacia Pública – RBAP* ano 2, n. 3. Belo Horizonte, jul./dez. 2016.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Financieiras, 1964.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- FOLLONI, André Parmo. *Teoria do ato administrativo*. Curitiba: Juruá, 2009.
- FREITAS, Juarez. As políticas públicas e o direito fundamental à boa administração pública. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC* v. 35, jan./jun. 2015.
- GUILLERMET, Camille-Julia. *La motivation des décisions de justice: la vertu pédagogique de la justice*. Paris: L'Harmattan, 2006.
- HORVARTH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.
- LEAL, Victor Nunes. Junta de Ajustes e Lucros – natureza de suas decisões – caráter normativo – delegação de poderes – conceito de lei. *Revista de Direito Administrativo* v. 13. Rio de Janeiro, jul. 1948.
- LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

- LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Garantia da motivação das decisões no Novo Código de Processo Civil brasileiro: miradas para um novo processo civil. *Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro* ano 23, n. 90. Belo Horizonte, abr./jun. 2015.
- MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. Oxford University Press, 2005.
- MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (org.). *Interpreting precedents: a comparative study*. Aldershot: Ashgate, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. Motivação dos atos administrativos e o interesse público. *Interesse Público* ano 1, n. 3. São Paulo, jul./set. 1999.
- MARINONI, Luiz Guilherme. Uma nova realidade diante do Projeto de CPC: a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão. *Interesse Público – IP* ano 15, n. 77. Belo Horizonte, jan./fev. 2012.
- MEDAUAR, Odete. Administração pública: do ato ao processo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da administração pública como princípio fundamental do estado de direito. *Revista de Direito Tributário* v. 87. São Paulo: Malheiros. XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. s.d.
- MINATEL, José Antonio. Procedimento e processo administrativo tributário: dupla função administrativa, com diferentes regimes jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004.
- PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Berlim: Springer, 2008.
- PICARDI, Nicola. *Jurisdição e processo*. Organizador e revisor técnico da tradução Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- SCHAUER, Frederick. Giving reasons. *Stanford Law Review* v. 47, n. 4, abr. 1995.
- SCHAUER, Frederick. Precedent. *Stanford Law Review* v. 39, n. 3, fev. 1987.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- 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.
- 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.
- RIBEIRO, Diego Diniz. Precedentes em matéria tributária e o novo CPC. In: CONRADO, Paulo César (org.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2016. v. 3.
- RHEINSTEIN, Max. Common law and civil law: an elementary comparison. *Revista Jurídica de la Universidad de Puerto Rico*, 1952. Disponível em: http://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles. Acesso em: 4 maio 2018.
- TARUFFO, Michele. La fisionomia della sentenza in Italia. Facoltà di Giurisprudenza Università Degli Studi di Milano. *Studi in onori di Enrico Allorio*. Milano: Giuffrè, 1989.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. Normas fundamentais do processo civil. In: THEODORO JÚNIOR, Humberto; OLIVEIRA, Fernanda Alvim Ribeiro de; REZENDE, Ester Camila Gomes Norato (coord.). *Primeiras lições sobre o novo direito processual civil brasileiro (de acordo com o Novo Código de Processo Civil Lei 13.105, de 16 de março de 2015)*. Rio de Janeiro: Forense, 2015..
- TUCCI, José Rogério Cruz e. O regime do precedente judicial no novo CPC. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie *et al.* (coord.). *Precedentes*. Salvador: JusPodivm, 2015.
- TUCCI, José Rogério Cruz e. *Precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: RT, 2004.
- YARSHELL, Flávio Luiz. *Tutela jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: DPJ, 2006.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.