Controle de Constitucionalidade no Âmbito dos Processos Administrativos Tributários Estaduais: Aplicação dos Precedentes Vinculantes dos Tribunais Superiores

Constitutionality Control in State Tax Administrative Processes: Application of Binding Precedents of the Superior Courts

Ananda Elisa Barbosa do Nascimento Rossi Greco

Pós-graduanda em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV, 2024-2025).
Graduada em Direito pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC SP, 2023).

Advogada – Contencioso Tributário Administrativo e Judicial.

E-mail: ananda-rossi@hotmail.com.

Recebido em: 28-5-2025 – Aprovado em: 25-8-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.2.2025.2777>

Resumo

Pretende-se propor a aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores no âmbito dos processos administrativos tributários, como forma de mitigar a expressiva quantidade de execuções fiscais estaduais no Poder Judiciário, de modo a promover maior eficiência à Administração Pública. A discussão guarda pertinência com: (i) os instrumentos e conceitos de *law and economics*; (ii) o princípio da legalidade no ordenamento jurídico; (iii) o papel do processo administrativo tributário; (iv) a função judicante do Poder Executivo; (v) o dilema jurídico na doutrina a respeito da (im)possibilidade de os órgãos administrativos julgadores realizarem controle de constitucionalidade dos atos administrativos; e (vi) a análise da realidade do Poder Judiciário, que apresenta grande congestionamento quanto às execuções fiscais, especialmente no âmbito estadual. Como exemplo, realizou-se uma breve análise das legislações do Estado de São Paulo e do Estado do Pará sobre o tema.

Palavras-chave: controle de legalidade e constitucionalidade, processo administrativo tributário, precedentes vinculantes, eficiência, análise econômica do direito.

Abstract

It is intended to propose the application of the binding precedents of the Superior Courts in the context of administrative tax proceedings, as a way of mitigating the significant number of state tax foreclosures in the Judiciary, to promote greater efficiency for the Public Administration. The discussion is

pertinent to: (i) the instruments and concepts of law and economics; (ii) the principle of legality in the legal system; (iii) the role played by the tax administrative proceeding; (iv) the judging role of the Executive Branch; (v) the legal dilemma in the doctrine regarding the (im)possibility of administrative judging courts controlling the constitutionality of administrative acts; and (vi) an analysis of the reality of the Judiciary, which is heavily congested with tax foreclosures, especially at the state level. As an example, a brief analysis was made of the legislation of the State of São Paulo and the State of Pará.

Keywords: legality and constitutionality control, tax administrative proceedings, binding precedents, efficiency, law and economics.

1. Introdução

Estudos realizados pelo CNJ ao longo dos anos apontam que, historicamente, as execuções fiscais são o principal fator de morosidade e sobrecarga do Poder Judiciário. A título exemplificativo, no ano de 2021, as execuções fiscais representaram: (i) 90% de taxa de congestionamento judicial; (ii) 86% dos processos na Justiça Estadual; e, (iii) mais especificamente no Estado de São Paulo, 57% dos processos pendentes (CNJ, 2022a, p. 170-175).

Nesse sentido, a própria Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, em entrevista ao Estadão (2023, p. 1), reconheceu que o Governo tem parcela de culpa nessa realidade, tendo em vista que, antigamente, a eficiência das execuções fiscais (cobranças) era medida por “não deixar o processo morrer e levar o assunto até o Supremo Tribunal Federal”, de modo que congestionava o Poder Judiciário com causas possivelmente sem chance de êxito.

No relatório “Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário”, o CNJ analisou (dentre outros focos) os possíveis fatores que contribuem para essa realidade (grande número de execuções fiscais “travando” o Poder Judiciário), sendo que dois deles serão brevemente analisados neste estudo, quais sejam: (i) a (im)possibilidade de análise de constitucionalidade no contencioso administrativo, estando os órgãos julgadores restritos à análise de legalidade e direcionados pelo princípio da verdade material; somado ao fato de que (ii) grande parte dos órgãos julgadores administrativos não aplicam as decisões judiciais vinculantes proferidas pelos Tribunais Superiores¹, em razão da falta de previsão legislativa (CNJ, 2022b, p. 13-14).

Ainda, a morosidade e a sobrecarga do Poder Judiciário quanto aos processos tributários também são consequência da ineficiência dos processos administrativos tributários (CNJ, 2022b, p. 22) que, em tese, deveriam atuar como uma espécie de *filtro*, de modo a evitar que execuções fiscais fadadas ao insucesso

¹ Aqui nos referimos às decisões que vinculam obrigatoriamente o Poder Judiciário quanto aos julgamentos proferidos em sede de recursos repetitivos no STJ e repercussão geral no STF (art. 927, inciso III, do CPC).

cheguem ao Judiciário (MINATEL, 1999, p. 95).

Em outras palavras, um dos principais gargalos identificados com relação ao atolamento do Poder Judiciário é o fato de que inúmeras discussões que poderiam ser solucionadas no âmbito do processo administrativo acabam judicializadas, levando a julgamento de processos que visam a satisfazer créditos com pouca probabilidade de recuperação (CNJ, 2022a, p. 170).

Diante desse cenário, o presente estudo pretende jogar luz sobre particularidades do processo administrativo tributário brasileiro que contribuem para o congestionamento do Poder Judiciário, no que tange às execuções fiscais estaduais. Para isso, de modo a especificar o escopo da pesquisa, selecionou-se para análise as legislações do Estado de São Paulo e do Estado do Pará – principalmente, no que tange à previsão sobre (i) o controle de constitucionalidade realizado pelos órgãos administrativos julgadores, bem como (ii) a aplicação dos precedentes vinculantes do STJ e STF.

Conforme será analisado neste trabalho, a legislação de São Paulo (Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009), em que pese determinar que (i) *não é* possível os julgadores administrativos analisarem a (in)constitucionalidade de leis, prevê que (ii) devem ser aplicadas as decisões do STF proferidas nas *ações diretas de inconstitucionalidade*. Nesse Estado, as execuções fiscais representavam mais da metade dos processos pendentes de julgamento, no ano de 2021, conforme demonstrado anteriormente.

Já a legislação do Estado do Pará (Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998) prevê que o pedido do contribuinte será *indeferido* quando este questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, *a não ser que* seja invocado precedentes dos Tribunais Superiores desfavoráveis à Fazenda Pública, proferidos em sede de (i) controle concentrado de constitucionalidade pelo STF; (ii) recursos repetitivos (STJ); (iii) repercussão geral (STF); (iv) IRDR; (v) súmulas do STJ e STF – inclusive, súmulas locais do Tribunal de Justiça do Pará. Nesse Estado, as execuções fiscais representavam 26% dos processos pendentes, no ano de 2021 (CNJ, 2022a, p. 170-175).

Compreender essa realidade da alta litigiosidade tributária no Poder Judiciário se torna importante, na medida em que traz diversos impactos *socioeconômicos*, tais como: (i) o congestionamento da justiça tributária, que apresenta volume excessivo de processos fiscais (especialmente execuções fiscais) aguardando julgamento, o que depreende subtração de recursos financeiros do Poder Público que poderiam ser alocados em outros setores (ABJ, 2022, p. 231-232); (ii) a *ineficiência* econômica da Administração Pública, na medida em que execuções que pretendem satisfazer “créditos tributários podres” acabam gerando ônus de sucumbência a ser financiado pelo Erário; e (iii) grande parte das execuções fiscais em tramitação exige valores inferiores ao custo de tramitação do próprio processo de execução, o que reforça a ineficácia das cobranças (CNJ, 2022b, p. 62).

Ante o exposto, o ferramental da análise econômica do Direito (principalmente no que tange ao processo tributário) é fundamental, razão pela qual o trabalho ora desenvolvido se valerá (metodologicamente) de conceitos e instrumentos de *law and economics*.

Finalmente, visando a propor possíveis soluções para mitigar a sobrecarga e a morosidade do Poder Judiciário no contexto dos processos tributários na Justiça Estadual – especificamente, as execuções fiscais – analisou-se (i) o princípio da legalidade no ordenamento jurídico tributário; (ii) o papel dos processos administrativos fiscais; (iii) a (im)possibilidade do controle de constitucionalidade realizado pelos órgãos administrativos fiscais (brevemente, do ponto de vista *jurídico* e, especificamente, do ponto de vista *econômico*); (iv) a aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores como forma da promoção da eficiência da Administração Pública; e (v) as leis do Estado de São Paulo e do Pará, a título exemplificativo, quanto às previsões a respeito da análise de constitucionalidade pelos órgãos administrativos julgadores, bem como quanto à aplicabilidade dos precedentes vinculantes do STJ e do STF.

2. Análise econômica do direito como proposta metodológica do trabalho

Na medida em que este trabalho pretende empreender análise pautada no binômio eficiência/ineficiência da não aplicação de precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores no processo administrativo tributário dos Estados, é indispensável a análise de conceitos e fundamentos de metodologia de estudo denominada análise econômico do Direito (*law and economics* ou, simplesmente, L&E).

A análise econômica do Direito visa a responder duas perguntas sobre as regras legais: (i) “quais são os efeitos das leis no comportamento dos agentes relevantes?” e (ii) “esses efeitos das leis são socialmente desejáveis?” (KAPLOW; SHAVELL, 2002, p. 1666). A primeira pergunta busca a análise econômica do Direito em sentido *descritivo*, mediante a aplicação de conceitos e métodos econômicos, especialmente no que tange à (in)eficiência da lei (Teoria Positiva). Já a segunda pergunta, busca a análise econômica do Direito sob o aspecto *normativo*, isto é, a partir da análise da realidade (Teoria Normativa) (CALIENDO, 2009, p. 188).

Dessa forma, a Economia dispõe de teorias científicas (como a dos jogos e a dos preços) para prever os efeitos da lei no comportamento das pessoas, bem como aplica métodos empíricos e estatísticos para analisar esses efeitos. Justamente por isso, o Direito e a Economia são complementares entre si, na medida em que a Economia enxerga as leis como forma de incentivo de mudanças comportamentais, bem como instrumentos de políticas públicas (eficiência e alocação dos recursos); e o Direito precisa da Economia justamente para compreender as consequências legais no comportamento da sociedade (COOTER; ULEN, 2011, p. 3,9).

Embora o comportamento das pessoas ainda seja muito difícil de prever com precisão, a análise econômica do Direito se mostrou um campo de grande

importância atualmente, na medida em que serve de instrumento para que a legislação alcance seu desiderato, conduzindo o comportamento social e as relações interpessoais. Não por outro motivo, trata-se de método de estudo que vem crescendo e ganhando cada vez mais espaço entre pesquisadores do Direito (SHAVELL, 2004, p. 112).

Nesse sentido, Shavell (2004, p. 3) explica que são três características que diferenciam a análise econômica do Direito de outras abordagens analíticas, quais sejam: (i) na análise econômica do Direito como um todo, a ênfase é dada no uso de modelos estilizados e testes empíricos de teorias; (ii) na análise *descritiva*, a visão de que os agentes são racionais tem maior peso do que em outras análises; e (iii) na análise *normativa*, o critério do bem-estar social é explícito, enquanto em outras análises, o critério estudado é implícito.

Nesse cenário, o fundamento da *eficiência* aplicado na análise econômica do Direito possui o sentido de maximização de determinados bens sociais importantes, cuja importância pode ser mensurada mediante vários critérios. Um deles é o da *utilidade*, que permite a interconexão entre elementos como: recursos financeiros, tempo, cumprimento de regras etc. (CALIENDO, 2009, p. 199-200).

No que interessa ao escopo deste estudo, este critério da utilidade é justamente o mais adequado para analisar o papel do processo administrativo tributário, de maneira a responder se este instrumento está sendo (in)eficiente e (in)útil, especialmente no que se refere a sua função de filtro de demandas tributárias (execuções fiscais) perante o Poder Judiciário, ante os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores.

Para a metodologia deste trabalho, portanto, ambas as análises (teorias) de *law and economics* serão aplicadas, na medida em que o presente estudo pretende analisar aspectos da (in)eficiência do processo administrativo tributário brasileiro que contribuem para o congestionamento do Poder Judiciário (Teoria Positiva), bem como serão abordados impactos socioeconômicos da alta litigiosidade tributária no Poder Judiciário que tornam as leis estaduais (in)desejáveis para o bem-estar social (Teoria Normativa).

Dessa forma, para compreender o papel desempenhado pelo processo administrativo tributário (que vai desde o controle de legalidade do ato administrativo de constituição do crédito tributário à defesa do contribuinte, que somente toma parte do procedimento em momento litigioso), é necessário estudar seu principal fundamento: o princípio da legalidade.

3. Princípio da legalidade no ordenamento jurídico tributário

O princípio da legalidade fundamenta o Estado de Direito, principalmente as relações jurídico-tributárias, tendo em vista que obsta o exercício irrestrito da soberania Estatal no poder de tributar, limitando-o. Isso porque, a arrecadação de tributos pelo Poder Público deve ser previamente autorizada por lei, bem como

a própria Administração Pública deve desenvolver suas atividades através do permissivo legal (ROTHMANN, 1972, p. 232-236, 241).

Diante disso, Rothmann (1972, p. 242-249) afirma que, em observância do ordenamento jurídico tributário brasileiro, a legalidade da tributação se apresenta sob quatro feições, quais sejam: (i) como legalidade da administração pública; (ii) como reserva de lei; (iii) como estrita legalidade tributária; e (iv) como conformidade da tributação com o fato gerador. Considerando que o princípio da legalidade e suas diversas aplicações é um tema extenso, que ultrapassa o escopo deste trabalho, essas mencionadas feições serão abordadas de maneira breve a seguir, apenas para que se entenda qual delas é a mais adequada para aplicação neste estudo.

A *primeira* feição do princípio da legalidade trata da legalidade aplicável à Administração Pública, sob o aspecto de vinculação e obrigatoriedade do Poder Executivo à observância da lei, nos termos do art. 37, *caput*, da CF: “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade [...]”. Nesse sentido, a Administração Pública somente pode atuar dentro dos limites legais e em observância aos demais princípios enumerados no supramencionado dispositivo constitucional (PIETRO, 2023, p.109).

Além disso, o art. 5º, inciso II, da CF preceitua que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, é correto afirmar que o princípio da legalidade: (i) sob a ótica dos particulares, admite como lícito fazer (ou deixar de fazer) tudo aquilo que a lei não proíbe; enquanto (ii) sob a ótica da Administração Pública, admite como lícito fazer (ou deixar de fazer) somente aquilo que a lei permite.

Além da previsão constitucional, o CTN também prevê em alguns artigos² a respeito dessa feição do princípio da legalidade, demonstrando que, não somente a Administração Pública deve observar os preceitos legais (praticando atos vinculados), como também, deve cobrar o tributo nascido na conformidade da lei (ROTHMANN, 1972, p. 244).

Já a *segunda* feição do princípio da legalidade trata da reserva legal de forma geral, que comporta duas frentes: (i) a reserva legal absoluta (quando a CF reserva somente à lei formal a disciplina de determinada matéria, com exclusão de qualquer outra fonte legal); e a (ii) reserva legal relativa (quando a CF admite que outra fonte diversa da lei discipline determinada matéria, desde que haja lei formal indicando as condições para tal disciplina) (SILVA, 1992, p. 367-369). Aqui,

² CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante *atividade administrativa plenamente vinculada*.”; “Art. 142, Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é *vinculada e obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional.”

está-se diante da reserva constitucional como um todo, isto é, abrangendo as matérias dos diferentes ramos do Direito reservadas à lei pela CF (de forma absoluta ou relativa), como por exemplo, a previsão de que “o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor” (art. 5º, inciso XXXII, da CF).

O que diferencia esta feição da *terceira* (estrita legalidade tributária), é justamente a matéria reservada à lei formal pela CF: a *terceira* feição trata especificamente da legalidade tributária, isto é, daquela prevista no art. 150, inciso I da CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Este princípio da legalidade tributária não se confunde com o princípio da legalidade administrativa previsto no art. 5º, inciso II da CF (que é mais genérico), tendo em vista que, no caso da legalidade tributária, não há de se falar em delegação da disciplina da matéria para outras fontes legais. No mais, o princípio da legalidade tributária está vinculado ao aumento ou instituição de tributos, de modo que se traduz em uma reserva de lei, tanto na perspectiva formal como material (MÉLO, 2009, p. 291).

Por fim, a *quarta* feição do princípio da legalidade (como conformidade da tributação com o fato gerador) trata-se da chamada Regra Matriz de Incidência Tributária, que é um método consagrado por Paulo de Barros Carvalho, visando à compreensão dos elementos constitutivos da relação jurídico-tributária (hipótese e obrigação tributária) que devem estar previstos em lei formal (SCHOUERI, 2022, p. 559).

De acordo com esse método, a lei deverá prever todos os critérios que, uma vez preenchidos, darão por concretizada a hipótese (fato gerador), identificando-se uma consequência jurídica (obrigação tributária). Nesse sentido, Rothmann (1972, p. 249) explica que a lei formal deve relacionar todos os aspectos do fato gerador necessários à configuração da obrigação tributária, quais sejam: (i) objetivo ou material (situação de fato); (ii) subjetivo (sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária); (iii) espacial (lugar em que o fato gerador se concretiza); (iv) temporal (momento da ocorrência do fato gerador); e (v) quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Nesse sentido, Carvalho (2021, p. 285) explica que somente haverá subsunção do fato gerador à norma (isto é, concretização deste fato gerador, originando uma obrigação tributária), quando este guardar absoluta identidade com o “desenho normativo” da hipótese tributária estipulada em lei.

Assim, de forma didática, a Regra Matriz de Incidência Tributária vincula três critérios ao fato gerador (material, temporal e espacial) e dois à obrigação tributária (pessoal e quantitativo), de modo a esclarecer, também, o alcance do princípio da legalidade, evidenciando que este ultrapassa a mera previsão do fato gerador em lei (SCHOUERI, 2022, p. 559-561).

Diante disso, essa *quarta* feição do princípio da legalidade se encontra positivada no art. 97 do CTN³ que, na função de lei complementar, esclarece as previsões necessárias que a lei formal deve ter para satisfazer o mandamento constitucional do art. 150, inciso I, da CF (SCHOUERI, 2022, p. 562).

Portanto, dentre as quatro feições do princípio da legalidade no ordenamento jurídico tributário apresentadas acima, a mais adequada para os fins deste estudo é a *primeira* (legalidade aplicável à Administração Pública), na medida em que o Poder Executivo (Administração Pública direta), ao exercer sua função atípica judicante no processo administrativo tributário, deve se basear nos preceitos legais para julgar as defesas dos contribuintes. Em outras palavras, cabe ao processo administrativo, em um primeiro momento, realizar o controle de legalidade do ato administrativo que implica a constituição do crédito tributário (no contexto da autotutela)⁴.

Vale ressaltar que a *segunda* e a *terceira* feições não seriam as mais adequadas para os fins deste estudo, tendo em vista que o princípio da legalidade nessas feições se limita à reserva legal que a CF determina, não se confundindo com o princípio da legalidade aplicável à Administração Pública, conforme explicado.

Por fim, a *quarta* feição também não seria adequada para observar neste estudo, considerando que o escopo de aplicabilidade do princípio da legalidade neste caso está limitado à análise do fato gerador e sua ocorrência no mundo jurídico, pela sua subsunção à norma tributária – o que não guarda relação com a matéria estudada neste trabalho.

Diante disso, sob os fundamentos do princípio da legalidade aplicável à Administração Pública, passa-se a estudar o papel do processo administrativo no ordenamento jurídico, especialmente sob os pontos de vista do Fisco (Fazenda Pública) e do contribuinte.

4. O papel do processo administrativo tributário: do controle de legalidade à defesa do contribuinte

O estudo do processo administrativo tributário pressupõe compreender que o Poder Executivo possui uma função administrativa atípica (imprópria) de pro-

³ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

⁴ Em regra, em um primeiro momento, o papel de controle de legalidade e constitucionalidade cabe ao Poder Judiciário, como função típica judicante.

duzir norma individual e concreta para dirimir conflitos entre os contribuintes e o Fisco: a função judicante (que será explorada em maiores detalhes no tópico seguinte). O exercício dessa função compreende as atividades pelas quais a Administração Pública aprecia e decide as pretensões dos contribuintes, mediante a aplicação do direito material e processual cabível (KUNZLER, 2016, p. 1).

Esse cenário impõe à Administração Pública a adoção de um devido processo legal administrativo para resolver conflitos com os contribuintes (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 94). Nesse sentido, observa-se que em certos aspectos a CF equiparou o processo administrativo ao judicial, assegurando-lhe a aplicação dos mesmos princípios processuais, conforme se depreende da leitura do art. 5º, inciso 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”.

De igual forma, o CTN reafirma a existência da função judicante da Administração Pública em alguns de seus artigos⁵, de modo que as decisões proferidas no âmbito dos processos administrativos tributários são consideradas normas tributárias complementares.

Diante disso, é possível observar duas grandes concepções acerca do papel desempenhado pelo processo administrativo tributário, quais sejam: (i) instrumento de controle de legalidade dos atos administrativos (lançamentos tributários), sob a ótica do Fisco (Fazenda Pública); e (ii) defesa administrativa do contribuinte, sob a ótica do próprio contribuinte. Passa-se, portanto, a discorrer sobre essas duas concepções e suas respectivas consequências, de modo a determinar qual delas será observada pelo presente estudo.

A *primeira* concepção do processo administrativo tributário (instrumento de controle de legalidade) trata-se da visão clássica de que o processo administrativo é um instrumento para o exercício da autotutela da Administração Pública (isto é, controle interno de legalidade), através do qual há a possibilidade de o Fisco rever seus atos, mediante provocação do contribuinte, ou até mesmo de ofício (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 95).

Esta *primeira* concepção decorre diretamente do dever de a Administração Pública observar os preceitos legais (princípio da legalidade) para realizar qualquer ato administrativo (tal como os lançamentos tributários), de modo que isso resulta na obrigação de realizar o controle de legalidade de seus atos. Para tanto, um dos principais instrumentos utilizados é justamente o processo administrativo tributário.

⁵ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”; “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.”

Apesar disso, o controle interno de legalidade realizado pela Administração Pública (autotutela) não exclui o controle externo realizado pelo Poder Judiciário, sob provocação do contribuinte. Isso se deve ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º, inciso XXXV, da CF: “XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

Tal princípio decorre da adoção do Sistema de Jurisdição Una pelo Brasil (conhecido como sistema jurisdicional), em razão da possibilidade de os administrados poderem sempre⁶ se socorrer do Poder Judiciário para resolução de seus conflitos (de natureza administrativa ou exclusivamente privada) (MEIRELLES, 2020, p. 52-53).

Nesse sentido, uma das principais consequências de o processo administrativo ser um instrumento da autotutela da Administração Pública é que a decisão proferida no âmbito administrativo não pode ser questionada judicialmente pela própria Administração, razão pela qual a Fazenda Pública (Fisco) não pode exercer perante o Judiciário a *tutela de conhecimento* no âmbito do processo judicial tributário, mas somente a *tutela executiva* e a *tutela cautelar*. Isso porque, caso a Administração pudesse ingressar em juízo contra decisões proferidas por ela própria, a finalidade do processo administrativo (nesta *primeira* concepção) estaria exaurida, sendo este instrumento *inútil* aos seus propósitos (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 95-96).

Além disso, sob a ótica do controle de constitucionalidade no âmbito do processo administrativo, a principal consequência desta *primeira* concepção do processo administrativo tributário é a *impossibilidade* de a Administração Pública declarar a inconstitucionalidade de uma lei para que um ato administrativo (tal qual o lançamento tributário) seja considerado inválido. Isso porque, isso já fugiria do escopo da autotutela (declaração de invalidade de ato da própria Administração) e da observância do princípio da legalidade, de modo que se estaria cogitando o Poder Executivo controlar a validade de um ato normativo expedido por outro Poder (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 96-97). Este tema será abordado em maiores detalhes no tópico seguinte.

Já a *segunda* concepção do processo administrativo tributário (como defesa administrativa do contribuinte), advém da possibilidade de o contribuinte se defender de cobrança tributária recebida da Fazenda Pública, impugnando-a preliminarmente à inscrição do suposto débito em dívida ativa.

Isso decorre da aplicação dos princípios constitucionais do devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da CF)⁷, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, in-

⁶ Aqui se faz menção à regra geral, tendo em vista que as exceções desse princípio da inafastabilidade da jurisdição não fazem parte do escopo deste trabalho.

⁷ “LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

ciso LV, da CF – supracitado), que garantem aos contribuintes a existência de um processo administrativo no qual os argumentos de fato e direito são apresentados perante o Fisco, antes de eventual privação de seus direitos ou bens (KUSTER, 2016, p. 240).

Diante disso, nessa *segunda* concepção, o processo administrativo tributário é tratado como verdadeiro garantidor da aplicação dos princípios constitucionais, das leis e da própria CF como um todo. Isso porque, o lançamento tributário (auto de infração) já nasce com a presunção de legitimidade e exigibilidade, o que significa que, caso não existisse um contencioso tributário ainda na esfera administrativa, a constituição da Certidão de Dívida Ativa (CDA) seria automática, de modo a conferir exequibilidade ao débito perante o Poder Judiciário, sem que o contribuinte pudesse se manifestar antes.

É importante ressaltar que a CDA é o único título executivo extrajudicial⁸ que nasce de um ato unilateral do credor (sem qualquer assinatura do devedor), o que evidencia a “vantagem” que o Fisco possui sobre o contribuinte (FREITAS, 2020, p. 263). Mais do que isso, o próprio CTN atribui à CDA a presunção de certeza e liquidez, considerando-a prova pré-constituída do débito, sendo que caberia ao contribuinte (ou um terceiro interessado) comprovar o contrário, por meio de prova inequívoca⁹. Essa realidade ratifica a importância do processo administrativo tributário como defesa do contribuinte.

Nesse sentido, com a garantia de um devido processo legal administrativo, no caso de inconformidade do sujeito passivo (contribuinte) quanto à cobrança, este poderá apresentar impugnação (defesa) ao lançamento, requerendo o pronunciamento final do órgão controlador da legalidade daquele ato administrativo (CARVALHO, 2021, p. 478-479).

Dessa forma, mediante a provocação da autoridade administrativa para revisar seu ato, o contribuinte fomenta o controle de legalidade do lançamento tributário, de modo a atingir o objetivo do processo administrativo no âmbito do contencioso administrativo tributário: apreciar a lide entre o Fisco e o contribuinte (MOROSKY FILHO, 2023, p. 1). Com isso, garante-se que não seja gerada uma CDA, sem que o contribuinte tenha previamente se manifestado (e se defendido) da cobrança.

Sob essa perspectiva, o processo administrativo não pode (nem deve) ser visto como uma série de procedimentos preparatórios de uma futura execução

⁸ CPC: “Artigo 784. São títulos *executivos extrajudiciais*: IX – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.”

⁹ “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de *certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída*. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e *pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite*.”

fiscal, mas, sim, um verdadeiro processo de conhecimento no âmbito administrativo (KUSTER, 2016, p. 241), para que o contribuinte exerça seu direito ao contraditório e à ampla defesa (isto é, tenha seu direito tutelado) antes que o suposto débito seja inscrito em dívida ativa.

Nesse cenário, é possível considerar que a principal consequência desta concepção do processo administrativo tributário é privilegiá-lo como instrumento de solução de conflito mitigador de judicialização (MOROSKY FILHO, 2023, p. 1). Isso porque, sob a ótica do contribuinte, possibilita uma análise prévia de seus argumentos de fato e de direito (permitindo, ainda, a produção de provas e a realização de diligências), de modo que a decisão favorável de cancelamento do lançamento tributário proferida na esfera administrativa acaba por encerrar o contencioso tributário, sem que o Poder Judiciário seja sequer acionado (por quaisquer das partes, isto é, ajuizamento de execução fiscal pela Fazenda Pública e/ou ação anulatória de lançamento tributário/mandado de segurança pelo contribuinte).

No mais, sob a ótica do controle de constitucionalidade no âmbito do processo administrativo, a consequência advinda desta *segunda* concepção está na *necessidade* de a Administração Pública realizar análise de constitucionalidade das leis, para atingir ao objetivo da defesa do contribuinte na esfera administrativa. Isso porque, se ao administrado são garantidos o contraditório e a ampla defesa, seu direito não poderia ficar limitado a argumentos infraconstitucionais, sob pena de ofensa a tais garantias constitucionais (KUSTER, 2016, p. 241). Este tema será melhor abordado no tópico seguinte.

Diante desse cenário, é possível chegar a *duas* grandes conclusões a respeito do papel desempenhado pelo processo administrativo tributário: a *primeira* delas é que, no fundo, independentemente da concepção que se adote, o processo administrativo tributário possui verdadeiro papel de filtro de demandas judiciais, pois possibilita tanto a revisão do Fisco de seus próprios atos (*primeira* concepção), quanto a defesa do contribuinte antes da constituição da CDA e eventual constrição de seus bens (*segunda* concepção)¹⁰.

A *segunda* conclusão é que, apesar de as duas concepções do processo administrativo tributário serem complementares entre si – na medida em que apresentam o papel do processo administrativo sob as óticas do Fisco (na *primeira* concepção) e do contribuinte (na *segunda* concepção) – tais concepções possuem consequências diametralmente opostas: a possibilidade ou não da análise de constitucionalidade no âmbito administrativo.

¹⁰ CTN: “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.”

Assim, do ponto de vista *jurídico*, se por um lado, o controle de constitucionalidade pela Administração Pública feriria o papel de autotutela do processo administrativo tributário, por outro lado, a impossibilidade de analisar a constitucionalidade de leis limitaria a defesa administrativa do contribuinte, restringindo seus direitos constitucionalmente garantidos.

Este dilema leva ao enfoque deste trabalho: chegar no “meio do caminho”, isto é, apresentar uma forma de assegurar ao contribuinte amplo direito de defesa administrativa, ao mesmo tempo que se respeita o papel de autotutela do processo administrativo tributário, de modo a evitar a judicialização de demandas que podem ser resolvidas ainda no âmbito administrativo.

Para isso, este trabalho estudará a possibilidade de garantir o direito de defesa administrativa do contribuinte, tendo a aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores como forma de controle de constitucionalidade no âmbito dos processos administrativos (saindo, portanto, da *primeira* concepção clássica de que, pela autotutela, qualquer tipo de análise de constitucionalidade pelos julgadores administrativos seria impossível).

Contudo, diferentemente das discussões *jurídicas* travadas acerca da (im) possibilidade de os órgãos administrativos judicantes realizarem o controle de constitucionalidade, este estudo tratará deste dilema sob o ponto de vista de *law and economics*, de modo a responder o seguinte questionamento: a aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores pelos órgãos administrativos julgadores, como forma de controle de constitucionalidade, é eficiente/ineficiente para a Administração Pública (como um todo)?

Para isso, embora não seja o tópico principal deste trabalho, o dilema *jurídico*¹¹ na doutrina a respeito da (im)possibilidade de a Administração Pública realizar controle de constitucionalidade será brevemente estudado, tendo em vista que um dos principais argumentos utilizados pelos julgadores administrativos para *não* aplicar os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores é justamente a sua suposta incompetência para apreciar questões constitucionais.

Todavia, cabe pontuar que a discussão *jurídica* deste dilema não será aplicada em grandes detalhes para a conclusão deste trabalho, dado que a metodologia escolhida para este estudo se baseia nos conceitos e instrumentos de L&E.

Dessa forma, passa-se a estudar aspectos da função judicante do Poder Executivo, que acabam por originar a divergência doutrinária sobre a (im)possibilidade da análise de constitucionalidade pelos órgãos administrativos judicantes (do ponto de vista *jurídico*), sendo que esse tema será estudado preponderantemente do ponto de vista *econômico*.

¹¹ Do ponto de vista jurídico, visa-se responder a seguinte pergunta: A Administração Pública pode/não pode realizar o controle de constitucionalidade?

5. A função judicante do Poder Executivo e a (im)possibilidade de controlar a constitucionalidade dos atos administrativos

Pelo princípio da separação dos Poderes, positivado no art. 2º da CF¹², os Poderes da União (Legislativo, Executivo e Judiciário) são harmônicos e independentes entre si, de modo que cada um desempenha seu respectivo papel no Estado de Direito. Nesse sentido, cada Poder exerce, preponderantemente, uma função (típica) e, de forma secundária, as outras duas (atípicas). Logicamente, as funções típicas do Legislativo, Executivo e Judiciário são, respectivamente, legislar, executar e julgar (TEMER, 2005, p. 120).

No que se refere ao escopo deste trabalho, será analisada a função atípica do Poder Executivo que lhe atribui o papel de julgar as lides administrativas, especificamente no que se refere aos conflitos tributários entre a Fazenda Pública e os contribuintes: a função judicante.

De modo a compreender a relação entre essa função atípica do Poder Executivo e sua função típica de executar as leis, é possível separar didaticamente a Administração Pública em: Administração Ativa e Administração Judicante, sendo que nenhuma das duas possui personalidade jurídica, dado que são órgãos administrativos criados por mera descentralização de atividades (ROCHA, 2023, p. 271).

Nesse contexto, esses órgãos se relacionam, na medida em que o Fisco (Administração Ativa) desempenha o poder de tributar, se portando como agente da atividade fiscal, ao passo que, os órgãos julgadores da Administração Judicante apreciam as lides tributárias que advêm desse exercício da atividade fiscal (CAVALCANTI, 2022, p. 39).

É justamente daí que decorre a impossibilidade de a Fazenda Pública (Administração Ativa) questionar judicialmente as decisões finais proferidas pela Administração Judicante, uma vez que os órgãos julgadores administrativos integram a Administração Pública (como um todo) e, portanto, não poderia a Administração questionar judicialmente sua própria decisão. Não por outro motivo, a Administração Judicante deve conservar a imparcialidade ao julgar as lides tributárias, sobretudo porque, muitas delas, atingem diretamente o Erário e, neste sentido, impactam grandemente as fontes orçamentárias, origem das receitas da própria Administração Pública no geral (CAVALCANTI, 2022, p. 39).

No mais, o principal aspecto da função judicante do Poder Executivo é que, a partir de seu exercício, a Administração Pública também exerce uma função garantidora da ordem social, de justiça tributária e dos direitos dos contribuintes (em conformidade com a *segunda* concepção do processo administrativo tributá-

¹² “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

rio), em contraponto aos interesses arrecadatários da Administração Ativa (CAVALCANTI, 2022, p. 124).

Justamente por isso, a função judicante desempenhada pela Administração Judicante vai além de meramente resguardar os interesses do próprio Fisco (*primeira* concepção do processo administrativo tributário), pois também visa a preservar possível ilegalidade contra o contribuinte (*segunda* concepção), mantendo a higidez do crédito tributário, bem como evitando o ajuizamento de execuções fiscais futuramente declaradas nulas (CAVALCANTI, 2022, p. 105).

Dessa forma, a partir da *segunda* concepção do processo administrativo tributário (defesa do contribuinte), a Administração Judicante não poderia deixar de apreciar os argumentos fundados na inconstitucionalidade da lei, pois isso implicaria uma restrição infundada do direito de defesa dos contribuintes (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 92). Isso porque, como afirmado pelo Ministro aposentado do STF, Eros Roberto Grau, “o direito não se interpreta em tiras”, mas sim de forma indivisível, razão pela qual as normas constitucionais não poderiam ser ignoradas quando do exercício da função judicante (atípica) pelo Poder Executivo (ADI 3.689).

Apesar disso, os órgãos administrativos de julgamento vêm decidindo por sua incompetência para efetuar qualquer tipo de controle de constitucionalidade (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 91). É possível citar, a título de exemplo, a Súmula n. 2 do CARF, no âmbito federal: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Não somente isso, os tribunais administrativos estaduais (escopo deste trabalho) embasam a impossibilidade de apreciar questões constitucionais no argumento de que a lei estadual não prevê tal possibilidade, bem como não vincula os julgadores administrativos à observância dos precedentes do STJ e STF, proferidos no âmbito de repetitivos e repercussão geral, respectivamente – o que será abordado em maiores detalhes no tópico seguinte.

Diante desse contexto, é necessário compreender, pelo menos, a discussão doutrinária que debate, do ponto de vista *jurídico*, se seria possível a própria Administração Judicante, no exercício de suas funções, apreciar questões de cunho constitucional e, especialmente, declarar a inconstitucionalidade da lei na qual se fundamenta o ato impugnado pelo contribuinte (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 91).

Nesse sentido, há a prevalência de duas grandes vertentes na doutrina: (i) uma corrente que defende a possibilidade do controle de constitucionalidade pelo julgador administrativo (que iria desde a mera apreciação de argumentos constitucionais, até a efetiva declaração de inconstitucionalidade de lei tributária); e (ii) outra corrente que afirma ser impossível a Administração Judicante apreciar tais questões constitucionais e/ou declarar a inconstitucionalidade de uma lei. Considerando que essa discussão *jurídica* vai muito além do escopo deste

trabalho, os argumentos de cada corrente serão brevemente expostos, apenas para compreender o motivo pelo qual os órgãos administrativos julgadores tendem a *não* aplicar os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores.

Os doutrinadores que se identificam com a *primeira* corrente¹³ defendem que, sempre que o julgador administrativo considerar uma norma inconstitucional (seja por argumentação do contribuinte, seja de ofício), deve deixar de aplicá-la, em atenção à Supremacia da Constituição no ordenamento jurídico (FERREIRA, 2009, p. 17).

A premissa dessa corrente é a de que o *modus operandi* da Administração Ativa deve ser distinta daquele da Administração Judicante, uma vez que a primeira exerce função típica e, a segunda, função atípica. Consequência disso é a relativização da definição de “atividade vinculada” da Administração Judicante (pelo princípio da legalidade), de modo que o afastamento da lei no caso concreto seria possível, no âmbito do processo administrativo tributário (ARAGÃO, 2004, p. 64).

De modo a justificar esse entendimento, essa corrente doutrinária argumenta que há reiterada utilização de artigos considerados inconstitucionais para fundamentar lançamentos tributários (KUSTER, 2016, p. 239), de modo que, ao privar os contribuintes de assim o questionar em suas defesas administrativas, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório estariam sendo violados. Para além da supressão de direito dos contribuintes, esse entendimento cria um perverso incentivo na administração tributária no sentido de adotar medidas sabidamente inconstitucionais, contando com os custos tipicamente envolvidos de uma discussão judicial.

Além disso, os doutrinadores dessa *primeira* corrente argumentam que a manutenção da aplicação de leis claramente inconstitucionais (mas ainda não declaradas com efeito *erga omnes* que vinculam Administração Pública) faria com que o contribuinte fosse obrigado a sempre pleitear judicialmente seu direito, lotando o Poder Judiciário de demandas que poderiam ter sido resolvidas administrativamente – o que ofenderia os princípios da moralidade e da *eficiência* da Administração Pública (KUSTER, 2016, p. 241-243).

Já os doutrinadores da *segunda* corrente¹⁴ defendem que o Poder Executivo não teria competência declarar inconstitucionalidade de leis ou sequer apreciar

¹³ Nesse sentido, é possível citar: Antonio da Silva Cabral, Ives Gandra da Silva Martins, Valdir de Oliveira Rocha, James Marins, Wagner Balera, Lúcia Valle Figueiredo (FERREIRA, Abel Henrique. Análise da constitucionalidade e legalidade da legislação tributária no processo administrativo tributário. *Revista da FESDT Porto Alegre* v. 2, n. 1, 2009, p. 14).

¹⁴ Nesse sentido, é possível citar: Celso Antônio Bandeira de Mello, Hugo de Brito Machado Segundo, Sacha Calmon Navarro Coêlho (FERREIRA, Abel Henrique. Análise da constitucionalidade e legalidade da legislação tributária no processo administrativo tributário. *Revista da FESDT Porto Alegre* v. 2, n. 1, 2009, p. 14).

questões constitucionais quando do exercício de sua função judicante, dado que tal competência seria reservada exclusivamente ao Poder Judiciário, pela separação dos Poderes constitucionalmente garantida (FERREIRA, 2009, p. 19). Nesse sentido, entendem que, ao permitir que a Administração Pública deixe de aplicar as leis as quais está submetida (independentemente do pronunciamento do Judiciário), estar-se-ia atribuindo ao Executivo a faculdade de julgar as leis às quais está submetido, o que seria incabível (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 98).

Os fundamentos já estudados que remetem a essa segunda corrente são: (i) a necessidade de observância do princípio da legalidade aplicável à Administração Pública, na medida que a atuação dos órgãos administrativos está limitada à previsão legal (e, na maioria das leis estaduais, por exemplo, não há esse permissivo para realizarem a análise de constitucionalidade); e (ii) o papel de autotutela desempenhado pelo processo administrativo tributário (primeira concepção), que tem como consequência a definitividade das decisões administrativas em relação à Administração Pública, de modo que a (in)constitucionalidade de uma lei não poderia ser julgada na esfera administrativa, pois a Fazenda Pública não pode questionar perante o Poder Judiciário a decisão final proferida, conforme explicado.

É justamente com base nessa *segunda* corrente que os julgadores administrativos tendem a afastar a apreciação dos argumentos de cunho constitucional suscitados pelos contribuintes, não aplicando, inclusive, os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores.

Não obstante, alguns doutrinadores da *segunda* corrente, inclusive, entendem que, quando há uma manifestação do STF declarando a inconstitucionalidade de leis (seja no controle difuso, seja no concentrado), é possível (e necessária) a aplicação desse entendimento pelos órgãos administrativos julgadores, em respeito ao princípio da moralidade e à harmonia entre os poderes (MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 97).

Contudo, os órgãos administrativos de julgamento acabam presos em suas premissas, de forma que, pela falta de previsão legal para aplicar os precedentes vinculantes de Cortes Superiores, acabam por se declarar incompetentes para tanto, mantendo crédito tributário sabidamente indevido.

Posto isso, esclarece-se que o foco deste trabalho não é responder se a Administração Judicante pode ou não realizar esse controle de constitucionalidade do ponto de vista jurídico-dogmático. Na realidade, o que se passará a estudar é justamente uma forma de conciliar o interesse dos contribuintes e do Fisco, do ponto de vista *econômico*. Para isso, será proposta a aplicação dos precedentes vinculantes do STF (controle de constitucionalidade concentrado e difuso), e consequentemente do STJ, como forma de mitigar as consequências socioeconômicas de se ter um Poder Judiciário lotado de execuções fiscais estaduais inúteis, de modo a promover a eficiência da Administração Pública como um todo.

6. A aplicação dos precedentes vinculantes dos tribunais superiores como forma de promoção da eficiência da administração pública

O princípio da eficiência, positivado no art. 37, *caput*, da CF¹⁵, impõe à Administração Pública e a seus agentes a execução de suas competências de forma imparcial, participativa e eficaz, primando pela melhor adoção dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir uma melhor rentabilidade social. Assim, esse princípio visa firmar diretrizes, a fim de garantir que a prestação dos serviços sociais essenciais à população seja eficiente, mediante a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para satisfação do bem comum (MORAES, 2023, p. 414).

Em seu estudo sobre o contencioso tributário nacional, o CNJ analisou o quantitativo de decisões *conflitantes* produzidas na esfera administrativa quanto aos posicionamentos firmados na esfera judicial pelos Tribunais Superiores. Com isso, atestou que há baixo grau de observância da instância administrativa às orientações firmadas em sede judicial pelos Tribunais Superiores, pois quase metade dos Tribunais Administrativos que responderam à pesquisa não possuem qualquer ato normativo que os vinculem às decisões judiciais do STJ e STF (CNJ, 2022b, p. 21-25).

Esses dados explicitam o potencial *retrabalho* que o Poder Público tem, pela falta de integração e cooperação entre as esferas judicantes administrativa e judicial, o que gera *ineficiências* e compromete a duração razoável do processo, afetando negativamente tanto o Fisco como os contribuintes (CNJ, 2022b, p. 22), de modo que viola o princípio da eficiência positivado na CF. Isso sem contar eventual ônus de sucumbência a que se submete a Fazenda Pública pelo simples fato de ter ignorado, quando do exercício da função judicante, os precedentes vinculantes de Tribunais Superiores.

Além disso, o CNJ também realizou pesquisa entre as Procuradorias Gerais dos Entes Federativos, buscando saber o percentual de execuções fiscais que foram efetivamente satisfeitas e extintas pelo pagamento do débito. Os resultados obtidos indicam que apenas 9% das execuções fiscais que tramitam na Justiça Comum (Federal e Estadual) são julgadas extintas pela satisfação do débito (CNJ, 2022b, p. 94).

Essa realidade, somada à demora no julgamento dos litígios tributários no Poder Judiciário e à alta litigiosidade tributária nas esferas administrativa e judiciária, traz diversos impactos socioeconômicos, tais como: (i) o congestionamento da justiça tributária, que apresenta volume excessivo de processos fiscais (especialmente execuções fiscais) aguardando julgamento, o que depreende subtração

¹⁵ CF: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e *eficiência* e, também, ao seguinte: [...]”

de recursos financeiros do Poder Público que poderiam ser alocados em outros setores, bem como dos contribuintes, que poderiam utilizá-los em suas atividades econômicas; (ii) a morosidade do sistema judicial na resolução dos conflitos tributários, que incentiva a litigância “artificial” (feita meramente para “ganho de tempo”, sob pretensa justificativa de um suposto ganho de causa), obstruindo a efetiva realização da justiça (ABJ, 2022, p. 231-232); (iii) a ineficiência econômica das execuções fiscais à Administração Pública que, em sua maioria, pretendem satisfazer “créditos tributários podres” e acabam gerando ônus de sucumbência a ser financiado pelo Erário; e (iv) grande parte das execuções fiscais em tramitação exige valores inferiores ao custo de tramitação do próprio processo de execução, o que reforça a ineficácia das cobranças (CNJ, 2022b, p. 62), tendo em vista que os recursos das Procuradorias Estaduais são finitos, de forma que, investir tempo e recurso em execuções “podres” implica subtrair esforços no processamento de créditos tributários saudáveis.

Trazendo essa discussão acerca da (in)eficiência e (in)utilidade dos serviços jurisdicionais prestados pela Administração Pública para o âmbito da aplicação dos precedentes dos Tribunais Superiores no âmbito administrativo, Kuster (2016, p. 243) sugere que, ao deixar de observá-los, a Administração Pública estaria obtendo enriquecimento ilícito às custas dos contribuintes que optam por não seguir a discussão no âmbito Judicial e/ou pagam o débito para manter sua regularidade fiscal, sendo que bastaria a mera aplicação de tais precedentes ainda na esfera administrativa, para que esses contribuintes pudessem garantir uma efetiva “justiça tributária”.

Diante de todo esse cenário traçado, é possível observar que o contencioso tributário, do jeito que está projetado atualmente, acaba gerando *ineficiências* na prestação de serviço jurisdicional aos contribuintes (seja na esfera administrativa, seja na judicial).

Visando mitigar os impactos socioeconômicos apontados, pela expressiva presença de execuções fiscais no Poder Judiciário, este trabalho propõe como forma de promover maior eficiência à Administração Judicante a aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores pelos órgãos julgadores administrativos, no âmbito dos processos administrativos tributários.

Tal proposta se justifica, na medida em que, muitas execuções fiscais que chegam ao Poder Judiciário, visam à cobrança e créditos ilegais e/ou inconstitucionais, segundo entendimentos vinculantes do STJ e STF, proferidos em recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente – de modo que, a mera observância dessas decisões proferidas pelos Tribunais Superiores evitaria o contencioso tributário judicial.

Tanto é assim que, a título de exemplo, pelo cruzamento da (i) análise das legislações estaduais do Estado de São Paulo e do Estado do Pará com (ii) o número de execuções fiscais pendentes de julgamento, respectivamente, em cada um

desses Entes – é possível perceber que, quanto maior a abrangência da previsão legal acerca da observância das decisões judiciais, menor o percentual de execuções fiscais no Judiciário. É o que se passa a estudar.

7. Breve análise das legislações estaduais

A análise das referidas legislações estaduais pressupõe compreender que os principais argumentos utilizados pelos tribunais administrativos para negar a aplicação aos referidos precedentes são: (i) a falta de previsão legal específica sobre a análise de constitucionalidade na esfera administrativa (incluindo a aplicação das análises já feitas pelo STJ e STF, no âmbito dos recursos repetitivos e em repercussão geral, respectivamente), bem como, (ii) a falta de previsão legal e/ou constitucional da vinculação obrigatória dos julgadores administrativos aos precedentes dos Tribunais Superiores.

Em análise dos possíveis fatores que contribuem para a existência de um grande número de execuções fiscais pendentes de julgamento no Poder Judiciário, o CNJ estudou a correlação entre a excessiva litigiosidade tributária no Brasil e a estrutura do Processo Tributário (administrativo e judicial), associada à arquitetura institucional do contencioso tributário e ao modelo de federalismo fiscal, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual (CNJ, 2022b, p. 26).

Primeiramente, foi questionado aos entes federativos se seus órgãos possuíam ato normativo que vinculasse seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores (para além da determinação constitucional à observância das súmulas vinculantes¹⁶ e decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em ADI e ADC¹⁷). Dos que responderam, 41% não possuem atos normativos que os vinculam às orientações judiciais (CNJ, 2022b, p. 23-24). Sendo que, ao que interessa o presente trabalho, na esfera estadual, metade dos Estados que responderam ao questionamento não regulamentam essa observância às decisões judiciais dos Tribunais Superiores.

Após, foi analisado o percentual de decisões judiciais que confirma ou que modifica a decisão do contencioso administrativo, chegando-se à conclusão de que 48,2% das decisões judiciais modificam o resultado definido administrativa-

¹⁶ CF: “Artigo 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

¹⁷ CF: “Artigo 102, § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”

mente (CNJ, 2022b, p. 26). Isso se deve, dentre outros fatores, ao fato de que (i) em muitos Estados, a legislação estadual veda qualquer tipo de análise quanto à (in)constitucionalidade de cobrança tributária no contencioso administrativo, estando os órgãos julgadores restritos à análise de legalidade e direcionados pelo princípio da verdade material; somado ao fato de que (ii) grande parte dos órgãos julgadores administrativos não aplicam os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores, em razão da imprevisão legislativa. Essa disparidade das previsões legislativas entre os Entes federativos contribui para que demandas tributárias (em especial, execuções fiscais fadadas ao insucesso) cheguem ao Judiciário (CNJ, 2022b, p. 29).

Em suma, foram quatro grandes conclusões que o CNJ chegou, com relação à referida hipótese de estudo: (i) apesar de alguns Entes federativos terem normas que os vinculem às decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, muitos ainda sequer se enquadram na vinculação obrigatória dos arts. 102, § 2º e 103-A da CF; (ii) há expressivo percentual de modificação das decisões administrativas na primeira instância judicial (48,2%), em contraposição a um baixo percentual de reforma entre as decisões de primeira e segundas instâncias administrativas (7%); (iii) não há convênios de cooperação e/ou intercâmbio de informações entre os Tribunais do Poder Judiciário e os Tribunais Administrativos; e (iv) a interpretação e construção de conceitos constitucionais pelo Poder Judiciário (como renda, serviços, mercadorias, propriedade, por exemplo), decorrentes da rígida repartição de competências tributárias, tem potencialidade de geração de contencioso tributário, restrito a cada ente federativo (CNJ, 2022b, p. 32).

Diante desse cenário, no que se refere ao escopo deste trabalho, é possível perceber que as conclusões do CNJ têm certa relação com a aplicação/não aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores, cada uma em sua medida. Dessa forma, tendo em vista que a falta de previsão legal sobre o tema é um dos principais argumentos utilizados pelos Tribunais Administrativos para afastar a aplicação desses entendimentos vinculantes do STJ e STF, passa-se à análise legislativa sobre o assunto.

Para isso, selecionou-se, a título exemplificativo, as leis do Estado de São Paulo e do Estado do Pará – principalmente, no que tange à previsão legal sobre a (i) a análise da (in)constitucionalidade das leis pelos órgãos julgadores administrativos, bem como (ii) a aplicação dos precedentes (vinculantes/não vinculantes à administração pública) do STJ e STF.

A legislação de São Paulo, apesar de vedar a análise de constitucionalidade pelo órgão administrativo, prevê que devem ser aplicadas as decisões do STF proferidas nas *ações diretas de inconstitucionalidade e/ou nas decisões incidentais*, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução da referida lei. Tal previsão nada mais faz, do que ratificar a vinculação obrigatória da Administração Pública, prevista nos arts. 102, § 2º e 103-A da CF.

Com base no art. 28 da Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009¹⁸, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo entende que as decisões do STJ e STF proferidas no âmbito dos recursos repetitivos e em repercussão geral, respectivamente, *não vinculam* os órgãos administrativos, de modo que, na grande maioria dos casos, afastam a aplicação dos entendimentos vinculantes firmados pelos Tribunais Superiores¹⁹. No Estado de São Paulo, as execuções fiscais pendentes de julgamento no Poder Judiciário representavam, em 2021, 57% dos processos em trâmite (CNJ, 2022a, p. 170-175).

Já a legislação do Estado do Pará prevê que o pedido do contribuinte será *indeferido* quando este questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária (isto é, veda a análise de constitucionalidade pelo órgão administrativo), *a não ser que* seja invocado precedentes dos Tribunais Superiores desfavoráveis à Fazenda Pública, proferidos em sede de (i) controle concentrado de constitucionalidade pelo STF; (ii) recursos repetitivos (STJ); (iii) repercussão geral (STF); (iv) IRDR; (v) súmulas do STJ e STF – inclusive, súmulas locais do Tribunal de Justiça do Pará. Com base no art. 26, inciso III, e no art. 42, § 3º, ambos da Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998²⁰, os julgadores administrativos estão autorizados, portanto, a aplicarem os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores.

¹⁸ Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009: Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências: “Artigo 28. No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I – em ação direta de inconstitucionalidade; II – por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.”

¹⁹ Nesse sentido: TIT, Câmara Superior, Recurso Especial, AIIM n. 4111893-5, publicado em 19.04.2022.

²⁰ Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998: “Art. 26. A impugnação será indeferida quando: [...] III – o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, a não ser que invocado precedente desfavorável à Fazenda Pública firmado, em ao menos uma das hipóteses abaixo: a) decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade; b) decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos; c) súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria; d) incidentes de resolução de demanda repetitiva; e) súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.”

“Art. 42. [...] § 3º Os Conselheiros deverão observar os precedentes judiciais firmados em: I – decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade; II – decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos; III – súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria; IV – incidentes de resolução de demanda repetitiva; V – súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.”

No Estado do Pará, as execuções fiscais representavam 26% dos processos pendentes de julgamento no Judiciário, no ano de 2021 (CNJ, 2022a, p. 170-175). Com isso, observa-se que o Estado de São Paulo (que não tem qualquer previsão legal para aplicabilidade dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores) tem mais que o dobro de execuções fiscais pendentes, em comparação ao Estado do Pará – o que pode ser considerado indicativo da maior *eficiência* que a aplicação dos entendimentos vinculantes do STJ e STF traz à Administração Pública.

Inclusive, no Relatório Final da Comissão de Juristas – responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do STF n. 01/2022 – há a menção de alguns anteprojetos de lei²¹ que preveem a determinação para que os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores não somente sejam aplicados pelos órgãos administrativos julgadores, como também, passem a ser vinculantes obrigatoriamente, à Administração Pública.

Na exposição de motivos desses anteprojetos, a justificativa para essa proposta é justamente maximizar a celeridade, imparcialidade, transparência, previsibilidade e eficiência dos processos administrativos tributários, de modo que sirvam de verdadeiro instrumento para a redução do contencioso tributário judicial (BRASIL, 2022, p. 6, 8, 40, 184).

Diante de todo o exposto, é possível chegar à conclusão de que a aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores promove maior eficiência da Administração Pública, do ponto de vista de L&E, tendo em vista que, dentre diversos efeitos, potencializa o papel de *filtro* de demandas judiciais que o processo administrativo possui.

8. Considerações finais

Diante de tudo o que foi estudado, tem-se que as execuções fiscais ocupam grande percentual dos processos pendentes de julgamento na Justiça Estadual. Alguns dos principais motivos para isso são: (i) a (im)possibilidade de análise de constitucionalidade no contencioso administrativo e (ii) a falta de aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores (em razão da falta de previsão legislativa).

Assim, este trabalho se valeu de instrumentos e conceitos de *law and economics*, para estudar o papel do processo administrativo tributário (a partir da apli-

²¹ Nesse sentido: (i) Anteprojeto de lei ordinária para a reforma da Lei n. 9.784/1999 (BRASIL, 2022, p. 6-32); (ii) Anteprojeto de lei complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária (BRASIL, 2022, p. 36-52); e (iii) Anteprojeto de lei de Código de Defesa dos Contribuintes (BRASIL, 2022, p. 143-236).

cação do princípio da legalidade aplicável à Administração Pública), de maneira a analisar a eficiência e utilidade deste instrumento, especialmente no que se refere a sua função de filtro de demandas tributárias (execuções fiscais) perante o Poder Judiciário, ante os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores.

Para isso, a partir da análise da função judicante do Poder Executivo, chegou-se ao dilema doutrinário *jurídico* a respeito da (im)possibilidade de os órgãos administrativos julgadores realizarem o controle de constitucionalidade, o que levou ao enfoque deste trabalho: chegar no “meio do caminho”, isto é, apresentar uma forma de assegurar ao contribuinte amplo direito de defesa administrativa, ao mesmo tempo que se respeita o papel de autotutela do processo administrativo tributário, de modo a evitar a judicialização de demandas que podem ser resolvidas ainda no âmbito administrativo.

Dessa forma, sob o ponto de vista de *law and economics*, é possível concluir que a aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores pelos órgãos julgadores administrativos, como forma de controle de legalidade e constitucionalidade, é medida que aumenta a eficiência da Administração Pública (como um todo), tendo em vista que é uma forma de (i) mitigar o excessivo número de execuções fiscais que chegam ao Poder Judiciário (muitas vezes, com baixa chance de êxito); (ii) potencializar o papel de filtro de demandas judiciais que o processo administrativo tributário possui; (iii) garantir maior grau de ampla defesa aos contribuintes na esfera administrativa;; (iv) evitar gastos desnecessários do Erário com honorários sucumbenciais nas execuções fiscais que pretendem satisfazer “créditos tributários podres”; e (v) aumentar a cooperação e/ou intercâmbio de informações entre os Tribunais do Poder Judiciário e os Tribunais Administrativos.

Referências

- ABJ. *Diagnóstico do contencioso tributário nacional*. Coordenação André Assumpção, Dayana Uhdre, Gisele Bossa, Julio Trecenti, Marcelo Guedes Nunes. São Paulo, 2022.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. A concepção pós-positivista do princípio da legalidade. *Revista de Direito Administrativo* v. 236, 2004, p. 51-64.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm/. Acesso em: 21 out. 2023.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm/. Acesso em: 21 out. 2023.

- BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm/. Acesso em: 21 out. 2023.
- BRASIL. Senado Federal; STF. Relatório Final: que inclui um breve relatório e os anteprojotos de lei, acompanhados das exposições de motivos das propostas em questão. Brasília: Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojotos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do STF n. 01/2022, 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/67b9102d-cab7-48f6-9c52-c6ebf581665f/>. Acesso em: 20 out. 2023.
- BRASIL. STF. ADI n. 3.689/PA. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2369194/>. Acesso em: 21 out. 2023.
- CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. *Revista da FESDT* n. 3. Porto Alegre, 2009, p. 185-205.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CAVALCANTI, Eduardo Muniz M. *Processo tributário: administrativo e judicial*. Rio de Janeiro: Grupo Gen, 2022. *E-book*. ISBN 9786559645916. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645916/>. Acesso em: 09 out. 2023.
- CNJ. *Justiça em Números 2022*. Brasília: CNJ, 2022a.
- CNJ. Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário. Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva. Brasília: CNJ, 2022b.
- COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and economics*. 6. ed. USA, 2011.
- FERREIRA, Abel Henrique. Análise da constitucionalidade e legalidade da legislação tributária no processo administrativo tributário. *Revista da FESDT Porto Alegre* v. 2, n. 1, 2009, p. 7-45.
- FREITAS, Liz Bittencourt Amado de. A necessidade de processo administrativo fiscal prévio ao redirecionamento da execução fiscal aos sócios-gerentes. *Revista Direito Tributário Atual* V. 44. São Paulo: IBDT, 2020, p. 250-278.
- KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. *Economic analysis of law. Handbook of public economics*. Elsevier, 2002, p. 1661-1784.
- KUNZLER, Ivo José. Os tribunais administrativos tributários no Brasil: a República, o Estado Democrático de Direito e a inconstitucionalidade do processo administrativo fiscal tributário frente aos princípios constitucionais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 129, 2016, p. 289-317.
- KUSTER, Roberto Baumgarten. O controle de constitucionalidade desempenhado pela Administração Pública no processo administrativo fiscal: (im)possibi-

- lidade de exercício. *Revista Digital de Direito Administrativo* v. 3, n. 1, 2016, p. 235-253.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 2003, p. 91-99.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786553620735. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620735/>. Acesso em: 14 set. 2023.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.
- MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Princípio da legalidade tributária. In: ADEODATO; BRANDÃO; CAVALCANTI (coord.). *Princípio da legalidade – da dogmática jurídica à teoria do direito*. Rio de Janeiro: Grupo Gen, 2009. *E-book*. ISBN 978-85-309-5600-4. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5600-4/>. Acesso em: 15 set. 2023.
- MINATEL, José Antônio. Dupla instância, formação paritária e advocatária no processo administrativo tributário. In: ROCHA (coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 4.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. Barueri, SP: Grupo Gen, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774944. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774944/>. Acesso em: 19 out. 2023.
- MOROSKY FILHO, Julio Cesar. Processo administrativo: valioso canal para redução de litigiosidade. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-03/processo-tributario-processo-administrativo-canal-reducao-litigiosidade/>. Acesso em: 2 out. 2023.
- O ESTADO DE SÃO PAULO. Enxugando gelo tributário. Editorial Estadão. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/amp/opiniaio/enxugando-gelo-tributario/>. Acesso em: 8 out. 2023.
- PARÁ (Estado). Lei n. 6.182, de 30 de dezembro de 1998 (com as alterações da Lei n. 8.869/2019, efeitos a partir de 15 de setembro de 2019). Dispõe sobre os Procedimentos Administrativo-tributários do Estado do Pará e dá outras providências. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998_06182.pdf/. Acesso em: 20 out. 2023.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito administrativo*. Rio de Janeiro: Grupo Gen, 2023. *E-book*. ISBN 9786559646784. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646784/>. Acesso em: 14 set. 2023.
- ROCHA, Sergio A. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. Grupo Almedina (Portugal), 2018. *E-book*. ISBN 9788584934355. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584934355/>. Acesso em: 30 set. 2023.

- ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista da Faculdade de Direito* v. 67. Universidade de São Paulo, 1972, p. 231-268.
- SÃO PAULO (Estado). Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html/>. Acesso em: 20 out. 2023.
- SÃO PAULO. TIT (Câmara Superior). Recurso Especial, AIIM n. 4111893-5. Recorrente: Construdecor S.A. Recorrido: Fazenda Pública. Relatora Conselheira Cacilda Peixoto. Publicado no Diário Eletrônico, edição n. 2.631, de 19 de abril de 2022. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/DiarioEletronico/Modelo.aspx?codigoDE=52821&aiim=4111893/>. Acesso em: 17 out. 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- SHAVELL, Steven. *Economic analysis of law*. 1. ed. Foundation Press, USA, 2004.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.