

**PROCESSO  
ADMINISTRATIVO  
TRIBUTÁRIO**

AMOSTRA

AMOSTRA

# PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Decisões definitivas e o  
direito de acesso à jurisdição

Margaret da Silva Peres Nunes

  
ALMEDINA  
BRASIL

Rio de Janeiro, 2025

# Processo administrativo tributário

Copyright © 2025 STARLIN ALTA EDITORA E CONSULTORIA LTDA.

ALMEDINA é uma empresa do Grupo Editorial Alta Books (Starlin Alta Editora e Consultoria LTDA).

Copyright © 2025 Margaret da Silva Peres Nunes.

ISBN: 978-85-8493-777-6

Impresso no Brasil – 1ª Edição, 2025 – Edição revisada conforme o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 2009.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(BENITEZ Catalogação Ass. Editorial, MS, Brasil)

N972p  
1.ed. Nunes, Margaret da Silva Peres  
Processo administrativo tributário : decisões definitivas e o direito de acesso à jurisdição / Margaret da Silva Peres Nunes. – 1.ed. – Rio de Janeiro : Almedina Brasil, 2025. 160 p.; 15,7 x 23 cm. – (Coleção UCB)  
  
Bibliografia.  
ISBN 978-85-8493-777-6  
  
1. Direito tributário – Brasil. 2. Direito – Jurisdição. 3. Direito – Legislação – Brasil. 4. Processo administrativo. I. Título. II. Série.  
02-2025/66 CDU 34:336.2(81)

**Índice para catálogo sistemático:**

1. Brasil : Processo administrativo : Direito tributário  
34:336.2(81)

Aline Grazielle Benitez – Bibliotecária – CRB-1/3129

Todos os direitos estão reservados e protegidos por Lei. Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida.

A violação dos Direitos Autorais é crime estabelecido na Lei nº 9.610/98 e com punição de acordo com o artigo 184 do Código Penal.

O conteúdo desta obra fora formulado exclusivamente pelo(s) autor(es).

**Marcas Registradas:** Todos os termos mencionados e reconhecidos como Marca Registrada e/ou Comercial são de responsabilidade de seus proprietários. A editora informa não estar associada a nenhum produto e/ou fornecedor apresentado no livro.

**Material de apoio e erratas:** Se parte integrante da obra e/ou por real necessidade, no site da editora o leitor encontrará os materiais de apoio (download), errata e/ou quaisquer outros conteúdos aplicáveis à obra. Acesse o site [www.altabooks.com.br](http://www.altabooks.com.br) e procure pelo título do livro desejado para ter acesso ao conteúdo..

**Suporte Técnico:** A obra é comercializada na forma em que está, sem direito a suporte técnico ou orientação pessoal/exclusiva ao leitor.

A editora não se responsabiliza pela manutenção, atualização e idioma dos sites, programas, materiais complementares ou similares referidos pelos autores nesta obra.

## Grupo Editorial Alta Books

**Produção Editorial:** Grupo Editorial Alta Books

**Diretor Editorial:** Anderson Vieira

**Editora-Chefe:** Manuella Santos de Castro

**Editor Pleno:** Aurélio Nogueira

**Vendas Governamentais:** Cristiane Mutus

**Gerência Comercial:** Claudio Lima

**Assistente Editorial:** Andreza Moraes

**Revisão:** João Paulo Guterres

**Diagramação:** Natalia Curupana

*Dedico este trabalho ao meu amado marido  
Cleucio Santos Nunes, companheiro de vida,  
e ao nosso filho Caetano,  
sem os quais nada teria sentido.*

AMOSTRA

AMOSTRA

## AGRADECIMENTOS

Agradeço ao querido professor doutor Maurício Dalri Timm do Valle, meu orientador e amigo, pelo estímulo constante em vencer o desafio do Mestrado, além de me proporcionar oportunidades acadêmicas na UCB. Desde a inscrição até a defesa da dissertação que originou este livro, seu entusiasmo foi necessário para acreditar no meu potencial.

Ao professor doutor Guilherme Roman Borges, destaco sua serenidade e assertividade. Suas orientações na qualificação foram importantíssimas para dar rumo ao trabalho.

Gostaria de registrar meu profundo agradecimento ao querido professor doutor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, colega de magistério em uma instituição de ensino superior, admirável docente e grande doutrinador. Suas palavras, sempre firmes, são condutores de aprendizados não só do Direito.

Por fim, não posso deixar de mencionar minha gratidão à Universidade Católica de Brasília – UCB.

AMOSTRA

## PREFÁCIO

Caro leitor, recebi com imensa alegria e emoção o convite especialíssimo para prefaciar o livro da Professora Margaret Nunes. Tenho que confessar que quase recusei, para não ser mal interpretado. Quem nos conhece de perto já deduzirá as razões desses sentimentos e dessa minha reação inicial; quem ainda não teve o privilégio de conhecer, entenderá mais adiante.

Geralmente, o Professor Orientador é o convidado de honra para prefaciar obras que resultam de pesquisas acadêmicas. Neste caso, com generosidade incomum, o amigo querido, Professor Maurício Timm do Valle, que orientou a Professora Margaret, abdicou dessa preferência natural, o que me permitiu entrar no seu lugar para dizer algumas palavras sobre a autora e a obra trazida ao público.

Peço licença, desde logo, para escrever mais com o coração na ponta dos dedos do que com os pensamentos, os quais se processam na cabeça e costumamos chamar de razão. Na medida do possível, prometo que não abandonarei o dever de apresentar a obra, que é o que você, que me lê agora, provavelmente, deseja saber.

Por escrever com o coração, tenho que tirar palavras da memória, como se estivesse em uma odisseia do túnel do tempo, lugar em que se olha para trás e se constata como esse tempo, enigmático e misterioso, deixa tudo parecer que não passou, porque ele, o tempo, passa rápido demais.

A autora deste livro é uma pessoa por quem tenho uma admiração única, que vem de muitos anos, antes dela se tornar uma profissional do Direito. Sim, nos conhecemos na Universidade Católica de Santos – UniSantos, onde fomos colegas de classe e nos graduamos. Talvez por causa de uma coincidência, dessas que nenhuma lógica explica, nos unimos desde a primeira vez que nos falamos. É que nascemos no mesmo dia, no mesmo hospital e no mesmo ano, embora eu seja mais velho seis horas, mas nos encontramos na faculdade, dezoito anos depois.

Na sala de aula, ela, mais atenta, anotava agilmente as falas dos professores (até as eventuais piadas) e compartilhava solidariamente o caderno

com os colegas, inclusive comigo; eu, mais atrevido, fazia perguntas e intervenções durante as aulas, provocando debates, em geral filosóficos, sobre as ideias de justiça e equidade. Ela era pontual; antes do Professor entrar na sala, estava pronta para assistir à aula; eu chegava minutos depois do início e, até aterrissar no assunto, ela já havia preenchido mais de duas páginas do caderno. Nos debates em grupo, eu gostava de associar o assunto a falas sobre teatro, literatura e música, minhas paixões; ela, preferia dar uma opinião jurídica assertiva sobre o tema, geralmente estando certa. Estagiamos em órgãos públicos diferentes e ela comentava os problemas do Direito de Família comigo, conciliando objetividade jurídica com sensibilidade, por mais que isso pareça incompatível; eu, preferia não acreditar que problemas como aqueles pudessem acontecer. Divergíamos nas posições jurídicas sim, mas, mesmo sem saber, sempre com admiração mútua, apesar da imaturidade que nos impedia de mudar de opinião facilmente, ainda que o outro tivesse mais razão. Para resumir, enquanto eu sonhava com um mundo justo e perfeito que se encontra na próxima esquina, ela me mostrava que o caminho para isso era longo e acidentado. Ela me fez ver que a possibilidade da mudança vem de nossa capacidade de lidar com os desafios da vida objetivamente, com os pés no chão e vontade de fazer o melhor que estiver ao nosso alcance, ainda que não se chegue ao ideal que o sonho alimenta.

Por isso, ela me ensinou a andar para frente com os passos cadenciados, sem pressa de chegar, mas com a velocidade necessária para alcançar alguns sonhos durante a vida.

A partir de agora, saio do passado e me movo até o presente.

Além de Professora de Direito, a autora deste livro é advogada e gestora da educação, e desempenha essas funções com talento e inteligência raros de se ver. Como professora, suas aulas são elogiadas pelos alunos, que além de apreciarem os conhecimentos transmitidos, se sentem acolhidos por uma professora sensível, mas séria e comprometida com os princípios acadêmicos. Na advocacia, raras vezes presenciei uma profissional com tanta perspicácia jurídica, sempre apresentando soluções rápidas e eficientes, ainda que o tema não fosse propriamente da sua área específica de atuação. Na qualidade de gestora da área do ensino jurídico, seu talento aparece desde as pequenas decisões do dia a dia de uma coordenação de curso até às questões mais difíceis, que exigem a combinação de inteligência e sensibilidade para conciliar interesses tão contrapostos, preservando a reputação das pessoas e instituições envolvidas.

É essa profissional, detentora de tantos talentos, que traz ao público este livro, cujo tema central o processo tributário brasileiro em uma perspectiva analítica e crítica da situação atual.

Embora o livro seja a adaptação de sua dissertação de mestrado, no fundo, sustenta uma tese. Trata-se do argumento de que as decisões do processo administrativo tributário podem ser consideradas definitivas, isto é, insuscetíveis de revisão perante o Poder Judiciário. Para alguns, este assunto é quase um tabu, uma espécie de dogma jurídico intocável, pois, de acordo com a Constituição Federal, nenhuma decisão, inclusive as que são proferidas pela Administração Tributária, pode ficar imune à apreciação do Poder Judiciário. O inciso XXXV do art. 5º da Carta Magna assegura a todos o direito de acesso à jurisdição, daí porque, se o contribuinte teve seu processo administrativo decidido contrariamente aos seus interesses, não lhe pode ser sonogado o direito de contestar o mérito perante um juiz imparcial, neste caso, os do Poder Judiciário.

Para outros, entender que as decisões do processo administrativo não sejam rediscutidas no Poder Judiciário é uma solução prática e funcional para auxiliar no seu desafogamento e estabilizar a controvérsia em menor tempo.

O livro demonstra, de forma dialética, os prós e os contras dessa proposta, sem ingenuidade, reconhecendo que se trata de uma possibilidade polêmica e, por isso, capaz de atrair novos debates em torno do assunto, sempre visando a maior eficiência do processo tributário.

O texto expõe a ideia de que decisões definitivas do processo administrativo devem cumprir, pelo menos, dois pressupostos, sob pena de a medida se tornar inconstitucional.

O primeiro, que a escolha do processo administrativo deverá ser sempre uma opção do interessado, isto é, caso prefira discutir sua lide no Poder Judiciário, o contribuinte terá todo o direito de fazê-lo dentro das regras já conhecidas. Se, diferentemente, entender que o seu caso, em razão de suas peculiaridades, será mais bem debatido no âmbito administrativo, essa opção gerará, como consequência, a solução definitiva do conflito, de modo a não poder pedir a revisão do que foi decidido perante a Justiça. No fundo, trata-se de hipótese de renúncia voluntária do direito de acesso à Justiça, tal qual ocorre com a arbitragem.

O outro pressuposto considera que, para atrair os contribuintes a optarem por um processo administrativo definitivo, a estrutura processual-administrativa vigente deverá ser reformulada em todos os entes federativos, especialmente na segunda instância. Essa reformulação

implica que os julgadores daquela instância deverão passar por um processo de escolha rigoroso, que leve em conta os conhecimentos, especialidade na área e experiência, mediante critérios mais exigentes do que os atuais. Por isso, o livro sustenta que, desde que as instâncias do processo sejam compostas por julgadores especializados, a tendência é que as decisões ganhem em qualidade, ficando menos suscetíveis a pedidos de revisão no Poder Judiciário, pois serão mais convincentes.

Como se observa, é uma tese corajosa. No passado, cheguei a tangenciar esse tema em meu livro *Curso Completo de Direito Processual Tributário*, com a ressalva de que tribunais administrativos, para que pudessem emitir decisões definitivas, deveriam ser compostos por julgadores integrantes de uma carreira, com as mesmas garantias da magistratura. Posteriormente, revi esse entendimento e, sem muito me aprofundar, passei a admitir como razoável manter-se a segunda instância como atualmente é, ou seja, composta, em geral, por órgãos paritários.

O livro da Professora Margaret é, para mim, uma oportunidade de acrescentar novos argumentos em meus trabalhos, pois ela se aprofundou no assunto, escrevendo sobre este tema pouco debatido, embora necessário.

Eis aí, portanto, o produto de uma pesquisa robusta, organizada e com uma rica citação bibliográfica.

Depois de apresentada a obra, você, leitor, pode estar se perguntando por que o prefaciador fez questão de falar do passado com tanta proximidade com a Professora Margaret. Bem, cabe agora uma confissão – se é que as pistas dadas já não tornaram a confissão conhecida – a autora deste livro é minha mulher e, ao ser convidado para escrever esta apresentação de sua obra, recebi um presente maravilhoso, que tentei compartilhar com os leitores, ou seja, a oportunidade de falar, com conhecimento de causa, das qualidades intelectuais e pessoais da autora, apesar da minha presumida suspeição.

Para finalizar, como deixei entrever, quem escreve aqui não é um Professor, de quem se esperam palavras analíticas a respeito da obra apresentada. Quem fala é o companheiro para a companheira de vida, como se fosse uma carta que declara admiração, respeito, carinho e amor.

Brasília, junho de 2024.

**Cleucio Santos Nunes**

*Prof. Dr. do Programa de Pós-Graduação em Direito  
Stricto Sensu da Universidade Católica de Brasília – UCB.*

# SUMÁRIO

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| <b>AGRADECIMENTOS</b> ..... | <b>VII</b> |
| <b>PREFÁCIO</b> .....       | <b>IX</b>  |
| <b>APRESENTAÇÃO</b> .....   | <b>1</b>   |

## CAPÍTULO 1

|   |          |
|---|----------|
| <b>CONCEITO DE PROCESSO E ORIGENS</b> .....                     | <b>9</b> |
| 1.1 UM CONCEITO DE PROCESSO .....                               | 12       |
| 1.2 O PROCESSO NO DIREITO OCIDENTAL .....                       | 19       |
| 1.2.1 A evolução do processo para o contexto contemporâneo. . . | 20       |
| 1.2.2 Breve História do processo no Brasil. ....                | 24       |
| 1.3 A IDEIA DE PROCESSUALIDADE .....                            | 28       |
| 1.3.1 O vocábulo procedimento .....                             | 30       |
| 1.3.2 O processo contraditório .....                            | 35       |
| 1.3.3 Processualidade atualmente. ....                          | 37       |

## CAPÍTULO 2

|   |           |
|---|-----------|
| <b>DIAGNÓSTICO DOS PROBLEMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b> ..... | <b>39</b> |
| 2.1 A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS REFLEXOS NO PROCESSO .....              | 43        |
| 2.2 ESTRUTURA PROCESSUAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL .....                    | 47        |

|  |    |
|--|----|
| 2.2.1 Da primeira instância administrativa ..... | 48 |
| 2.2.2 Da segunda instância administrativa.....   | 53 |
| 2.2.3 Dos recursos julgados no CARF.....         | 60 |
| 2.2.3.1 Recurso voluntário .....                 | 60 |
| 2.2.3.2 Recurso de ofício .....                  | 63 |
| 2.2.3.3 Embargos de declaração.....              | 65 |
| 2.2.3.4 Recurso especial.....                    | 66 |
| 2.2.3.5 Agravo.....                              | 68 |
| 2.3 ANÁLISE DOS DADOS EMPÍRICOS .....            | 70 |
| 2.3.1 Dados da primeira instância.....           | 71 |
| 2.3.2 Dados da segunda instância.....            | 77 |

### CAPÍTULO 3

|   |            |
|---|------------|
| <b>DECISÕES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS.....</b>                    | <b>89</b>  |
| 3.1 O PRINCÍPIO DO ACESSO À JURISDIÇÃO.....                         | 91         |
| 3.1.1 O acesso à jurisdição e a ideia de democracia .....           | 92         |
| 3.1.2 Princípio como norma jurídica.....                            | 94         |
| 3.1.3 O acesso à jurisdição como princípio.....                     | 98         |
| 3.2 RELEITURA DO ACESSO À JUSTIÇA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO .          | 102        |
| 3.2.1 Primeira condição: renúncia ao direito de acesso à Justiça .  | 106        |
| 3.2.2 Segunda condição: a estrutura dos órgãos administrativos .    | 111        |
| 3.2.3 Terceira condição: instrumentos legislativos próprios . . . . | 122        |
| <b>CONCLUSÕES .....</b>   | <b>129</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>  | <b>135</b> |

## APRESENTAÇÃO

A presente pesquisa tem por objeto a análise do contencioso administrativo brasileiro, partindo do tema referente ao direito de acesso à jurisdição, tendo como fundamento os sistemas de justiça vigorantes no Ocidente. Como se sabe, são dois os sistemas de justiça prevaletentes no Direito ocidental no que diz respeito à unicidade da jurisdição: o sistema anglo-saxão, ao qual se submete o ordenamento jurídico brasileiro, que prevê o amplo acesso à jurisdição; e o sistema de contencioso administrativo, em que as controvérsias jurídicas que envolvam o Estado são resolvidas, normalmente, em fóruns especiais, que não são exatamente o Poder Judiciário comum.

Fixada essa premissa, é levantada a hipótese de se o processo administrativo tributário brasileiro tem correspondido às expectativas desejadas por um sistema de processo administrativo eficiente. Isso porque observa-se, no Brasil, que as discussões do contencioso administrativo, depois de passarem, em regra, por um lento e custoso procedimento, poderão ser repetidas na Justiça Comum, resultando em mais tempo para uma decisão definitiva.

Em linhas gerais, esse diagnóstico se deve a dois grandes fatores. O primeiro é porque o sistema tributário atual prevê que as “reclamações administrativas” suspendem a exigibilidade do crédito tributário em qualquer caso. Assim, enquanto não for proferida uma decisão final no âmbito administrativo, o contribuinte não poderá ser cobrado do crédito tributário. O outro fator é que, na medida em que se entende que o acesso à jurisdição é assegurado em qualquer caso, ainda que o processo administrativo tenha encontrado uma solução qualitativa adequada à discussão administrativa, o contribuinte poderá pedir sua revisão no Poder Judiciário.

Os efeitos dessa interpretação são notórios, pois geram custos financeiros enquanto o processo administrativo não é decidido e, depois que