



**Centro Universitário de Brasília - CEUB**  
**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento – ICPD**  
**Mestrado em Direito**

**ADRIANA GOMES RÊGO**

**O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS E A JUSTIÇA**  
**TRIBUTÁRIA ESPECIALIZADA, CÉLERE E IMPARCIAL**

**Brasília**  
**2022**

**ADRIANA GOMES RÊGO**

**O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS E A JUSTIÇA  
TRIBUTÁRIA ESPECIALIZADA, CÉLERE E IMPARCIAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito e Políticas Públicas e Desenvolvimento Econômico do Centro Universitário de Brasília –CEUB.

Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

**Brasília  
2022**

**ADRIANA GOMES RÊGO**

**O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS E A JUSTIÇA  
TRIBUTÁRIA ESPECIALIZADA, CÉLERE E IMPARCIAL**

Dissertação apresentada à Banca do Programa de Mestrado em Direito do Centro de Ensino Universitário de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Brasília/DF, 7 de dezembro de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Doutor Arnaldo Godoy  
Professor Orientador - Presidente

---

Doutora Liziane Paixão  
Professora Examinadora interna - CEUB

---

Doutor José Eduardo Sabo Paes  
Professor Examinador externo - UCB

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço a Deus, por tudo que tem me permitido realizar.

Aos meus pais, Raimundo e Bila, cujos ensinamentos de luta e esforço, bem como os de valorização da honestidade e respeito ao próximo, contribuíram para a formação da minha personalidade e, certamente, para todas as conquistas até agora alcançadas.

A Paulo, Matheus e Carolina, que não só me incentivaram e apoiaram, como também compreenderam e suportaram as minhas ausências ao longo dessa jornada de mestranda.

A Patrícia, irmã e melhor amiga de todas as horas, com quem sempre pude contar para todas as sinceras críticas e sugestões que tanto me enriqueceram.

Ao professor e orientador Arnaldo Godoy, por todos os seus brilhantes ensinamentos transmitidos com a humildade que lhe é peculiar.

E a todos os meus familiares e amigos que, ao longo desse período, também me ajudaram com seus incentivos e opiniões, pois a nossa vida é um eterno aprendizado!

## RESUMO

Trata-se de analisar os problemas relacionados ao contencioso administrativo tributário federal do Brasil, com enfoque no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Para tanto, apresenta-se as principais discussões relacionadas ao contencioso tributário brasileira, sobretudo no que diz respeito à imparcialidade dos julgadores e à temporalidade dos processos, com o objetivo de se buscar uma justiça tributária especializada, célere e imparcial. De acordo com o Tribunal de Contas da União - TCU, a excessiva temporalidade do processo administrativo fiscal gera um desestímulo à arrecadação espontânea de tributos e aumenta a percepção de ineficiência do Estado na cobrança tributária. Além da baixa eficácia do contencioso administrativo para a União, quando os contribuintes perdem no CARF, podem recorrer ao Judiciário, porém o processo administrativo não é aproveitado no contencioso judicial. Quanto à composição paritária dos colegiados, há discussões relativas à ausência de imparcialidade, sobretudo quando havia o voto de qualidade. Mas há também questionamentos após abril de 2020, quando o empate passou a importar resultado a favor do contribuinte para alguns processos. Propõe-se então alternativas de arranjos institucionais ao processo tributário, motivo pelo qual a análise recai sobre todo o processo tributário e faz comparações com a experiência internacional. Adentra-se no funcionamento do CARF com o intuito de evidenciar que as mudanças envolvem modelos estruturais. Após, são trazidos fundamentos jurídicos como princípio da legalidade, interesse público, acesso à justiça, duplo grau de jurisdição, contraditório e ampla defesa, cotejando com a razoável duração do processo e o princípio da eficiência, além de se abordar a coisa julgada administrativa, com vistas à fundamentação das propostas de aperfeiçoamento. Chega-se a cinco alternativas que podem ser adotadas isolada ou conjuntamente, com vistas a se obter ganhos em celeridade processual, com redução de custos para o Estado e contribuintes, assegurando-se a manutenção de lançamentos tributários que sejam efetuados nos termos da lei, por meio de uma discussão processual em se seja observada a ampla defesa e o contraditório, tendo como fim maior, sempre, o interesse público, concebido como a expressão da lei, em um modelo que visa a maximização do bem-estar social. Esses ganhos poderiam ser obtidos por integração de instâncias administrativas e judicial ou pela facultatividade da instância administrativa à judicial, ou ainda pela criação de varas especializadas na matéria tributária, que também apresentaria ganhos em termos de imparcialidade; também com esse propósito, é a proposta de julgadores administrativos, bem assim aquela em que propõe que nos casos de empate, a lide seja submetida a um magistrado, o que por sua vez traz ganhos ainda em celeridade processual e custos. Com isso, espera-se contribuir para uma justiça especializada, célere e imparcial.

**Palavras-chave:** CARF; Imparcialidade; Celeridade; Processo Administrativo Fiscal.

## ABSTRACT

This paper analyzes the problems related to federal tax administrative litigation in Brazil, focusing on the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. To this end, the main discussions related to Brazilian tax litigation are presented, especially regarding the impartiality of the judges and the temporality of the process, with the aim of seeking a specialized, swift and impartial tax justice. According to the Tribunal de Contas da União - TCU, the excessive temporality of tax administrative process creates a disincentive to spontaneous tax collection and increases the perception of inefficiency of the State in tax collection. Besides the low effectiveness of administrative litigation for the Union, when taxpayers lose in the CARF, they can appeal to the Judiciary, but the administrative process is not used in judicial litigation. As for the equal composition of the collegiate body, there are discussions regarding the lack of impartiality, especially when there was a casting vote. But there are also questions that surfaced after april 2020, when the tie vote started to decide the matter in favor of the taxpayer for some processes. It then proposes alternative institutional arrangements for the tax process, which is why it analyzes the entire tax process and make comparisons with international experience. The functioning of the CARF is then analyzed in order to show that the changes involve institutional models. After that, legal foundations are brought, such as the principle of legality, public interest, access to justice, double degree of jurisdiction, adversarial and broad defense, compared with the reasonable duration of the process and the principle of efficiency, in addition to addressing the administrative res judicata, in order to justify the proposed improvements. We then come to five alternatives that can be adopted separately or jointly, in order to obtain gains in procedural celerity, with cost reduction for the State and taxpayers, ensuring the maintenance of tax assessments that are made under the law, through a procedural discussion in which the broad defense and adversarial are observed, having as a higher purpose, always, the public interest, conceived as the expression of the law, in a model that aims at maximizing social welfare. These gains could be obtained by integrating administrative and judicial instances or by making the administrative instance optional to the judicial instance, or even by creating specialized courts in tax matters, which would also present gains in terms of impartiality; also with this purpose, is the proposal of administrative judges, as well as the one that proposes that in cases of a tie, the dispute be submitted to a magistrate, which in turn brings gains in procedural speed and costs. With this, there is hope to contribute to a specialized, swift and impartial justice system.

**Keywords:** CARF; Impartiality; Celerity; Administrative Tax Procedure.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	– Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
AFRFB	– Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
ANA	– Agência Nacional de Águas
ANAC	– Agência Nacional de Aviação Civil
ANCINE	– Agência Nacional do Cinema
ANTT	– Agência Nacional de Transporte Terrestre
BID	– Banco Interamericano de Desenvolvimento
CARF	– Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CADE	– Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CGU	– Controladoria Geral da União
CIAT	– Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CNJ	– Conselho Nacional de Justiça
CONSEF	– Conselho de Fazenda Estadual da Bahia
CPC	– Código de Processo Civil
CRF	– Conselho de Recursos Fiscais do Amazonas
CRPS	– Conselho de Recursos da Previdência Social
CSC	– Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros
CSRF	– Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTE	– Conselho Tributário Estadual de Alagoas
CTN	– Código Tributário Nacional
DRJ	– Delegacia da Receita Federal de Julgamento
ETCO	– Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
IRS	– <i>Internal Revenue Service</i>
LINDB	– Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
OAB	– Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE – Organização PARA A Cooperação e Desenvolvimento Econômico

MF – Ministério da Fazenda (extinto)

ME – Ministério da Economia

MPF – Ministério Público Federal

PAF – Processo Administrativo Fiscal

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

PIB – Produto Interno Bruto

RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TAT – Tribunal Administrativo Tributário do Mato Grosso do Sul

TCU – Tribunal de Contas da União

TIT – Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo

TRF – Tribunal Regional Federal

TSE – Tribunal Superior Eleitoral

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>1 O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A EXPERIENCIA COMPARADA</b> .....	14
1.1 Do modelo de contencioso tributário brasileiro .....	14
1.2 Uma visão do contencioso tributário sob o aspecto estrutural .....	22
1.3 Uma visão do contencioso tributário sob o aspecto da composição .....	29
<b>2 O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS</b> .....	33
2.1 Da origem aos dias atuais .....	33
2.2 Os recursos e o CARF: funcionamento e processamento .....	36
2.3 A estrutura judicante.....	41
2.4 O modelo paritário das representações .....	43
2.5 O modo de aferição do resultado dos julgamentos .....	50
<b>3 FUNDAMENTOS PARA O APERFEIÇOAMENTO DO MODELO</b> .....	61
3.1 Legalidade e Interesse Público.....	61
3.2 Acesso à justiça, duplo grau de jurisdição, contraditório e ampla defesa	73
3.3 Razoável Duração do Processo e Princípio da Eficiência.....	81
3.4 Coisa julgada administrativa.....	91
<b>4 QUADRO GERAL DE ALTERNATIVAS</b> .....	98
4.1 Integração entre instâncias administrativas e judicial .....	98
4.2 Facultatividade da Instância Administrativa.....	101
4.3 Justiça Tributária Especializada .....	104
4.4 Julgadores Administrativos .....	108
4.5 Decisão de desempate efetuada por juiz togado em integração de instâncias .....	116
<b>CONCLUSÕES</b> .....	121
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	131

## INTRODUÇÃO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é um órgão colegiado e paritário, integrante da estrutura do atual Ministério da Economia - ME, responsável pelo julgamento em segunda instância e instância especial dos recursos contra as decisões das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ<sup>1</sup>, que correspondem à primeira instância julgadora das impugnações contra os lançamentos de ofício efetuados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, bem como das manifestações de inconformidade contra os despachos denegatórios lavrados pela RFB em face de pedidos de restituição, ressarcimento ou compensação de tributos federais.<sup>2</sup>

Tal percurso do processo administrativo fiscal tem ultrapassado o prazo máximo fixado pela legislação ordinária de 360 dias<sup>3</sup>, além de prejudicar a própria arrecadação espontânea de tributos, o que, associado à excessiva temporalidade também do processo judicial, dificulta a recuperação de créditos tributários na fase da execução fiscal.

Aliás, no que diz respeito à arrecadação tributária decorrente do contencioso administrativo, tem-se que, do crédito tributário mantido administrativamente, um reduzido percentual ingressa aos cofres públicos, haja vista que a maior parte dos contribuintes que não logra êxito no contencioso administrativo busca a solução do litígio no âmbito judicial, o qual, em regra, não aproveita o que fora discutido na esfera administrativa.

No que diz respeito à composição, o CARF é formado por colegiados paritários, sendo metade, representantes da Fazenda Nacional, e outra metade, representantes dos Contribuintes. Em caso de empate, até abril de 2020, cabia ao presidente do colegiado o voto de qualidade<sup>4</sup>. Em que pese essa regra não ter sido revogada, por meio do artigo 28 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, foi instituído um novo critério de desempate, dispondo que, para os processos de

---

<sup>1</sup> Art. 48. BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em 25 abr. 2021.

<sup>2</sup> Art. 25. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

<sup>3</sup> Art. 24. BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a administração tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm). Acesso em 31 maio 2022.

<sup>4</sup> Art. 25, § 9º. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Op.cit.

determinação e exigência de crédito tributário, um empate na votação é decidido a favor dos contribuintes.

O voto de qualidade foi objeto de inúmeros litígios ao argumento de que o presidente de turma votava duas vezes; da mesma forma, o novo critério de votação o é, pois foram ajuizadas três Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade, além de ter sido objeto de manifestação pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que já questionava a composição paritária, por considerar um problema sob o aspecto do conflito de interesses.

Em face desse diagnóstico, o presente trabalho se propõe a analisar quais arranjos institucionais poderiam mitigar referidas disfuncionalidades, não só sobre o CARF, mas projetando também para o que poderia ser otimizado em termos de processo tributário federal, na busca por uma justiça especializada, célere e imparcial.

A análise recai, por conseguinte, sobre o CARF, embora seja necessária uma abordagem relativa à estrutura do contencioso tributário federal, em um enfoque de solução de litígios que perpassa o processo administrativo e o judicial, sem, contudo, tratar dos meios alternativos de solução de litígios.

O objetivo geral do trabalho é propor alternativas jurídicas para aperfeiçoamento do modelo do processo tributário federal, em termos de celeridade processual e imparcialidade do julgamento, à luz dos princípios constitucionais inerentes ao processo administrativo e judicial, com vistas a se buscar a almejada justiça especializada, célere e imparcial.

A hipótese é a de que o arranjo institucional da estrutura do contencioso tributário brasileiro necessita de aperfeiçoamentos para prestar o serviço de resolução de litígios de forma célere e imparcial, na busca da justiça tributária. O trabalho ainda parte da hipótese de que o processo administrativo fiscal assegura aos contribuintes e à Administração vantagens, de modo que o seu aperfeiçoamento é medida que contribui para o bem-estar social. Aliás, por essa razão, com foco nos princípios constitucionais vigentes em nosso Estado Democrático de Direito, não se trabalhou com a hipótese de extinção do CARF, mas sim no sentido de propor mudanças de tal forma que se permita conciliar interesses tão caros à sociedade brasileira.

Urge esclarecer, ainda, que não se propõe analisar as causas da litigiosidade e que, como o trabalho parte da premissa de que é do interesse público que o Estado atue com máxima eficiência, sob o ponto de vista econômico-financeiro, não serão abordados arranjos que

envolvam aumento de custo com estrutura administrativa ou contratação de mais servidores públicos, tampouco aumento do número de conselheiros julgadores.

Ainda no que diz respeito à eficiência, cumpre esclarecer que argumentos calcados na análise econômica do direito são trazidos com o intuito de complementação da argumentação jurídica, haja vista que são trabalhados conceitos como celeridade, razoável duração do processo, acesso à justiça, dentre outros. Todavia, não se busca na presente análise qualquer aprofundamento de viés econômico.

Assim, dedica-se o Capítulo 1 primeiramente a traçar um panorama geral sobre o contencioso tributário brasileiro para, na sequência, fazer uma análise comparativa de modelos de arranjos institucionais de resolução dos processos que discutem litígios tributários na experiência internacional, buscando verificar tanto o funcionamento do contencioso administrativo, quanto do judicial. A escolha dos países analisados é feita de forma aleatória, tomando-se como parâmetros apenas países da América e da Europa, tendo em vista uma maior aproximação com os nossos institutos jurídicos. É importante destacar que não se pretende realizar uma análise exaustiva, mas tão somente demonstrar alternativas de soluções institucionais atualmente praticadas no cenário internacional.

Como o enfoque é o contencioso administrativo fiscal federal, a descrição do modelo brasileiro busca apresentar, primeiramente, o processo administrativo fiscal, trazendo a sua importância para a União e suas vantagens para os contribuintes, mas, ao mesmo tempo, evidenciando os problemas enfrentados, quer em termos da estrutura de instâncias, quer seja na forma de indicação de seus julgadores.

Uma vez descrito o modelo brasileiro nos seus aspectos mais preocupantes para a presente análise, busca-se, a partir da experiência internacional, explorar pontos em comuns e diferenças em relação ao modelo brasileiro, no intuito de trazer combinações possíveis de contencioso administrativo e judicial tributário, além de evidenciar que o número de instâncias recursais no Brasil não é traço característico na experiência internacional. De igual forma, é feita uma pequena abordagem sobre alguns modelos de composição e seleção de julgadores administrativos, para demonstrar a diversidade de arranjos e, ao mesmo tempo, que também nesse aspecto o modelo brasileiro não encontra similitudes.

Para tanto, além de pesquisas doutrinárias, buscou-se publicações de instituições internacionais, bem como de algumas legislações internacionais. Em relação aos problemas relacionados ao modelo do contencioso tributário brasileiro, a pesquisa aborda dados trazidos por organismos internacionais, entidades de pesquisa da sociedade civil e órgãos de controle externo, além de dados abertos publicados pela própria Administração Tributária e considerações doutrinárias a respeito do contencioso tributário administrativo federal. São feitas também contextualizações em face da legislação brasileira.

Com relação à composição, pesquisa semelhante é feita, no sentido de colher críticas ao modelo atual, a partir de pesquisas elaboradas por instituições da sociedade civil e da doutrina, na parte em que opinam sobre o modelo atual, com enfoque no CARF.

Objetiva-se evidenciar, no que diz respeito ao aspecto da celeridade processual, que mudanças precisam ser implementadas na estrutura do contencioso tributário como um todo e não, tão-somente, no órgão em si. Além disso, busca-se demonstrar que modelo não está sendo satisfatório sob o olhar da imparcialidade dos julgadores.

Mas, para tanto, faz-se necessário conhecer as peculiaridades a respeito do CARF, o que é feito no Capítulo 2, quando se busca trazer à tona o contencioso administrativo tributário brasileiro desde a época do Brasil colônia até os dias atuais, perpassando sobre detalhes do seu funcionamento, estrutura e critérios de seleção de conselheiros, permitindo, assim, uma reflexão sobre a causa-raiz de alguns problemas sem a qual não é possível propor soluções.

Nesse ponto, entendeu-se oportuno calcar a abordagem a partir da legislação específica que rege os temas. Mescla-se, então, essa legislação com pesquisa doutrinária, além de dados publicados pelo próprio CARF e relatórios de instituições de pesquisa.

O capítulo finaliza com uma abordagem relativa à forma de apuração dos resultados de julgamento, cuja discussão de fundo se refere ao voto de qualidade e ao novo critério de desempate a favor do contribuinte. Neste mister, além de posicionamentos judiciais, doutrinários, e manifestação do TCU, é feita ainda uma análise comparativa com outros tribunais administrativas, tributários e não tributários.

Após a descrição pormenorizada do CARF, é feita, por meio do Capítulo 3, uma abordagem dos pressupostos jurídicos que se considera estruturantes, do ponto de vista axiológico, para fundamentar as propostas aos problemas identificados.

Nesse sentido, procura-se definir, em meio a conceitos polissêmicos, como é o caso do interesse público e da eficiência, quais critérios estão sendo adotados. Debruça-se, ainda, sobre os princípios constitucionais relativos ao processo administrativo e ao processo judicial, inclusive no que toca a jurisprudência dos tribunais superiores sobre o assunto, além da doutrina especializada, com o intuito de verificar o que é possível propor, à luz do arcabouço constitucional brasileiro, bem como do que poderia ser modificado na Constituição Federal, para fins de aperfeiçoamento do sistema processual tributário brasileiro, de modo a resolver os problemas relacionados à temporalidade e à imparcialidade no julgamento dos processos tributários, sem perder de vista, ainda, uma justiça tributária especializada, o que é feito por meio de cinco arranjos que podem ou não se cumular, conforme detalhado no Capítulo 4.

Assim, espera-se contribuir para solucionar problema que é afeto à sociedade brasileira, haja vista que, de acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial - ETCO, a partir de pesquisa feita pela empresa Ernest Young, o estoque de crédito tributário da União, em 2018, correspondia a 50,4% do seu Produto Interno Bruto – PIB<sup>5</sup>, em que pese ser oportuno destacar que mais da metade desse estoque corresponde a débitos confessados que, por conseguinte, não foi objeto do contencioso administrativo.<sup>6</sup>

Trata-se, sem dúvidas, de problema que afeta o desenvolvimento econômico do país, por envolver elevadas cifras de valores de créditos tributários, que tem relação com a forma de o Estado interagir com a sociedade, na busca de ideais democráticos de solução de litígios tributários de forma mais imparcial, célere, qualificada, sob o ponto de vista da legalidade tributária, e, ao mesmo tempo, asseguradora das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

---

<sup>5</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Desafios do contencioso tributário brasileiro**. Nov. 2019. São Paulo. Disponível em: [etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf](http://etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf). Acesso em 15 maio 2022.

<sup>6</sup> Conforme Relatório do Contencioso Tributário, p.111. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ); INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPER). **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 3 jul. 2022.

## **1 O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A EXPERIÊNCIA COMPARADA**

A presente análise envolve a forma de solucionar as lides tributárias no Brasil, em uma abordagem de âmbito federal, com enfoque para a relação entre processo administrativo tributário e processo tributário judicial. No entanto, considerando que a doutrina e até mesmo a legislação abordam o tema do processo administrativo de discussões tributárias sob o rótulo de “processo administrativo fiscal”, adotar-se-á essa designação, que compreende todas as discussões relativas aos processos julgados no âmbito das autuações ou decisões promovidas pela RFB, ainda que relativas ao processo aduaneiro.

É importante destacar que, embora o Brasil não disponha propriamente de um “contencioso administrativo”, haja vista que a decisão administrativa se sujeita ao controle judicial, adota-se referida expressão para se referir ao litígio que tramita do âmbito da Administração Pública, em distinção à discussão que ocorre no âmbito judicial. Assim, a expressão “contencioso tributário” aqui utilizada envolve tanto o processo administrativo, quanto o judicial, que discute a matéria tributária, incluindo-se nesta a matéria aduaneira.

### **1.1 Do modelo de contencioso tributário brasileiro**

O modelo de contencioso tributário brasileiro tem suas linhas mestras traçadas pela Constituição Federal que, ao estabelecer princípios fundamentais da organização judiciária, de regras processuais, de federação e competências dos entes federativos, acaba por dar contorno tanto ao processo judicial, quanto ao administrativo.

Além dos princípios, a Constituição Federal de 1988 dedica o Capítulo II, do Título IV, que trata da Organização dos Poderes, aos órgãos do Poder Judiciário, chegando ao nível de garantias dos juízes. Entretanto, no que diz respeito à estrutura constitucional do Poder Executivo, tal detalhamento alcança até o nível dos ministérios.

Somente a Constituição de 1934 fez previsão expressa a respeito de um tribunal especial de última instância administrativa; as Constituições seguintes apenas reforçaram a instalação de contenciosos administrativos, porém nenhuma atribuiu poder jurisdicional a tribunais

administrativos. Aliás, a prevalência das decisões judiciais sobre as administrativas fiscais, no Brasil, existe desde 1909.<sup>7</sup>

Entende-se que a Constituição brasileira determinou o sistema de jurisdição una, ao estabelecer, no inciso XXXV do artigo 5º, que a lei não pode excluir da apreciação pelo Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça de direito<sup>8</sup>. Todavia, embora o Brasil tenha adotado o sistema de jurisdição una, em que todas as decisões administrativas podem, a rigor, ser submetidas ao controle judicial, o processo administrativo fiscal tem a sua relevância, quer seja para a Administração Tributária, quer seja para os contribuintes.

Para a Administração Tributária, é importante garantir a legalidade dos atos administrativos de exigência de crédito tributário e, ao mesmo tempo, assegurar que atos inválidos sejam anulados de forma célere, para que exigências fiscais indevidas não onerem a Fazenda Pública, tendo em vista que a invalidação tardia macula a possibilidade de um lançamento de ofício correto, levando-se em consideração o prazo decadencial, além de importar ônus judiciais à União.<sup>9</sup>

No que diz respeito aos interesses dos contribuintes, o processo administrativo fiscal também oferece inúmeras vantagens, tais como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, haja vista que a interposição de ação judicial, por si só, não produz o mesmo efeito, fazendo-se necessário o depósito integral ou alguma medida liminar ou tutela antecipada.<sup>10</sup>

Somam-se a essa vantagem, a gratuidade do processo administrativo, pois não se cobram custas processuais e nem os ônus de sucumbência, diferentemente, por exemplo, do

---

<sup>7</sup> MARTINS, Ana Luíza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010, p. 31 e 42.

<sup>8</sup> O art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece os momentos em que as decisões administrativas são definitivas, porém é preciso ter em conta que a definitividade diz respeito tão-somente ao processo administrativo fiscal.

<sup>9</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal**. Litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Aduaneiras/Cenofisco, 2018, p. 46.

<sup>10</sup> Consoante o disposto do art. 151 do Código Tributário Nacional. BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em 2 mai. 2021.

modelo português em que os recursos administrativos não suspendem a exigibilidade do crédito tributário<sup>11</sup> e o espanhol, cuja suspensão somente ocorre se oferecidas garantias.<sup>12</sup>

É bem verdade que, ao longo do transcurso do contencioso administrativo, o crédito tributário objeto do lançamento de ofício é atualizado monetariamente por meio da taxa de juros Selic<sup>13</sup>, mas o sujeito passivo pode depositar em juízo o valor que discute administrativa ou judicialmente.

Ao lado da gratuidade, dispensa de custas e honorários sucumbenciais, tem-se no processo administrativo fiscal a possibilidade de o contribuinte realizar a sua própria defesa, haja vista que não se exige a sua representação por advogados.

Além disso, o processo administrativo fiscal permite ao contribuinte a apreciação de suas alegações em mais de uma esfera estatal e, havendo representação pelo Fisco da configuração de crime em tese, a mesma só é encaminhada ao Ministério Público Federal - MPF, após o trânsito em julgado administrativo<sup>14</sup>. Saliente-se que, do total de autos de infração lavradas em 2018 pela Receita Federal, quase 30% (trinta por cento) estiveram vinculadas a uma representação fiscal para fins penais<sup>15</sup>, o que significa para os contribuintes uma vantagem adicional, na medida em que permite discutir o lançamento de ofício no processo administrativo fiscal para afastar a punibilidade inclusive.

Cumprе registrar, ainda, que a existência de sistema administrativo de solução de litígios tributários caminha para uma busca de aperfeiçoamento dos procedimentos pela Administração, no sentido de orientar uma interpretação da norma alinhada à jurisprudência dos tribunais

---

<sup>11</sup> Conforme: INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Desafios do contencioso tributário brasileiro**. Nov. 2019. São Paulo. Disponível em: [etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf](http://etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf). Acesso em 15 maio 2022.

<sup>12</sup> CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Análisis Comparado de los Tribunales Tributários de Iberoamérica**. Panamá, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5723>. Acesso em 28 jun. 2022.

<sup>13</sup> Conforme o disposto no art. 61, §3º. BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições sobre a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 30.dez.1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em 1 maio 2021.

<sup>14</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal**. Litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Aduaneiras/Cenofisco, 2018, p. 46.

<sup>15</sup> Conforme INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Desafios do contencioso tributário brasileiro**. Nov. 2019. São Paulo. Disponível em: [etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf](http://etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf). Acesso em 15 maio 2022.

administrativos, ampliando-se o foco do caso concreto para um modelo com normas de maior alcance, indutoras do modo de atuar da Administração, previsível e consistente no tempo.<sup>16</sup>

A despeito de tais mecanismos que, na verdade, representam vantagens advindas do processo administrativo fiscal, e talvez por causa dessas, o modelo brasileiro de contencioso tributário traz números que merecem reflexões na busca de possibilidades de aperfeiçoamentos.

É que dados divulgados pela RFB a respeito do tempo médio geral do processo naquele órgão consignam mais de 800 dias na primeira instância<sup>17</sup>. De acordo com informações fornecidas pela RFB à revista ETCO, o estoque desses processos de até R\$ 60 mil, em 2020, representava cerca de 70% do quantitativo de processos no âmbito da primeira instância, correspondendo, no entanto, a menos de 2% do montante total em litígios.<sup>18</sup>

Por sua vez, os dados abertos do CARF<sup>19</sup> informam que o órgão concentra um volume de créditos tributários que totalizava, em maio de 2022, mais de R\$ 1 trilhão, relativos a mais de 90 mil processos, cuja temporalidade na segunda instância estava em torno de 1.230 dias e, na instância especial, somavam pouco mais de 380 dias; ou seja, todos os prazos são superiores à vontade do legislador, que é de 360 dias por instância<sup>20</sup> e, quando se compara com o padrão internacional, que é de 90 dias, esses números evidenciam ainda mais o descompasso e a necessidade de mudanças.<sup>21</sup>

Ademais, é de se destacar que essa excessiva temporalidade tem sido uma constante, pois levantamento efetuado a partir de sistemas da RFB, relativamente aos anos de 2013 a 2017, demonstra que o tempo médio do processo administrativo fiscal foi de 9,06 anos<sup>22</sup>. No âmbito

---

<sup>16</sup> MICHELS, Gilson Wessler. Op. cit, p. 48.

<sup>17</sup> BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados>. Acesso em 28 jun. 2022.

<sup>18</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). Soluções para o contencioso tributário. **Revista ETCO**. 25 ed. Ago. 2020. Disponível em: <https://www.etc.org.br/revistaetco/>. Acesso em 2 ago. 2021, p. 16.

<sup>19</sup> BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos**. Brasília – DF. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos>. Acesso em 28 jun. 2022.

<sup>20</sup> Art. 24. BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a administração tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm). Acesso em 31 maio 2022.

<sup>21</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conclusões técnicas dos trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal**. 04 maio 2022. Brasília - DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conclusoes-tecnicas-dos-trabalhos-realizados-na-gestao-tributaria-federal.htm>. p. 12. Acesso em 15 maio 2022.

<sup>22</sup> SILVEIRA, Ricardo Fagundes da. **Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017**.

da Justiça Federal, a maior dentre as taxas de congestionamento corresponde à execução fiscal, representando 93% dos processos<sup>23</sup>. Aliás, considerando que o tempo dos processos fiscais, no âmbito da justiça federal, está girando em torno de 10 anos e 11 meses, enquanto os não fiscais têm tempo médio de 4 anos<sup>24</sup>, resta evidenciado que o Brasil enfrenta sérios problemas relacionados ao processo tributário de um modo geral.

As consequências do elevado tempo para julgamento dos recursos administrativos foram observadas pela Auditoria Operacional conjunta realizada pela Controladoria-Geral da União - CGU e pelo Tribunal de Contas da União - TCU, cujo resultado consta do Relatório TC 011.645-2015-6, aprovado pelo Plenário do TCU, que lavrou o Acórdão nº 1.076/2016. A conclusão dessa auditoria foi no sentido de que a falta de tempestividade na atuação do CARF gera um desestímulo à arrecadação espontânea de tributos, porque aumenta a percepção de ineficiência do Estado na cobrança tributária, além de transmitir um sentimento de injustiça na distribuição do ônus tributário e dificultar a recuperação de créditos tributários, por ocasião das execuções fiscais.<sup>25</sup>

No que diz respeito à efetividade do contencioso tributário federal, pesquisa realizada no intuito de demonstrar o comportamento dos julgamentos do CARF em favor de grandes corporações empresariais acaba por explicitar que o número de contribuintes que recorrem ao Judiciário, quando não logram êxito no âmbito administrativo, é elevado, haja vista que, analisando a totalidade de acórdãos favoráveis à Fazenda Nacional proferidos durante o ano de 2017, essa pesquisa constatou que apenas 3,74% do crédito tributário julgado favorável ao Fisco foi arrecadado<sup>26</sup>, o que implica dizer que a maior parte dos contribuintes, ao término do contencioso administrativo, busca o litígio no âmbito judicial.

---

2019. 373f. Dissertação (Mestrado em Sociologia Política). Santa Catarina: Universidade Federal de Santa Catarina, 2019, p.91.

<sup>23</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2021**. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>. Acesso em 28 jun. 2022, pp. 175-176.

<sup>24</sup> Ibidem, p. 63.

<sup>25</sup> CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU)/TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório de Auditoria nº 201504306**, de 16 de maio de 2016. Auditoria Conjunta CGU e TCU – Avaliação da Integridade do CARF Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>. 2021 Acesso em 29 jun. 2022.

<sup>26</sup> SILVEIRA, Ricardo Fagundes da. **Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017**. 2019. 373f. Dissertação (Mestrado em Sociologia Política). Santa Catarina: Universidade Federal de Santa Catarina, 2019, p. 233.

Confirmando tal estatística, recente relatório publicado pelo TCU, abrangendo o período de 2012 a 2019<sup>27</sup>, concluiu que apenas 5% dos valores objeto de autuações tributárias mantidas pelo contencioso administrativo são objeto de arrecadação, já considerando todos os programas de recuperação fiscal abertos nesse período.

O volume de litigiosidade tributária também foi foco de pesquisa por organismos internacionais. Nesse sentido, o relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE em 2015, tomando por base uma pesquisa realizada em 56 países, identificou que o Brasil ocupava o segundo lugar em números absolutos de processos tributários, ficando atrás somente do Canadá. Comparando com o Produto Interno Bruto - PIB, apontou que o Brasil ocupava o topo da lista, apresentando a maior proporção de processos tributários pendentes de julgamento<sup>28</sup>. O relatório *Tax Administration* de 2017 evidencia situação semelhante para o final do ano de 2017: revela que o Brasil ocupa o segundo lugar em número de processos em litígios tributários, ficando atrás apenas da França.<sup>29</sup>

Além disso, há quem alerte para outros prejuízos que se tem no modelo atual, concebendo que a sistemática permite o uso desvirtuoso do sistema, por sua utilização meramente protelatória, com incentivos, inclusive, para uma litigância de má-fé<sup>30</sup>. Com efeito, em se tratando de responsabilidades por danos processuais, no processo administrativo fiscal inexistente regra de responsabilidade das partes por dano processual, tal como ocorre no processo judicial.<sup>31</sup>

Acrescente-se a essas razões, a possibilidade de o contribuinte levar em consideração uma avaliação de rentabilidade entre os juros Selic que são cobrados pela União e as taxas de

---

<sup>27</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conclusões técnicas dos trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal**. 04 maio 2022. Brasília - DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conclusoes-tecnicas-dos-trabalhos-realizados-na-gestao-tributaria-federal.htm>. p. 12. Acesso em 15 maio 2022.

<sup>28</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO(OCDE). **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Paris (França), 2015. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015\\_tax\\_admin-2015-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1). Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>29</sup> OECD. **Tax Administration 2017. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. 29 set. 2017. OECD Publishing**, Paris. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017\\_tax\\_admin-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page1). Acesso em 20 mar. 2022.

<sup>30</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal**. Litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Aduaneiras/Cenofisco, 2018, p. 26.

<sup>31</sup> Nos termos do art. 79 e seguintes. BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm). Acesso em 25 abr. 2022.

aplicação no mercado financeiro, o que não deixa de ser um comportamento calcado de acordo com os incentivos trazidos pelas políticas públicas ligadas ao processo tributário.

No que diz respeito à composição, o modelo brasileiro do contencioso administrativo tributário é formado, na primeira instância, apenas por servidores públicos da RFB e, na segunda instância, representação paritária. Entretanto, há quem entenda haver a parcialidade a favor da Administração Tributária e até mesmo falta de racionalidade ética na representação da Fazenda Nacional, no âmbito inclusive da primeira instância.<sup>32</sup>

Em relação à segunda instância e instância especial do contencioso administrativo federal, em 2015, foi deflagrada pela Polícia Federal a Operação Zelotes, que investigou um esquema de corrupção no CARF, por meio de suborno a conselheiros do órgão<sup>33</sup>. Além disso, segundo Auditoria realizada pelo TCU, em 2016, a composição paritária do órgão correspondia a um problema em termos de conflito de interesses.<sup>34</sup>

À época dos fatos, o grupo de trabalho do MPF responsável pela operação chegou a oficiar o então Ministro da Fazenda, apontando que a estrutura vigente era um estímulo aos delitos de corrupção, tráfico de influência e advocacia administrativa, nos seguintes termos:

O modelo atual do CARF, pelo seu tamanho, composição e atribuição, não possui paralelo no mundo civilizado.

Por outro lado, necessário observar que não há qualquer motivação legal ou lógica a se constituir um Conselho paritário entre o órgão fiscal e os contribuintes, quando o sistema constitucional vigente garante a todos a inafastabilidade da jurisdição. Ou seja, quando a Fazenda perde, a decisão é final e quando o contribuinte perde, ainda há todas as instâncias do Poder Judiciário a analisar o seu pleito.

Isso representa inaceitável desigualdade entre a Fazenda e o contribuinte, além de propiciar práticas ilícitas detectadas na Operação Zelotes.

---

<sup>32</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário:** desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, p. 260.

<sup>33</sup> WIKIPÉDIA. **Operação Zelotes.** Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação\\_Zelotes](https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação_Zelotes). <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/sonegacao/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-zelotes>. Acesso em 09 nov. 2022.

<sup>34</sup> Cfe Relatório TC 011.645-2015-6, aprovado pelo Plenário do TCU, que lavrou o Acórdão nº 1.076, de 16 de maio de 2016. CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU)/TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório de Auditoria nº 201504306**, de 16 de maio de 2016. Auditoria Conjunta CGU e TCU – Avaliação da Integridade do CARF Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>. Acesso em 29 jun. 2022

Há de se destacar, como parâmetro para o modelo ora discutido, o tribunal administrativo fiscal japonês, que conta com uma estrutura simplificada e composta apenas por servidores de carreira.

Em síntese, o que se pretende evidenciar é que a estrutura recursal atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é extremamente danosa para a Administração Tributária e contrária ao legítimo interesse público, pois, além de ineficiente, é um estímulo a delitos de corrupção, tráfico de influência e advocacia administrativa, por exemplo.

O que se extrai do sistema constitucional vigente é a garantia de revisão das decisões administrativas. No entanto, o CARF constitui um verdadeiro tribunal, com diversas instâncias internas revisionais, no qual o julgamento final de um recurso pode demandar, em média, até 8 (oito) anos. E após, não satisfeito com a decisão administrativa, o contribuinte ainda poderá, conforme já mencionado, provocar o Poder Judiciário e rediscutir toda essa matéria. O órgão fazendário, todavia, não. Ele fica definitivamente adstrito à decisão administrativa recursal de um órgão paritário.

Nesses termos, está-se diante de uma grande oportunidade para se alterar, dentro do sistema legal vigente, o atual modelo revisional da esfera administrativo tributária, comprovadamente ultrapassado e ineficiente.

O que se propõe, a título de contribuição aos trabalhos em curso, é o fim do sistema paritário e a radical simplificação das instâncias recursais, o que atende, plenamente, as garantias constitucionais dos contribuintes e o interesse público.<sup>35</sup>

Ou seja, o Ministério Público propôs o fim do modelo paritário; a proposta não foi adiante, mas, após essa operação, o CARF passou por uma reestruturação, da qual se destaca a vedação à prática da advocacia concomitantemente com o exercício do mandato.

No que diz respeito à representação dos contribuintes, há críticas no sentido de ser indicação das Confederações representativas de categorias econômicas e Centrais sindicais. O modelo brasileiro de indicação de conselheiros é algo que não encontra similaridades na experiência internacional, ressalvadas a Noruega e a Finlândia, que adotam a participação com representantes de sociedade civil; ainda assim, esses representantes dos contribuintes não são indicados por associações empresariais, ou seja, nenhum outro país tem a representação reservada a atores externos ao Poder Executivo.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> BRASIL. Ministério Público Federal. **Ofício Gab PRRI/DF/RB nº 034/15. Consulta Pública**. 29 abr. 2015. Brasília-DF. Disponível em: <https://docplayer.com.br/108144632-Ao-senhor-tarcisio-jose-massote-de-godoy-secretario-executivo-do-ministerio-da-fazenda-presidente-do-grupo-de-trabalho-senhor-secretario-executivo.html>. Acesso em 2 abr. 2022.

<sup>36</sup> SILVEIRA, Ricardo Fagundes da. **Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017**. 2019. 373f. Dissertação (Mestrado em Sociologia Política). Santa Catarina: Universidade Federal de Santa Catarina, 2019, p. 316.

Essa crítica decorre do fato, ainda, de os contribuintes não serem apenas pessoas jurídicas, mas também pessoas físicas, as quais sequer têm representação no Conselho. Discutia-se, ao tempo da reestruturação, inclusive o fato de não haver uma seleção mais ampla:

As indicações das confederações, ainda que previstas em lei, não podem prosperar na hipótese de atividade remunerada. A Constituição, prescreve, no art. 37, II, que a investidura em qualquer cargo ou emprego (e não fez exclusão dos temporários) faça-se preferencialmente por “aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei (...)”. de se ver, a motivação da escolha deve ser a capacidade para assunção das funções, aferida por processo seletivo aberto para toda a coletividade, com transparência, “de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego”, ou seja, conforme o tipo de tributo de especialidade das câmaras do Conselho.

Não se pode admitir que função tão técnica e especializada, como a de Conselheiro do processo administrativo fiscal, de larga importância para as contas públicas e defesa de direitos fundamentais, seja deixada livre à deliberação política, por mais virtuosas que sejam as boas intenções das indicações por parte das confederações.<sup>37</sup>

Assim, ao tempo da Operação Zelotes, houve quem se manifestasse por mudanças no critério de seleção de conselheiros, levando em consideração, sobretudo, a relevância do papel desempenhado pelos julgadores administrativos.

Em verdade, como se pode verificar, o processo administrativo fiscal tem sua importância para a Administração e para a sociedade de um modo geral, porém, traz consigo problemas estruturantes, motivos pelos quais convém abordar o modelo brasileiro, desta feita, à luz de uma análise comparativa com a experiência internacional, no que tange à estrutura, bem como à composição.

## 1.2 Uma visão do contencioso tributário sob o aspecto estrutural

O modelo brasileiro de contencioso tributário administrativo pode abranger até três instâncias de julgamento colegiado, considerando-se que a primeira instância ocorre no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ, unidades colegiadas internas à RFB, e a segunda instância, além da Instância Especial, têm lugar no CARF.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> TORRES, Heleno Taveira. Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível. **Revista Consultor Jurídico**. 13 maio 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivel>. Acesso em 25 maio 2022.

<sup>38</sup> Nos termos dos artigos 25 e 37: BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

A estrutura colegiada em primeira instância vigora desde 1993, quando foram criadas as DRJ no âmbito da RFB, em substituição à decisão monocrática do Delegado da Receita Federal<sup>39</sup>. Essa fase recursal só tem início mediante provocação dos sujeitos passivos, sendo considerada uma revisão administrativa que não é instaurada por iniciativa da Administração Tributária.<sup>40</sup>

Recentemente, por força da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, foi estabelecido um contencioso administrativo tributário específico para processos de até sessenta salários-mínimos (contencioso administrativo fiscal de pequeno valor), cuja segunda instância também ocorre no âmbito das DRJ<sup>41</sup>, de forma que, para julgamentos de primeira instância realizados a partir de 3 de novembro de 2020, em relação a esse limite de alçada, não mais cabe qualquer recurso ao CARF.

A despeito de se ter até três instâncias administrativas, o modelo de contencioso brasileiro de acesso às instâncias administrativas não resulta em nenhuma decisão final, quando essa decisão é desfavorável ao contribuinte, ou seja, nenhuma delas faz coisa julgada ou traz qualquer limitação ao posterior acesso ao Judiciário<sup>42</sup>. Aliás, por falta de um regime jurídico adequado, a busca pela resolução do litígio no âmbito judicial ocorre, normalmente, sem aproveitamento da discussão realizada no âmbito do processo administrativo.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> De acordo com a Medida Provisória nº 367, de 29 de outubro de 1993, convertida na Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993. BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 367, de 1993**. Submete à apreciação do Congresso Nacional, o texto da Medida Provisória 00367/1993, que altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união e dá outras providências.

<sup>40</sup> “Sempre foi polêmica a questão da convivência entre as duas possibilidades de revisão dos lançamentos tributários: aquela resultante da apreciação de recurso administrativo proposto pelo sujeito passivo (inciso I do art. 145 do CTN) e aquela associada à revisão de ofício pela autoridade administrativa (inciso III do art. 145 do CTN). As questões que sempre se colocaram, eram, dentre outras, as seguintes: impugnado o lançamento, poderia ainda haver revisão de ofício? Qual é o limite temporal para a revisão de ofício, se é que há algum? (MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal**. Litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Aduaneiras/Cenofisco, 2018, p. 39)

<sup>41</sup> Conforme o disposto: BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria ME nº 340, de 08 de outubro de 2020**. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - DRJs, e regulamenta o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. Publicado(a) no DOU de 09/10/2020, seção 1, página 33. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113041>.

<sup>42</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal**. Litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Aduaneiras/Cenofisco, 2018, p. 25.

<sup>43</sup> MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 43, *apud* VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 136.

Gilson Wessler Michels acredita que a origem desse modelo esteja associada ao princípio da separação de poderes, em que cabia ao Executivo tão somente governar. Contudo, pondera que tal princípio já evoluiu para uma noção de interdependência das funções do Estado, de forma que cada poder exerce as três funções jurídicas do Estado, com predomínio da que lhe é própria e dentro dessa concepção, não há justificativa para a “excessiva estanquidade” entre os processos administrativos e judicial, não havendo qualquer prejuízo ao princípio da unidade de jurisdição.<sup>44</sup>

Mas o fato é que, no cenário internacional, existem diversos sistemas para resolver os litígios tributários, como por exemplo, aquele em que a decisão administrativa faz coisa julgada porque é definitiva (modelo de jurisdição dupla), cujo exemplo clássico é o modelo francês; há o modelo em que a decisão judicial é sempre a final (modelo de jurisdição una, como o brasileiro), também conhecido como sistema inglês, conforme modelo dos Estados Unidos; e modelos mistos, cuja competência do tribunal decorre da natureza da controvérsia envolvida.

Assim, para poder fazer coisa julgada administrativa, o sistema deve ser de jurisdição dupla, como o francês, que pode ainda conceber uma competência retida pelos próprios órgãos diretivos do Estado, como Conselho de Ministros, ou ter o julgamento realizado por uma competência delegada a órgãos administrativos com finalidade específica de julgamento, como é o caso do Conselho de Estado Francês e, como experiência mais antiga dentre os países latino-americanos, o México, com o *Tribunal Fiscal de la Federación*, criado em 1936.<sup>45</sup>

É importante destacar que, na França, além da dualidade de jurisdição, há no contencioso administrativo uma fase denominada de “pré-contencioso”, instaurado pelo contribuinte, antes da instauração do litígio, que corresponde a uma mediação ou conciliação em matéria tributária<sup>46</sup>. Assim, antes de ingressar com o litígio nos tribunais administrativos, o contribuinte francês pode submeter a questão a comissões formadas por representantes dos contribuintes e representantes da Administração. Contudo essas não têm poder de decisão, no

---

<sup>44</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal**. Litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Aduaneiras/Cenofisco, 2018, pp. 25-26.

<sup>45</sup> CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica**. Panamá, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5723>. Acesso em 28 jun. 2022, p. 25.

<sup>46</sup> CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Processo Administrativo Fiscal Federal – Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF/MF), 2018, p. 32.

sentido de que seus pareceres não vinculam as partes e, se o litígio persistir, o ônus da prova na fase contenciosa é da Administração.<sup>47</sup>

Porém, o modelo brasileiro, tal como descrito, sob o aspecto da jurisdição, se enquadra no modelo inglês ou, como dito, de jurisdição una, que prevalece nos países anglo-saxões, sendo possível identificar, ainda dentro desse modelo, configurações em que há jurisdição ordinária, no qual se outorga competência a tribunais ordinários para conhecer todas as matérias, bem como modelos com jurisdição especial. Aliás, na Inglaterra, o sistema judicial com jurisdição ordinária foi atenuado a partir de 2000, com a criação da *Administrative Court*, especializada para tratar a matéria administrativa.<sup>48</sup>

Já nos Estados Unidos, há um órgão responsável pela apreciação dos recursos administrativos, o *IRS Office of Appeals*, que é uma organização independente dentro da estrutura da Administração Tributária, o *Internal Revenue Service – IRS*, equivalente à RFB. Entretanto, tal como no Brasil, ao contribuinte é assegurada a contestação na via judicial, em petição ao *Tax Court* (Tribunal Fiscal), ou seja, uma justiça especializada, havendo ainda uma segunda instância judicial, a *US Court of Appeals* (Corte de Apelação). Para recorrer ao Tribunal Fiscal, o contribuinte não precisa pagar o tributo controvertido. Há ainda a opção para os contribuintes recorrerem ao *United States District Court* e ao *United States Court of Federal Claims*.<sup>49</sup>

No Canadá, há duas instâncias administrativas que convivem com a possibilidade de composição amigável, o que permite ao contribuinte pagar o tributo sem multa e juros. Após essas instâncias, o contribuinte pode recorrer ao *Tax Court of Canada*, portanto, justiça fiscal especializada. No âmbito desse tribunal, há um rito mais informal, para débitos de menor valor, e outro de procedimento geral. O rito informal dispensa advogado, mas é irrecurável, inclusive ao Judiciário. O rito geral admite recurso para o *Federal Court of Appeals* e daí à *Supreme*

---

<sup>47</sup> BARBOSA, Ricardo Antônio Carvalho. Aspectos relevantes do processo administrativo fiscal demora na solução dos litígios administrativos: reflexões sobre a estrutura atual do contencioso administrativo fiscal federal. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional da Indústria/Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2017, p. 76.

<sup>48</sup> CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Análisis Comparado de los Tribunales Tributários de Iberoamérica**. Panamá, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5723>. Acesso em 28 jun. 2022, p. 23.

<sup>49</sup> BARBOSA, Ricardo Antônio Carvalho. Op, cit, pp. 76-77.

*Court of Canada*. Todavia, diferentemente do que ocorre no contencioso judicial brasileiro, não se exige a garantia da instância no âmbito judicial.<sup>50</sup>

Comparando o modelo brasileiro ao de países da Europa de jurisdição una, tem-se que, enquanto no Brasil os contribuintes podem submeter uma mesma questão ao contencioso administrativo e ao judicial, em países, por exemplo, como a Espanha, exige-se que o contencioso administrativo seja pré-requisito ao processo judicial, além de se oferecer uma fase prévia ao contencioso administrativo, que seria uma espécie de revisão administrativa, à semelhança do que ocorre no âmbito das DRJ, realizada naquele país pelos Tribunais Econômicos Administrativos. A revisão administrativa fiscal espanhola é tratada pelo Decreto Real nº 391, de 1º de março de 1996, segundo o qual, o Tribunal Econômico-Administrativo é vinculado ao Ministério da Fazenda e Economia<sup>51</sup>, como o CARF o é. Porém, somente após encerrada essa fase é que o contribuinte pode buscar a via jurisdicional.<sup>52</sup>

Também na Alemanha, a exemplo da Espanha, somente podem ser levadas ao Judiciário matérias de ordem constitucional e, ainda assim, validadas previamente pelo contencioso administrativo<sup>53</sup>. A jurisdição administrativa alemã está prevista no art. 95 da Lei Fundamental, e as regras gerais, em lei própria (*Verwaltungsgerichtsordnung*), por meio das quais a jurisdição é exercida por cortes independentes, tendo como vantagem a existência de julgadores especializados na matéria administrativa e tributária. Trata-se de uma justiça especial, à semelhança da justiça do trabalho e militar brasileiras. Entretanto, antes de se submeter a reclamação a tal jurisdição, os atos devem ser questionados perante a Administração Fazendária alemã.<sup>54</sup>

<sup>50</sup> TAPIAS, Camila Abrunhosa. Análise comparativa dos órgãos de solução de litígios em matéria tributária: experiências bem-sucedidas. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017, pp. 265-266.

<sup>51</sup> ESPANHA. Agencia Estatal Boletín Oficial Del Estado. **Decreto real 391/1996, de 1º de março**, pelo qual aprova o Regulamento do Procedimento nas reivindicações econômico-administrativas. BOE'nº 72 de 23 de março de 1996, pp. 11220 a 11243 (24pp.) Ministério da Economia e Finanças. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1996/03/01/391>. Acesso em 19 mar. 2022.

<sup>52</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 187.

<sup>53</sup> MARTINS, Ana Luíza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010, p. 30.

<sup>54</sup> ROCHA, Sergio André. Op.cit., pp.169-172.

Portugal havia adotado modelo semelhante ao francês, mas, atualmente, possui uma justiça administrativa especializada, cabendo à justiça comum atuação excepcional, como nos casos de infrações fiscais que constituam crimes<sup>55</sup>. O Supremo Tribunal Administrativo corresponde à terceira e última instância ordinária da jurisdição administrativa, que julga recursos contra as decisões dos Tribunais Centrais Administrativos (do Norte e do Sul), que por sua vez julgam as apelações em face das decisões dos Tribunais de primeira instância de jurisdição administrativa, designados Tribunais Administrativos e Fiscais<sup>56</sup>. De acordo com o art. 41 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais<sup>57</sup>, essa primeira instância é monocrática, salvo quando há uma questão de direito nova, hipótese em que o presidente do tribunal pode determinar que o julgamento seja realizado por todos os juízes do tribunal.

A Administração Tributária de Portugal não possui uma estrutura própria para apreciar recursos administrativos, mas há uma previsão no Código de Procedimento e de Processo Tributário, art. 68, aprovado pelo Decreto-Lei n° 433, de 1999, do rito de uma reclamação graciosa, como ocorre no Brasil, por meio da qual é possível à Administração anular total ou parcialmente os atos tributários, provocada por reclamação de iniciativa dos contribuintes, substitutos ou responsáveis.<sup>58</sup>

Importa destacar que, no Brasil, por prevalecer a decisão judicial, consagrou-se, no âmbito do CARF, o entendimento de que importa renúncia às vias administrativas a propositura de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível ao órgão apenas

---

<sup>55</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização** (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, p.333.

<sup>56</sup> WIKIPÉDIA. **Sistema judiciário de Portugal**. Disponível em [https://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema\\_judici%C3%A1rio\\_de\\_Portugal#Jurisdi%C3%A7%C3%A3o\\_administrativa\\_e\\_fiscal](https://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_judici%C3%A1rio_de_Portugal#Jurisdi%C3%A7%C3%A3o_administrativa_e_fiscal). Acesso 19 mar. 2022.

<sup>57</sup> PORTUGAL. **Lei n° 13, de 19 de fevereiro de 2002**. Aprova o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (revoga o Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril) e procede à 3.ª alteração do Decreto- Lei n.º 59/99, de 2 de Março, alterado pela Lei n.º 163/99, de 14 de Setembro, e pelo Decreto- Lei n.º 159/2000, de 27 de Julho, à 42.ª alteração do Código de Processo Civil, à 1.ª alteração da Lei n.º 168/99, de 18 de Setembro, e à 2.ª alteração da Lei n.º 11/87, de 7 de Abril, alterada pelo Decreto- Lei n.º 224-A/96, de 26 de Novembro. Diário da República n° 42, série I de 19 de fev. 2002. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/13-2002-278029>. Acesso em 12 maio 2022.

<sup>58</sup> PORTUGAL. **Decreto-lei n° 433, de 26 de outubro de 1999. Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário**. Diário da República n° 250, série I de 26 de out. 1999. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/433/1999/10/26/p/dre/pt/html>. Acesso em 12 maio 2022.

matéria não tratada no processo judicial<sup>59</sup>. É vedado, ainda, ao julgador administrativo afastar ou não observar lei, tratado, acordo internacional, ou mesmo decreto, ao argumento de ser inconstitucional.<sup>60</sup>

No âmbito dos países ibero-americanos, convém trazer, a título de exemplo, o modelo da Argentina, em que há duas instâncias administrativas, porém, após a decisão de primeira instância, os contribuintes podem ou recorrer para a segunda instância administrativa ou optar diretamente pela via judicial<sup>61</sup>. Há, ainda, um limite de alçada para o recurso ao tribunal de segunda instância<sup>62</sup>. Mas, diferentemente do que ocorre no Brasil, existe uma integração entre a segunda instância administrativa e a segunda instância judicial, por meio de um recurso extensível também à Fazenda Pública; porém, se a exigência fiscal diz respeito apenas a tributo e juros de mora, esse recurso só tem efeito devolutivo.<sup>63</sup>

No Chile ocorreu alteração em 2009, quando foram criados os *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Até então, a competência para análise das reclamações contra atos da Administração Tributária era da própria Administração, cabendo recurso ao órgão judicial, a *Corte de Apelaciones*, também em uma perfeita integração de instâncias. Contudo, por meio da *Ley n° 20.322*, de 27 de janeiro de 2009, a primeira instância já passou a ser feita por uma justiça especializada, cujos juízes são indicados em lista tríplice pela *Corte de Apelaciones* (segunda instância judicial) ao Presidente da República, a quem compete a escolha.<sup>64</sup>

---

<sup>59</sup> Entendimento consolidado pela Súmula CARF n° 1. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmulas CARF**. Disponível em: [idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf). Acesso em 25 maio 2022.

<sup>60</sup> Art. 26-A. BRASIL. **Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

<sup>61</sup> Conforme *Artículo 81 de la Ley n° 11.683, 13 de julio de 1998, texto vigente según Ley n° 25.795 de 2003*. ARGENTINA. Ley n° 11.683, de 13 de julio de 1998. **Ley de Procedimiento Tributario**. Boletín oficial de 20 de julio de 1998. Disponível em : [http://biblioteca.afip.gov.ar/dcp/tor\\_c\\_011683\\_1998\\_07\\_13](http://biblioteca.afip.gov.ar/dcp/tor_c_011683_1998_07_13). Acesso em 31 jul. 2021

<sup>62</sup> Nos termos do *Artículo 159 de la Ley n° 11.683, 13 de julio de 1998, texto vigente según Ley n° 25.795 de 2003*.

<sup>63</sup> CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Processo Administrativo Fiscal Federal – Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF/MF), 2018, p. 24.

<sup>64</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 416.

Convém destacar que há países onde inexistente tribunal administrativo, de forma que toda a questão tributária é discutida diretamente no âmbito judicial. Exemplo desse modelo, dentre os países ibero-americanos, é a Venezuela.<sup>65</sup>

Além disso, em meio aos sistemas de jurisdição una e dupla, há, como dito, o sistema misto, exemplificado pelo modelo da Bélgica e da Itália, que tem origem no sistema judicial, porém adota como critério de separação entre os tribunais ordinários e os de contencioso administrativo, a natureza da controvérsia e a incidência de direitos individuais. Assim, na Itália, por exemplo, quando a discussão envolve direitos subjetivos, a competência é dos tribunais judiciais, sendo dos tribunais administrativos quando a lide se refere a interesse legítimo, motivo pelo qual essa jurisdição é denominada jurisdição de legitimidade, de mérito ou exclusiva.<sup>66</sup>

Paralelamente ao modelo de jurisdição ordinária, é possível identificar, ainda, países com sistema judicial de jurisdição especializada, porém fora da estrutura do Poder Judiciário. No Uruguai, por exemplo, foi criado, em 1952, um Tribunal de Contencioso Administrativo, como órgão independente de justiça administrativa, fora da estrutura dos três Poderes do Estado, conforme previsão constitucional.<sup>67</sup>

Em síntese, tem-se que a experiência internacional é rica em alternativas de soluções institucionais para resolução dos litígios tributários, cabendo observar que nenhuma delas comporta três instâncias administrativas com até quatro instâncias judiciais<sup>68</sup>, que não se harmonizam.

### 1.3 Uma visão do contencioso tributário sob o aspecto da composição

Em termos de composição quantitativa, estudo realizado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias - CIAT, em 11 países ibero-americanos, deixa evidente que o CARF é o órgão colegiado que apresenta o maior número de julgadores: 180 conselheiros. Na Espanha,

---

<sup>65</sup> CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Análisis Comparado de los Tribunales Tributários de Iberoamérica**. Panamá, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5723>. Acesso em 28 jun. 2022, p. 25.

<sup>66</sup> CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Análisis Comparado de los Tribunales Tributários de Iberoamérica**. Panamá, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5723>. Acesso em 28 jun. 2022, p. 24.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 24.

<sup>68</sup> Considerando a possibilidade de recurso extraordinário ao STF, haja vista que a Constituição Federal é bastante detalhada na matéria tributária.

por exemplo, há 12 membros, além do presidente; na Argentina, 21 membros<sup>69</sup>. Acrescidos aos 180 conselheiros da segunda instância e especial, tem-se no contencioso administrativo tributário federal brasileiro em torno de 550 julgadores, “exclusivamente auditores fiscais da RFB, distribuídos em 135 turmas”.<sup>70</sup>

No que diz respeito à composição qualitativa, como já dito, na França, as comissões responsáveis pela conciliação tributária são órgãos paritários. Há ainda outras experiências com julgadores indicados pelo Presidente da República, como é o caso dos Estados Unidos, onde o *United States Tax Court*, tribunal americano que julga os tributos administrados pelo *Internal Revenue Service* (IRS), é formado por 19 julgadores designados pelo Presidente da República, que passam pela oitiva do Senado.<sup>71</sup>

No âmbito da América do Sul, exemplo de país que tem os seus julgadores designados pelo Presidente da República é o Chile, onde, com a reforma de 2009, os Tribunais Tributários e Aduaneiros passaram a ser compostos por juízes nomeados pelo Presidente, mediante lista tríplice elaborada pelo Poder Judiciário, a partir de uma lista formada pelo *Consejo de Alta Dirección Pública*, porém não são juízes concursados<sup>72</sup>. Na Argentina, as turmas são compostas por dois advogados e um contador público e as turmas aduaneiras, apenas por advogados. Os membros são designados pelo Poder Executivo e gozam de garantias para terem independência.<sup>73</sup>

As prerrogativas de magistrados para os julgadores administrativos também são observadas, por exemplo, em Portugal, onde os juízes de jurisdição administrativa e fiscal regem-se pelo mesmo estatuto que trata dos magistrados judiciais, inclusive no que diz respeito aos direitos, vencimentos, precedências e abonos. É feito um concurso para os tribunais

---

<sup>69</sup> CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). Op. cit., p. 40.

<sup>70</sup> Item 28 do Relatório do TCU, relativo à Auditoria do TCU nº TC 038.047/2019-5 in BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 336/2021 - Plenário**. Relatório de Auditoria Operacional realizada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com o objetivo de avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/acord%25C3%25A3o%2520336%252F2021/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%25200>. Acesso em 3 abr. 2022.

<sup>71</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Direito Tributário nos Estados Unidos. São Paulo: Lex, 2004, p. 65, *apud* CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Processo Administrativo Fiscal Federal – Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF/MF), 2018, p. 29.

<sup>72</sup> CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. Op. cit., p. 26.

<sup>73</sup> *Ibidem*, p. 23.

superiores, podendo ainda haver transferência entre sessões ou tribunais. O concurso segue as regras de ingresso nas magistraturas.<sup>74</sup>

Entretanto, tomando-se em conta a base de dados dos tribunais administrativos analisados pelo CIAT na pesquisa realizada em 2020 com países ibero-americanos, a auditoria do TCU concluiu que “o Brasil é o único país que adota o modelo paritário para composição do CARF, o que reforça a desnecessidade do modelo paritário que fora pensado para garantir a imparcialidade do órgão”.<sup>75</sup>

Essa preocupação com a imparcialidade do julgador administrativo não é de hoje. Até meados do século XIX, havia processualistas e administrativistas que associavam o processo tão somente à função jurisdicional, e dentre as motivações, seria pelo fato de processo pressupor juízo imparcial, o que não seria próprio da Administração. Todavia, prevalece atualmente a noção de processualidade ampla, de forma que tal tese já não mais prevalece<sup>76</sup>. O enfoque até então era no sentido de que o julgador administrativo não decidia contra a Administração.

Contudo, a partir do momento em que surgem os modelos de Administração com participação dos cidadãos, evidenciam-se também preocupações voltadas ao conflito de interesses<sup>77</sup>, sobretudo quando se tem representantes dos particulares decidindo lides por meio de teses que têm alcance sobre diversos contribuintes em igualdade de condições.

Por conseguinte, é de se reconhecer que, para além de critérios de impedimento e suspensão, tal como existem no âmbito do Poder Judiciário, e que se ligam a aspectos da

---

<sup>74</sup> Cfe do Estatuto dos Tribunais Administrativos Fiscais, aprovado pela Lei nº 13, de 19 de fevereiro de 2002. Diário da República n.º 42/2002, Série I-A de 2002-02-19.

<sup>75</sup> Cfe Item 310 do Relatório de Auditoria TC 038.047/2019-5 in BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 336/2021 - Plenário**. 24 fev. 2021. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/acord%25C3%25A3o%2520336%252F2021/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em 3 jul. 2022.

<sup>76</sup> MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, pp. 17-20.

<sup>77</sup> De acordo com a Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013, Lei do Conflito de Interesse, art. 3º, inciso I, considera-se conflito de interesses uma situação gerada pelo confronto entre interesses públicos e privados, que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública. BRASIL. **Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013**. Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nºs 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de setembro de 2001. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 maio 2013. Disponível: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/112813.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112813.htm). Acesso em 23 out. 2022.

imparcialidade do juiz para decidir o caso concreto<sup>78</sup>, é preciso se pensar, no âmbito do processo administrativo, em como resolver outros problemas relacionados a conflitos de interesse, no sentido de se garantir a imparcialidade dos julgadores administrativos.

Assim, uma vez conhecidos os problemas atuais relacionados ao contencioso tributário federal de um modo mais amplo e, tendo em vista que a experiência internacional aponta para outros modelos de seleção e designação dos membros que compõem o contencioso administrativo, antes de propor alternativas de aperfeiçoamento, torna-se imperioso detalhar, de uma forma mais específica, o CARF, para se conhecer a origem desses problemas, bem como as soluções até então adotadas.

---

<sup>78</sup> Considerando-se as hipóteses de que tratam os arts. 144 e 145 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil.

## 2 O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

O contencioso administrativo fiscal federal envolve DRJ e CARF. Entretanto, por serem as DRJ uma estrutura interna à RFB, que funcionam como primeiro filtro e controle da legalidade dos atos administrativos, porém vinculadas aos próprios atos normativos emanados pela RFB que ensejaram o lançamento de ofício em discussão, o enfoque da pesquisa optou por abordar o CARF.

### 2.1 Da origem aos dias atuais

A história do contencioso administrativo no Brasil remonta ao tempo das Capitâneas Hereditárias, quando a coroa portuguesa designou, para cada uma delas, um provedor da Fazenda Real, cujas atribuições, além de cobrança de tributos, consistiam no julgamento dos processos administrativos correspondentes. Subordinado ao governador-geral, havia o provedor-mor que, dentre outras funções, acompanhava a renda das capitâneas, nomeava os fiscais, que se chamavam “alealdadores” e julgava recursos contra as decisões dos provedores das capitâneas. Essa decisão era, contudo, auxiliada por dois “juizes dos feitos da Família Real”<sup>79</sup>, o que permite concluir que, desde os primórdios, a segunda instância administrativa, no Brasil, já era realizada por deliberações colegiadas.

Com a criação do Erário Régio, em 1760, as provedorias foram substituídas por Juntas da Real Fazenda, presididas pelo governador da capitania e integrada por outros participantes, dentre os quais um procurador da Fazenda Real que, além de cobrar tributos e multas, defendia os interesses da coroa portuguesa. Nessa época, também havia o duplo grau de jurisdição e ambos eram por deliberações colegiadas.<sup>80</sup>

D. João, quando veio para o Brasil e, com o intuito de centralizar o julgamento de processos, criou o Tribunal do Conselho de Fazenda, que seria o órgão de última instância do contencioso administrativo. Esse tribunal exerceu funções deliberativas até 1831, quando suas atribuições foram divididas entre o Tribunal do Tesouro Nacional e os juizes territoriais, os quais, em 1840, foram substituídos pelos Juizes dos Feitos da Fazenda, no julgamento dos processos fiscais. Em 1850, o julgamento de processos fiscais coube à Diretoria Geral do

---

<sup>79</sup> MARTINS, Ana Luíza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010, p. 35.

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 36.

Contencioso, havendo três instâncias: a primeira, com julgamento pelos Chefes da Fazenda, a segunda, pelo Tribunal do Tesouro, e a última, o Ministro da Fazenda.<sup>81</sup>

Os tributos, ao longo de todo o período colonial, eram vastos, mas incidiam sobre o comércio exterior e sobre a produção<sup>82</sup>. Com a independência, surge em 1922, o Imposto sobre a Renda e, em 1924, é criado o primeiro Conselho de Contribuintes, para julgar os recursos relacionados ao Imposto de Renda. Em 1927, é criado o segundo Conselho de Contribuintes, para julgar os tributos sobre o consumo, além de tributos aduaneiros. Em 1934, esses conselhos deram lugar ao Primeiro e Segundo Conselho de Contribuintes, havendo ainda o Conselho Superior de Tarifa, para os tributos aduaneiros.<sup>83</sup>

A composição paritária aparece com a criação do Segundo Conselho de Contribuintes, constituído da seguinte forma, por meio do Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927:

[...] em partes iguaes, por funcionario da administração publica e por contribuintes, nomeados estes pelo Governo por proposta das principaes associações de classe, representativas do commercio e da industria, o qual funcionará sob a presidencia do ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por este designada.<sup>84</sup>

Tal decreto, apesar de estabelecer composição paritária, consignava: “As deliberações do conselho não poderão obrigar as decisões finais do ministro da Fazenda, sempre que este não se conformar com aquellas deliberações”.

A composição, em 1931, já era de doze membros e as decisões tomadas por maioria de votos, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade. O Conselho elegia, anualmente, o seu presidente e o vice-presidente<sup>85</sup>. É de se destacar, portanto, que desde aquela época, cabia ao presidente do colegiado o voto de qualidade nos casos de empate.

Posteriormente, por meio do Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, além da estrutura de três Conselhos de Contribuintes, tem-se o duplo grau de jurisdição no contencioso

---

<sup>81</sup> MARTINS, Ana Luíza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010, pp. 40-41.

<sup>82</sup> Ibidem, p. 35.

<sup>83</sup> Ibidem, p. 44.

<sup>84</sup> Conforme: BRASIL. **Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927**. Autoriza a rever os regulamentos das repartições fiscais subordinadas ao Ministério da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho. Diário Oficial da União: seção 1. Rio de Janeiro, RJ, p. 1328, 14 jan. 1927. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5157-12-janeiro-1927-563034-publicacaooriginal-87142-pl.html>. Acesso em 31 maio 2022.

<sup>85</sup> De acordo com o Decreto nº 20.350: BRASIL. **Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931**. Regulamenta e modifica o decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Rio de Janeiro, RJ, 2 set. 1931. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D20350.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D20350.html). Acesso em 31 maio 2022.

administrativo fiscal federal, bem como a recorribilidade das decisões dos Conselhos ao Ministro da Fazenda:

Art. 150. São resolvidas em duas instâncias, uma singular e outra coletiva, as questões entre a Fazenda e os contribuintes, originadas de interpretação de lei, de cobrança de impostos, taxas e emolumentos, de infração ou de dívida fiscal.

[...]

Art. 160. As questões referentes às rendas internas, quando decididas em primeira instância dão lugar a recurso:

a) para o 1º Conselho de Contribuintes quando se tratar de imposto de renda, imposto do sêlo e imposto sôbre vendas mercantís;

b) para o 2º Conselho de Contribuintes quando se tratar do imposto de consumo, taxa de viação e os demais impostos, taxas e contribuições internos, cujo julgamento não estiver atribuído ao 1º Conselho.

Art. 161. As questões de classificação, de valor, de contrabando e quaisquer outras decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros, são da competência do Conselho Superior de Tarifa.

Art. 162. Junto a cada um dos três Conselhos funcionará um representante da Fazenda, que interporá recurso sempre que a decisão, não tendo sido unânime, parecer contrária à prova dos autos ou à lei que reger o caso. A interposição do recurso far-se-á dentro do prazo de oito dias, contados da data em que a decisão for proferida.

[...]

Art. 164. Os recursos dos representantes da Fazenda junto aos Conselhos serão interpostos para o ministro da Fazenda, por intermédio de seus presidentes, justificados os motivos da decisão proferida.

Art. 165. A decisão ministerial, nos casos de que trata o artigo antecedente, será definitiva e irrevogável.

Em 1964, é criado o Terceiro Conselho de Contribuintes e, em 1972, o Conselho Superior de Tarifa dá lugar ao Quarto Conselho de Contribuintes, o qual, com a extinção do Terceiro Conselho, em 1977, passa a se chamar Terceiro Conselho de Contribuintes.<sup>86</sup>

A decisão de primeira instância era singular, de competência dos delegados fiscais, inspetores de alfândegas, diretores de recebedorias, diretor e chefes de seção do imposto de renda, conforme a natureza da lide e, até 1934, havia ainda juízo arbitral nas alfândegas, que foi substituído pela decisão singular do inspetor.<sup>87</sup>

A eleição dos presidentes pelo colegiado perdurou até 1967, quando passaram a ser designados pelo Ministro da Fazenda, o que perdurou por dez anos. Em 1968, com a criação da Receita Federal, os conselhos ficaram subordinados a referido órgão, porém a medida não durou muito tempo, porque se entendia que havia parcialidade nas decisões.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> MARTINS, Ana Luíza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010, p. 99.

<sup>87</sup> BRASIL. **Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934**. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Rio de Janeiro, RJ, p. 5.920, 28 mar. 1934. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-24036-26-marco-1934-502364-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 31 maio 2022.

<sup>88</sup> MARTINS, Ana Luíza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010, p.72.

Em 2009, havia três Conselhos de Contribuintes que, por terem estruturas administrativas similares, foram unificados, dando lugar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A unificação foi, então, efetuada com vistas a conferir maior racionalidade, agilidade, melhor aproveitamento dos recursos humanos, centralizando e padronizando processos e sistemas, conforme Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 449, de 3 dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.<sup>89</sup>

## 2.2 Os recursos e o CARF: funcionamento e processamento

O CARF é o órgão responsável pelo julgamento dos recursos voluntários e de ofício<sup>90</sup> apresentados contra decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ da RFB. O seu funcionamento dá-se conforme expuser o seu Regimento Interno<sup>91</sup>, mas a sua competência é determinada conforme a competência de julgamento das DRJ<sup>92</sup>. Essa competência não envolve todos os processos administrativos fiscais que tramitam pelas unidades da RFB, porque há processos cujos julgamentos ocorrem sob o rito da lei geral do processo administrativo fiscal, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.<sup>93</sup>

O julgamento dos processos administrativos de determinação e exigência dos créditos tributários da União é regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, editado com base no art. 2º do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, que, por ser apoiado em ato institucional provisório, suscitou diversas controvérsias, sobretudo no que diz respeito à natureza legal desse decreto, o qual, apesar de trazer normas processuais, foi editado pelo Poder

---

<sup>89</sup> Unificação promovida pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, cuja exposição de motivos assim se posicionou: “O art. 43 unifica os 3 (três) Conselhos de Contribuintes, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, hoje existentes, em um único órgão, que passa a denominar-se Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mantendo a representatividade paritária. Tal alteração trará mais racionalidade e agilidade ao funcionamento desses órgãos, centralizando as decisões e unificando e padronizando os processos e sistemas. 43. A unificação dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais permitirá uma melhor adequação da estrutura e dos cargos, possibilitando eliminar a superposição de atividades e criar atividades novas e essenciais, tais como o controle de processos, e melhoria das funções, compatível com as responsabilidades, bem como possibilitará um melhor aproveitamento dos recursos humanos e maior produtividade, e a implementação de serviços novos e essenciais como ciência dos contribuintes pelo próprio Conselho, agilizando as fases dos processos, sem necessidade de seu retorno à unidade preparadora da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

<sup>90</sup> Art. 34. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.** Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

<sup>91</sup> *Ibidem*, art. 37.

<sup>92</sup> O disciplinamento do julgamento no âmbito das DRJ está disciplinado pela Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020.

<sup>93</sup> A título de exemplo, cita-se o processo de pena de perdimento de mercadorias regido pelo Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 e o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

Executivo. A questão ficou pacificada, contudo, quando o antigo Tribunal Federal de Recursos, por meio do AMS nº 106.747 – DF, decidiu que o Decreto nº 70.235, de 1972, tem *status* de lei.<sup>94</sup>

Esse Decreto, por sua vez, é regulamentado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, o qual detalha todos os processos administrativos que nascem no âmbito da RFB, separando por capítulos. Assim, dedica o Capítulo I aos Processos de Determinação e Exigência de Crédito Tributário; o Capítulo II, aos Processos de Reconhecimento de Direito Creditório; o Capítulo III, aos Processos de Suspensão da Imunidade e da Isenção (que podem ou não vir acompanhados de um processo de Determinação e Exigência de Crédito Tributário); o Capítulo IV, aos Processos relativos a Pedidos de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais, havendo ainda outros capítulos dedicados a processos que não tramitam pelas DRJ e CARF.

Tal fato ocorre porque, após o Decreto nº 70.235, de 1972, a legislação foi evoluindo, novos processos foram criados, e o legislador não teve o cuidado de alterar o Decreto nº 70.235<sup>95</sup>, de 1972, além do fato de o Decreto nº 7.574, de 2011, ser relativo, repita-se, a todos os processos de competência da RFB.

Em regra, o processo tributário federal nasce a partir de dois procedimentos distintos: i) quando a fiscalização da RFB identifica situações que considera infrações tributárias das quais resulta recolhimento a menor de tributos e, por essa razão, formaliza um auto de infração ou notificação de lançamento para exigir, então, esses tributos e acréscimos legais decorrentes<sup>96</sup> e o autuado se insurge contra essa exigência; ou, ii) quando o contribuinte pleiteia ou autocompensa um crédito de natureza tributária que declara possuir perante a Administração Tributária, mas a RFB entende que tal pleito é improcedente no todo ou em parte.<sup>97</sup>

É possível, ainda, que o sujeito passivo, por discordar da legislação tributária ou de interpretação legislativa já manifestada pela RFB ou mesmo discordar de jurisprudência

---

<sup>94</sup> NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 86.

<sup>95</sup> Como por exemplo, o processo relativo à exclusão do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), de que trata a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, cujo art. 9º, reporta-se ao “direito de defesa do contribuinte, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972”.

<sup>96</sup> Art. 9º. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

<sup>97</sup> Art. 74. BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições sobre a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 30.dez.1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em 1 maio 2021.

consolidada no âmbito da Administração Tributária, busque um provimento judicial para evitar ser constrangido a pagar algo que entende ser indevido. Ou seja, há casos em que o sujeito passivo se antecipa às situações acima descritas e busca diretamente o Poder Judiciário para obter uma tutela preventiva que evitaria um processo administrativo.

No entanto, como o enfoque deste trabalho recai sobre os processos administrativos tributários que percorrem as DRJ e o CARF, esses se referem às duas situações iniciais, ou seja, aos processos que surgem a partir de uma iniciativa de autuação da Administração Tributária ou de uma negativa desta, após o contribuinte peticionar o reconhecimento de um direito creditório.

Tais processos são identificados no Decreto nº 7.574, de 2011, como processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União e processos de reconhecimento de direito creditório. A discussão acerca dos diversos tipos de processo tem relevo para se entender o funcionamento do CARF, porque, após a publicada a Lei nº 13.988, de 2020, o critério de apuração de desempate a favor dos contribuintes opera-se apenas para os processos administrativos de determinação e exigência do crédito tributário<sup>98</sup>. Ou seja, para as demais espécies de processos que tramitam no órgão, como os processos de reconhecimento de direito creditório, o empate é resolvido pelo voto de qualidade do Presidente de Turma.

Também são decididos por meio do voto de qualidade os processos de representação de nulidade de acórdão, quando o colegiado é instado a se manifestar, por Representação do Presidente do CARF, de ofício ou mediante arguição de órgãos como Ministério Público Federal, além de demais órgãos da Administração Tributária, sobre alegações de que o acórdão foi prolatado em descumprimento do Regimento Interno, sobretudo, nos casos de conselheiro impedido de participar do julgamento.

É que a regra do voto de qualidade é um critério adotado e necessário para desempatar quando se tem colegiados de composição par. Aliás, muito embora o assunto “critério de desempate” seja objeto de um subcapítulo específico, importa por ora destacar que, qualquer que seja o arranjo institucional a ser adotado, é preciso haver uma previsão de critério para desempate e o voto de desempate a favor do contribuinte não serve para todas as hipóteses porque alguns casos não envolvem sequer pleito de contribuinte.

---

<sup>98</sup> Consoante redação expressa do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, introduzido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, regulamentado pela Portaria ME nº 260, de 1º de julho de 2020.

No que diz respeito aos recursos, é de se observar que são passíveis de recursos especiais para a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF do CARF todos os acórdãos de recurso voluntário ou de ofício que derem à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra turma, ordinária ou da CSRF, do CARF, independentemente da data desse precedente, desde que essa interpretação não tenha sido superada por tese vinculante.<sup>99</sup>

Até 2009, vigia ainda um recurso facultado apenas à Fazenda Nacional, nos casos das decisões tomadas por maioria, que podia ser interposto ao argumento de decisão de turma ordinária contrária à lei ou à evidência das provas. Ou seja, nesses casos, a CSRF não funcionava como uniformizadora de jurisprudência, mas sim como uma terceira instância recursal para a Fazenda Pública, tendo em vista a impossibilidade de ajuizamento de recursos perante o Judiciário.<sup>100</sup>

Contra a decisão que negar seguimento, no todo ou em parte, ao recurso especial, é cabível agravo ao Presidente do CARF; ademais, tanto as decisões em sede de recurso voluntário ou de ofício, como as de recurso especial, são passíveis de embargos para sanear omissões, contradições ou obscuridades.<sup>101</sup>

Por conseguinte, considerando a gratuidade e todas as vantagens do processo administrativo fiscal mencionadas no início do Capítulo 1, é de constatar que a existência desses recursos acaba por dificultar que o CARF logre cumprir o preceito legal de julgamento, por instância, em até trezentos e sessenta dias<sup>102</sup>. Ao mesmo tempo, não se pode deixar de reconhecer que os embargos são imprescindíveis para a clareza e cumprimento das decisões, da mesma forma que os recursos especiais são importantes como mecanismo de busca da uniformidade jurisprudencial.

---

<sup>99</sup> Art. 37, do §2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, regulamentado pelo art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (RICARF).

<sup>100</sup> Hipótese que existia no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, levada ao Decreto nº 70.235, de 1972, por ocasião da MP nº 449, de 2008, como inciso I do §2º do seu art. 37, vetada, contudo, quando da conversão da Lei nº 11.941, de 2009, que unificou os Conselhos em CARF.

<sup>101</sup> Artigos 65 e 71, do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>102</sup> Art. 24 BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a administração tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm). Acesso em 31 maio 2022.

A busca pela uniformização processual também é perquirida por meio das súmulas e resoluções aprovadas pelas turmas da CSRF. Tais enunciados podem vincular toda a Administração Tributária por ato do Ministro de Estado da Economia<sup>103</sup>, o que tem o condão de reduzir litígios tributários, contribuindo para aumentar a segurança jurídica.

Além disso, disposições internas do regimento do CARF já orientam no sentido de estabelecer prazos para relatoria e formalização de votos, os quais, acaso não cumpridos, ensejam a perda de mandato do conselheiro.<sup>104</sup>

Regras de formação de lotes por coesão temática e julgamentos sob a forma otimizada de repetitivos, em que uma única decisão é aplicada a todos os demais processos do lote temático quando há idêntica questão de direito, também já são adotadas<sup>105</sup>. Aliás, com os atuais sistemas de formação de lotes coesos que empregam o uso de inteligência cognitiva, associados a outras práticas de gestão, bem como a mecanismos processuais que buscam otimizar a capacidade de julgamento, tem-se que a média mensal de julgamento no âmbito do CARF, por conselheiro, foi de 15,95 decisões por conselheiro, em 2021, e de 18,67, em 2020.<sup>106</sup>

Ora, examinando a média mensal do relatório do Primeiro Conselho de Contribuintes relativo a 2008, mas que traz a evolução dos processos julgados no período de 2004 a 2008, verifica-se que a maior média foi relativa a 2006, em que se julgou 8,2 processos por conselheiro<sup>107</sup>. No mesmo sentido, do relatório de gestão de 2014, extrai-se que essa média ficou em 5,57 processos julgados por conselheiro.<sup>108</sup>

---

<sup>103</sup> Artigos 72 e 76, do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>104</sup> Art. 45, do Anexo II, do RICARF.

<sup>105</sup> Art. 47, do Anexo II, do RICARF.

<sup>106</sup> Conforme Dados Abertos publicados no sítio do CARF, em 2021, foram julgados 30.477 acórdãos e 4.025 resoluções. Em 2020, tais números corresponderam, respectivamente a 36.823 acórdãos e 3.522 resoluções. Se o órgão tem 180 conselheiros em tese (conforme item 3.3, a respeito da Estrutura), a soma de decisões anuais, dividida por esse número de conselheiros, e na sequência, dividido por 12 meses, corresponde a esses quantitativos de produtividade individual por conselheiro. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos**. Atualizado em 20 maio 2022. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202205-final.pdf>. Acesso em 31 maio 2022.

<sup>107</sup> Conforme fl. 11 do Relatório de Gestão do Primeiro Conselho de Contribuintes de 2008. BRASIL. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Relatório de Gestão Exercício 2008**. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-carf/relatorio-de-gestao-2008-2013-primeiro-conselho.pdf>. Acesso em 31 maio 2022.

<sup>108</sup> Conforme fls. 5 e 6 do Relatório de Gestão de 2014, havia 345 conselheiros titulares e o quantitativo de processos julgados foi de 23.094, 7,5% maior do que em 2013, quando foram julgados 21.484 processos. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **2014 - Relatório**

Logo, em termos de instrumentos e regras para aumento da celeridade processual, pouco ainda há a ser implementado no sentido da redução da temporalidade dos processos, sendo mais efetiva uma mudança estrutural de todo o processo tributário.

### 2.3 A estrutura judicante

Em termos de estrutura judicante, o CARF é composto de três seções de julgamento, especializadas conforme o tributo principal a ser julgado no recurso, que se subdividem em câmaras de julgamento, as quais são desdobradas em turmas ordinárias<sup>109</sup>. Atualmente, para cada seção de julgamento, há quatro câmaras que se subdividem em um total de cinco turmas ordinárias, além de uma turma da CSRF<sup>110</sup>. Compete a essas turmas ordinárias o julgamento dos recursos ordinários, e às turmas da CSRF, o julgamento de recursos especiais contra as decisões dessas turmas ordinárias.<sup>111</sup>

As turmas ordinárias são integradas por oito conselheiros e as turmas da CSRF são constituídas pelos presidentes e vice-presidente do CARF, além dos presidentes e vice-presidentes das quatro câmaras da respectiva seção<sup>112</sup>. Considerando que cada seção possui atualmente cinco turmas ordinárias, a composição das turmas ordinárias do órgão corresponde a quarenta conselheiros por seção de julgamento, totalizando cento e vinte conselheiros titulares; já a composição das três turmas da CSRF soma vinte e quatro conselheiros titulares, além do Presidente do CARF.

O presidente do CARF preside as três turmas da CSRF, além de presidir o Pleno<sup>113</sup>; o vice-presidente do CARF é também o vice-presidente das turmas da CSRF, sendo escolhido dentre os vice-presidentes de seção.<sup>114</sup>

---

**de Gestão.** Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/relatorio-de-gestao/2014-relatorio-de-gestao.pdf/view>. Acesso em 31 maio 2022.

<sup>109</sup> Art. 25, §§ 1º a 4º do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com os arts. 2º a 4º e 9º, do Anexo II, do RICARF. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.** Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

<sup>110</sup> Artigos 21 e 22 do Anexo II, do RICARF.

<sup>111</sup> Artigos 25, inciso II, e art. 37, §2º, do Anexo II, do RICARF.

<sup>112</sup> Artigos 23 e 26, do Anexo II do RICARF.

<sup>113</sup> Art. 15 do Anexo II do RICARF.

<sup>114</sup> Artigos. 11, §4º, e 15, §1º, do Anexo II, do RICARF.

Além disso, em cada seção de julgamento podem ser criadas até cinco turmas extraordinárias, cuja competência é o julgamento também de recursos ordinários, porém limitados a até sessenta salários-mínimos ou de baixa complexidade, conforme definido em ato infralegal<sup>115</sup>. Essas turmas extraordinárias eram compostas por quatro conselheiros suplentes; todavia, recentemente, o regimento do órgão sofreu alteração para permitir que turmas extraordinárias fossem integradas, exclusivamente, por quatro conselheiros de turmas da CSRF, o que permite a criação de mais duas turmas extraordinárias por seção de julgamento.<sup>116</sup>

A medida excepcional, no sentido de permitir que membros das turmas da CSRF passassem a julgar recursos de turmas extraordinárias, decorreu do fato de o acervo de processos da Câmara Superior se encontrar no fluxo, o que poderia importar ausência de processos de recursos especiais para sorteio aos conselheiros, em alguns meses do ano, associado ao fato de que trinta por cento do acervo do órgão representar processos passíveis de julgamento por turmas extraordinárias e possuem alta temporalidade.<sup>117</sup>

Atualmente, há nove turmas extraordinárias formadas por conselheiros suplentes, de modo que o órgão totaliza trinta e seis conselheiros suplentes.

O Pleno do CARF, por sua vez, é formado por todos os conselheiros que integram as três turmas da CSRF, e a ele compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução, além da aprovação de súmulas de competência de mais de uma turma da CSRF.<sup>118</sup>

Portanto, ao todo, a estrutura julgante do CARF é composta por cento e oitenta conselheiros, sendo cento e quarenta e quatro titulares, trinta e seis suplentes, além do Presidente do órgão. Trata-se, na verdade, do órgão que apresenta o maior número de julgadores dentre os onze países ibero-americanos objeto do já citado estudo realizado pelo CIAT em 2020.

---

<sup>115</sup> Art. 23-B do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>116</sup> Artigos 23-A e 23-B, §3º, do Anexo II, do RICARF.

<sup>117</sup> Conforme noticiado pelo órgão, por ocasião da publicação da Portaria ME nº 14.814, de 21 de dezembro de 2021. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF passa a ter limite de R\$ 36 milhões como regra definitiva para julgamentos virtuais**. 22 dez. 2021. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2021/carf-passa-a-ter-limite-de-r-36-milhoes-como-regra-definitiva-para-julgamentos-virtuais>. Acesso em 31 maio 2022.

<sup>118</sup> Consoante o disposto nos artigos 10, 27 e 72, §1º, do Anexo II do RICARF.

Salienta-se que essa capacidade de julgamento, em termos de número de julgadores já foi bem maior, comparando-se, por exemplo, com o quantitativo de conselheiros que havia em 2014, cujo Relatório de Gestão citado na nota de rodapé 108 consigna ter sido da ordem de 345 conselheiros titulares. É bem verdade que o atual número de conselheiros, com a produtividade citada anteriormente, vem conseguindo reduzir a temporalidade do acervo; todavia, conforme apontado nos Dados Abertos do órgão, o tempo médio do acervo das turmas ordinárias e extraordinárias, ainda está longe do tempo estabelecido pelo legislador, que é de 360 dias, conforme citado.

Por conseguinte, dentre as proposições para melhoria da celeridade processual, não merecem ser cogitadas medidas de aumento da capacidade de julgamento do órgão por meio de aumento do quadro de conselheiros, porque esse incremento não levaria a ganhos significativos na celeridade processual. Além do que, não se pode deixar de repisar que o número de conselheiros do CARF já é muito maior do que qualquer outro tribunal administrativo, conforme evidenciado no Capítulo 1.

## 2.4 O modelo paritário das representações

No que diz respeito à composição, como dito, tem-se no contencioso administrativo federal uma composição, na primeira instância, formada, exclusivamente, por julgadores oriundos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e, na segunda instância, bem como na de natureza especial, que compreendem os julgados no âmbito do CARF, colegiados paritários, sendo metade representantes da Fazenda Nacional e a outra metade, formada por representantes dos contribuintes, cabendo a presidência das turmas aos representantes da Fazenda Nacional.<sup>119</sup>

A indicação dos representantes da Fazenda Nacional recai sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil - AFRFB com mais de cinco anos no cargo, sendo feita mediante lista

---

<sup>119</sup> Art. 25 do Decreto nº 70.235 (BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.** Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021), combinado com o art. 151 do Decreto nº 9.745 (BRASIL. **Decreto nº 9.745, de 8 de abril de 2019.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Edição Extra B. Edição nº 82, Brasília, DF, 30. Abr. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/D9745compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9745compilado.htm). Acesso em 31 jul. 2021).

tríplice encaminhada pela RFB ao Presidente do CARF<sup>120</sup>. A indicação dos representantes dos contribuintes, por sua vez, é feita por meio de lista tríplice encaminhada pelas Confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional. As Centrais Sindicais também indicam listas tríplices de representantes dos trabalhadores para compor colegiados com atribuição de julgamento de recursos que versam sobre contribuições previdenciárias.<sup>121</sup>

Os representantes dos contribuintes ou trabalhadores precisam ter registro em qualquer órgão de classe há, no mínimo, três anos, além de comprovar notório conhecimento técnico e efetivo exercício em atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais.<sup>122</sup>

As listas tríplices de ambas as representações são submetidas ao Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros - CSC de que trata a Portaria ME nº 314, de 26 de junho de 2019. Esse Comitê foi criado a partir de 2009, por ocasião da unificação dos conselheiros e “nascimento” do CARF, com o propósito de se atribuir um critério técnico à seleção de conselheiros<sup>123</sup>, em que pese, na prática, ao CSC incumbe verificar os critérios de aptidão e, quando todos da mesma lista estão aptos, fazer a ordenação mediante análise curricular dos indicados nas listas tríplices.<sup>124</sup>

Interessante observar que tal comitê é formado por representante da RFB, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, das Confederações representativas das

---

<sup>120</sup> Artigos 28 e 29, inciso I, do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>121</sup> Art. 28 do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>122</sup> Art. 29, inciso II, do Anexo II, do RICARF.

<sup>123</sup> Nesse sentido concluíram Gabriel Lacerda Troianelle e Sergio Rocha André: “Ainda que a designação do novo conselheiro continue sendo Ministro de Estado da Fazenda, espera-se, naturalmente, que os resultados das avaliações do CSC sejam levadas em conta, o que representará reforço do critério técnico da escolha dos novos conselheiros”. TROIANELLI, Gabriel Lacerda; ROCHA, Sérgio André. O CARF: a nova fisionomia do velho Conselho de Contribuintes. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 13º vol. São Paulo: Dialética, 2009, p.124.

<sup>124</sup> Conforme resoluções disponibilizadas no sítio do órgão. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Resoluções**. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/aceso-a-informacao/servidores/comite-de-acompanhamento-avaliacao-e-selecao-de-conselheiros>. Acesso em 11 jun. 2022.

categorias econômicas de nível nacional, da sociedade civil, designado pelo Ministro de Estado da Economia, e, por representante da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB. No entanto, embora o maior número de processos no CARF diga respeito aos contribuintes pessoas físicas, não existe, para fins de indicação a conselheiros, representantes da sociedade civil.<sup>125</sup>

Ainda no que diz respeito à seleção de conselheiros, após submetidos à avaliação do CSC, os candidatos a conselheiros do CARF de quaisquer das representações são submetidos à sindicância de vida pregressa, devendo comprovar que não incorrem em algumas situações que desabonem a sua conduta como conselheiro.<sup>126</sup>

Além disso, no caso dos conselheiros representantes dos contribuintes, é condição para a posse no mandato, no caso dos advogados, o licenciamento do exercício da prática da advocacia<sup>127</sup>. Tal exigência decorreu de consulta formulada pelo então Ministro da Fazenda (consulta nº 49.0000.2015.004193-7/COP), ao Conselho Federal da OAB, a respeito da interpretação do art. 28, inciso II, do Estatuto e da Advocacia e da OAB, ou seja, quanto às regras de impedimento para o exercício da advocacia; a resposta, entretanto, foi no sentido, não do impedimento, mas sim de incompatibilidade total com a advocacia.<sup>128</sup>

---

<sup>125</sup> De acordo com o relatório Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, os processos de IRPF correspondem a 14,6% dos processos julgados no CARF. Embora a soma dos percentuais de processos da Figura 6.6 desse relatório não totalize 100%, é de se reconhecer que, proporcionalmente, o IRPF representa o maior volume de processos. p. 47. BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: 29 abr. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio-completo>. Acesso em 3 jun. 2022. Corroborando o entendimento de que a maioria dos processos oriundos da RFB se referem a contribuintes pessoas físicas, destaca-se o relatório do TCU, que compara o percentual de procedimentos fiscais abertos em face das pessoas físicas aos das pessoas jurídicas. p. 26. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conclusões Técnicas dos Trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal**. Disponível em: <portal.tcu.gov.br/data/files/62/47/87/82/6C0908102DFE0FF7F18818A8/Gestao%20Tributaria%20federal.pdf>. Acesso em 31 maio 2022.

<sup>126</sup> Conforme Portaria MF nº 481. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 481, de 6 de dezembro de 2018**. Regulamenta o procedimento de sindicância de vida pregressa para instrumentalização do processo decisório de nomeação de conselheiro de órgão colegiado julgador integrante da estrutura do Ministério da Fazenda. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 7 dez. 2018. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54035894/Imprns\\_Nacional](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54035894/Imprns_Nacional). Acesso em 31 maio 2022.

<sup>127</sup> Art. 29, §3º, do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>128</sup> OAB. **Consulta nº 49.0000.2015.004193-7/COP**. Origem: Joaquim Vieira Ferreira Levy, Ministro de Estado da Fazenda. Ofício n. 02/2015. Relator: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (DF). Relator para o acórdão: Conselheiro Federal Valmir Pontes Filho (CE). Disponível em: [www2.oabpr.org.br/publico/comunicacao/2015/ementa\\_carf.pdf](http://www2.oabpr.org.br/publico/comunicacao/2015/ementa_carf.pdf). Acesso em 31 maio 2022.

Assim, o entendimento do OAB foi mais abrangente do que a formulação dada inicialmente pelo Poder Executivo, cuja concepção era de que a vedação seria somente à advocacia contra a Fazenda Pública federal, já que estava sendo criada uma remuneração corresponde a uma gratificação de presença, exclusivamente para os representantes dos contribuintes<sup>129</sup>. Além disso, de acordo com a decisão do Conselho Federal da OAB, a vedação foi extensiva aos parentes de Conselheiros de Contribuintes do CARF, até o segundo grau, de advogar no órgão.<sup>130</sup>

Para os candidatos a representantes dos Contribuintes, há uma vedação adicional no caso de se tratar de ex-ocupantes do cargo de AFRFB ou Procurador da Fazenda Nacional, no sentido de se aguardar uma quarentena de três anos após exoneração, aposentadoria ou desligamento, ainda que nunca tenham atuado do CARF.<sup>131</sup>

É vedada, ainda, a designação como conselheiro, independentemente da representação, de qualquer parente até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de conselheiro ou ex-conselheiro. Essa vedação se estende aos três anos seguintes à exoneração, aposentadoria ou desligamento do conselheiro<sup>132</sup>. O regimento interno do CARF prevê também regras de impedimento específicas, conforme as situações da representação, e regras genéricas.

A despeito de todas essas regras que foram introduzidas no Regimento Interno do órgão, após a deflagração da Operação Zelotes, com o intuito de se evitar conflitos de interesses e com vistas à integridade funcional do órgão, em julho de 2016, ou seja, após um ano do novo regimento, a Polícia Federal prendeu conselheiro do órgão, em flagrante, sob suspeita de conduta inadequada de suposta extorsão, conforme noticiado pela imprensa, na chamada “Operação Quatro Mãos”<sup>133</sup>, cujo desfecho não se buscou perquirir para o presente trabalho,

---

<sup>129</sup> BRASIL. **Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015**. Dispõe sobre as restrições ao exercício de atividades profissionais aplicáveis aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a gratificação de presença de que trata a Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/decreto/D8441.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8441.htm). Acesso em 31 maio 2022.

<sup>130</sup> Regra que restou positivada no art. 81 do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>131</sup> Art. 39 do Anexo II do RICARF.

<sup>132</sup> Art. 38 do Anexo II do RICARF.

<sup>133</sup> ISTOÉ. Fazenda iniciou processo que culminou com prisão de conselheiro do Carf. **Estadão Conteúdo**. 07 jul. 2016. Disponível em: <https://istoe.com.br/tag/operacao-quatro-maos/>. No mesmo sentido: WIKIPÉDIA.

tendo em vista que não se objetiva analisar o caso concreto, mas sim e tão somente apresentar uma situação que evidencia que o modelo não conseguiu afastar denúncias de corrupção, as quais, reitera-se, não se sabe se foram confirmadas.

Além disso, algumas dessas regras dificultaram o retorno do CARF à situação de normalidade de funcionamento, pois ensejaram a renúncia dos conselheiros da representação dos contribuintes, sendo, inclusive, alvo de críticas. A título de exemplo, destaca-se manifestação do ex-secretário da RFB, Everardo Maciel:

Na Câmara dos Deputados, parlamentares chegaram a postular a extinção do CARF, no pressuposto de que essa iniciativa aboliria toda ineficiência do processo administrativo fiscal. Supina tolice.

Caso prosperasse tal iniciativa legislativa, em desacordo com o que se faz no resto do mundo, dar-se-ia uma grande contribuição à já lendária morosidade da Justiça brasileira.

À vista da crise do CARF, o Ministério Público Federal, em abril de 2015, encaminhou recomendação ao Ministério da Fazenda propondo a extinção do modelo paritário dos órgãos de julgamento e a simplificação do processo administrativo fiscal.

O Ministério da Fazenda, por sua vez, determinou a suspensão das atividades do CARF e o afastamento dos conselheiros sob suspeição, prevenção de atos ilícitos, e a criação de uma Comissão de Ética.

O Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015, com fundamento na Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971, fixou gratificação de presença para os conselheiros dos contribuintes em valor correspondente, por sessão, a 1/6 da remuneração do cargo DAS, observado o limite de seis sessões por mês.

A OAB, em 18 de maio de 2015, decidiu à luz da legislação aplicável, vedar o exercício da advocacia aos conselheiros representantes dos contribuintes que percebessem remuneração em virtude de exercício de mandato no CARF.

A decisão da OAB, como esperado, implicou a renúncia de muitos conselheiros qualificados e experientes.

Vistos isoladamente, o referido decreto e a decisão da OAB parecem corretos. A combinação dessas medidas, todavia, revelou-se desastrosa, em desfavor do bom funcionamento do CARF.

Desde então, o CARF vive uma crise contínua, malgrado o esforço dos seus dirigentes para superá-la.

Muitos cargos de conselheiros representantes dos contribuintes permanecem vagos por falta de interesse de advogados em ocupá-los.

A suspensão de atividades decidida pelo Ministério da Fazenda, em abril de 2015, perdurou por vários meses. Nova suspensão, nos últimos meses de 2016, decorreu da greve dos auditores-fiscais, ineditamente encampada pelos representantes do fisco.<sup>134</sup>

O relato acima bem retrata as dificuldades por que passou o CARF em 2015, além de criticar o modelo desenhado a partir de 2015, com o estabelecimento de uma gratificação para os conselheiros dos contribuintes e de algumas das regras já citadas. A respeito das renúncias, elas ocorrem com muita frequência até os dias atuais.<sup>135</sup>

As causas ainda não foram objeto de pesquisa aprofundada. É fato divulgado, contudo, que os conselheiros dos contribuintes pedem equiparação remuneratória aos conselheiros fazendários<sup>136</sup>, matéria que, inclusive, foi objeto de um substitutivo ao Projeto de Lei nº 5.474, de 2016, e atualmente consta como uma Indicação do Senado Federal<sup>137</sup>. O último diagnóstico publicado realizado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, em conjunto com a RFB, por meio da Associação Brasileira de Jurimetria, analisou a rotatividade dos julgadores, porém no que diz respeito às consequências desta, e não às causas.<sup>138</sup>

Mas o fato é que, a despeito de o mandato dos conselheiros de ambas as representações ter duração de até dois anos, renovável por duas vezes, ou três vezes, no caso de presidentes e vice-presidentes de turma, câmara ou seção, sendo ilimitado apenas para os ocupantes de cargo de direção, enquanto no exercício dessa função<sup>139</sup>, poucos são os conselheiros que ficam por

---

<sup>134</sup> MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a Solução? *In*: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017, pp. 170-172.

<sup>135</sup> A título de exemplo, constata-se do sítio do CARF, do quadro “Vagas Pendentes de Indicação”, que em 5 de maio de 2022 havia 20 vagas em um quadro de 180 conselheiros, ou seja, uma vacância de mais de 10%. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Conselheiros do CARF - vagas pendentes de indicação em 05 maio 2022**. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/servidores/conselheiros-do-carf-vagas-05052022.pdf>. Acesso em 3 jun. 2022.

<sup>136</sup> VALENTE, Fernanda. Conselheiros de contribuintes pedem equiparação remuneratória. **Revista Consultor Jurídico**, 11 fev. 2020 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-11/conselheiros-contribuintes-pedem-equiparacao#:~:text=Conselheiros%20de%20contribuintes%20no%20Carf%20se%20reuniram%20com,mil%2C%20como%20forma%20de%20equiparar%20com%20outros%20servidores>. Acesso em 3 jun. 2022.

<sup>137</sup> Cf. BRASIL. Senado Federal. **Indicação nº 56, de 2022**. Dispõe sobre o regime do conselheiro representante do contribuinte no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Autoria Senador Rodrigo Pacheco. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199194&ts=1664977444204&disposition=inline>. Acesso em 10 out. 2022.

<sup>138</sup> Conforme perguntas 4 a 7 do Relatório. BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: 29 abr. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio-completo>. Acesso em 3 jun. 2022. pp. 104-108.

<sup>139</sup> Art. 40 do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências.

mais de seis anos no órgão, conforme resta evidenciado do quadro de vencimento de mandatos disponibilizado no sítio do órgão, em que se verifica que, embora o órgão tenha praticamente sido totalmente renovado após a Operação Zelotes, com o regimento de 2015, menos da metade dos conselheiros está no terceiro ou quarto mandato.<sup>140</sup>

Com efeito, esses números expressam uma rotatividade que não é boa para manutenção de uma jurisprudência estável no órgão, além do fato de que “não contribui positivamente para a qualidade das decisões administrativas”, conforme apontado pelo mencionado Diagnóstico do Contencioso Administrativo.<sup>141</sup>

Por fim, importa registrar que a composição paritária assegura participação mais ampla da sociedade no processo de decisão administrativa; contudo, é de reconhecer que é possível haver impessoalidade, e, por conseguinte imparcialidade, a despeito de não se ter uma composição paritária e a evidência desta afirmação está nos julgamentos de primeira instância, porque no âmbito das DRJ, inexistente a paridade. Contudo, segundo o relatório “Gestão Tributária Federal” do TCU, 47% das autuações fiscais foram canceladas pelas DRJ no período de 2012 a 2019.<sup>142</sup>

Na mesma linha do dever de imparcialidade que deve agir o julgador administrativo, com espeque no art. 37 da Constituição Federal, pontua Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, argumentando que os representantes da Fazenda Nacional não podem pretender obter vantagens para o Fisco a qualquer custo, “mas sim devem zelar em só possibilitar a arrecadação dos valores que são realmente devidos, com respeito à Constituição e às leis”.<sup>143</sup>

Nessa toada, convém ainda observar que, segundo os dados abertos do CARF, em 2019, mais de 80% das decisões do órgão foram proferidas por unanimidade; todavia, em 2022,

---

Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>140</sup> De acordo com o quadro “CONSELHEIROS DO CARF – VENCIMENTO DOS MANDATOS”, 57,5% dos conselheiros estão entre o primeiro e o segundo mandato no órgão. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Conselheiros do CARF – vencimento dos mandatos**. Atualizado em 30 maio 2022. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/servidores/mandatos-vencimento-30052022.pdf>. Acesso em 3 jun. 2022.

<sup>141</sup> BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). Op.cit., p. 108.

<sup>142</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conclusões técnicas dos trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal**. 04 maio 2022. Brasília - DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conclusoes-tecnicas-dos-trabalhos-realizados-na-gestao-tributaria-federal.htm>. Acesso em 23 maio 2022.

<sup>143</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade de voto de qualidade no âmbito do CARF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 90, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez 2017, pp. 61-72.

quando o órgão funcionou apenas nas turmas da CSRF, essa unanimidade caiu para 53,4%<sup>144</sup>. Por oportuno, deve ser destacado que a unanimidade significa uma convergência no posicionamento dos representantes, quer seja para manter a autuação, quer seja para exonerar o crédito tributário. Mas, ao mesmo tempo, implica dizer que os conselheiros representantes da Fazenda concordam com algumas exonerações e os representantes dos contribuintes, com a manutenção da exigência.

Entretanto, não é possível afirmar que se os representantes dos contribuintes não estivessem presentes no colegiado, os representantes da Fazenda mudariam o seu voto, ou vice-versa, o que significa dizer que a tese de que paridade é condição necessária para imparcialidade não é confirmada. Por isso, convém colacionar a opinião do professor Ricardo Lobo Torres:

A representação paritária nos Conselhos de Contribuintes, a nosso ver, é arcaísmo que se precisa eliminar do direito brasileiro. Aqui penetrou por influência das ideias corporativistas prevalentes na Itália dos anos 30. A representação classista já vai desaparecendo até mesmo do Direito Trabalhista.

A eficiência dos órgãos administrativos julgadores depende do conhecimento jurídico e técnico dos seus aplicadores, coisa que se não obtém com a paridade, salvo em raríssimos casos, como parece ser o do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Seria necessário, portanto, que se criassem cargos para a nomeação de pessoas com sólidos conhecimentos da matéria tributária e com reputação ilibada, funcionários públicos ou não. A matéria, não tendo raiz constitucional, poderia ser alterada pelos entes da Federação que se sentissem prejudicados pelas insuficiências geradas pelo regime paritário.<sup>145</sup>

Assim, considerando que o modelo atual apresenta uma série de críticas quanto ao aspecto da imparcialidade e, tendo em vista que a paridade não é condição necessária para que valores como a impessoalidade e a imparcialidade sejam alcançados, é preciso se perquirir outras formas de se assegurar tais valores, garantindo-se o devido processo legal e a segurança jurídica.

## 2.5 O modo de aferição do resultado dos julgamentos

O CARF, em razão de ser formado por colegiado de composição par, precisa dispor de uma regra para os casos de empate. Conforme já mencionado, a regra até abril de 2020, para

---

<sup>144</sup> Conforme sítio de CARF: BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos**. Atualizado em 20 jul. 2022. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202207-final.pdf>. Acesso em 17 out. 2022.

<sup>145</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n° 46, jul. 1999, p. 79, *apud*. ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 499.

todos os processos, era no sentido de que o desempate dar-se-ia pelo voto do presidente de turma<sup>146</sup>. A partir da introdução do artigo 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, por meio do art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, como já abordado, para os processos de determinação e exigência do crédito tributário, o desempate passa a ser decidido sempre a favor do contribuinte, com a exoneração de todo o crédito tributário correspondente. Para os demais processos e questões processuais inclusive nos próprios processos de determinação e exigência de crédito tributário, continua valendo o voto de qualidade.

O movimento contrário ao voto de qualidade começou a ganhar corpo após a Operação Zelotes, pois passaram a ocorrer críticas no sentido de que o voto de qualidade representava tendências de julgamento administrativo favorável à Fazenda Nacional, em virtude do referido voto ser prerrogativa exclusiva do representante da Fazenda.<sup>147</sup>

A alegação era mais forte no âmbito da Câmara Superior do CARF, e o argumento para quem repudiava o voto de qualidade era no sentido de ofensa ao critério paritário, enquanto os que o defendiam e o defendem, justificavam como sendo uma forma de autocontrole da própria Administração, podendo o Fisco deter o poder decisório final, já que ao contribuinte seria facultado recorrer ao Poder Judiciário em caso de derrota.<sup>148</sup>

Na verdade, sendo a CSRF a instância especial uniformizadora de teses, nada mais natural ser o colegiado com o maior percentual de discussões sobre teses e, por conseguinte, onde há uma maior probabilidade de votações em empate. Além disso, convém esclarecer que o voto de qualidade é praticado não só no contencioso administrativo tributário da União, como também dos Estados, bem assim em outros tribunais administrativos brasileiros.

Como exemplo de tribunais administrativos tributários cuja decisão do voto de qualidade do presidente de turma é cumulada com o voto ordinário, destaca-se o Tribunal de

---

<sup>146</sup> Art. 25, §9º. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

<sup>147</sup> CARTAXO, Maria de Fátima Pessoa de Mello. **Contencioso Tributário, Segurança Jurídica e Desenvolvimento**. Alternativas para a Redução da Litigiosidade Tributária. 2019. 281f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 220.

<sup>148</sup> ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – violação ao critério paritário. Considerações de *lege ferenda*. **Revista Direito Tributário Atual**, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, ano 2017, n. 37, pp. 363-385.

Impostos e Taxas – TIT<sup>149</sup>, de São Paulo, o Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro<sup>150</sup>, o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais<sup>151</sup>, o Tribunal Administrativo Tributário – TAT<sup>152</sup>, de Mato Grosso do Sul, o Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF<sup>153</sup>, da Bahia, o Conselho Tributário Estadual - CTE<sup>154</sup> de Alagoas, o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF<sup>155</sup>, de Piauí e o Conselho de Recursos Fiscais – CRF<sup>156</sup>, do Amazonas. Em outros

---

<sup>149</sup> Cfe art. 37, parágrafo único. SÃO PAULO. **Decreto nº 54.486, de 26 de junho de 2009**. Regulamenta a Lei nº [13.457](#), de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá providências correlatas. Diário Oficial do Estado, publicado em 27 jun. 2009. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec54486.aspx>. Acesso em 11 out. 2022.

<sup>150</sup> Cfe arts. 21 e 22 da Resolução SEFCON. RIO DE JANEIRO. **Resolução SEFCON nº 5.927, de 21 de março de 2001**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. Diário Oficial do Estado de 28 mar. 2001. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site\\_fazenda/legislacao/tributaria/resolucao/2001/5927.html](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/tributaria/resolucao/2001/5927.html). Acesso em 11 out. 2022.

<sup>151</sup> Cfe art. 25 do Decreto. MINAS GERAIS. **Decreto nº 48.361, de 3 de fevereiro de 2022**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Diário Oficial do Estado de 4 fev. 2022. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2022/d48361\\_2022.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2022/d48361_2022.html). Acesso em 11 out. 2022.

<sup>152</sup> Cfe arts. 15 e 64: MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 14.320, de 24 de novembro de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado nº 9.052, de 25 nov. 2015. Disponível em: <https://www.tat.ms.gov.br/decreto-14-320-de-24-de-novembro-de-2015/>. Acesso em 11 out. 2022.

<sup>153</sup> Cfe art. 70. BAHIA. **Decreto nº 7.592, de 4 de junho de 1999**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), e dá outras providências. Disponível em: <https://governo-ba.jusbrasil.com.br/legislacao/78539/decreto-7592-99>. Acesso em 11 out. 2022.

<sup>154</sup> Cfe art. 160: ALAGOAS. **Decreto nº 25.370, de 19 de março de 2013**. Regulamenta o Processo Administrativo Tributário no âmbito estadual, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado em 20 mar. 2013. Disponível em: <http://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?key=T9IGUJNDz8U%3D>. Acesso em 11 out. 2022.

<sup>155</sup> Cfe art. 56, §2º, PIAUÍ. **Decreto nº 18.561, de 8 de outubro de 2019**. Regulamenta a Lei nº 6.949, de 11 de janeiro de 2017, que regula o Processo Administrativo Tributário, dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí, disciplina a consulta à legislação tributária e o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente. Diário Oficial do Estado nº 191, de 8 out. 2019. Disponível em: <https://portal.sefaz.pi.gov.br/download/decreto-18-561-2019>. Acesso em 11 out. 2022.

<sup>156</sup> Cfe art. 13: AMAZONAS. **Resolução nº 3, de 30 de julho de 2004**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais. Disponível em: <https://www.transparenciafiscal.am.gov.br/crf/estatico/documentos/RegimentoInterno1980.pdf>. Acesso em 11 out. 2022.

Estados, como Espírito Santo<sup>157</sup>, Rio Grande do Sul<sup>158</sup>, Paraná<sup>159</sup>, Goiás<sup>160</sup>, Mato Grosso<sup>161</sup>, Sergipe<sup>162</sup>, Paraíba<sup>163</sup>, Ceará<sup>164</sup>, Maranhão<sup>165</sup>, Pará<sup>166</sup>, Tocantins<sup>167</sup>, Rondônia<sup>168</sup>, Roraima<sup>169</sup>,

- 
- <sup>157</sup> Cfe art. 37. ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1.353-R, de 13 de julho de 2004.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais - CERF, da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, que com este se publica. Diário Oficial do Estado em 15 jul. 2004. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/es/decreto-n-1353-2004-espírito-santo-introduz-alteracoes-no-regimento-interno-do-conselho-estadual-de-recursos-fiscais-cerf-aprovado-pelo-decreto-n-1313-r-de-13-de-julho-de-2004>. Acesso em 12 out 2022.
- <sup>158</sup> Cfe art. 6º. RIO GRANDE DO SUL. **Resolução do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais nº1, de 19 de dezembro de 2016.** Dispõe sobre o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF). Diário Oficial do Estado em 26 dez. 2016. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=334298>. Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>159</sup> Cfe arts. 9º, 11, e 52. PARANÁ. **Resolução da Secretaria de Fazenda nº 610, de 27 de abril de 2017.** Aprova o Regimento do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - CCRF. Diário Oficial do Estado de 2 maio 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=342913>. Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>160</sup> Cfe art. 33. GOIÁS. **Decreto nº 6.930, de 9 de junho de 2009.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo Tributário – CAT. Diário Oficial do Estado de 16 e 29 jun. 2009. Disponível em: [https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa\\_legislacao/63840/decreto-6930](https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/63840/decreto-6930). Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>161</sup> Cfe art. 971 e 979, § 25. MATO GROSSO. **Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014.** Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/mt/decreto-n-2212-2014-mato-grosso-introduz-alteracoes-no-regulamento-do-icms-aprovado-pelo-decreto-n-2212-de-20-de-marco-de-2014-e-no-decreto-n-1-243-de-30-de-dezembro-de-2021-e-da-outras-providencias>. Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>162</sup> Cfe arts. 9º e 41. SERGIPE. **Portaria da Secretaria de Fazenda do Estado nº 1.506, de 23 de dezembro de 1994.** Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe. Diário Oficial do Estado, 23 dez. 1994. Disponível em : <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=164221>. Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>163</sup> Cfe arts. 11 e 57. PARAIBA. **Portaria da Secretaria de Fazenda nº 80, de 29 de junho de 2021.** Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais - RCRF/PB e revoga a Portaria nº 00248/2019/SEFAZ. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/301-portarias/portarias-2021/10654-portaria-n-00080-2021-sefaz>. Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>164</sup> Cfe arts. 12 e 14. CEARÁ. **Portaria da Secretaria de Fazenda do Estado nº 145, de 6 de abril de 2017.** Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará – CONAT. Disponível em: [https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/PORTARIA-No145\\_2017\\_REGIMENTO-INTERNO-CRT\\_CONAT.pdf](https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/PORTARIA-No145_2017_REGIMENTO-INTERNO-CRT_CONAT.pdf). Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>165</sup> Cfe arts. 9º e 61. MARANHÃO. **Decreto nº 19.648, de 13 de junho de 2003.** Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Maranhão. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=3263>. Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>166</sup> Cfe art. 29. PARÁ. **Decreto nº 3.578, de 26 de julho de 1999.** Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF e dá outras providências. Diário Oficial do Estado de 28 jul. 1999. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999\\_03578.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf). Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>167</sup> Cfe art. 15. TOCANTINS. **Decreto nº 3.198, de 7 de novembro de 2007.** Aprova o Regimento Interno do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado do Tocantins – CAT e adota outras providências. Disponível em: <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/decretos/Decreto3.198.07.htm>. Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>168</sup> Cfe art. 26 e 33. RONDÔNIA. **Decreto nº 9.157, de 24 de julho de 2000.** Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais - TATE do Estado de Rondônia. Diário Oficial do Estado de 24 jul. 2000. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=257245>. Acesso em 12 out. 2022.
- <sup>169</sup> Cfe art. 102. RORAIMA, Decreto nº 856 – E, de 10 de novembro de 1994. Regulamenta a Lei n.º 072, de 30 de junho de 1994, definindo a competência, estrutura e a organização do Contencioso Administrativo Fiscal. RORAIMA, Decreto nº 878 – E, de 29 de dezembro de 1994. Aprova o Regulamento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Contencioso Administrativo Fiscal do Estado. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/category/6-legislacao-especifica>. Acesso em 12 out. 2022.

Amapá<sup>170</sup>, além do Distrito Federal<sup>171</sup>, há também o voto de qualidade do Presidente, no caso de empate, muito embora, nesses, o presidente apenas vota para desempatar, o que corresponde a uma composição ímpar para os casos de empate.

No âmbito do contencioso administrativo federal, verifica-se o modelo no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), no Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), no Tribunal Marítimo, no Tribunal de Contas da União (TCU), na Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), na Agência Nacional de Águas (ANA), na Agência Nacional do Cinema (ANCINE), e na Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT).<sup>172</sup>

A sistemática de decisão por voto de qualidade também é praticada pelos Tribunais do Poder Judiciário, como por exemplo no Superior Tribunal de Justiça - STJ<sup>173</sup> (artigo 21, inciso VI, do Regimento Interno), sendo previsto em situações excepcionais em colegiados ímpares de outros tribunais superiores, a exemplo do Regimento Interno do Tribunal Superior Eleitoral - TSE, artigo 9º, alínea “c”.<sup>174</sup>

Todavia, em relação ao voto de qualidade do representante da Fazenda Nacional, além das críticas, chegou-se a defender a sua inconstitucionalidade, por ofensa aos princípios constitucionais da igualdade e do devido processo legal, quando, na verdade, os contribuintes, como dito, podem levar sua pretensão até o STF, enquanto a Fazenda Pública, por força do artigo 156, IX, do CTN, não dispõe de tal prerrogativa, só sendo possível o ajuizamento de ação anulatória pela Fazenda nos casos excepcionais de ilegalidade da própria decisão

---

<sup>170</sup> Cfe arts. 12, 53 e 54. AMAPÁ. **Decreto nº 1.507, de 4 de julho de 2001.** *Aprova o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais.* Diário Oficial do Estado de 5 jun. 2001. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=345262>. Acesso em 12 out. 2022.

<sup>171</sup> Cfe art. 36. DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 33.268, de 18 de outubro de 2011.** Dispõe sobre o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Diário Oficial do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/69648/exec\\_dec\\_33268\\_2011.html](http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/69648/exec_dec_33268_2011.html). Acesso em 12 out. 2022.

<sup>172</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 99, Belo Horizonte: Fórum, maio/junho de 2019, pp. 127-141.

<sup>173</sup> Publicado no Diário de Justiça de 17 ago 1989, e Emendas Regimentais posteriores. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça.** Organizado pelo Gabinete do Ministro Diretor da Revista. Brasília: STJ. 400 p. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/Regimento/article/view/3115/3839>. Acesso em 23 out. 2022.

<sup>174</sup> BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Resolução nº 4.510, de 29 de setembro de 1952,** Regimento Interno do Tribunal Superior Eleitoral. 6. ed. Brasília: 2012. 60p.

administrativa, como já decidido pelo STF no acórdão do RE nº 65.635/SP, de relatoria do Ministro Thompson Flores, DJ de 28.11.1969.<sup>175</sup>

A discussão sobre constitucionalidade do voto de qualidade foi questionada, em controle abstrato, por meio da ADI nº 5.731/DF, havendo essa sido arquivada mediante decisão monocrática do relator, Ministro Gilmar Mendes, em 17 de abril de 2020, logo após a sanção da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, pela perda superveniente de objeto<sup>176</sup>. Todavia, decisões proferidas pelo STF em sede de agravo de recurso extraordinário, mesmo após a vigência da Lei nº 13.988, de 2020, reconhecem a constitucionalidade do voto de qualidade de que trata o artigo 25, inciso II, §9º, do Decreto nº 70.235, de 1972.<sup>177</sup>

A alteração legal de 2020 importou mudanças no resultado dos julgamentos de processos de determinação e exigência de crédito tributário pois, no caso de empate nas votações, ao invés de se aplicar a regra do voto de qualidade do presidente de turma, representante da Fazenda Nacional, passou-se a considerar que todo o crédito tributário e seus acréscimos devem ser exonerados. Essa solução adotada pelo legislador de 2020, por sua vez, vem sendo questionada pela Procuradoria – Geral da República, por meio da ADI nº 6399, pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB), por meio da ADI nº 6403, pela Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip), por meio da ADI nº 6415, além de ter sido objeto de uma Ação Civil Pública (nº 1023961-69.2020.4.01.3400), apresentada pelo Instituto de Defesa em Processo Administrativo (Indepad), todas essas questionando a constitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 13.988, de 2020.<sup>178</sup>

---

<sup>175</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade de voto de qualidade no âmbito do CARF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 90, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez 2017, pp. 61-72.

<sup>176</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.731**. Distrito Federal. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342927296&ext=.pdf>. Acesso em 18 maio 2022.

<sup>177</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.369.122/SP, julgado em 7 de março de 2022**. Diário de Justiça Eletrônico s/n 11 de março de 2022, de Relatoria do Min. Roberto Barroso. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1284111/false>. Acesso em 17 maio 2022.

<sup>178</sup> Conforme notícia o item 213 do Relatório de Auditoria TC 038.047/2019-5 in BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 336/2021 - Plenário**. 24 fev. 2021. Relatório de Auditoria Operacional realizada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com o objetivo de avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/acord%25C3%25A3o%2520336%252F2021/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em 3 abr. 2022.

O relator dessas ADI, Ministro Marco Aurélio, votou pela inconstitucionalidade formal, por confrontar a redação da Medida Provisória nº 889, de 16 de outubro de 2019, com o texto em apreço, aduzindo:

A admitir-se a modificação do texto original, mediante abuso do poder de emenda, com inclusão de disciplina normativa de tema distinto, tem-se contrariedade ao princípio democrático. Considerada a celeridade do processo legislativo da medida provisória, acabam limitados a participação da sociedade civil e o debate público, inclusive no âmbito das comissões temáticas do Parlamento, próprios do rito ordinário de deliberação legislativa. **Há inobservância do princípio do devido processo legislativo, entendido, sob o ângulo do cidadão, como direito de não ver a liberdade restringida senão a partir de norma produzida, pelo Congresso Nacional, de acordo com o roteiro estipulado na Constituição Federal.**

Não se deve confundir pertinência com identidade de objeto. Eventual emenda deve ter conexão com o diploma editado pelo Presidente da República. A medida desta não pode ser aferida a partir de classificações gerais, a ponto de admitir-se que qualquer tema fiscal guarde harmonia com a regulamentação da transação extrajudicial. Embora a disciplina do voto de qualidade seja afeta ao processo administrativo fiscal, não possui relação com a transação ou o procedimento.

Há mais. A leitura do parecer da Comissão Mista, sob a relatoria do deputado Marco Bertaiolli, evidencia que, no curso da tramitação, foram apresentadas 220 ementas parlamentares. **O texto veio a ser aprovado, por unanimidade, em 19 de fevereiro de 2020. Submetido à votação no Plenário da Câmara dos Deputados, em 18 de março subsequente, seguiu-se emenda “aglutinativa”, a modificar, substancialmente, o teor da Emenda de nº 9, na qual versada multa nos processos fiscais.** Chancelado o texto em deliberação do Senado Federal, vingou a redação final do artigo 19-E.

É dizer: em estágio avançado da tramitação, ocorreu modificação relevante e sem conexão temática com o texto da proposição original, relacionado à transação, no que extinto o voto de qualidade em processos de determinação e exigência de crédito tributário. Embora eventual inobservância do prazo para apresentação de emendas, constante da Resolução nº 1/2002 do Congresso Nacional, se situe no domínio das normas internas, por inexistir parâmetro a esse respeito na Lei Maior, ficou prejudicado o debate democrático, próprio do rito de conversão em lei.<sup>179</sup> (grifo nosso)

Ou seja, caminhou o relator por entender que houve inconstitucionalidade formal por ofensa ao devido processo legislativo, já que inexistiu participação da sociedade, nem debates, nem análise por comissões, a respeito do texto aprovado. Na sequência, o Ministro Luís Roberto Barroso divergiu, votando pela validade formal da alteração e, portanto, improcedência das ADI, porém ressaltando a possibilidade de a Fazenda discutir, em juízo, esse crédito tributário, com o que o Ministro Alexandre de Moraes divergiu, havendo sido acompanhado

---

<sup>179</sup> Trechos do voto disponibilizado pelo relator no Sistema de Plenário Virtual em 2 abr. 2021, que foram retirados do sistema haja vista o julgamento ter sido transferido para plenário presencial, conforme noticiado no sítio da internet do STF. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Carf**: julgamento sobre fim do voto de qualidade em empates é suspenso por pedido de vista. 24 mar. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=484028&ori=1>. Acesso em 17 out. 2022.

pelos Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e a Ministra Cármen Lúcia. O processo está com vistas para o Ministro Nunes Marques.<sup>180</sup>

Além desses questionamentos judiciais, recente auditoria do Tribunal de Contas da União concluiu pela necessidade de extinção do modelo paritário, por considerar que a alteração promovida por meio do artigo 28 da Lei nº 13.988, de 2020, traz uma preocupação no sentido de que esse modelo pode vir a potencializar o risco de corrupção no órgão, bem como acarretar prejuízos aos cofres públicos, conforme justifica nos seguintes termos:

202. Na exposição de motivos da MP 899/2019, estimava-se, de forma conservadora, que haveria a arrecadação de R\$ 6,38 bilhões em 2020 e R\$ 5,914 bilhões em 2021 com a sua conversão em lei, sem prejuízo da economia de recursos decorrentes da solução dos litígios encerrados pela transação. Agora, a extinção do voto de qualidade com a decretação de vitória para o contribuinte gerará um prejuízo potencial na ordem dos R\$ 60 bilhões por ano aos cofres públicos (efeito imediato), além de aumentar a insegurança jurídica e frustração de trabalhos anticorrupção em curso.

203. Adotando-se a definição de corrupção da Transparência Internacional (<https://www.transparency.org/what-is-corruption#define>), tem-se que 'corrupção é o abuso do poder confiado para ganhos privados'.

204. E aqui reside a preocupação de que a referida alteração legislativa potencialize o risco de corrupção no Carf. De fato, a mudança da sistemática de julgamento quando dos empates, somada à vultuosidade dos valores que envolve e o consequente poderio econômico dos contribuintes envolvidos tornam os conselheiros representantes dos contribuintes mais suscetíveis ao aliciamento.

205. Obviamente, não se está afirmando que os conselheiros representantes dos contribuintes sejam, ontologicamente, mais suscetíveis do que os conselheiros representantes da Fazenda. Todavia, é fato que os conselheiros fazendários, por serem concursados e regidos sob o regime estatutário, gozam de prerrogativas legais que possibilitam o exercício da sua função com maior independência, o que não ocorre com os conselheiros representantes dos contribuintes, que exercem mandato por prazo determinado.

206. Os conselheiros representantes dos contribuintes estão, ainda, sujeitos a conflito de interesses, uma vez que o vínculo original com a associação que os indicou se mantém durante todo o período do mandato, sem falar nas disparidades de tratamento entre os dois grupos de representantes, especialmente quanto a direitos e remuneração.<sup>181</sup>

---

<sup>180</sup> Cfe BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.399**. 15 maio 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752690882&prcID=5912690>. Acesso em 17 out. 2022.

<sup>181</sup> Transcreve-se o item 212 do relatório da Auditoria TC 038.047/2019-5, aprovada, em parte, pelo Acórdão nº 336 de 2021: “212. Do exposto, conclui-se que a aprovação da alteração legislativa trazida pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, contrariando o posicionamento de diversas instituições federais que atuam na defesa do interesse público (RFB, PGFN, MPF e Ministério da Justiça), potencializa sobremaneira o risco de corrupção no Carf ao privilegiar o interesse privado em detrimento do interesse público, além de colocar em risco as finanças públicas nacionais pela perda estimada de arrecadação e de fragilizar as ações combate aos crimes fiscais”. *in* BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 336/2021 - Plenário**. Relatório de Auditoria Operacional

É importante destacar que a Auditoria não afirma que os conselheiros dos contribuintes são mais corruptos do que os representantes da Fazenda, mas sim que estes, por serem estatutários, gozam de mais independência do que aqueles indicados por Confederações representativas de categorias econômicas.

A defesa da tese do *in dubio pro contribuinte*, materializada na alteração promovida pelo artigo 28 da Lei nº 13.988, de 2020, por sua vez, decorre de uma interpretação do artigo 112 do CTN, pois há quem entenda que o julgador deve procurar beneficiar o contribuinte em qualquer questão tributária, bastando para tal decisão que se tenha uma complexidade na aplicação da norma que enseje argumentos concomitantemente para a manutenção e para a exoneração do crédito tributário.<sup>182</sup>

Ocorre que, em sendo o tributo uma prestação pecuniária compulsória que não constitui qualquer sanção de ato ilícito, nos termos do artigo 3º do CTN, a interpretação das normas jurídicas que digam respeito ao seu fato gerador não comportam posição hermenêutica apriorística a favor ou contra os contribuintes, diferentemente do que ocorre com a concepção do artigo 112 do CTN, voltado às penalidades tributárias, que inclusive utiliza a palavra “acusado”, em lugar de “sujeito passivo, contribuinte ou responsável tributário”<sup>183</sup>, pois a dúvida razoável diz respeito a aspectos subjetivos de conduta delitiva.

Ademais, o voto de qualidade, em si, não diz respeito a dúvida acerca da interpretação de leis ou fatos tributários, mas sim a um mecanismo de solução de julgamento em caso de empate. Nesse sentido, convém transcrever as colocações de Marciano Seabra de Godoi:

Não consideramos procedentes as iniciativas doutrinárias recentes de recobrar a força do ultrapassado argumento *in dubio pro contribuinte*. Esse argumento, cuja premissa básica é a superada visão do tributo como uma cria espoliação de direitos fundamentais do indivíduo e do ordenamento tributário como um direito de exceção, não quadra nem com o Estado Fiscal consolidado há mais de um século no mundo contemporâneo, nem muito menos com o Estado Democrático de Direito inaugurado em 1988 em nossa ordem jurídico-constitucional.

No Direito Processual, o adjetivo acusatório é geralmente trabalhado e desenvolvido doutrinariamente no contexto de sua comparação com o processo inquisitivo ou

---

realizada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com o objetivo de avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/acord%25C3%25A3o%2520336%252F2021/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%25200>. Acesso em 3 abr. 2022.

<sup>182</sup> Nessa linha de entendimento: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte**. 2009. 207f. Dissertação (Mestrado em Direito). Salvador, Bahia: Universidade Federal da Bahia, 2009, p. 135.

<sup>183</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade de voto de qualidade no âmbito do CARF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 90, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez 2017, pp. 61-72.

inquisitório. Com base nessa tradicional comparação, não cabe sustentar que o lançamento tributário seja um procedimento ou um ato de conteúdo acusatório. Caso se queira utilizar o adjetivo acusatório em sentido amplo, e defender que o lançamento é acusatório porque, nele, o Fisco ‘acusa o sujeito passivo de haver cometido uma irregularidade’ contra o patrimônio público, então serão também acusatórios os processos judiciais em que uma parte imputa a outra o descumprimento de determinada obrigação legal ou contratual, pois nesses casos também se pode sustentar, em sentido lato, que o autor ‘acusa’ o réu de haver ‘cometido uma irregularidade contra o seu patrimônio’.<sup>184</sup>

Assim, Marciano Godoi acrescenta mais uma analogia para afastar a tese do *in dubio pro contribuinte* da seara do lançamento de ofício para a exigência de créditos tributários, pois, por esse raciocínio, qualquer cobrança cível teria tal condão.

Mas há ainda quem fundamente a aplicação do *in dubio pro contribuinte* como decorrência do princípio da legalidade, ao argumento de que a Administração Tributária não deve proceder à formalização da exigência tributária quando não tenha certeza de que a conduta praticada pelo contribuinte se encaixa na hipótese legal, haja vista que lançamento de ofício é atividade vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN, motivo pelo qual o voto de qualidade seria incompatível com o princípio do *in dubio pro contribuinte*.<sup>185</sup>

Entretanto, com a devida vênia a esse entendimento, é de se reconhecer que tal tese não se sustenta, a uma, porque voto de qualidade não significa necessariamente decisão favorável à Fazenda Nacional, ainda que exercido por representante da Fazenda Nacional<sup>186</sup>; a duas, porque se a Administração Tributária tem dúvidas para proceder ao lançamento, ela sequer pode constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício, tendo em vista que é ônus da Fiscalização demonstrar que o contribuinte cometeu ilícito tributário<sup>187</sup>; por fim, se há dúvida,

---

<sup>184</sup> GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro Contribuinte*: Avanço ou Retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2013, p. 197. *apud* ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, pp. 438-439.

<sup>185</sup> OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. **Revista Direito Tributário Atual**. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, ano 2020, n. 45.

<sup>186</sup> A tabela 9 do item 194 do Relatório de Auditoria aprovado pelo Acórdão TCU nº 336, de 2021, expressa que em 2019, o CARF proferiu 323 decisões por voto de qualidade a favor dos contribuintes, contra 1038 a favor da Fazenda. Entretanto, é preciso destacar que nas decisões em que os representantes dos contribuintes votam a favor do recurso do contribuinte e o Presidente de Turma também vota nesse sentido, o voto não é por qualidade, e sim por maioria, o que significa dizer que voto de qualidade a favor do contribuinte só existe se um representante do contribuinte votar contrário aos contribuintes e o representante da Fazenda votar a favor do contribuinte, daí o motivo da proporção ser maior a favor da Fazenda.

<sup>187</sup> Consoante o disposto no art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e art. 26 e 27 do Decreto nº 7.574, de 2011.

o julgador realmente deve afastar a penalidade por força do artigo 112 do CTN, todavia, empate matemático de votação não importa dúvida.

Ainda a respeito do posicionamento dos julgadores oriundos da Fazenda Nacional, convém trazer à tona as colocações de Arnaldo Godoy, no sentido de que “A obrigação de votar, no sentido que o direito público empresta ao fato, é obrigação de meio (votar), e não de fim (votar em favor da Fazenda)”<sup>188</sup>. Ademais, é importante destacar que a tese atualmente prevalecente de que o empate deve resultar em decisão favorável ao contribuinte não encontra paralelo na experiência internacional.

Além disso, a despeito de todas as discussões sobre a constitucionalidade do modelo de decisão no caso de empate, é preciso ter em mente que nem mesmo o modelo paritário tem raiz constitucional. É que o argumento da suposta impossibilidade de alteração desse formato por meio de emenda constitucional busca fundamentos no artigo 37 da Constituição Federal, mais especificamente, no princípio da impessoalidade, que estaria assegurado pela imparcialidade dos julgamentos, materializada nessa composição paritária<sup>189</sup>. Todavia, a imparcialidade não é obtida por decisão *pro contribuinte*.

Por todas essas razões, é importante rever, também, o modelo de aferição do resultado de julgamento, quer seja para uniformizar no âmbito do contencioso administrativo tributário federal um critério que seja aplicado para todos os processos, quer seja em razão de se buscar valores voltados ao interesse público, como a seguir se buscará evidenciar.

---

<sup>188</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 99, Belo Horizonte: Fórum, maio/junho de 2019, pp. 127-141.

<sup>189</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 499.

### 3 FUNDAMENTOS PARA O APERFEIÇOAMENTO DO MODELO

Uma vez descrito o modelo do contencioso tributário federal e seus problemas, é importante se estabelecer algumas premissas teóricas sobre as quais serão feitas as propostas de aperfeiçoamento e, como o arcabouço processual tem por base a Constituição, tais premissas, na verdade, correspondem a princípios constitucionais ou desdobramentos destes.

#### 3.1 Legalidade e Interesse Público

A supremacia da lei é o ponto de partida para um Estado jurídico democrático, pois a proteção jurídica de um cidadão é o que determina uma democracia; em outras palavras: “Em um estado democrático a supremacia do direito e a justiça são respeitadas e percebidas por todos os atores como ‘regra do jogo’”<sup>190</sup>. Por conseguinte, o princípio da legalidade, decorrência direta, então, do Estado de Direito, é considerado uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais, sendo essas garantias asseguradas por processo administrativo ou judicial.

Consagrado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, o princípio da legalidade significa, para os cidadãos, garantia de liberdade, no sentido de que não se é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Já para os agentes públicos, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, tal princípio significa agir conforme a lei, fonte de competência. É que prevalece na doutrina brasileira a vinculação positiva (*positive Bindung*), segundo a qual, os agentes públicos precisam de autorização legal para agir<sup>191</sup>. Daí por que, no âmbito da relação administrativa, importa dizer que a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei, motivo pelo qual é passível de controle pelo Poder Judiciário.<sup>192</sup>

Sob o ponto de vista do processo administrativo, o princípio da legalidade é o fundamento do controle dos atos praticados pela Administração e, ao mesmo tempo, pode ser visto como um determinante dos atos praticados nos procedimentos administrativos. É o caso, por exemplo, do Decreto nº 70.235, de 1972. Por essa razão é que se diz que o princípio da legalidade pode ser uma regra, uma norma finalística<sup>193</sup>. Aliás, o processo administrativo

---

<sup>190</sup> ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor van. **Manual de Administração Tributária**. Tradução Vinícius Pimentel de Freitas. Amsterdã (Holanda): *Internacional Bureau of Fiscal Documentation* – IBFD/Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, 2011, p. 26.

<sup>191</sup> OLIVEIRA, Rafael Carvalho Resende. **Princípios do Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Método, 2013, p. 72.

<sup>192</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 61.

<sup>193</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, pp. 84-86.

facilita o controle dos atos processuais, não só por parte do Poder Judiciário, como também da sociedade e de todos os outros entes que fiscalizam a Administração, em consonância com a ideia de Estado Democrático de Direito<sup>194</sup>. O controle dos atos estatais pelos particulares está assegurado desde o artigo 5º, inciso XXXIV, “a”, da Constituição Federal, por meio do direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder.

Em se tratando de processo administrativo fiscal, tal direito também está consagrado no artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, quando o legislador assegurou o direito ao contribuinte de impugnar o lançamento de ofício praticado pela Administração Tributária, dando início à fase litigiosa do procedimento<sup>195</sup>. Para além do controle dos particulares e do Judiciário, não se pode olvidar que é por força do princípio da legalidade que a Administração pode anular os seus próprios atos, se eivados de vícios de ilegalidade.<sup>196</sup>

Na esteira desse controle da legalidade, fala-se ainda da autotutela declaratória, que diz respeito à possibilidade de a Administração Pública criar ou modificar relações jurídicas, prescindindo de intervenção judicial prévia e, neste sentido, estaria incluída a faculdade de revisar e alterar os seus próprios atos, independentemente de petições dos interessados. A autotutela declaratória distingue-se da executiva, que tem relação com a possibilidade de a Administração adotar atos coercitivos e coativos, também sem a necessidade de intervenção judicial prévia<sup>197</sup>. Essa autotutela executiva ou a auto-executoriedade dos atos administrativos não é absoluta e plena, pois, só é possível se expressamente prevista em lei ou quando se tratar de medida necessária e urgente para evitar prejuízo maior ao interesse público.<sup>198</sup>

---

<sup>194</sup> MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 73.

<sup>195</sup> “[...] o processo administrativo fiscal é composto de dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados os atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa [...]. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da exigência fiscal. O segundo, inicia-se com o inconformismo do contribuinte em face da exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a decisão denegatória do direito pleiteado”. NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 104.

<sup>196</sup> Conforme Súmula 473 do STF, sessão plenária de 3/12/1969: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

<sup>197</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização** (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, pp. 249-251.

<sup>198</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999, pp. 166-167.

A importância do princípio da legalidade para a Administração é de tal ordem que Paulo Otero observa que sua aplicação merece algumas ponderações, porque, como a Administração não pode afastar a norma vigente, o agente público, em se deparando com uma norma inválida, há de ponderar uma preferência pela segurança jurídica, que acaba por aplicar essa norma supostamente inválida, em detrimento de uma conduta anárquica, de uma Administração insubmissa.<sup>199</sup>

A aplicação de norma supostamente inválida causa estranheza, mas a vinculação à lei e atos vinculantes justifica, por exemplo, o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual os órgãos julgadores administrativos estarão sempre subordinados aos decretos, leis, tratados e convenções internacionais, ao estabelecer a vedação de se afastar tais atos sob o fundamento da inconstitucionalidade. Na verdade, não deveria ser somente “sob o fundamento da inconstitucionalidade”, porque todos esses atos, para o agente administrativo, são vinculantes. Essa é, aliás, uma grande diferença entre os limites do julgador administrativo, em relação ao judicial.

Além disso, há uma tendência contemporânea no Direito Público de se conceber a legalidade sob um enfoque mais amplo, de forma que caberia à Administração Pública observância a todo o ordenamento jurídico, incluindo-se aí os princípios. Neste sentido, o princípio da legalidade passaria a dar lugar ao princípio da juridicidade.<sup>200</sup>

Ademais, é do princípio da legalidade que se extrai a presunção de legitimidade do ato administrativo, pois o ato administrativo tem como atributo a conformidade à lei, até prova em contrário. A presunção de legitimidade não se confunde com a presunção de veracidade dos atos administrativos, atributo este que diz respeito aos fatos, ou seja, à presunção de que são verdadeiros os fatos alegados pela Administração, tais como as certidões, atestados, declarações, que têm fé pública<sup>201</sup>, prova essa feita por meio do processo administrativo ou judicial.

A própria imparcialidade da autoridade administrativa é também uma decorrência do princípio da legalidade, pois a Administração não age com foco em interesse próprio, mas sim

---

<sup>199</sup> OTERO, Paulo. **Legalidade e administração pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 696-697.

<sup>200</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário**: desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, p. 240.

<sup>201</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 164.

em decorrência de lei. E, neste sentido, surge a discussão do interesse público, tão presente no direito administrativo de um modo geral, até porque um dos princípios basilares da Administração Pública, ao lado do princípio da legalidade, é o da supremacia do interesse público, que diz respeito à supremacia dos interesses públicos sobre os individuais, supremacia essa também objeto de questionamentos.

Discorrendo a respeito da origem do “dogma da supremacia do interesse público”, Arnaldo Godoy identifica no jusnaturalismo e no pensamento de Rousseau as percepções iniciais de vontade geral e, por conseguinte, o interesse público, como fundamentos da lei justa e eficaz.<sup>202</sup>

A discussão a respeito do que vem a ser o interesse público também guarda relação com o papel do Estado, em face dos interesses individuais, e todas as oscilações por que passou o Estado absolutista, depois o Estado liberal, até que, no final do século XIX, começaram a surgir reações ao individualismo jurídico. Essas reações decorreram de transformações nas ordens econômica, social e política, que fizeram com que o Estado abandonasse a sua posição passiva e começasse a atuar no âmbito da atividade privada. Por conseguinte, o direito deixa de ser instrumento de garantia dos direitos individuais e passa a ser forma de consecução da justiça social, do bem comum e do bem-estar coletivo.<sup>203</sup>

Nesse sentido, Caio Tácito observou, no Brasil, uma “alternância de pêndulo” da participação do Estado nas atividades privadas, que sai de uma Constituição Liberal, de 1891, passando ao Estado do Bem – Estar Social, com a Constituição de 1934, à concentração do poder no Estado Novo de 1937, com retorno à prevalência dos direitos fundamentais e liberdades políticas em 1946, quando a intervenção econômica se dava com base no interesse público e a propriedade era condicionada ao bem–estar social, depois viveu-se um momento de tendências intervencionais e concentração do poder público com a Constituição de 1967 e Emenda Constitucional de 1969, para então o pêndulo voltar à curva descendente de desburocratização da máquina estatal com as privatizações e fortalecimento das relações entre a iniciativa privada e a Administração Pública, a partir da Constituição de 1988.<sup>204</sup>

---

<sup>202</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Construção e desconstrução doutrinária do conceito de interesse público no direito brasileiro. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, v. 10, n. 28, Brasília, abr./jun., 2011, p. 7.

<sup>203</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 62

<sup>204</sup> TÁCITO, Caio. **O retorno do pêndulo: serviço público e empresa privada. O exemplo brasileiro**. In: TÁCITO, Caio. **Temas de Direito Público (estudos e pareceres)**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. p. 721-733.

Na esteira dessas transformações, houve uma ampliação das atividades do Estado, de forma que o poder de polícia passou a impor também obrigações positivas, as quais, além daquelas que visavam a ordem pública, passaram a abranger a ordem econômica e social, legitimando a intervenção do poder público no funcionamento e na propriedade das empresas, sempre com foco no bem-estar social.<sup>205</sup>

Do crescimento das atividades do Estado decorre a necessidade de recursos para o seu custeio, havendo uma relação entre o desenvolvimento da participação do Estado na vida das pessoas com a ampliação de suas carências arrecadatórias, “que passa a ter na arrecadação tributária a fonte de recursos indispensáveis para o custeio de suas atividades”.<sup>206</sup>

Analisando a classificação dos Estados sob a perspectiva das formas de financiamento das despesas públicas desenhada pelo professor português José Casalta Nabais<sup>207</sup>, Sérgio André Rocha define o Brasil como um Estado Fiscal, porque, além de o artigo 173 da Constituição Federal determinar que o Estado tenha atuação econômica subsidiária, no sentido de assegurar a liberdade dos cidadãos para explorar tais atividades, todo o financiamento estatal tem matriz tributária, sem previsão de outras fontes de obtenção de receitas públicas, que não as fiscais<sup>208</sup>. Com efeito, a história da tributação convive com a evolução do Estado:

Os impostos sobre a renda individual e corporativa encontraram sua origem no final do século XIX. A introdução do imposto sobre a renda pessoal foi percebida como uma requisição da classe média de participar de e contribuir para uma sociedade onde os primeiros passos básicos eram dados para a proteção dos pobres e as pessoas com deficiências. O período entre 1890 e a Primeira Guerra Mundial caracterizou-se pela emancipação das classes médias representadas por seus dirigentes liberais, que foram os precursores da introdução do imposto sobre a renda. Sem muita comoção, foi estabelecido um contrato social; uma ponte entre as classes médias emergentes (que frequentemente tinham suas raízes em um ambiente laboral ou rural) e as necessidades sociais da nação.

Durante este período, os aumentos de impostos e de gastos governamentais foram viabilizados em troca da concessão de mais direitos civis aos representantes da moderna burguesia. “Nenhuma tributação sem representação” converteu-se no lema de muitos Estados nação.

---

<sup>205</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999, pp. 62-63.

<sup>206</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 30.

<sup>207</sup> Para o professor Casalba Nabais, há quatro modelos de Estado: o Estado Fiscal, financiado essencialmente por impostos ou tributos unilaterais; o Estado Tributário, financiado essencialmente por taxas ou tributos bilaterais; o Empresário, financiado predominantemente por atividades econômicas produtivas que monopoliza, tendo como exemplo o Estado Socialista; e o Estado Patrimonial, cujo suporte financeiro resulta da exploração do seu patrimônio. ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, pp. 11-12.

<sup>208</sup> *Ibidem*, p. 14.

Em nível de nação, a classe média em emancipação tinha um forte compromisso com a sua própria herança do Estado, que lhe possibilitou tudo. O orgulho de sua própria linguagem nacional, as universidades, escolas secundárias, jornais, sindicatos, bandeiras nacionais e parlamentos, como inclusive as primeiras partidas de futebol e os Jogos Olímpicos, etc., criaram nações com cidadãos que claramente eram conscientes de suas grandes capacidades. O conceito era fácil de entender e a expansão dos serviços públicos (desde o bem-estar social à existência militar na expansão das colônias) eram apoiadas por uma entusiasta classe em emancipação, orgulhosa dos tremendos passos que foram dados em apenas umas poucas décadas.

Os serviços públicos emergentes também eram fortemente necessários durante os períodos de desastres, como as duas Guerras Mundiais, os períodos de recuperação do pós-guerra e a Grande Depressão da década de 1930. Somente em períodos de crescimento econômico muito alto (as eras de 1920-1929 e 1989-2008) os debates políticos foram nominados pelos argumentos a favor de uma menor função pública e a correspondente baixa (marginal) nas taxas impositivas. Apesar destas disputas sobre o tamanho preferido do gasto público, as despesas governamentais aumentaram desde certa de 10 por cento durante o século XIX para mais de 40-50 por cento hoje nos países da OCDE.<sup>209</sup>

É de se destacar que o texto acima transcrito reflete a relação da arrecadação com a prestação de serviços públicos que ocorre não só no Brasil, mas sim no cenário global, trazendo um histórico do papel da tributação. Assim, no que diz respeito à sua principal função como arrecadatória de recursos, tem-se que os tributos servem para financiamento dos gastos públicos e redistribuição de rendas e riquezas. Os ingressos tributários são, em apertada síntese, utilizados para financiar gastos como: defesa militar, atividades de polícia e justiça, proteção da propriedade, infraestrutura e obras públicas, funcionamento da “máquina administrativa” e de uma série de serviços públicos, como educação, saúde, transporte, além de custear benefícios sociais.

Por essa razão é que os tributos estão associados ao interesse público e, independentemente do modelo de Estado adotado, isto é, Estado de Polícia, Estado de Bem-Estar Social, Estado Liberal, é de se observar que há sempre uma relação entre a participação estatal na vida das pessoas com a demanda arrecadatória do Poder Público, como forma de custear suas atividades.

A visão dos interesses do Estado também se projetou para o processo administrativo, pois houve um tempo em que um dos critérios para diferenciar o processo jurisdicional do processo administrativo era a finalidade; segundo tal concepção, o processo administrativo visava ao fim do próprio Estado, enquanto o jurisdicional, ao fim de quem pleiteava o

---

<sup>209</sup> ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor van. **Manual de Administração Tributária**. Tradução Vinícius Pimentel de Freitas. Amsterdã (Holanda): *Internacional Bureau of Fiscal Documentation – IBFD/Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT*, 2011, p. 19.

provimento. Entretanto, tal distinção encontra-se superada, pois a doutrina contemporânea já não mais diferencia interesse do Estado e interesse dos cidadãos.<sup>210</sup>

Nesse sentido, Carlos Ari Sundfeld<sup>211</sup> aponta que não existem interesses públicos que não sejam os do povo, e Sergio André complementa que o Administrador Público exerce função, sendo essa caracterizada por poderes e prerrogativas que lhe são deferidas para a defesa dos interesses da coletividade, porque, na verdade, a Administração não possui interesses próprios.<sup>212</sup>

Em linha oposta, Marçal Justen Filho afirma que o interesse do Estado e o interesse da Administração não se confundem com interesse público, aduzindo que há uma presunção relativa de que os interesses de titularidade do Estado são interesses públicos porém interesse público não pode ser confundido com interesse do aparato estatal, tão pouco com o interesse privado da pessoa física do agente público, pois, para o citado autor, interesse público é aquele harmonizado com a dignidade da pessoa humana, motivo pelo qual sugere que se evite a prevalência do princípio da eficiência em detrimento do indivíduo e sua dignidade.<sup>213</sup>

No entanto, Emerson Gabardo e Maurício Corrêa de Moura Rezende observam que a “natureza ética do interesse público se fundamenta apenas inicialmente, como ponto de partida na dignidade humana”, porque, a partir da Constituição Federal de 1988, com a imposição de um modelo de Estado social, é preciso se pensar em maximização do bem-estar social, e concluem:

Também o artigo 3º fornece a finalidade do Estado brasileiro e, assim, aponta para objetivos que constituem o interesse público (e justificam a supremacia do mesmo sobre o interesse privado);

Os princípios constitucionais que norteiam a Administração Pública também compõem o conteúdo do interesse público, notadamente o princípio da legalidade (pois é a partir dele que se torna possível a explicitação da vontade democrática).<sup>214</sup>

---

<sup>210</sup> MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, pp. 51-52.

<sup>211</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. Motivação do Ato Administrativo como Garantia dos Administrados. *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 75, jul-set., 1985, p. 119 *apud* ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 62.

<sup>212</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 61

<sup>213</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Conceito de interesse público e a “personalização” do Direito Administrativo. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 26, São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 116-121.

<sup>214</sup> GABARDO, Emerson; REZENDE, Maurício Corrêa de Moura. O conceito de interesse público no direito administrativo brasileiro. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 115, Belo Horizonte, jul/dez. 2017, pp. 267-318, p. 310.

Ao se falar ainda em “interesse do aparato estatal” tal como tratou Marçal Justen Filho, abre espaço para uma distinção que boa parte da doutrina adota, entre interesse público primário e secundário. Seguindo essa distinção, Luís Roberto Barroso exemplifica o interesse público primário como a promoção da justiça, da segurança e do bem-estar social, e o secundário, aquele relativo ao interesse da pessoa jurídica de direito público que seja parte da relação jurídica, como, por exemplo, o interesse de arrecadar, muito embora, para ele o interesse público secundário não pode, aprioristicamente e de forma abstrata, preponderar sobre o interesse particular porque se ambos colidirem: “cabará ao intérprete proceder à ponderação desses interesses, à vista dos elementos normativos e fáticos relevantes para o caso concreto”.<sup>215</sup>

Mas, na verdade, o interesse público é um só e é a única justificativa de existir a Administração Pública e o Estado, porque não se pode conceber que o interesse da Administração Pública esteja desatrelado do interesse público; o que ocorre é que o Estado e a Administração devem se pautar pelos interesses públicos, e, nessa esteira, também os agentes públicos.<sup>216</sup>

Nesse sentido, Rita Tourinho enxerga no princípio da supremacia do interesse público o alicerce para todo o direito público e para o próprio Estado Democrático de Direito, “sendo princípio de observância obrigatória no âmbito da Administração Pública”<sup>217</sup>. Aliás, no que diz respeito à oposição de interesses, ela pontuou: “pelo princípio da supremacia do interesse público, havendo colisão de interesses, deve prevalecer a vontade geral legítima sobre a vontade egoisticamente articulada”.<sup>218</sup>

Por essa razão, é preciso ter em conta que o julgador administrativo, quando acolhe a pretensão do particular e consigna que a Administração agiu errado, está reafirmando que o titular do interesse público não é a Administração, mas sim, a lei<sup>219</sup>. É bem verdade que há

---

<sup>215</sup> BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 49.

<sup>216</sup> BARBOSA, Janderson da Costa. **O Interesse Público Constitucional. Numa formulação à luz de pressupostos teóricos, contextos e fatos no âmbito dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, pp. 42 - 45.

<sup>217</sup> TOURINHO, Rita. A principiologia jurídica e o controle jurisdicional da Discricionariedade Administrativa, in GARCIA, Emerson (coord.), *Discricionariedade Administrativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 135, *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Construção e desconstrução doutrinária do conceito de interesse público no direito brasileiro. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, v. 10, n. 28, Brasília, abr./jun., 2011, p. 11.

<sup>218</sup> *Ibidem*, p. 136.

<sup>219</sup> ANTUNES, Luís Felipe Colaço. **A teoria do acto e a justiça administrativa: o novo contrato natural**. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 14-15.

quem consigne, no caso da Administração Tributária, que o interesse é sempre de arrecadar recursos para que o Estado cumpra seus objetivos<sup>220</sup>. Entretanto, é de se reconhecer que esse interesse de arrecadar deve ser pautado em uma arrecadação nos termos da lei, isto é, uma arrecadação justa. Nessa linha de raciocínio, transcreve-se reflexões de Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo, oportunas para o contexto do processo administrativo fiscal:

Em síntese, o verdadeiro interesse da sociedade é que se realize a arrecadação tributária em conformidade com a legislação vigente, disponibilizando-se os recursos necessários a financiar as atividades do Estado. Por sua vez, a manutenção de um estoque crescente de processos tributários pendentes de julgamento contraria os interesses da coletividade e do próprio Estado, concebido sob a forma de Estado Fiscal.<sup>221</sup>

Assim, sendo a lei a expressão da vontade do povo, a observância à lei, em tese, importa atender ao interesse da coletividade<sup>222</sup>. No mesmo sentido pontuou Lucas da Rocha Furtado que, conforme observado por Arnaldo Godoy, por ser procurador que atua junto ao TCU, traz sua preocupação com o gasto público nos seguintes termos:

Acerca da supremacia do interesse público, a primeira observação a ser feita é no sentido de que não existem interesses públicos presumidos ou ilimitados. Eles somente existem após serem reconhecidos pela Constituição Federal ou por lei como tais, e necessariamente terão limites também fixados pela Constituição ou pela lei. A segunda observação questiona a legitimidade ou o momento em que é feita a valoração acerca da necessidade de determinados interesses serem elevados à categoria de públicos e de se sobreporem a outros interesses, igualmente legítimos. **Essa valoração ou definição de hierarquia de interesses é tarefa que cabe ao legislador; ou ao constituinte, e não ao administrador público. Cabe à Constituição ou à lei proceder a esse juízo de ponderação e atribuir a alguns interesses supremacia sobre outros.** Realizado esse trabalho de ponderação, o legislador irá conferir a determinadas pessoas, sobretudo ao Estado, determinadas prerrogativas públicas, que extrapolam do Direito comum, prerrogativas necessárias à realização desses interesses que foram reconhecidos pelos representantes da população como os mais importantes para o País. (...) A supremacia do interesse público sobre o interesse privado consiste,

---

<sup>220</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 37, Belo Horizonte, jan/fev 2009, p. 53: “Do lado da Fazenda Nacional há o interesse de arrecadar recursos para que o Estado cumpra seus objetivos. Do lado do contribuinte, há a rejeição à expropriação de bens, da qual resulta o desejo de pagar menos tributo, justificado pela necessidade de reduzir custos, obter melhores resultados e, até mesmo, à sobrevivência econômico-financeira”.

<sup>221</sup> CARTAXO, Maria de Fátima Pessoa de Mello. **Contencioso tributário, segurança jurídica e desenvolvimento**. Alternativas para a Redução da Litigiosidade Tributária. 2019. 281f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019, pp. 186-187

<sup>222</sup> Conforme Ivo T. Gico Júnior, o Estado brasileiro é um mecanismo de revelação e agregação de preferências sociais, na forma de uma democracia, sendo a lei, o direito, a expressão dessa vontade popular. GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba/SP: Foco, 2020, p. 70.

portanto, tão-somente, no exercício das prerrogativas públicas, prerrogativas que afastam ou prevalecem sobre outros interesses.<sup>223</sup> (grifo nosso)

Aliás, o próprio Arnaldo, parafraseando Agustín Gordilho, pondera o efeito “consentimento do cidadão-cliente”, no que refere à adoção de políticas públicas, inclusive para o “agir administrativo” e conclui:

Na sempre lúcida lição de Luís Carlos Bresser Pereira, o Estado contemporâneo deve propiciar serviços públicos mais eficientes, orientar-se para atender ao um cidadão-cliente, bem como contar com servidores responsáveis para com o resultado de seus atos e omissões. Neste sentido, a construção doutrinária clássica de interesse público ganha novos contornos, que revelam uma necessidade de trato republicano para com os negócios do Estado.<sup>224</sup>

É se concordar, ainda, com Aurélio Pitanga Seixas Filho,<sup>225</sup> no sentido de que a “imparcialidade é um componente da função administrativa”, que “o interesse coletivo sempre tenha supremacia sobre o interesse particular do cidadão”, ou seja, o interesse coletivo, no âmbito do direito tributário, é o interesse de que todos paguem o tributo exigido em lei.

É bem verdade que essa supremacia vem sendo questionada, ao argumento de que se prestaria para promover um desequilíbrio nas relações jurídicas entre Administração e particulares, sendo considerado um “axioma de caráter autoritário”, ou quase uma “antítese do princípio da proporcionalidade”.<sup>226</sup>

Na defesa de se tratar de um axioma e não de um princípio, argumenta Humberto Ávila, dentre outros aspectos, que não há fundamentos jurídicos-positivos de validade para se considerar princípio, porque a Constituição brasileira, ao estabelecer direitos e garantias fundamentais, além de normas-princípios gerais, protege a liberdade, a igualdade, a cidadania, a segurança e a propriedade privada, de tal forma e em favor dos interesses privados que seria contraditório pensar nessa supremacia do interesse público.<sup>227</sup>

---

<sup>223</sup> FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, pp. 90-91, *apud*, GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Construção e desconstrução doutrinária do conceito de interesse público no direito brasileiro. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, v. 10, n. 28, Brasília, abr./jun., 2011, p. 15.

<sup>224</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Construção e desconstrução doutrinária do conceito de interesse público no direito brasileiro. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, v. 10, n. 28, Brasília, abr./jun., 2011, p. 28.

<sup>225</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário. A Função Fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 12.

<sup>226</sup> BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 182-184

<sup>227</sup> ÁVILA, Humberto Bergamann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set-nov/2007, Salvador.

Entretanto, a Lei Geral da Administração Pública, Lei nº 9.784, de 1999, elenca todos os princípios que regem a atividade administrativa, dentre os quais expressamente aponta para o interesse público. Ademais, Humberto Ávila calca muitos dos seus fundamentos na doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello; todavia, como bem observado por Jandeson da Costa Barbosa, uma leitura atenta da obra de Bandeira de Mello mais recente, permite conclusões opostas, no sentido de atribuir à supremacia do interesse público a condição de princípio geral do Direito<sup>228</sup>, o que se contrapõe à opinião de Gustavo Binjenbojm, de que o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade não se coadunam com a supremacia do interesse público.<sup>229</sup>

Toda essa argumentação que se opõe à supremacia do interesse público está associando o “público” em oposição ao “privado”, que Martín Haerberlin pontua ocorrer, muito embora, para citado autor, há a supremacia do interesse público, mas há também a supremacia dos direitos fundamentais, ficando o Estado a buscar o ponto de equilíbrio, por uma necessidade dialética, o que o faz concluir que : “Se, por necessidade dialética, o privado depende do público e o público depende do privado, não se pode falar em supremacia do interesse público sobre o privado ou do privado sobre o público”.<sup>230</sup>

Com a devida vênia, o direito público tem que servir aos interesses do privado, mas não no sentido da individualidade que Rita Tourinho menciona ser “vontade egoisticamente articulada”. Ao contrário, é preciso pensar no interesse público servindo à vontade da maioria, buscando o bem-estar coletivo, como bem observado também por Maria Sylvia Zanella di Pietro, que destaca os poderes-deveres da Administração nos seguintes termos:

Precisamente por não poder dispor de interesses públicos cuja guarda lhes é atribuída por lei, os **poderes** atribuídos à Administração têm o caráter de poder-dever; são poderes que ela não pode deixar de exercer, sob pena de responder pela omissão. Assim, a autoridade não pode renunciar ao exercício das competências que lhe são outorgadas por lei; não pode deixar de punir quando constate a prática de ilícito administrativo; não pode deixar de exercer o poder de polícia para coibir o exercício de direitos individuais em conflito com o bem-estar coletivo; não pode deixar de exercer os poderes decorrentes da hierarquia; não pode fazer liberalidade com o

---

<sup>228</sup> BARBOSA, Jandeson da Costa. **O Interesse Público Constitucional. Numa formulação à luz de pressupostos teóricos, contextos e fatos no âmbito dos direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, pp. 54-55.

<sup>229</sup> BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo, direitos fundamentais, democracia e constitucionalização.** 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 96-100.

<sup>230</sup> HAEBERLIN, Martín. **Uma teoria do interesse público: fundamentos do estado meritocrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, pp. 179-180.

dinheiro público. Cada vez que ela se omite no exercício de seus poderes, é o interesse público que está sendo prejudicado.<sup>231</sup> (Grifos do original)

Por conseguinte, não há dúvidas de que o povo tem direito a liberdade, segurança, cidadania e propriedade privada; entretanto, para que todos esses direitos individuais sejam assegurados, é preciso que o Estado tenha arrecadação, do contrário ter-se-á somente os entes privados arcando com tudo o que hoje é custeio social, em um país, cuja Constituição assegura a todos a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos. Voltar-se-ia à época da autodefesa e da ausência de Estado.

Ou seja, “o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social”, sendo a condição inerente à existência de qualquer sociedade, o que se justifica em nossa Constituição a função social da propriedade, regras de defesa do consumidor, do meio ambiente, dentre outras<sup>232</sup>. Daí se concordar com Jandeson Barbosa quando aduz: “O interesse público, na qualidade de axioma e princípio jurídico, cumpre dois importantes papéis em um Estado Democrático de Direito: limitar poderes e concretizar direitos fundamentais”<sup>233</sup> e quando completa afirmando que:

o interesse do Erário se equipara juridicamente a um direito fundamental, uma vez que recursos públicos são necessários para que o Estado aja na concretização de diversos direitos fundamentais. É uma conclusão necessária, pois de outro modo se estaria defendendo o desmantelamento do Estado. E aqui cabe consignar algo importante: sem o Estado não há direitos fundamentais, há somente barbárie.<sup>234</sup>

Assim, considerando que o interesse público é o que consta da lei e que a supremacia desse interesse público é, na verdade, a preponderância dos interesses da coletividade sobre o do particular, e ainda, que no caso do direito tributário esse interesse está associado a uma arrecadação nos termos da lei, a questão da supremacia do interesse público associada à legalidade se resume à interpretação da norma tributária, o que, em última análise, é dada pelo Poder Judiciário.

Ocorre que, quando o legislador estabelece no já citado artigo 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, introduzido pelo artigo 28 da Lei nº 13.988, de 2020, que no caso de empate em julgamentos administrativos realizados no âmbito do CARF, relativamente a processos de

---

<sup>231</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999, pp. 63-64.

<sup>232</sup> MELLO, Censo Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 99.

<sup>233</sup> BARBOSA, Jandeson da Costa. **O Interesse Público Constitucional. Numa formulação à luz de pressupostos teóricos, contextos e fatos no âmbito dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022, p. 69.

<sup>234</sup> *Ibidem*, p. 89.

determinação e exigência de crédito tributário, a decisão deve ser proclamada a favor do contribuinte, além da matéria não ser submetida ao Poder Judiciário, está sendo estabelecido que o empate significa que o ato administrativo do lançamento de ofício não tem presunção de legalidade, e ainda, que o interesse individual do contribuinte deve prevalecer sobre o interesse de arrecadar em prol da coletividade. De igual forma, quando se tem uma temporalidade média de julgamento que ultrapassa a vontade do legislador de 360 dias, não se está se atendendo ao interesse público.

Por essas razões, arranjos institucionais que caminhem de forma mais harmônica com o interesse público da coletividade precisam ser buscados. Contudo, para que haja também uma boa aplicação da lei, que reflita a melhor interpretação da vontade popular e assegure os direitos individuais, é preciso se pensar no acesso à justiça, no contraditório e na ampla defesa, avaliando, inclusive, a necessidade do duplo grau de jurisdição.

### **3.2 Acesso à justiça, duplo grau de jurisdição, contraditório e ampla defesa**

O acesso à justiça pressupõe a compreensão da função jurisdicional do Estado como função de pacificação social, como “capacidade, que o Estado tem, de decidir imperativamente e impor decisões”. Pressupõe, por conseguinte, justiça pública, em oposição à justiça privada que perdurou até o século III d.C<sup>235</sup>. A jurisdição é exercida por meio do processo e, mesmo ao tempo do Estado Liberal, sempre esteve incluída como uma responsabilidade estatal.<sup>236</sup>

Assim, da mesma forma que o princípio da legalidade e a noção de interesse público, também o conceito de acesso à justiça sofreu evoluções: ao tempo do Estado Liberal, significava “o direito formal do indivíduo agravado de propor ou contestar uma ação”, dentro de uma concepção de que o acesso à justiça era um direito natural, não necessitando de proteção estatal como prestação positiva, bastando ao Estado, tão somente, não permitir que os direitos fossem infringidos por outros e, dessa forma, a justiça cabia àqueles que pudessem enfrentar seus custos. Em outras palavras, não se tinha acesso efetivo à justiça.<sup>237</sup>

Com a sociedade moderna e a evolução dos direitos individuais, surgem os direitos de segunda geração, os deveres sociais dos governos, das comunidades e associações; passou-se a

---

<sup>235</sup> CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini, e DINARMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 23.

<sup>236</sup> Ibidem, p. 25.

<sup>237</sup> CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988, p. 9.

exigir prestações positivas do Estado para assegurar o gozo de todos esses direitos sociais básicos e o acesso à justiça passou a ser progressivamente efetivo, sendo concebido como “requisito fundamental – o mais básico dos direitos humanos – de um sistema jurídico moderno e igualitário que pretenda garantir, e não apenas proclamar os direitos de todos”.<sup>238</sup>

No Brasil, o direito de acesso à justiça, como também chamado de princípio da inafastabilidade ao Poder Judiciário, ficou expresso somente com a Constituição de 1946 (artigo 141, § 4º), a partir de quando todas as Constituições passaram a dispor sobre a seguinte garantia individual: “a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judicial qualquer lesão de direito individual”.

Na Constituição Federal de 1988, juntamente com o direito de acesso à justiça (artigo 5º, inciso XXXV), tem-se previsão expressa do direito ao devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV), bem como o direito ao contraditório e à ampla defesa (artigo 5º, inciso LV), que consagram os principais constitucionais relativos aos processos judicial e administrativo.

Assim, hodiernamente, acesso à justiça, que na verdade mais se aproxima de acesso à jurisdição, é um princípio de concepção ampla, que impõe que o legislador não edite uma norma que impeça ao jurisdicionado o acesso ao Judiciário, acaso ele assim busque resolver suas demandas. Garante, por conseguinte, que as partes satisfaçam seus interesses legítimos “no âmbito de um processo célere, seguro, efetivo e justo, não se confundindo com o simples acesso ao Judiciário”<sup>239</sup>. E nesse sentido, justiça passa a ter dupla conotação: o Poder Judiciário e o valor “justiça”, incorporando-se nessa noção, também, os princípios do contraditório e da ampla defesa.

No contexto de vedação ao legislador de editar normas que impeçam o livre acesso ao Judiciário, João Aurino de Melo Filho observa que a oferta da instância administrativa jamais pode ser entendida como óbice a esse acesso, mas acrescenta:

Isso não quer dizer, no entanto, que o direito de acesso deva ser absoluto, pois, muito embora não possa ser proibido, nada obsta que o sistema lhe imponha condições, o que é natural do ordenamento jurídico, não existindo um direito

---

<sup>238</sup> CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988, p pp. 11-12.

<sup>239</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização** (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, p. 196.

de se deduzir pretensões em juízo que seja ilimitado e exercitável a qualquer tempo e modo.<sup>240</sup>

Exemplifica, João Aurino, essas condições como a necessidade de provocação do interessado e o emprego de meios juridicamente válidos, a depender do bem da vida em litígio, de modo que tanto o acesso ao Judiciário quanto à instância administrativa, pode e deve ser regulado pelo sistema jurídico.<sup>241</sup>

Mauro Cappelletti e Bryant Garth, por sua vez, identificaram algumas “barreiras” para esse acesso, quais sejam: i) as custas judiciais, que associam ainda ao tempo, tornando a justiça inacessível para alguns; ii) as possibilidades das partes, que dizem respeito a algumas vantagens adicionais que têm certos litigantes; e iii) o surgimento dos interesses difusos ou coletivos, destacando que se trata de barreiras que se inter-relacionam.<sup>242</sup>

Mesmo com tantos obstáculos, vive-se uma crise na prestação dos serviços jurisdicionais que, a despeito das evoluções apontadas nos relatórios produzidos pelo CNJ, os números ainda persistem, o que levou Ivo Gigo a definir como a “tragédia do Judiciário” e traçar o seguinte diagnóstico, sob um enfoque econômico<sup>243</sup>:

A lentidão do Judiciário é um fenômeno mundial e tem sido objeto de políticas públicas mitigatórias no Brasil pelo menos desde a década de 1970, com a elaboração do atual Código de Processo Civil. De lá para cá inúmeras outras reformas processuais e estruturais foram realizadas para tentar mitigar ou resolver o problema, até agora sem sucesso duradouro. Acreditamos que parte desse insucesso se deva à incompreensão dos formuladores de políticas públicas da natureza de recurso comum do Judiciário. Considerando-se a escolha social de garantir o acesso irrestrito ao Judiciário, mas não sendo possível alterar-lhe a característica de rivalidade, a consequência natural desse tipo de iniciativa é o incentivo à sobreutilização dos serviços públicos adjudicatórios e a decorrente morosidade.<sup>244</sup>

Por essa razão, é preciso pensar o processo administrativo como mecanismo para contribuir com a redução das causas que levam a essa “tragédia”, sobretudo considerando que

<sup>240</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário**: desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, p. 438.

<sup>241</sup> Ibidem, pp. 438-439.

<sup>242</sup> CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988, pp.15-29.

<sup>243</sup> A utilização do enfoque econômico é trazida como argumento adicional, no sentido de demonstrar que, também sob esse viés, chega-se à mesma conclusão de que o acesso à justiça hoje é deficitário.

<sup>244</sup> GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **A Tragédia do Judiciário**: subinvestimento em capital jurídico e sobreutilização do Judiciário. Tese de Doutorado, publicação 002/2012, Departamento de Economia, Programa de Pós-Graduação em Economia. Brasília- DF: Universidade de Brasília, pp. 124-125.

o processo administrativo fiscal se presta, como garantia constitucional, à proteção do patrimônio público que é a receita tributária, mas, ao mesmo tempo, é instrumento de proteção dos direitos dos contribuintes para discutirem desde a motivação do lançamento de ofício, com todos os meios de prova e recursos assegurados nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>245</sup>. Marcos Valadão observa, contudo, que não é pacífico o entendimento de que o processo administrativo fiscal é uma garantia constitucional:

Contudo, o entendimento de que a Constituição Federal garante o processo administrativo como instrumento ao cidadão para resolução da lide tributária não encontra unanimidade. Como exemplo, tem-se o ex-Ministro Moreira Alves, citado por Grando (2009, p. 34-35), afirmando que não há direito fundamental para o contribuinte de ajustamento da obrigação tributária por via do processo administrativo. Deve-se, neste caso, restringir tal direito. O que se está assegurado é a ampla defesa e o contraditório se houver sido instalado o referido processo. Isso porque seria impossível, no sistema federativo brasileiro, obrigar a todos os municípios a instalação de Tribunais Administrativos.<sup>246</sup>

Embora pontue esse posicionamento, Valadão dele discorda, destacando que a interpretação da norma constitucional não pode ser feita esvaziando-se o seu núcleo principal: “Ou seja, os princípios do contraditório e da ampla defesa são essenciais e implicam a formação de processo administrativo, judicial ou administrativo, como decorrência lógica para sua instrumentalização”.<sup>247</sup>

Aliás, a própria concepção de devido processo legal substantivo, como inerente a uma validação dos atos do poder público não apreciado apenas sob o aspecto da legalidade e da legitimidade, mas também como uma formulação de razoabilidade interna<sup>248</sup>, corrobora com o entendimento de que o processo administrativo fiscal é moldado nesse entendimento, nos termos, por exemplo, do artigo 31 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Da mesma forma, é assegurado o contraditório e a ampla defesa às partes, Fazenda Nacional e sujeitos passivos, de maneira dialética, garantindo-se a ciência de todas as peças

---

<sup>245</sup> TORRES, Heleno Taveira. Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível. **Revista Consultor Jurídico**. 13 maio 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivel>. Acesso em 25 maio 2022.

<sup>246</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012.

<sup>247</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 62.

<sup>248</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 150.

processuais após a instauração da fase litigiosa, sendo nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.<sup>249</sup>

Ainda a respeito da “tragédia do Judiciário”, bem como da temporalidade e volume de processos no contencioso administrativo, convém trazer reflexões a respeito do princípio do duplo grau de jurisdição, pois, embora tal princípio não esteja previsto expressamente na Constituição brasileira e nem no Código de Processo Civil, há quem entenda ser a regra uma garantia constitucional, em face do artigo 8º, 2, “h”, da Convenção Interamericana de Direitos Humanos, que dispõe: “Durante o processo, toda pessoa tem direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas: (...) h) direito de recorrer da sentença para juiz ou tribunal superior”.<sup>250</sup>

O argumento contrário sustenta que se a Constituição, ao definir a competência dos tribunais, contemplou a possibilidade de julgamento de causas com competência originária, sem qualquer recurso para órgão superior, a intenção do constituinte foi de não incluir o princípio como regra constitucional. Ademais, argumenta-se que o duplo grau “desvaloriza” o processo de primeiro grau, podendo ser uma opção política do sistema jurídico.<sup>251</sup>

O Supremo Tribunal Federal - STF, por sua vez, não reconhece tal princípio como absoluto, nem mesmo para o direito processual penal, como se pode depreender do Agravo Regimental (AgRg) em sede de Agravo de Instrumento (AGI) nº 601.832/SP:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL PENAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ARTIGO 5º, PARÁGRAFOS 1º E 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. EMENDA CONSTITUCIONAL 45/04. GARANTIA QUE NÃO É ABSOLUTA E DEVE SE COMPATIBILIZAR COM AS EXCEÇÕES PREVISTAS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. Agravo que pretende exame do recurso extraordinário no qual se busca viabilizar a interposição de recurso inominado, com efeito de apelação, de decisão condenatória proferida por Tribunal Regional Federal, em sede de competência criminal originária. 2. A Emenda Constitucional 45/04 atribuiu aos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos, desde que aprovados na forma prevista no § 3º do art. 5º da Constituição Federal, hierarquia constitucional. 3. Contudo, não obstante o fato de que o princípio do duplo grau de jurisdição previsto

<sup>249</sup> Art. 59. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

<sup>250</sup> CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Pacto de San José da Costa Rica**. Costa Rica, 1969. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>. Acesso em 07 jun. 2022.

<sup>251</sup> FUX, Luiz; BODARDT, Bruno. **Processo Civil e Análise Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 153.

na Convenção Americana de Direitos Humanos tenha sido internalizado no direito doméstico brasileiro, isto não significa que esse princípio revista-se de natureza absoluta. 4. A própria Constituição Federal estabelece exceções ao princípio do duplo grau de jurisdição. Não procede, assim, a tese de que a Emenda Constitucional 45/04 introduziu na Constituição uma nova modalidade de recurso inominado, de modo a conferir eficácia ao duplo grau de jurisdição. (grifo nosso)

Aliás, por meio do AgRg em sede do AGI nº 209.954-1/SP, o STF já tinha exarado entendimento, em 1998, no sentido de que o duplo grau de jurisdição “não consubstancia garantia constitucional”. Exemplo de ausência do duplo grau de jurisdição já se vislumbra também no processo judicial tributário, pois o artigo 34 da Lei nº 6.830, de 1980 (Lei de Execução Fiscal), disciplina não caber recurso aos Tribunais Regionais Federais das decisões de execução de processos de pequeno valor. Tal dispositivo foi objeto de arguição de inconstitucionalidade, havendo o STF decidido pela constitucionalidade, por meio do Agravo convertido em Recurso Extraordinário nº 637.975/MG.

Relativamente ao processo administrativo, o STF, por meio do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) 794.149/CE, em 2014, definiu: “O duplo grau não é absoluto no âmbito jurisdicional. Desse modo, a previsão legal de instância única no contencioso administrativo não viola o alegado direito ao mencionado instituto”.

Nesse sentido, Raquel Carvalho destaca que o STF vem reiteradamente afirmando a não exigência do Duplo Grau de Jurisdição para o contencioso administrativo e, a respeito dos colegiados administrativos, observa que a colegialidade em única instância administrativa é uma forma que tem sido implementada para compatibilizar o princípio da razoável duração do processo administrativo com a segurança jurídica, imparcialidade e devido processo legal, inerentes à Administração Pública.<sup>252</sup>

Com efeito, as garantias processuais expressamente previstas na Constituição são o direito ao contraditório e à ampla defesa (artigo 5º, inciso LV). A partir dessas garantias é que se infere o respeito ao duplo grau de jurisdição. Entretanto, em razão do princípio da revisibilidade judicial consagrado neste artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição de 1988, é possível também concluir pela não aplicação do princípio do duplo grau de jurisdição ao processo administrativo, sopesando ainda outro princípio constitucional, que é o da razoável

---

<sup>252</sup> CARVALHO, Raquel. **Duplo Grau de Jurisdição Administrativa**. [S.l.], 06 mar. 2019. Disponível em: <http://raquelcarvalho.com.br/2019/03/06/duplo-grau-de-juris-dicao-administrativa>. Acesso em 7 jun. 2022.

duração do processo, como já observado. Neste sentido, Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart afirmaram:

Em conclusão, é correto afirmar que o legislador infraconstitucional não está obrigado a estabelecer, para toda e qualquer causa, uma dupla revisão em relação ao mérito, principalmente porque a própria Constituição Federal, em seu art. 5º, LXXVIII, garante a todos o direito à tutela jurisdicional tempestiva, direito este que não pode deixar de ser levado em consideração quando se pensa em “garantir” a segurança da parte através da instituição da “dupla revisão”.<sup>253</sup>

Também nessa linha, aduz Valadão:

Muitos dos ferrenhos defensores do duplo grau de jurisdição se apegam ao fato de que a simples menção no inciso LV do art. 5º da Carta vigente, que dita a “ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes”, não possibilita a extinção da segunda instância administrativa, porque implicaria negação de um direito ou garantia fundamental.

Assim, confundem os direitos fundamentais como sendo direitos absolutos, sem reparar que muitas vezes tais direitos colidem com outros que também são fundamentais e, deste modo, um deles é excluído em face da aplicação do princípio da proporcionalidade sem, contudo, ensejar a exclusão definitiva do direito fundamental preterido.<sup>254</sup>

No âmbito do processo administrativo, tem-se o processo aduaneiro de aplicação da pena de perdimento, que é disciplinado pelo artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, sujeito a apenas uma instância recursal, no âmbito da RFB. Para tal rito, o STJ, por meio do AgRg no REsp 1.464.381 – PR, entendeu que não se aplica o duplo grau de jurisdição.

Entretanto, relativamente ao processo aduaneiro, cumpre destacar que, como o Brasil passou a ser signatário da Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros – Convenção de Quioto, havendo este sido inclusive já promulgado, por meio do Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020, e, como o texto do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional estabelece, no Capítulo 10, o duplo grau de recurso em matéria aduaneira, pelo menos para processos dessa natureza, é necessário, a partir de 5 de dezembro de 2022<sup>255</sup>, a previsão de um recurso para “uma autoridade independente da administração

---

<sup>253</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Processo de Conhecimento*. 9. ed.rev.e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 498, *apud* RÊGO JÚNIOR, João Batista do. Breve apontamento a respeito da (des)obrigatoriedade da dupla instância administrativa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 4041, 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28943>. Acesso em 7 jun. 2022.

<sup>254</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira**: problemas e soluções. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 73.

<sup>255</sup> Conforme preâmbulo do Decreto nº 10.276, de 2020, o Governo brasileiro depositou o Protocolo de Adesão em 5/9/2019, de forma que a Convenção entrou em vigor no Brasil no dia 5/12/2019. De acordo com o art. 13

aduaneira”, em um rito que não necessariamente precisa passar pelo CARF, até porque diz respeito a mercadorias que podem ser perecíveis, motivo pelo qual o rito processual precisa ser o mais célere possível.

Na verdade, em que pese o duplo grau de jurisdição não ser uma garantia constitucional, é um mecanismo em prol da qualidade das decisões, ou seja, age, como um sistema recursal, para evitar erros nas decisões. Neste sentido, convém trazer à tona o que a análise econômica tem pontuado a respeito do sistema recursal do judiciário, haja vista que tem aplicabilidade ao contencioso administrativo:

Sob a perspectiva da análise econômica do Direito, o sistema recursal é um modo eficiente de correção de erros judiciários em comparação com o investimento (de tempo e recursos) na fase de conhecimento de cada processo instaurado perante o Judiciário. Utiliza-se o conhecimento privado das partes (no caso, recorrentes) sobre a ocorrência de erros em decisões judiciais para concentrar os investimentos apenas nos casos recorridos, a fim de reduzir a incidência de injustiças a um custo relativamente baixo.

Noutras palavras, o legislador poderia adotar apenas um grau de jurisdição, composto por custosos e exaustivos atos de postulação, instrução e cognição, e obter certo nível de redução de erros judiciários; o mesmo nível, entretanto, pode ser alcançado por meio de um processo menos exaustivo em primeiro grau, cuja decisão apenas alcançará o também dispendioso grau recursal no subgrupo de casos nos quais as partes interpuserem impugnação. Do contrário, os custos com o processo de primeiro grau mais moroso e exauriente ocorreriam em todos os processos. Um sistema recursal promove o bem-estar social quanto mais erros cometidos em primeiro grau forem corrigidos e quanto menor for o seu custo.<sup>256</sup>

Existem ainda outros mecanismos que podem ser aplicados para aperfeiçoamento do sistema recursal, como é o caso da regra do “Dupla Conforme” presente no processo civil português (artigo 671 do Código de Processo Civil Português, aprovado pela Lei 41/2013, de 26 de junho de 2013)<sup>257</sup>. Tal regra consiste em não admitir recursos, salvo algumas exceções, quando a decisão de 2ª instância mantém, por unanimidade, a decisão de primeira instância, pelos mesmos fundamentos, por presunção do acerto decisório. Contudo, não deve ter aplicabilidade no processo administrativo federal porque depois da 2ª instância, atualmente, só cabe recurso de divergência, o que não condiz com o “espírito” da regra. Ademais, o

---

da Convenção, os países contratantes devem aplicar as normas do Anexo Geral, dentre as quais o Capítulo 10, em um prazo de 36 meses, ou seja, em 5/12/2022.

<sup>256</sup> FUX, Luiz; BODARDT, Bruno. **Processo Civil e Análise Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019, pp. 155-156.

<sup>257</sup> PORTUGAL. **Lei nº 41, de 26 de junho de 2013**. Aprova o Código de Processo Civil. Diário da República nº 121, série I de 26 de jun. 2013. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/41/2013/06/26/p/dre/pt/html>. Acesso em 13 mar. 2022.

Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial constatou que apenas 51,8% das decisões judiciais de primeira instância confirmam o acórdão administrativo, o que demonstra ser ineficaz uma proposta neste sentido.<sup>258</sup>

Segundo Fux e Bodart, “um sistema recursal promove o bem-estar social quanto mais erros cometidos em primeiro grau forem corrigidos e quanto menor for o seu custo”<sup>259</sup>. Por conseguinte, há perdas e ganhos com a aplicação do duplo grau de jurisdição, o que significa dizer que pode, por exemplo, ser relativizado, para processos de baixa complexidade.

Em outras palavras, pode-se dizer que, muito embora a jurisprudência já tenha sido pacificada no sentido de que o duplo grau de jurisdição não é uma garantia constitucional, apesar de importar perdas em termos de celeridade, o duplo grau oferece ganhos, em termos de qualidade, o que, para a presente análise, importa reconhecer a importância de uma segunda instância administrativa.

Mas é preciso ainda sopesar esse princípio e as demais garantias processuais até então analisadas, com o princípio da Eficiência, bem como com o princípio da Razoável Duração do Processo, posto que todos integram um sistema constitucional único.

### 3.3 Razoável Duração do Processo e Princípio da Eficiência

A expressão “prazo razoável” associada à duração do processo consta do artigo 8º, das garantias judiciais, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o Pacto de San José da Costa Rica, nos seguintes termos:

1. Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.

Disposição semelhante já havia na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934, cujo artigo 113, dispunha:

---

<sup>258</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ); INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPER). **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília, DF, 2022, p. 111. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 13 mar. 2022.

<sup>259</sup> FUX, Luiz; BODARDT, Bruno. **Processo Civil e Análise Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019, pp. 155-156.

35) A lei assegurará o rápido andamento dos processos nas repartições públicas, a comunicação aos interessados dos despachos proferidos, assim como das informações a que estes se refiram, e a expedição das certidões requeridas para a defesa de direitos individuais, ou para esclarecimento dos cidadãos acerca dos negócios públicos, ressalvados, quanto às últimas, os casos em que o interesse público imponha segredo, ou reserva. (grifo nosso)

Trata-se de uma preocupação, portanto, em assegurar eficiência e efetividade ao processo, trazendo um compromisso do Estado para com o cidadão, sendo para alguns considerada um corolário do princípio do devido processo legal, porque associam processo com duração razoável a “um processo justo, sem dilações indevidas”.<sup>260</sup>

Por meio da Emenda Constitucional nº 45, de 2004, essa preocupação passou a ser cláusula pétrea, com a redação do artigo 5º, inciso LXXVIII, que adotou a expressão, inclusive, para o processo administrativo. E a partir daí, a doutrina se debruçou sobre ser tal dispositivo um direito subjetivo público ou um princípio constitucional, nos termos de norma finalística.

Nesse sentido, há de se concordar com Sérgio André, ao reconhecer que, além de um direito fundamental a um processo com prazo razoável, que pode ser exercido suscitando providências da Administração, a razoável duração do processo é um princípio, “na medida em que constitui mandamento de otimização da prestação jurisdicional”, ou seja, “um estado de coisas a ser alcançado”.<sup>261</sup>

Maria das Graças Patrocínio Oliveira, na mesma linha, defende que, para o processo administrativo fiscal federal, é um princípio que prescreve um direito fundamental, em razão de sua aplicabilidade imediata<sup>262</sup>. Com efeito, para o processo judicial, a norma ainda é um conceito indeterminado, porque o artigo 4º do Código de Processo Civil utiliza a expressão “prazo razoável”, sem estabelecer limite temporal.

Aliás, no âmbito internacional, em que pese a regra constar da Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de 1948, da Convenção Europeia para Proteção dos Direitos

---

<sup>260</sup> OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. Duração razoável do processo administrativo tributário federal. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord). **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021, p. 904. No mesmo sentido, Bianca Xavier pontua a vinculação entre justiça e duração razoável do processo. XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. 128f. Dissertação (Mestrado em Direito). Rio de Janeiro: Universidade Cândido Mendes, 2009, p. 44.

<sup>261</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, pp. 115-119.

<sup>262</sup> OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. *Op. cit.*, p. 906.

Humanos e das Liberdades Fundamentais de Roma, de 1950, do Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, de 1966, da Convenção sobre os Direitos das Crianças, de 1989, bem como de inúmeras convenções internacionais, além das próprias Constituições de dezenas de países, há muitas indeterminações para sua aplicação efetiva, sendo a principal “o momento em que a existência do processo, por si só, ultrapassa os limites da razoabilidade”, porque nenhuma convenção internacional fixa qual é o prazo de duração de um processo.<sup>263</sup>

Analisando precedentes da Corte Interamericana de Direitos Humanos, Bianca Xavier identificou que os critérios para considerar a aplicação do princípio são: a complexidade do assunto, a atividade processual do interessado, como uma postura que ocasionou o retardamento do processo, bem como a conduta das autoridades, no caso, judiciais, em não administrarem com eficiência o processo.<sup>264</sup>

No entanto, para o processo administrativo fiscal federal, após três anos da emenda, foi estabelecido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias de que trata o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007, fixado por instância julgadora administrativa, a partir da data do protocolo. Embora se trate de prazo impróprio, a norma serve de balizador para o Judiciário, quando um contribuinte peticiona a sua aplicação.

Com efeito, o princípio constitucional se mostra muito evidente no processo tributário, haja vista não só a complexidade das matérias, a alta temporalidade dos processos, mas também o fato de as lides representarem importância econômica significativa para os contribuintes e para a economia brasileira<sup>265</sup>. Nesse sentido, o tema foi decidido pelo STJ em 2010, no REsp nº 1.138.206 – RS, sob o rito dos repetitivos de que trata o artigo 543 – C do Código de Processo Civil de 1973. De acordo com referida decisão, “o prazo razoável é corolário do princípio da eficiência, da moralidade e da razoabilidade da Administração Pública”.

Quando se remete a critérios de moralidade e razoabilidade, tem-se em conta algo para o qual não há uma justificativa dentro de critérios aceitáveis pelo senso comum. Seria uma demora injustificada do processo, havendo quem defenda que a punição não recaia sobre o

---

<sup>263</sup> XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. 128f. Dissertação (Mestrado em Direito). Rio de Janeiro: Universidade Cândido Mendes, 2009, pp. 18-23.

<sup>264</sup> *Ibidem*, pp. 37-38.

<sup>265</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Duração razoável do processo, ordem cronológica dos julgamentos e dever de cooperação. *In*: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Processo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 219.

Estado, mas sim sobre o julgador que agiu com desídia, para que a sociedade não arque com o ônus de eventual indenização.<sup>266</sup>

Contudo, no âmbito do CARF, o prazo para o julgador já é a metade do prazo estabelecido em lei, sendo a punição por descumprimento, a perda do mandato<sup>267</sup>. Logo, a causa de julgamentos não serem praticados no prazo legal, certamente, não deve ser objeto de punição ao julgador. É que o volume de processos do contencioso administrativo, conforme já dito, é superior à capacidade de julgamento do órgão, o que acarreta a impossibilidade de julgamento no prazo fixado em lei. Assim, se eventual punição ocorrer, terá que ser para a União, cujos efeitos aos cofres públicos serão suportados por toda a sociedade.

Por conseguinte, valem as colocações de Flávio Galdino, relativamente à obra “*The Cost of Rights*”, de Cass Sunstein e Stephen Holmes, segundo a qual “os direitos não nascem em árvores”. Para Sunstein e Holmes, todos os direitos correspondem a prestações positivas do Estado (inclusive o exercício de direitos e liberdades individuais) e a essas são associados custos, de forma que, como o Estado somente funciona se houver ingressos econômico-financeiros advindos da sociedade, os direitos só vão existir se o orçamento público permitir.<sup>268</sup>

Ainda de acordo com Flávio, somente por meio de uma aferição dos custos é possível adotar políticas públicas de garantia dos direitos constitucionais, o que, segundo os citados autores norte-americanos, não é observado pela Suprema Corte; a concepção da obra, de princípios republicanos, é a de que não há direitos absolutos, porque nenhum direito pode ser formulado fora de uma realidade concreta.<sup>269</sup>

E a partir daí, Flávio Galdino desenvolve o raciocínio de que “direitos não nascem em árvores”, mas sim assegurados a partir de escolhas públicas; seriam as “trágicas e inevitáveis escolhas”, sendo os recursos econômicos pressupostos para a realização dos direitos<sup>270</sup>.

---

<sup>266</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 122.

<sup>267</sup> Art. 45, inciso II e § 1º, do Anexo II. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

<sup>268</sup> GALDINO, Flávio. O custo dos Direitos. In TORRES, Ricardo Lobo. **Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002, p. 188.

<sup>269</sup> Ibidem, pp. 194-200.

<sup>270</sup> Ibidem, pp. 206-210.

Trazendo esse raciocínio para o processo administrativo fiscal, para se garantir a celeridade desejada e a razoável duração do processo, é preciso ter em conta os custos da estrutura administrativa para fazer face a esse prazo estabelecido pelo legislador.

Sem dúvidas, a demora injustificada nos julgamentos dos processos prejudica a economia financeira do contribuinte, tendo em vista que, enquanto o processo administrativo fiscal pende de julgamento, o crédito tributário nele discutido é acrescido de juros calculados conforme a taxa Selic,<sup>271</sup> mas também importa prejuízos à Administração Tributária, não só pelos custos administrativos, mas também porque a demora prejudica a arrecadação espontânea, conforme já dito, em relação ao diagnóstico do TCU.

Assim, e por ser um princípio de garantia da celeridade processual, o princípio da Razoável Duração do Processo é associado ao princípio da Eficiência, a respeito do qual, Ivo Gico Jr, em sua obra “Análise Econômica do Processo Civil” observa que, em termos econômicos, é possível falar em eficiência produtiva, quando se quer referir a produzir bem ou serviço ao menor custo possível, e daí se desdobrar as expressões “produtividade” com produzir mais, mantendo-se a quantidade de recursos igual, e, “economicidade”, com produzir a mesma quantidade, porém com custos menores; por outro lado, fala-se também em eficiência alocativa, que diz respeito à utilidade do bem ou serviço produzido, analisando, por conseguinte o bem-estar social produzido, trazendo-se para um conceito juseconômico.<sup>272</sup>

Segundo o autor, a despeito de eficiência ser um termo plurissignificativo, em geral, a eficiência pode ser alcançada “quando se maximiza o bem-estar social” do grupo analisado, motivo pelo qual a eficiência é associada à maximização das preferências sociais e, como não existe um mecanismo totalmente apropriado para aferir o que seriam essas preferências sociais sob todos os aspectos, em uma democracia participativa, essas podem se traduzir nas leis aprovadas pelos representantes do povo. Por conseguinte, a eficiência seria aferida a partir de

---

<sup>271</sup> Art. 61. BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições sobre a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 30.dez.1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em 1 maio 2021.

<sup>272</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Duração razoável do processo, ordem cronológica dos julgamentos e dever de cooperação. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Processo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 49-50.

uma convergência com aquilo que a lei quer expressar. No mesmo sentido caminha a justiça, haja vista a subjetividade e ausência de conteúdo próprio que a palavra expressa.<sup>273</sup>

Assim, a razoável duração do processo seria o tempo necessário a se fazer uma alocação precisa do direito, ou seja, maior eficiência alocativa, mas que, ao mesmo tempo, produza os menores custos possíveis, importando, portanto, maior eficiência produtiva, o que, em termos juseconômicos, significaria a associação do princípio da Razoável Duração do Processo, com o princípio da Eficiência, sem se afastar, é claro, do princípio da Legalidade, o qual, na ordem do artigo 37 da Constituição Federal, é o primeiro a ser citado.

Partindo desses pressupostos, é possível concluir ainda que o lançamento de ofício calcado nos ditames da lei e as decisões administrativas que observam as leis, resultam em eficiência alocativa, haja vista que não irão ensejar litígios e, por conseguinte, não importarão custos para a sociedade.

Mas é preciso sopesar, também, o Princípio da Razoável Duração do Processo e da Eficiência com outros princípios constitucionais, como o da Segurança Jurídica, o do Contraditório e da Ampla Defesa, pois esses soam caminhar na contramão com aqueles. Nesse sentido, Bianca Xavier destaca que diversos processualistas, tais como José Carlos Barbosa Moreira, se opõem à aceleração processual, como um risco à qualidade do exercício da jurisdição.<sup>274</sup>

Entretanto, deve-se levar em consideração que o princípio do Contraditório assegura ao jurisdicionado ou administrado o direito de se manifestar em todas as fases do processo e o da Ampla Defesa garante a utilização de todos os instrumentos processuais para o exercício desse contraditório. Ora, se o legislador, por exemplo, estabelecer regras processuais para assegurar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, ao mesmo tempo estabelecendo limites temporais para a realização da instrução probatória, tal regra concilia a razoável duração do processo com as citadas garantias processuais, assegurando, ao mesmo tempo, uma boa qualidade do exercício da atividade de julgamento.

---

<sup>273</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Duração razoável do processo, ordem cronológica dos julgamentos e dever de cooperação. *In*: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Processo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2019., pp.48, 92-94.

<sup>274</sup> XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. 128f. Dissertação (Mestrado em Direito). Rio de Janeiro: Universidade Cândido Mendes, 2009, pp. 48-50.

Cita-se, nesse sentido, o disposto no artigo 16, *caput* e o seu §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelecem que a prova deve ser apresentada até a impugnação, precluindo o direito do contribuinte de apresentação após tal momento processual, exceto nas hipóteses especificadas no § 4º do artigo que, em última análise, importam situações de impossibilidade real de apresentação anteriormente.

Trata-se, sem dúvidas, de regra que zela pela razoável duração do processo, porque a apresentação de provas extemporâneas, sem a devida motivação nos termos do citado § 4º do artigo 16<sup>275</sup>, vai implicar a não apreciação da prova em primeira instância, o que pode levar o julgador de segunda instância a devolver a matéria para a primeira instância apreciar, evitando supressão de instância; pode ainda levar à decadência de eventual crédito tributário que poderia ser lançado, acaso a Administração Tributária tomasse conhecimento da informação antes dos cinco anos do fato gerador (pensando-se no interesse público de evitar a sonegação de tributos), bem como pode evitar outros tumultos processuais acarretados pela injustificada apresentação tempestiva das provas.

Ainda no que diz respeito ao império do princípio da Legalidade, é preciso ter em conta que, somente se a lei fosse incontestavelmente imoral ou ineficiente, dever-se-ia reconhecer, utilizando-se os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade dispostos no artigo 5º, LIV, da Constituição, a predominância de outros princípios<sup>276</sup>. Entretanto, pode a Administração agir, em nome da eficiência, na lacuna da lei, com fundamento no seu poder discricionário<sup>277</sup>. Assim, o princípio da Legalidade deve ficar resguardado, de modo que a gestão eficaz precisa estar alinhada aos interesses públicos, “sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito”.<sup>278</sup>

---

<sup>275</sup> Segundo tal dispositivo: § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

<sup>276</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Reflexos do princípio da eficiência administrativa no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 21, Belo Horizonte: Fórum, maio/jun. 2008, pp. 17-18.

<sup>277</sup> Conforme analisa Oswaldo Othon Saraiva Filho, ao comentar o RE nº 253.885/MG, de relatoria da Min. Ellen Gracie, DJU de 21 jun. 2002, bem como o Acórdão TCU nº 490, de 1997 – Plenário, processo nº TC 674,026-93/4, de relatoria do Ministro Carlos Átila Álvares da Silva. *in* SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Reflexos do princípio da eficiência administrativa no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 21, Belo Horizonte: Fórum, maio/jun. 2008, pp. 25-26

<sup>278</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 74.

Um exemplo de ausência de lei, mas de dever de a Administração agir alinhada aos interesses da sociedade diz respeito ao julgamento na ordem cronológica, prevista nos artigos 12 e 1.046 do CPC para o processo judicial, mas não prevista expressamente para o processo administrativo federal, porque o Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 27, remete a ato do Secretário da Receita Federal.<sup>279</sup>

É que a ordem cronológica do julgamento, além de estar calcada na razoável duração do processo, tem amparo na igualdade processual dos contribuintes, no direito de acesso à justiça pela sociedade, sem diferenciação, ressalvados os casos de tramitação prioritária por disposição expressa de lei.<sup>280</sup>

A associação de eficiência com segurança jurídica, por sua vez, visa que, dos atos da Administração, se obtenham resultados que satisfaçam as necessidades sociais, de forma que o princípio da Eficiência diz respeito ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração com foco em uma melhor prestação do serviço público, como também ao modo de atuação dos agentes públicos, que devem buscar os melhores resultados.<sup>281</sup>

Cumprindo, ainda, trazer à colação as palavras de Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho no que toca à eficiência da Administração Tributária, sopesando outros princípios constitucionais de natureza tributária, além dos processuais já citados:

Ninguém desconhece que a fiscalização e a arrecadação tributária eficientes são importantes, inclusive, para viabilizar a diminuição da carga tributária.

O Estado tributa mais ou menos, não porque simplesmente deseje, mas pela imperiosidade do atendimento de suas necessidades, que em última análise deve ser a de toda nação, para que, assim, retirando recursos do setor privado na quantidade adequada, possa cumprir a sua missão de realização do bem comum, de gerar a redistribuição de renda, de prestar de serviços públicos, de intervir na economia, etc., sempre observando, contudo, as limitações constitucionais ao poder de tributar, em

---

<sup>279</sup> No âmbito do CARF, de acordo com o art. 3º, §4º e §5º, da Portaria CARF nº 20.047, de 27 de agosto de 2020, são prioritários, dentre outros, os processos de elevada temporalidade no órgão, aferida a partir da ordem decrescente do protocolo de entrada.

<sup>280</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Duração razoável do processo, ordem cronológica dos julgamentos e dever de cooperação. *In*: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Processo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 228.

<sup>281</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização** (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, pp. 244-245.

especial, aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da não utilização do tributo com efeito de confisco e as demais normas constitucionais tributárias.<sup>282</sup>

Em outras palavras, citado professor leciona no sentido de que a eficiência da Administração é buscada também na substância dos seus atos, que devem estar calcados, no caso da Administração Tributária, nos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, dentre outros. Em concordância com a linha de raciocínio de que a arrecadação está associada ao princípio da Eficiência, Eduardo Muniz Cavalcanti aquiesce, porém pondera:

Entretanto, o que fundamenta a gestão tributária (obrigações tributárias, fiscalizações, etc.) ou mesmo a igualdade de que todos devem contribuir para a manutenção das despesas públicas e políticas sociais, decorrência do dever fundamental de pagar tributos, é muito mais a justiça tributária, inspirada e concretizada através da capacidade contributiva dos cidadãos, que qualquer significado de eficiência na gestão tributária. Em verdade, em muitos dos casos, apenas esconde a comodidade dos serviços para as autoridades administrativas.<sup>283</sup>

Aliado a esse dever de pagar tributos, está o dever de colaboração dos contribuintes de um modo geral, mas o diagnóstico traçado por Muniz é outro:

O que se enxerga, na vida real, são julgadores preocupados com a quantidade numérica de demandas, aliada à necessidade da pressão política, para manter a arrecadação tributária e, de outro lado, contribuintes sem a menor pretensão de cooperar com o Fisco, seja visando retardar o recolhimento do tributo ou contestando o valor desmensurado de multas e demais consectários legais.<sup>284</sup>

Contudo, é de se observar que em todas essas possibilidades, há escolhas a serem feitas. Ou seja, em relação à política tributária, é preciso adotar medidas de garantia da arrecadação necessária para custeio do Estado, sem prejudicar o desenvolvimento da economia, garantindo, inclusive, a livre-concorrência. Por sua vez, no âmbito das políticas públicas voltadas ao processo tributário, há uma análise de escolhas que envolvem reforçar a proteção dos direitos e garantias processuais ou reforçar a gestão.

Trazendo-se essas colocações para as proposições de arranjos institucionais, tem-se, por exemplo que, ao se reforçar uma ampla discussão processual, aumenta-se a estrutura de

---

<sup>282</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Reflexos do princípio da eficiência administrativa no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 21, Belo Horizonte: Fórum, maio/jun. 2008, p. 29.

<sup>283</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Duração razoável do processo, ordem cronológica dos julgamentos e dever de cooperação. *In*: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Processo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 231.

<sup>284</sup> *Ibidem*, p. 234.

julgamentos, porém tem-se menos celeridade processual. Por outro lado, quando se reduz as instâncias e os mecanismos de revisão das decisões, pode-se incorrer em erros de julgamento.

Isso porque a proteção dos litigantes contra os erros de julgamento, ou “erros adjudicatórios”, gera custos sociais, que seriam, em termos juseconômicos, os custos sociais do processo, os quais correspondem a custos de administração da justiça (administrativa ou judicial) e os próprios custos dos erros do agir do julgador, que levam a comportamentos inadequados, no sentido de incentivos a comportamentos contrários a leis<sup>285</sup>. É preciso, então, ao se estabelecer políticas públicas de reestruturação do sistema processual, ponderar os custos dos erros adjudicatórios com os erros de administração, que têm comportamento inversos, porém complementares, no sentido de minimização do custo social do processo.<sup>286</sup>

Por fim, cumpre destacar que, como princípios processuais, todos os até agora citados são associados ao Princípio do Devido Processo Legal, pois, na medida em que tal princípio, expresso na Constituição por meio do artigo 5º, inciso LIV, no sentido de que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, na verdade, importa dizer não apenas que os direitos fundamentais da liberdade e da propriedade são assegurados por processo seguido nos termos da lei, mas sim que o Estado deve se submeter ao direito processual e ao direito material, daí por que tal princípio representa a associação de todos os princípios processuais.

Aliás, o próprio processo administrativo fiscal, por ser uma garantia constitucional assegurada aos contribuintes, serve como devido processo legal para controle da legalidade do crédito tributário, antes de sua inscrição em dívida ativa, nos termos do artigo 204 do CTN.<sup>287</sup>

Outros princípios caracterizadores do Devido Processo Legal também devem se encontrar presentes do processo administrativo fiscal federal, tais como os já citados princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade; porém, como dizem respeito com o Devido Processo

---

<sup>285</sup> GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **A Tragédia do Judiciário**: subinvestimento em capital jurídico e sobreutilização do Judiciário. Tese de Doutorado, publicação 002/2012, Departamento de Economia, Programa de Pós-Graduação em Economia. Brasília- DF: Universidade de Brasília, pp. 37-39.

<sup>286</sup> *Ibidem*, p. 40.

<sup>287</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira**: problemas e soluções. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 64.

Legal no sentido substancial<sup>288</sup>, não estão sendo abordados no presente trabalho. Passa-se então às últimas considerações teóricas, antes e visando à formulação das propostas de arranjos institucionais, que diz respeito à coisa julgada administrativa.

### 3.4 Coisa julgada administrativa

A coisa julgada, como garantia constitucional disposta no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, é considerada um atributo da sentença, no sentido da imutabilidade do julgado<sup>289</sup>. Enquanto pendente de recurso, a sentença é apenas um ato judicial tendente a expressar a vontade da lei. Com o trânsito em julgado, a decisão torna-se imutável e indiscutível, ressalvada a possibilidade de ação rescisória, motivo pelo qual se diz que há dois graus de coisa julgada: a coisa julgada propriamente dita e a “coisa soberanamente julgada”, não susceptível de alteração sequer por ação rescisória.<sup>290</sup>

O Código de Processo Civil, por sua vez, adota a seguinte definição no artigo 502 “Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”, e no artigo 337, § 4º: “Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado”. Além disso, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, por meio do artigo 6º, §3º, consigna: “chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso”.<sup>291</sup>

A doutrina é pacífica em aceitar a distinção da coisa julgada material em relação à da coisa julgada formal, que ocorre em sentenças terminativas, em que não há o mérito julgado.<sup>292</sup>

---

<sup>288</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário:** desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, pp. 192-194.

<sup>289</sup> LIEBMAN, Enrico Tulio. **Eficácia e a autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada.** Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires; Tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, de Ada Pellegrini Grinover. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 170.

<sup>290</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil.** 23. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, vol. 1, 1998, pp. 525-526.

<sup>291</sup> BRASIL. **Decreto – Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/De14657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De14657compilado.htm).

<sup>292</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. *In* LIEBMAN, Enrico Tulio. **Eficácia e a autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada.** Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires; Tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, de Ada Pellegrini Grinover. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 9.

A função da coisa julgada é assegurar estabilidade e segurança às relações jurídicas, motivo pelo qual, nas relações de trato continuado, se houver alteração nos elementos de fato ou de direito formadores da relação, admite-se outra decisão, conforme decidiu o STF por meio por ocasião da Reclamação nº 839 – RE 90.518: “a coisa julgada não impede que a lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência”.<sup>293</sup>

No entanto, todas essas considerações se operam no âmbito do processo civil. Em se tratando do direito administrativo, a coisa julgada administrativa significa imutabilidade para a Administração. É, portanto, um instituto que serve de garantia aos particulares, fundado nos princípios da segurança jurídica e da lealdade e boa-fé na esfera administrativa.<sup>294</sup>

Celso Antônio Bandeira de Mello evidencia o instituto da coisa julgada administrativa associado também a decisões colegiadas, em que há participação dos administrados na solução dos litígios, por meio de contraditório e assegurada a imparcialidade, admitindo, porém o processo administrativo revisional fundado em infração à lei e desde que haja “a participação de todos os interessados antes envolvidos”.<sup>295</sup>

Para Maria Sylvia Zanella de Pietro, a coisa julgada administrativa significa “que a decisão se tornou irretratável pela própria Administração” e a justificativa para diferença em relação à autoridade da coisa julgada na função jurisdicional seria pelo fato de, no Poder Judiciário, haver a atuação do juiz, como terceiro imparcial, em contraponto à função administrativa, que entende ser parcial, e complementa a autora: “[...] partindo do princípio de que ninguém é juiz e parte ao mesmo tempo, a decisão não se torna definitiva, podendo sempre ser apreciada pelo Poder Judiciário, se causar lesão ou ameaça de lesão”.<sup>296</sup>

Entretanto, parece ser mais justificável atribuir à coisa julgada administrativa outro tratamento ao fato de se ter um sistema de jurisdição una, pois, acaso prevalecesse a dupla jurisdição, os efeitos da coisa julgada administrativa seriam os mesmos da judicial. Nesse sentido se pronunciou James Marins, ao expressar que a decisão final administrativa não configura coisa julgada administrativa *stricto sensu*, como ocorre no sistema francês, tendo em

---

<sup>293</sup> BELLEGARDE, Marina Tanganelli. Limites da coisa julgada tributária e o posicionamento do STF. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Processo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 368.

<sup>294</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 475-477.

<sup>295</sup> Ibidem, pp. 476-477.

<sup>296</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 496.

vista justamente o modelo de jurisdição dupla<sup>297</sup>. Por essa razão, aduz Valadão: “Entende-se que qualquer proposta no sentido de propor a instituição da chamada coisa julgada administrativa *stricto sensu* seria inviável, em vista do que dispõe o artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal”.<sup>298</sup>

Mas esses autores falam em coisa julgada administrativa “*stricto sensu*”, porque, para a Administração, ou seja, para as decisões contrárias à Administração, há a coisa julgada administrativa, uma vez que, *a priori*, o mesmo ente federativo não pode ser autor e réu simultaneamente. Essa, aliás, é a lógica do artigo 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, ao elencar as hipóteses em que são definitivas as decisões administrativas para as quais não cabe mais recurso administrativo. E no mesmo sentido caminha o artigo 45 do mencionado decreto.

Contudo, repisa-se, trata-se de uma definitividade apenas no âmbito do processo administrativo. Isso porque, como ao contribuinte é facultado, a qualquer tempo, o acesso à justiça, uma decisão administrativa que lhe seja desfavorável não produz efeitos definitivos contra ele, já que o crédito tributário mantido administrativamente pode ser exonerado judicialmente, o que, de igual forma, aplica-se à decisão administrativa que denega ao contribuinte o direito de compensar ou restituir crédito tributário.

Mas é no CTN que a coisa julgada administrativa “parcial” contra a Fazenda Pública se cristaliza, porque, consoante o artigo 156, IX, a decisão administrativa irreformável extingue o crédito tributário, ou seja, a extinção do crédito por decisão administrativa é medida, em tese, irreversível. Aliás, Arnaldo Godoy pontua esse modelo de coisa julgada administrativa ao abordar o voto de qualidade do CARF, nos seguintes termos:

Nesse sentido, uma vez perdedor, ainda que por voto de qualidade, pode o interessado-contribuinte provocar o Judiciário. Já a Fazenda Nacional, pela mesma razão, teria constrangimentos em fazê-lo. Isto é, nos exatos termos do inciso IX do art. 156 do CTN, decisão administrativa em favor do contribuinte, na medida em que transitada em julgado e, portanto, irreformável, tem como resultado a extinção definitiva do crédito tributário. Na hipótese inversa, decisão administrativa em favor do fisco, a coisa julgada administrativa pode ser condicionada ao crivo do Judiciário. Essa

---

<sup>297</sup> MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 453, *apud*. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira**: problemas e soluções. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 64.

<sup>298</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *op. Cit.*, p.65.

aparente disfunção justifica, do ponto de vista estrutural, a fórmula utilizada presentemente relativa ao voto de qualidade.<sup>299</sup>

Corroborando o entendimento acima exposto, como decorrência do novo critério de desempate, no CARF, a favor do contribuinte, como já dito, o Ministro Barroso, por ocasião da apreciação da constitucionalidade do dispositivo (artigo 19-E da Lei nº 10.522, de 2002), na sessão virtual de 18 a 25 de junho de 2021, propôs um “necessário reequilíbrio” a esse modelo, segundo o qual haveria a possibilidade de ajuizamento de ação pela Fazenda Pública, conforme ora se destaca:

46. Até este momento, afirmou-se que, como o CARF é um órgão do Ministério da Economia, a União não poderia discutir em juízo a decisão favorável ao sujeito passivo, pois lhe faltaria interesse de agir. Operar-se-ia contra o ente federal a preclusão lógica, vedando a prática de ato incompatível com o pronunciamento de um órgão que integra a sua própria estrutura [20]. Ao se admitir que a Fazenda contestasse o resultado que lhe fosse desfavorável, o CARF poderia ser extinto, pois seria de pouca utilidade [21]. Essa formulação, contudo, precisa ser revisitada após a entrada em vigor do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.

47. Com esse dispositivo legal, no caso de empate, o resultado favorável ao sujeito passivo decorre de mera ficção jurídica criada pela lei, e não de maioria de votos acolhendo a sua tese. É dizer: em tais circunstâncias, o CARF não reconhece a procedência do pedido do sujeito passivo. Os conselheiros se veem diante de um impasse, que não mais pode ser solucionado com recurso ao voto de qualidade. O que resolve esse impasse não é mais a posição de um dos membros do Conselho, mas o comando legal de que, nessa hipótese, o contribuinte é o vencedor. Essas circunstâncias evidenciam o interesse de agir da Fazenda Nacional. A utilização da via judicial para restabelecer o lançamento tributário não poderá ser obstada pelo argumento da preclusão lógica, tendo em vista que em nenhum momento o CARF chegou à conclusão de que tal ato administrativo era ilegal. Também não seria correto dizer que, com essa mudança, o Conselho perderia toda a sua utilidade. Como visto, mais de 90% dos julgamentos do CARF são tomados por maioria ou unanimidade.<sup>300</sup>

Assim, no voto proposto pelo Ministro são alterados os efeitos da coisa julgada administrativa, permitindo que ambas as partes possam levar a discussão sobre a legalidade do ato administrativo ao Judiciário.

Cumprindo observar que a impossibilidade de a Fazenda Pública levar ao conhecimento do Judiciário uma decisão final em processo administrativo fiscal é dita como “em tese” ou “*a priori*”, porque, em que pese se entender que o Poder Judiciário não deve intervir no mérito

---

<sup>299</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 99, Belo Horizonte: Fórum, maio/junho de 2019.

<sup>300</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.399**. 15 maio 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752690882&prcID=5912690>.

administrativo<sup>301</sup>, nenhuma lesão ou ameaça do direito pode ser afastada do Judiciário, o que importa dizer que não se pode afastar do controle jurisdicional a juridicidade dos atos (no sentido de controle da legalidade e da compatibilidade com os princípios).

Assim, sempre que restar demonstrada tal grave ameaça, sobretudo em casos de fraude ou dolo, seria possível, em tese, essa submissão ao Poder Judiciário, como já restou inclusive proposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 1.087, de 2004<sup>302</sup>, cujos efeitos foram suspensos em fevereiro de 2007, por meio da Nota PGFN/PGA nº 74, de 2007, aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Adjunto, de onde se destaca: “É bom que se esclareça que a hipótese consagrada no Parecer somente poderia ser adotada em casos de extrema excepcionalidade, sob pena de se descaracterizar a própria estrutura existente do processo tributário administrativo federal”.<sup>303</sup>

Os efeitos desse parecer foram suspensos para se aguardar o julgamento do RE nº 535.077, que por sua vez discutia a decisão do STJ, nos autos do Mandado de Segurança nº 8.810/DF, a qual limitou o recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda às questões de nulidades das decisões administrativas irrecorríveis no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e da CSRF. O recurso extraordinário não foi admitido, prevalecendo a decisão do STJ, fundamentada ainda no Decreto-Lei nº 200, de 1967, cuja ementa consignou:

ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES – DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA.

---

<sup>301</sup> Concordando-se com André Dias Fernandes, no sentido de que o conceito de “mérito administrativo” ainda existe (porque o legislador não pode se antecipar a todas as necessidades da Administração Pública) e funciona como limite negativo ao controle judicial. Tal conceito ainda tem utilidade para delimitar a zona de discricionariedade, porém está passível de apreciação pelo Judiciário, devendo haver parâmetros empíricos e jurídicos para esse controle judicial, sob pena de se substituir a discricionariedade do administrador pela do julgador. Assim “deve ser prestigiada a escolha administrativa em atenção ao princípio da separação de Poderes e em homenagem à presunção de legitimidade dos atos administrativos”. FERNANDES, André Dias. A constitucionalização do Direito Administrativo e o controle judicial do mérito do ato administrativo. **Revista de Informação Legislativa (RIL)**, Ano 51, número 203, jul./set. 2014, pp. 159-160.

<sup>302</sup> Aprovado pelo então Ministro de Estado da Fazenda por meio do Despacho de 17 de agosto de 2004, publicado no Diário Oficial da União de 23 de agosto de 2004. BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN nº 1087, de 17 de agosto de 2004. Publicado(a) no DOU de 23/08/2004, seção 1, página 15. Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=31076#:~:text=Despacho%20Aprovo%20o%20Parecer%20PGFN,do%20Poder%20Judici%C3%A1rio%2C%20pela%20Administra%C3%A7%C3%A3o](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=31076#:~:text=Despacho%20Aprovo%20o%20Parecer%20PGFN,do%20Poder%20Judici%C3%A1rio%2C%20pela%20Administra%C3%A7%C3%A3o.). Acesso em 14 jun. 2022.

<sup>303</sup> Nota transcrita por Daniel Sá da Silva, in SILVA, Daniel Sá da. **Processo Administrativo Tributário: da possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias à Fazenda Pública**. Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <https://danielsdsv.jusbrasil.com.br/artigos/111573834/processo-administrativo-tributario-da-possibilidade-de-questionamento-judicial-das-decisoes-contrarias-a-fazenda-publica>. Acesso em 14 jun. 2022.

I – A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II – O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, ‘exonerar o sujeito passivo ‘dos gravames decorrentes do litígio’ (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.<sup>304</sup>

É importante repisar que referida possibilidade de relativização da coisa julgada administrativa, conforme os atos citados, só pode ser admitida nos casos excepcionais de verdadeiras ofensas à juridicidade do ato administrativo, haja vista que deve prevalecer a segurança jurídica do contribuinte que “não pode ficar à mercê de posterior revisão de decisão definitiva em processo administrativo regularmente prolatada”<sup>305</sup>. É possível também se conceber que o questionamento judicial seria admissível, no mínimo, nos casos em que haja legitimidade ativa do Ministério Público, ou que caiba ação popular ou ação civil pública<sup>306</sup>, tendo em vista o interesse da coletividade.

A coisa julgada administrativa tem uma relação, ainda, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, haja vista que cessam os efeitos dessa suspensão com a ciência, pelo contribuinte, da decisão definitiva do processo administrativo, podendo ser emitida certidão positiva com efeitos de negativa até o prazo final para pagamento do crédito tributário<sup>307</sup>. Logo, se a decisão não é favorável ao contribuinte, é reformável judicialmente, porém, a partir do trânsito em julgado administrativo, o tributo já passa a ser exigível.

---

<sup>304</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 535.077/DF**, julgado em 25 de junho de 2014. Diário de Justiça Eletrônico nº 156, Brasília, DF, 4 ago. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur271889/false>. Acesso em 14 jun. 2022.

<sup>305</sup> Conforme decidido pela 2ª Turma do STJ, Rel. Min. João Otávio Noronha.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 572.358/CE**, julgado em 10 de outubro de 2006, Diário de Justiça, Brasília, DF, 6 dez. 2006, p. 239. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 14 jun. 2022

<sup>306</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 476.

<sup>307</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 451.

E nesse sentido é importante analisar o princípio da efetividade frente à coisa julgada, considerando tal princípio como a aptidão de o processo alcançar os fins para os quais foi instituído, ou seja, garantir a quem efetivamente tem a razão, que o seu direito seja assegurado, repondo as coisas “ao *status quo ante*, utilizando-se de meios de sub-rogação capazes de conferir à parte a mesma utilidade que obteria pelo cumprimento espontâneo do direito”.<sup>308</sup>

De acordo com Luiz Fux, a não concessão do efeito suspensivo aos recursos de primeiro grau é uma decorrência desse princípio<sup>309</sup>. Considerando-se essa conclusão, a *contrario sensu*, o processo administrativo fiscal não é dotado de efetividade, dado que, à luz do artigo 151 do CTN, todo o processo flui com suspensão de exigibilidade. Logo, o princípio da efetividade do processo administrativo fiscal é parcial porque a eficácia imediata da decisão administrativa só se opera quando a decisão é contrária ao Fisco.

Além disso, convém observar que “o processo administrativo de discussão tributária, por mais ampla que tenha sido a discussão, não possui relevância na seara judicial”, porque, embora tenha passado por duas ou três instâncias administrativas, como já dito, “a veiculação da demanda em juízo retoma a discussão do ponto de vista inicial, não sendo concedida nenhuma relevância processual à decisão administrativa anterior”, haja vista a separação entre as instâncias administrativa e judicial<sup>310</sup>, motivo por que, em meio a propostas de arranjos institucionais de racionalização do processo tributário federal, tal modelo deve ser objeto de reestruturação.

---

<sup>308</sup> FUX, Luiz. **Teoria Geral do Processo Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 49.

<sup>309</sup> *Ibidem*, p.51.

<sup>310</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização** (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, pp. 259-260.

## 4 QUADRO GERAL DE ALTERNATIVAS

Uma vez descrito o modelo de contencioso tributário federal no Brasil, com ênfase aos problemas relativos à celeridade e imparcialidade, busca-se, à luz dos alicerces acima apontados, propor soluções para esses problemas, com vistas a uma justiça tributária especializada, célere e imparcial. Por oportuno, esclarece-se que as propostas a seguir apresentadas não são excludentes entre si, como se demonstrará.

### 4.1 Integração entre instâncias administrativas e judicial

A integração do processo administrativo fiscal com o processo judicial corresponde a uma alternativa que objetiva a redução da temporalidade do processo tributário como um todo, com ganhos também no que diz respeito ao que a economia chama de eficiência produtiva, uma vez que seriam obtidos os mesmos resultados, a partir de menor custo para o Estado e contribuintes e, ainda, com redução no tempo total de tramitação do processo tributário. Neste sentido, observou James Marins:

Por falta de regime jurídico adequado, porém, quase não há aproveitamento do Processo Administrativo no plano judicial, sobrepondo-se a “jurisdição administrativa” à jurisdição judicial propriamente dita que é a judicial, causando evidente desgaste no aparelho estatal administrativo e judicial, com aumento de custos e desperdício de tempo.<sup>311</sup>

Na mesma linha, pontua Daniel Carvalho, ao discorrer sobre o modelo brasileiro de jurisdição uma que, por não produzir coisa julgada administrativa, gera diversos problemas, “entre eles o da efetividade da cobrança do crédito tributário e o do elevado custo de manutenção da máquina pública”<sup>312</sup>. Marcos Valadão classifica, então, a prestação jurisdicional brasileira de “pouco racional”, sobretudo no que diz respeito ao processo tributário, por seguirem “o mesmo itinerário fático-jurídico probatório” pelo qual já passou o processo administrativo fiscal, para se chegar, muitas vezes, ao mesmo resultado.<sup>313</sup>

---

<sup>311</sup> MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 453, *apud*. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 136.

<sup>312</sup> CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Processo Administrativo Fiscal Federal – Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF/MF), 2018, p. 46.

<sup>313</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *op. cit.*, p. 137.

A partir dessa preocupação, a doutrina caminha para propostas que mantêm o Judiciário como instância de superposição, “responsável por fiscalizar e remediar lesões sofridas na instância administrativa”, podendo-se, como propõe João Aurino de Melo Filho, chegar a uma “harmonização de instâncias”, em que, além da integração, atribui-se relevância à fase administrativa do processo tributário, no âmbito do Judiciário, dentro de uma concepção orgânica de processo tributário único, conforme lições de Rubens Gomes de Souza.<sup>314</sup>

A justificativa para essa concepção de processo único reside na finalidade de todas as instâncias processuais tributárias, administrativas ou judiciais, ser a mesma: a constituição do crédito tributário, bem como o controle da juridicidade e a oferta de acesso à justiça; a causa para não se ter essa consistência única está no fato de não se ter uma regulamentação harmônica e sistemática do processo administrativo e judicial.<sup>315</sup>

Oportuno se faz registrar que a proposta de Rubens Gomes de Souza consistia em uma divisão de atribuições entre o contencioso administrativo e o judicial: “O Judiciário teria supremacia na análise de questões de direito, enquanto à seara administrativa caberia a análise definitiva de questões de fato”<sup>316</sup>. Discorda-se dessa separação porque, muitas vezes, para aplicar o direito é necessário analisar as questões de fato, de forma a subsumi-las à norma, como é o caso dos planejamentos tributários<sup>317</sup>. Por essa razão, entende-se mais apropriado o modelo de harmonização proposto por Daniel Carvalho:

Trata-se de concepção parecida com a vigente, por exemplo, na Argentina. Como visto, existe previsão, naquele país, de recorribilidade das decisões proferidas pelo tribunal administrativo diretamente ao Tribunal de 2ª instância do Poder Judiciário.<sup>318</sup>

---

<sup>314</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário**: desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, pp. 463-464.

<sup>315</sup> Ibidem, p. 464.

<sup>316</sup> Ibidem, p. 466.

<sup>317</sup> A doutrina costuma definir Planejamento Tributário como operações adotadas pelos contribuintes com vistas a reduzir carga tributária. Não necessariamente se liga a uma adjetivação de ilicitude. No entanto, somente a análise do caso concreto permite concluir se tratar de “uma hipótese aceita e protegida pelo ordenamento, sujeita a este ou aquele enquadramento, geradora destas ou daquelas circunstâncias, conforme GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 75-78.

<sup>318</sup> CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Processo Administrativo Fiscal Federal – Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF/MF), 2018, p. 47.

Marcos Valadão pontua alternativa semelhante, porém deixando em aberto em que circunstâncias vislumbra essa possibilidade:

[...] entende-se que no sistema brasileiro é possível que a decisão administrativa, sob determinadas circunstâncias, seja contestada somente por tribunal judicial, embora isso necessite de emenda constitucional, pois é na Constituição que se fixam as competências dos tribunais. Isto não viola o acesso ao judiciário, apenas modula, com base em outros princípios, a forma como se dará a apreciação da matéria pelo Poder Judiciário.<sup>319</sup>

Não precisaria ser semelhante ao modelo espanhol, ou seja, não seria necessário considerar o trâmite administrativo como requisito para ingressar no Judiciário, mas pelo menos condicionar que, se houvesse o ingresso do contencioso administrativo, todo este rito deveria ser aproveitado no processo judicial. Ou seja, o contribuinte poderia ingressar diretamente com recurso perante o Poder Judiciário, abdicando do contencioso administrativo. Contudo, se ingressasse com recurso ao CARF e houvesse uma decisão administrativa que não lhe fosse satisfatória, o ingresso ao Judiciário somente poderia ser aceitável como um recurso contra essa decisão administrativa.

Assim, ter-se-ia uma apreciação pelas instâncias administrativas e, na sequência, um aproveitamento desse processo, acaso o sujeito passivo, não satisfeito com a decisão administrativa, optasse por buscar o provimento jurisdicional, o que ocorreria por meio de um recurso da decisão administrativa diretamente ao Tribunal Regional Federal - TRF correspondente à sua jurisdição; tal medida “desafogaria” a primeira instância judicial, a qual dedicaria mais tempo à execução fiscal propriamente dita, até porque metade dos processos que estão na dívida ativa da União correspondem a situações de débitos confessados pelos sujeitos passivos.<sup>320</sup>

Para tanto, seria necessário alterar o artigo 108 da Constituição Federal, atribuindo-se aos TRF a competência para apreciar recurso contra decisão administrativa de 2ª instância, no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, de tal forma que, além da integração das instâncias, ainda se racionalizaria o processo tributário federal com a supressão da primeira

---

<sup>319</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 65.

<sup>320</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ); INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPER). **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília, DF, 2022, p. 111. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 2 jul. 2022.

instância judicial, diminuindo, por conseguinte, o tempo de solução de litígios tributários, de forma a se atender ao princípio da Eficiência e da Razoável Duração Do Processo, nos termos expressados no item 3.3 acima abordado. Aliás, essa proposição não é inédita, uma vez que um arranjo de integração de instâncias no âmbito tributário já foi objeto da Proposta de Emenda Constitucional nº 112, de 2015, arquivada em 27 de dezembro de 2018, pelo término da legislatura.<sup>321</sup>

Saliente-se que, em razão de tal solução somente poder ser obtida por meio de uma Emenda Constitucional, toda a jurisprudência sumulada precisaria ser revista. Contudo, algumas premissas, como por exemplo, a Súmula 7 do STJ, segundo a qual não se admite Recurso Especial para exame de provas, poderia continuar válida, uma vez que a prova já teria sido analisada no contencioso administrativo e nos TRF, sendo despidendo o duplo ou triplo grau, como queira se entender.

#### 4.2 Facultatividade da Instância Administrativa

A facultatividade da instância administrativa importa considerar a possibilidade de, por meio de alteração legislativa, conceber a busca ao contencioso administrativo como uma alternativa à instância judicial.

Em meio à problemática de excessivo volume de processos tributários, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, e partindo-se da concepção de acesso à justiça nos termos descritos no item 3.2, isto é, como acesso a uma prestação de serviço estatal de resolução de conflitos, com respeito ao devido processo legal, porém como um acesso que pode e deve ser regulado pelo ordenamento jurídico, é possível refletir sobre a possibilidade de se ter um ordenamento jurídico por meio do qual o interessado possa exercer opções: se optar pelo administrativo, importaria renunciar à discussão judicial, sendo-lhe assegurada, contudo, a opção pelo acesso ao judiciário. Nesses termos, é de se concordar com João Aurino de Melo Filho que observa não se tratar de qualquer ofensa constitucional:

Isso porque a Constituição, embora tenha assegurado tanto o direito de petição a todos os Poderes quanto o direito de acesso ao Judiciário, em nenhum momento assegurou o direito de acesso a duas instâncias distintas de resolução de conflitos para discussão de uma mesma questão. **Inexiste, pois, o direito constitucional de a mesma parte**

---

<sup>321</sup> BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 112, de 2015**. Determina a edição de Lei Complementar para regular o contencioso administrativo fiscal. 21/12/2018 - arquivada ao final da legislatura. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122738>. Acesso em 2 jul. 2022.

**discutir a mesma questão jurídica tanto no âmbito do Estado-Administração quanto no do Estado-juiz:** é preciso racionalizar o aparato estatal de resolução de conflitos, não apenas por uma questão de coerência lógica, mas também por uma imposição de eficiência e de celeridade – não se podendo esquecer, ainda, da também necessária racionalização dos recursos orçamentários que irrigam, ao final, ambas as instâncias processuais.<sup>322</sup>(grifo nosso)

Referida solução também foi prospectada pela já mencionada auditoria do TCU (TC 038.047/2019-5) que, comparando o modelo do contencioso fiscal federal brasileiro com a experiência internacional, assim se manifestou:

278. Em termos de modelos internacionais, verificou-se que a estrutura recursal do Carf não está aderente às boas práticas internacionais, conforme o padrão estabelecido pela ferramenta TADAT, para a área de resolução eficiente de litígios tributários.

279. Ao comparar o Carf com os demais países da Ibero-américa, foram constatadas algumas possibilidades de reforma no modelo do órgão. **Uma solução que emerge seria o contribuinte poder escolher entre a via administrativa ou a via judicial para a resolução do litígio.**<sup>323</sup> (grifo nosso)

Por oportuno, destaque-se que essa recomendação decorre de uma avaliação da auditoria do tribunal no sentido de que a estrutura recursal do CARF é “propensa ao intuito protelatório diante do elevado número de recursos disponíveis, acarretando morosidade no julgamento definitivo dos recursos submetidos ao órgão”, além do fato de a decisão do CARF não fazer coisa julgada, o que permite ao contribuinte ajuizar ação e “Ao recorrer ao Judiciário, o contribuinte impede a inscrição em dívida ativa e dos efeitos dela decorrentes (inadimplência fiscal, estratégias de cobrança administrativa e identificação do patrimônio do devedor para cobrança judicial)”.<sup>324</sup>

É de se reconhecer, ainda, que a proposta guarda semelhança com o modelo de arbitragem que vem sendo a cada dia mais difundido no Brasil como solução alternativa à redução de litígios tributários. Ora, se o sistema jurídico pátrio já admitiu que as pessoas capazes possam celebrar convenção de arbitragem, acordos e transações com a administração pública, nos termos da Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015, e, recentemente, por meio da Lei

---

<sup>322</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário:** desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, pp. 439-440.

<sup>323</sup> Cfe Relatório de Auditoria TC 038.047/2019-5 in BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 336/2021 - Plenário.** 24 fev. 2021. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/acord%25C3%25A3o%2520336%252F2021/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em 3 jul. 2022.

<sup>324</sup> Cfe itens 286 e 290. Op. cit.

nº 13. 988, de 14 de abril de 2020, por que não traçar um raciocínio paralelo para conceber que as pessoas capazes, após a decisão de primeira instância realizada no âmbito da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, possam optar pela via do tribunal administrativo ou pela via judicial?<sup>325</sup>

Ou seja, é possível se fazer uma analogia para incluir no ordenamento jurídico uma previsão legal que, respeitando o direito constitucional de petição para julgamento administrativo em primeira instância, assegure duas possibilidades aos litigantes: buscar o tribunal administrativo como segunda instância, ou ir direto à via judicial.

Não se pode perder de vista que a concepção de interesse público abordada no item 3.1, relativamente ao processo administrativo, além do fato deste ser também calcado em princípios constitucionais, dentre os quais se incluem o da Dignidade da Pessoa Humana. Neste sentido, reforça-se com as colocações de João Aurino, que pondera:

O princípio da dignidade da pessoa humana, que norteia toda nossa Constituição, também impõe que a Administração busque a proteção dos interesses individuais dos administrados, principalmente em uma instância de controle, onde o interesse público, na medida em que impõe a anulação do ato ilegal, convergirá no mesmo sentido do interesse individual do administrado que apontou a ilegalidade.<sup>326</sup>

Considerando-se que, no âmbito do CARF, não se aprecia matéria constitucional, a solução poderia ser viabilizada, assegurando-se ao contribuinte o recurso ao TRF e ao STF para as causas de natureza constitucional, tal como ocorre na arbitragem. Por conseguinte, contornos dessa decisão administrativa teriam que estar previstos na lei, da mesma forma que ocorre com a sentença arbitral.

No que diz respeito às alterações legislativas para implementar essa alternativa, destaca-se que o CPC, ao abordar a arbitragem, no artigo 3º, assegura que não se afastará da apreciação jurisdicional lesão ou ameaça de direito, mas permite a arbitragem nos termos da lei e que o

---

<sup>325</sup> O STF, no julgamento da Sentença Estrangeira - SE nº 5.206-7 /Espanha, pronunciou entendimento no sentido de que a busca pela arbitragem como meio alternativo de solução de litígios não ofende o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição, homologando a sentença arbitral e, por conseguinte, declarando a constitucionalidade da Lei nº 9.307, de 1996.

<sup>326</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização** (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários). Salvador: Juspodivm, 2018, p. 442.

Estado promoverá, sempre que possível, solução consensual de conflitos. Por conseguinte, no caso do processo administrativo, poder-se-ia pensar em solução equivalente.

O artigo 42 do referido CPC, por exemplo, dispõe que as causas cíveis são decididas pelo juiz nos limites de sua competência, mas ressalva o direito de as partes buscarem um juízo arbitral. Assim, tratamento semelhante também poderia ser buscado, assegurando aos contribuintes o direito de buscar o contencioso administrativo. Da mesma forma, o artigo 516 do CPC teria que dispor sobre a decisão proferida no âmbito do tribunal administrativo, a exemplo do que já é dito relativamente ao acórdão do Tribunal Marítimo ou da sentença arbitral, prevendo a competência do Poder Judiciário para assegurar o cumprimento também das decisões proferidas pelo tribunal administrativo.

Ou seja, ao contribuinte seriam asseguradas duas vias para discutir as lides tributárias: o CARF ou o Poder Judiciário. Ainda que a opção fosse pela instância julgadora administrativa, estaria assegurado, o recurso ao TRF e ao STF para as causas de natureza constitucional. Seria, por conseguinte, mais uma medida de redução da temporalidade dos processos tributários, com a consequente racionalização destes processos, além da economia de custos para a União, a exemplo da integração de instâncias.

É importante destacar que essas medidas permitiriam ao Estado realizar uma prestação de serviço adjudicatório mais efetiva para a sociedade; assim, em que pese aparentar que importará prejuízos ao direito de defesa, pois retira-se uma alternativa que era concomitante, pensando-se na sociedade como um todo, na escassez de recursos do Estado, em havendo uma prestação do serviço estatal dentro de um prazo satisfatório, é de se reconhecer ganhos para o bem-estar social.

### **4.3 Justiça Tributária Especializada**

A Justiça Tributária Especializada seria assegurada mediante a criação de varas especializadas no âmbito do Poder Judiciário, tal como ocorre com em algumas varas da Justiça Federal, com o intuito de tratar as lides tributárias.

Não se confunde com a Justiça Fiscal de que tratava Rubens Gomes de Souza, conforme esclarece Arnaldo Godoy, analisando carta datada de 28 de agosto de 1946, dirigida a Aliomar Baleeiro, em que Rubens Gomes de Souza relata proposta de criação de um tribunal fiscal, no texto constitucional, ligado ao Judiciário, que ‘revelava preocupação antiga, para a concreção

de excelência administrativa, em âmbito tributário”<sup>327</sup>, como se pode depreender do seu inteiro teor:

Prezado amigo Dr. Baleeiro:

Muito obrigado pelo seu telegrama de 13, e pela remessa do Projeto final da Constituição. A derrota da sua emenda prevendo expressamente a criação de uma justiça fiscal especializada explica provavelmente porque o Ministério da Fazenda, depois de ter nomeado uma comissão para estudar o assunto, aparentemente deixou morrer a questão. Dessa comissão fazia parte o Tito Rezende, que me trouxe a par dos trabalhos, e me disse que foi redigido e entregue ao Ministro um projeto instituindo um tribunal com sede no Rio, equivalente ao Tribunal Federal de Recursos, porém composto de igual número de funcionários da Fazenda e de juristas especializados. Disse-me o Tito que o Ministro mostrava grande interesse pelo assunto; a mim mesmo o Dr. Gastão falou no caso, mostrando conhecer o meu trabalho de 1943, e dizendo-me que era uma das realizações que contava deixar pelo menos bem encaminhadas, como, aliás, prometera em seu discurso de posse.

O seu telegrama veio dar-me a explicação de porque tudo isso parece ter sido abandonado. É claro que tendo assim pressentido a reação da Assembléia, o Ministério não iria encaminhar um projeto fadado à derrota. Aliás, a atitude da Câmara no assunto foi intransigente, pois não só rejeitou a sua emenda como suprimiu no capítulo do Poder Judiciário o dispositivo que dava poderes à lei ordinária para criar outros tribunais ou juízos. Nem mesmo os Estados poderão instituir tribunais fiscais, que fossem desmembramentos dos Tribunais de Apelação, uma vez que a faculdade de criar tais tribunais está subordinada à alçada.

Acho pena, por quanto se poderia ter aproveitado a oportunidade para fazer algo que me parece muito necessário, mesmo porque a solução dos tribunais administrativos, além de evidentemente parcial, não parece ter provado bem. Não sei qual seja a sua opinião e experiência com o tribunal dessa natureza que existe na Bahia, mas os Conselhos de Contribuintes são um desastre e o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo começou bem, mas decaiu muito.

Por outro lado, a competência federal para legislar sobre o direito financeiro é interessantíssima, e a elaboração de um código deveria ser uma das primeiras preocupações da legislatura ordinária. Seria interessantíssimo colaborar nesse trabalho, principalmente “de fora”... Isto é, fora das correntes políticas.

Mais uma vez muito grato, abraça-o o amigo,

(Rubens Gomes de Sousa)<sup>328</sup>

Com efeito, da leitura dessa carta é possível verificar que a crítica ao então Conselho de Contribuintes parece ser em razão de integrar a estrutura do Ministério da Fazenda, tendo em vista que sua proposta seria de justiça fiscal especializada, no âmbito do Ministério da Justiça, porém sob “bases sólidas” em tribunais administrativos, como se pode depreender do seguinte texto trazido também por Arnaldo Godoy:

---

<sup>327</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, pp. 3-5.

<sup>328</sup> *Ibidem*, p. 4, (carta extraída do arquivo da Fundação Getúlio Vargas, referente a Aliomar Baleeiro, carta de Rubens Gomes de Sousa, datada de 28 de agosto de 1946.

[...]E para voltar a insistir num posto que talvez já se esteja tornando para mim uma obsessão, parece-me que uma boa lei orgânica de tributação de renda só pode funcionar eficazmente com um bom sistema de justiça fiscal. O que temos dispensa comentários. E já que dentro do Judiciário não se pode mais fazer nada em face da Constituição, e que o nosso Judiciário continuará a ser um corpo fechado dominado por um mal entendido “*esprit de corps*”, porque não aproveitar para organizar um sistema de tribunais administrativos em bases sólidas.<sup>329</sup>

A criação de uma Justiça Tributária especializada seria uma alternativa que, de acordo com Sérgio André, tornaria o CARF prescindível, pois ter-se-ia a revisão administrativa no âmbito das DRJ, para matéria fático-procedimental, “deixando-se toda a discussão de fundo jurídico para ser apresentada e apreciada pelo Poder Judiciário”.<sup>330</sup>

Com efeito, considerando, como já se viu no item 3.2, que é pacífico, no âmbito do STF, que o duplo grau de jurisdição não é uma garantia constitucional nem mesmo no processo penal, certamente ter-se-ia uma maior celeridade em um arranjo de processo tributário em que se a DRJ mantivesse a atuação, os contribuintes poderiam ajuizar e contar com um Poder Judiciário mais especializado em matéria tributária. Aliás, tomando como balizador a experiência de alguns entes federativos, o Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial constatou que as varas especializadas são mais céleres na prestação de suas atividades jurisdicionais.<sup>331</sup>

Comparando os modelos de países como Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Itália, Portugal, México e Argentina, o Brasil é o único que não possui Tribunal judicial especializado em matéria tributária, o que, de acordo com Camila Tapias Abrunhosa, lhe permite concluir que o atual modelo “acarreta sérias consequências na eficiência/qualidade de prestação jurisdicional, dada a especificidade e complexidade da matéria fiscal”.<sup>332</sup>

Ou seja, ainda que mantidas todas as instâncias administrativas, a criação de varas especializadas em matéria tributária agregaria uma especialização aos magistrados que,

---

<sup>329</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 5, (arquivo da Fundação Getúlio Vargas, referente a Aliomar Baleeiro, carta de Rubens Gomes de Sousa, datada de 1º de março de 1947).

<sup>330</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 501.

<sup>331</sup> Cfe CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ); INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPER). **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília, DF, 2022, p. 111. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 13 mar. 2022.

<sup>332</sup> TAPIAS, Camila Abrunhosa. Análise comparativa dos órgãos de solução de litígios em matéria tributária: experiências bem-sucedidas. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 269.

certamente, se reverteria em qualidade e eficiência, motivo pelo qual também foi objeto de recomendação por parte da citada auditoria TCU nº TC 038.047/2019-5, a qual, no que diz respeito a esse assunto, assim se manifestou, tomando por base o posicionamento da PGFN:

270. Na visão da PGFN (peça 35, p. 2), o trâmite de processos em meio eletrônico e a disponibilização de informações gerenciais por alguns tribunais têm gerado um incremento de acesso à informação, permitindo a sistematização de dados para fins de subsidiar decisões estratégicas. [...]. Por outro lado, sustenta que o desafio atinente ao congestionamento dos tribunais, aliado à grande ausência de varas especializadas em temas tributários têm contribuído para a morosidade da definição judicial de questões tributárias relevantes e contribuído para a existência de grande dispersão jurisprudencial.

[...]

272. E corroborando a necessidade de especialização, a publicação 'Justiça em números 2019' aponta o direito tributário (dívida ativa, contribuições e outros) entre os assuntos mais demandados no 1º grau (varas) da Justiça Federal. No entanto, no Brasil, não existem varas especializadas em temas tributários conforme recomenda o padrão internacional. As ações contra a União sobre matéria tributária são ajuizadas em varas comuns no foro de domicílio do autor ou no Distrito Federal e, por esse motivo, há dificuldade de acompanhamento dos processos e de definição judicial de questões tributárias relevantes, contribuindo para a existência de grande dispersão jurisprudência, conforme destacou a PGFN.

273. Em seus comentários ao relatório preliminar desta auditoria (peça 132), a PGFN destacou que a necessidade de redução das elevadas taxas de congestionamento no contencioso tributário judicial e a especialização de varas para as causas tributárias são questões de extrema relevância e de inegável interesse social, de maneira que o seu saneamento não interessa tão somente à Fazenda Nacional, mas a toda a sociedade brasileira e ao próprio Poder Judiciário.

[...]

275. Assim, cabe recomendar ao Conselho da Justiça Federal (CJF) e ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ) que avalie a conveniência e a oportunidade de transformar varas federais de competência geral em varas especializadas em matéria tributária, por meio da redistribuição dos processos e sem gerar novos custos, assim como turmas especializadas nessa matéria em todas as seções judiciárias federais.

276. Essa medida não é uma inovação no Poder Judiciário. Pode-se tomar como exemplo a Justiça Federal da 4ª Região, em que houve a transformação de varas federais existentes de competência geral em varas especializadas em matéria tributária, inclusive turmas especializadas no TRF da 4ª Região, com a redistribuição dos respectivos processos e sem gerar novos custos.<sup>333</sup>

---

<sup>333</sup> O relator do já por diversas vezes citado acórdão TCU nº 336, de 2021 – Plenário, Ministro Bruno Dantas, não acatou a proposição da auditoria de criação de varas especializadas por se tratar de apontamento que transcendia o objeto daquela fiscalização, conforme se pode depreender do seu voto: “40. Não obstante os relevantes apontamentos da equipe de auditoria, deixo de acompanhar a proposta de encaminhamento, pois a criação de varas especializadas, isto é, a definição do órgão judiciário para o processamento e o julgamento de causas em razão da matéria é tema afeto à competência jurisdicional e legislativa. Ademais, por se tratar de matéria fixada e alterada por normas constantes da Constituição Federal, do Código de Processo Civil e das leis de organização judiciária, a qual, apesar de impactar, no caso, na arrecadação tributária, em especial na execução fiscal, transcende a seara da fiscalização operacional da administração pública”.

Como se pode depreender, justifica-se a proposta em razão da proporção que o volume de processos tributários ocupa em relação aos processos judiciais de um modo geral. Mas não se pode olvidar ainda que, além de uma melhor qualificação da decisão, a justiça tributária especializada apresentaria também a vantajosidade vislumbrada por muitos pelo fato de ser uma decisão proferida por terceiro imparcial, de modo que se trata de uma proposta que pode assegurar imparcialidade e celeridade concomitantemente, sem custos adicionais, conforme propôs a auditoria retromencionada.

#### 4.4 Julgadores Administrativos

A composição paritária do CARF atual é uma opção política, para ressaltar a imparcialidade do órgão; não se trata, como já abordado, de uma imposição subordinada ao fato de se ter uma Administração Pública norteada pela participação democrática dos cidadãos. Assim, Sérgio André Rocha acrescenta que o modelo paritário “pode acabar por tornar o órgão decisório administrativo em um balcão de defesa de interesses, obscurecendo a sua função de interpretação/aplicação da legislação tributária aos casos concretos”.<sup>334</sup>

Esses problemas, conforme já dito, foram aflorados em 2015, por força da Operação Zelotes, o que motivou o Senador Ataídes Oliveira (PSDB-TO) apresentar uma Proposta de Ementa Constitucional, a PEC nº 112, de 2015, que propunha alterações, dentre outras, ao artigo 37, no sentido de criar órgãos do contencioso fiscal para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, integrados por um membro do Ministério Público Federal e por bacharéis em direito, com idade mínima de 30 anos e 5 anos de experiência profissional na área tributária, que seriam selecionados por meio de concurso público de provas e títulos e que contariam com a garantia da vitaliciedade.<sup>335</sup>

Sem dúvidas que a proposta de um tribunal formado tão-somente por julgadores administrativos deve ser calcada em premissa da imparcialidade própria da Administração Pública, com a previsão de hipóteses de impedimento e suspeição que podem ser até mais

---

<sup>334</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, pp. 434-435.

<sup>335</sup> PEC nº 112, de 2015, arquivada em 21/12/2018, razão do término da legislatura. BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 112, de 2015**. Determina a edição de Lei Complementar para regular o contencioso administrativo fiscal. 21/12/2018 - arquivada ao final da legislatura. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122738>. Acesso em 3 abr. 2022.

amplas do que aquelas já constantes na lei geral do processo administrativo<sup>336</sup>, como já ocorre no Regimento Interno do CARF.

Essa premissa significa dizer, sobretudo, que o simples fato de ser um servidor público da Administração Tributária não caracteriza hipótese de presunção de parcialidade, haja vista que inexistente no direito brasileiro impedimento ou suspeição presumidos. Tal como na legislação processual civil, todas as hipóteses de impedimento, bem como de suspeição, devem estar expressamente previstas em lei<sup>337</sup>. Não por outra razão, o Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento a respeito de não haver suspeição decorrente de mero inconformismo com a decisão e tem tratado com rigor as suspeições de servidor arguidas com mera suposição.<sup>338</sup>

Nesse sentido, convém pontuar que a RFB, como órgão administrativo que detêm o dever legal de exigir que o contribuinte pague o tributo devido, também tem o dever de agir com imparcialidade (princípio da imparcialidade objetiva), resguardando-se o interesse público conforme já mencionado, como também tem o dever de reconhecer a não incidência dos tributos, conforme a lei, tendo em vista que a imparcialidade é imanente à função administrativa<sup>339</sup>. Por conseguinte, os julgadores administrativos, ainda que integrantes dos quadros da RFB, não caracterizam qualquer ofensa à imparcialidade necessária ao julgamento.

Importante se faz destacar que, em termos de julgamento, há sempre margem à atividade de interpretação das normas jurídicas, seja na esfera administrativa ou judicial, em razão das lacunas, omissões e imprecisões dessas normas. Abordando a atitude do agente administrativo em face dos conceitos jurídicos indeterminados, Aurélio Pitanga Seixas Filho traz o pensamento da Ministra Regina Helena Costa no sentido de que, tendo em vista essas imprecisões, a

---

<sup>336</sup> Nos termos do art. 18 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, é impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que: I - tenha interesse direto ou indireto na matéria; II - tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau; ou que III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.

<sup>337</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 99, Belo Horizonte: Fórum, maio/junho de 2019.

<sup>338</sup> Nos termos do AgRg na ExSusp nº 153/DF- agravo regimental na exceção de suspeição nº 2015/0298709-3, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, julgado em 4 de maio de 2016, e do RMS 47.677/ES - recurso ordinário em mandado de segurança nº 2015/0038907-7, relatado pelo Ministro Napoleão Maia Filho, julgado em 15 de dezembro de 2015, citados por Arnaldo Godoy na citada obra *O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado Brasil*.

<sup>339</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário. A Função Fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, pp. 9-10.

interpretação do julgador administrativo não pode ser inquinada de ilegal, pois, segundo ela, há conceitos de valor que exigem uma subjetividade para a adoção de uma decisão apropriada ao caso concreto, mas, ainda assim, não se pode dizer que foi afastada a condição de legalidade, haja vista que há, nesses casos de conceitos vagos e indeterminados, a liberdade de decisão do administrador; e ponderou a Ministra, a respeito da discricionariedade do ato administrativo:

Destarte, para nós, a menção a conceitos indeterminados pela lei pode ou não conduzir à atribuição de liberdade discricionária à administração pública. Pensamos que a solução à questão só pode ser fornecida casuisticamente, tendo em vista o tipo de conceito empregado pela norma. Se não, vejamos. Os conceitos jurídicos indeterminados podem ser classificados em conceitos de experiência e conceitos de valor. E, conforme pretendemos demonstrar, entendemos que, quando se tratar de conceitos de experiência, o administrador, após socorrer-se do processo interpretativo, torna preciso o conceito, não lhe restando qualquer margem de liberdade de escolha de seu significado. Quando estivermos diante de conceitos de valor, diversamente caberá àquele, terminada a interpretação, uma vez restando ainda um campo nebuloso do conceito que esta não foi suficiente para eliminar, definir o conceito por intermédio de sua apreciação subjetiva, que outra coisa não é que a própria discricionariedade.<sup>340</sup>

É bem verdade que a discricionariedade do agente público deve ser reduzida, bem como, sempre que possível, deve-se procurar segregar quem aplica a lei para promover o lançamento de quem interpreta a lei, ao julgar; por essa razão, concorda-se com Sidney Stahl, quando aduz que “a discricionariedade relativa do auditor é fundamental para que possa lançar corretamente, serve para verificar a ocorrência do fato gerador, mas é o contraditório que limita a discricionariedade da autoridade fiscal”<sup>341</sup>, para justificar que a autoridade julgadora não seja a mesma que lança.

É que a discricionariedade administrativa, a margem de discricionariedade na interpretação da lei, não pode jamais comprometer a imparcialidade que norteia a Administração Pública. Nessa toada, pontua Sérgio André: “A impessoalidade e a imparcialidade do órgão administrativo prescindem da composição paritária. Acreditamos que

---

<sup>340</sup> COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. **Revista de Direito Público**, n. 95, São Paulo, jul-set. 1990, p. 134, *apud* SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga, Op. cit, pp. 26-27.

<sup>341</sup> STAHL, Sidney. Redução do contencioso administrativo fiscal: alteração na estrutura do Carf, imparcialidade e o novo CPC. *In*: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

esta se trata de criação do legislador ordinário de modo que pode ser suprimida a qualquer momento por lei ordinária”.<sup>342</sup>

Deve-se ainda atentar para o fato de que o voto pode vir a sofrer o chamado pela análise econômica do direito de “dilema de agência” ou “problema principal-agente”<sup>343</sup>, porque o julgador, seja ele no âmbito administrativo, seja ele no âmbito judicial, representa o Estado, é contratado pelo Estado e deve agir no interesse desse Estado, porém pode agir conforme outros interesses.

Mas há quem vislumbre problemas de natureza ética, como já dito em relação ao entendimento de João Aurino de Melo Filho, que entende que o atual critério de seleção tem por enfoque o controle e o comando do processo administrativo, o que ensejaria uma inclinação favorável à Fazenda Nacional, motivo pelo qual sugere que a escolha recaia sobre Advogados Públicos, com formação jurídica e melhor vivência do contraditório e ampla defesa<sup>344</sup>. Segundo João Aurino, no CARF, os problemas éticos são atenuados em relação à primeira instância no âmbito da RFB; todavia, entende que tais problemas ainda persistem, porque ambos os órgãos estão subordinados à estrutura do então Ministério da Fazenda, atual Ministério da Economia.<sup>345</sup>

A partir dessas preocupações, surgem proposições, como a manutenção da paridade e inclusão de um terceiro grupo de conselheiros concursados, considerando um modelo de colegiado ímpar, tribunal administrativo com concurso para carreira independente, desvinculando-se do cargo de auditor.<sup>346</sup>

---

<sup>342</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 499.

<sup>343</sup> Ivo Gico Jr define que esse problema surge quando “o principal” contrata “o agente” para desempenhar uma atividade em seu nome e no seu interesse, mas, em razão de uma assimetria de informação, que por sua vez diz respeito a um risco moral e uma seleção adversa, esse “agente” pode atuar de forma diversa daquela para a qual foi contratado, importando uma conduta caracterizada por um conflito de interesses. *In* GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba/SP: Foco, 2020, pp. 34-35.

<sup>344</sup> MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários**. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 261.

<sup>345</sup> *Ibidem*, p. 263.

<sup>346</sup> BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. *In*: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 48.

A proposta de um colegiado em que apenas parte deste seja formada por um terceiro grupo de julgadores administrativos concursados soa melhor do que aquela apresentada por João Aurino, de exclusão total dos Auditores Fiscais, porque tais profissionais têm mais familiaridade com a discussão probatória relativa ao lançamento de ofício e, conforme constatado pelo Diagnóstico no Contencioso Administrativo<sup>347</sup>, predominam no CARF as matérias fático-probatórias. Do referido diagnóstico do contencioso administrativo, cuja pesquisa abrangeu, inclusive, a composição dos tribunais administrativos de alguns Estados e Municípios destaca-se:

Os representantes do Fisco são, normalmente, escolhidos diretamente dentre os servidores da carreira de auditor fiscal. Excepcionalmente, há casos em que são elaboradas listas prévias. Em geral, essas listas contêm apenas representantes do Fisco. Há, porém, um caso peculiar: o município do Rio de Janeiro, onde, ao invés de se escolherem os representantes do Fisco dentre auditores fiscais, escolhem-se dentre “cidadãos de notório conhecimento jurídico ou de legislação tributária” (art. 2º, §1º, Portaria SMF n. 2.694/2011 do Rio de Janeiro).

Já os representantes dos contribuintes são escolhidos dentre uma lista tríplice elaborada por entidades representativas da sociedade civil. Há várias entidades que podem elaborar essas listas. Algumas legislações são mais específicas e apontam nominalmente as entidades que têm essa competência. Outras legislações são mais genéricas e consignam serem as “entidades representativas do contribuinte” responsáveis por essa nomeação. Das entidades nomeadas, a maioria é ligada a setores produtivos (industrial, comercial e de transporte).<sup>348</sup>

Mencionado diagnóstico contou, também, com pesquisa feita junto a julgadores, advogados, auditores, procuradores, além de contribuintes pessoas físicas e jurídicas e, dentre as perguntas, foi questionado qual seria a melhor forma de nomeação de julgadores administrativos; o resultado foi que, em um total de 129 respondentes, 56,6% opinaram pela nomeação por concurso público, seguido do percentual de 24,8% que apoiam a indicação paritária.<sup>349</sup>

Seguindo esse entendimento de órgãos de contencioso administrativo fiscal integrados por servidores públicos concursados para essa finalidade, com formação em direito e experiência profissional na área tributária, há também quem defenda, como Everardo Maciel,

---

<sup>347</sup> BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID), **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: 29 abr. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio-completo>. Acesso em 3 jun. 2022, p. 109.

<sup>348</sup> *Ibidem*, pp. 111-112.

<sup>349</sup> *Ibidem*, pp. 101-106.

que tais órgãos devam ser vinculados ao Ministério da Justiça ou Secretaria de Justiça, no caso dos Estados e Municípios.<sup>350</sup>

Helena Taveira Torres, por sua vez, não se manifesta contrário a manter o CARF inserido na estrutura do Ministério da Economia, desde que haja separação funcional em relação à RFB; tampouco é contrário à paridade no órgão, aduzindo que também os advogados são profissionais comprometidos com seu Estatuto (Lei nº 8.906, de 1994), cujo artigo 30 prescreve uma atuação com “independência em qualquer circunstância”, o que segundo ele, “coincide com as mais virtuosas expectativas que recaem sobre quaisquer tribunais administrativos”. Contudo, acrescenta que essa composição paritária poderia, sim, ser substituída por um modelo que atribuísse independência, imparcialidade, inamovibilidade e irredutibilidade de salários, tal como ocorre na Itália, Argentina, Estados Unidos, Portugal e Canadá, e conclui:

Quanto à escolha dos membros, a meu ver, **a forma mais isenta de provimento das funções de conselheiro é que se faça por processo seletivo, dos conselheiros da Fazenda e dos contribuintes, autonomamente, na forma de “concurso público.**

[...]

Para a seleção de advogados, a suprir as futuras vagas, na condição de “conselheiros representantes dos contribuintes”, o provimento das funções igualmente poderia ser feito por concursos públicos de provas e títulos, com livre acesso a todos os advogados inscritos na OAB com mais de cinco anos de experiência comprovada em matéria tributária.

As indicações das confederações, ainda que previstas em lei, não podem prosperar na hipótese de atividade remunerada. A Constituição, prescreve, no art. 37, II, que a investidura em qualquer cargo ou emprego (e não fez exclusão dos temporários) faça-se preferencialmente por “aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei [...]”. de se ver, a motivação da escolha deve ser a capacidade para assunção das funções, aferida por processo seletivo aberto para toda a coletividade, com transparência, “de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego”, ou seja, conforme o tipo de tributo de especialidade das câmaras do Conselho.

[...] O preparo e a qualificação devem ser aferidos, com abertura de acesso, por certame de seleção amplamente livre para todos aqueles quem se sintam aptos a cumprir esta missão.

O Processo seletivo pode surpreender. Estou certo que múltiplos talentos podem ser revelados. Para muitos, a remuneração proposta é adequada. E penso nos profissionais que se encontram em etapas de formação acadêmica, como doutorandos, por exemplo. Ou mesmo no caso de aposentados e que possuem avançado amadurecimento na área.

---

<sup>350</sup> MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a Solução? *In*: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017, pp. 176-177.

Diga-se o mesmo de profissionais que não advogam contra a União e outros.”<sup>351</sup>. (grifo nosso)

Ressalte-se que esse texto do Heleno Torres foi escrito em maio de 2015, ou seja, ao tempo em que o CARF estava paralisado pela Operação Zelotes, porém logo após a publicação do Decreto nº 8.441, de 2015, que estabeleceu a remuneração dos conselheiros indicados pelas confederações.

Sérgio André também tem se posicionado a favor de concurso público para os julgadores do CARF, defendendo que “Julgador imparcial é julgador independente” e, à semelhança de Heleno Torres, propõe algumas garantias para assegurar essa independência. Porém, para ele, além da inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos e subsídios, os julgadores administrativos deveriam ter as garantias constitucionais dos juízes, como vitaliciedade, nos termos do artigo 95 da Constituição Federal.<sup>352</sup>

A mudança proposta por Sérgio André inclui os representantes da Fazenda, que já são servidores concursados, porque, segundo ele, esses conselheiros, após o fim do mandato, podem vir a sofrer sanções políticas, inclusive a não recondução, acaso não julguem conforme a posição de seus chefes e conclui: “Dessa maneira entendemos, e não é de agora, que o modelo de “representação” é patológico e deveria ser extinto, sendo substituído por uma seleção de julgadores, todos eles, por concurso público”.<sup>353</sup>

Com efeito, o modelo de mandato permite às representações pronunciarem-se sobre a não recondução e, em tese, pode implicar juízos de valor por parte dos representados, que são ouvidos para manterem a representação, opinando pela recondução, ou procederem a substituição. Tal oitiva prévia à recondução não é de todo ruim, porque permite uma averiguação do desempenho do Conselheiro, o que poderia ser feito, por exemplo, pelo Comitê de Seleção de Conselheiros, com base em critérios objetivos, prescindindo-se da manifestação das representações.

Quanto às sanções “políticas” da Administração, após o retorno do conselheiro fazendário a sua origem, não se pode conceber um modelo pressupondo que as anomalias serão

---

<sup>351</sup> TORRES, Heleno Taveira. Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível. **Revista Consultor Jurídico**. 13 maio 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivel>. Acesso em 25 maio 2022.

<sup>352</sup> ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 500.

<sup>353</sup> Ibidem, pp. 500-501.

a regra, porque o Auditor-Fiscal que deixa de ser conselheiro, a rigor, volta a ser o mesmo Auditor-Fiscal de antes, inclusive em relação a sua unidade de lotação. Além disso, existem mecanismos próprios para se tolher “perseguições” no serviço público.

Nesse sentido, é de se reconhecer que o servidor público tem suas atividades ligadas aos interesses da Administração, de forma que não se pode reconhecer ao ex-conselheiro, por exemplo, o direito a retornar ao cargo ou a função que exercia antes de ser conselheiro, porque deve prevalecer o interesse da Administração em detrimento do interesse do servidor. Ademais, quando o conselheiro fazendário retorna à RFB, ele está vinculado aos atos normativos daquele órgão, de forma que os atos que fundamentavam seus posicionamentos adotados no âmbito do CARF podem não ser aqueles que venham a ser adotados na RFB, mas não por pressão política, e sim por uma vinculação de atos normativos.

Na esteira desse raciocínio, reflexos maiores podem vir a sofrer os conselheiros representantes dos contribuintes, porque aqueles que retornarem à atividade da advocacia quando deixarem o mandato devem estar alinhados para defender as teses de exoneração do crédito tributário. Por conseguinte, eventual contratação de acordo com as regras do mercado pode levar em conta os seus posicionamentos como conselheiro, o que, de certa forma, importa “pressão intelectual”.

Por essas razões, sob o aspecto da imparcialidade, não se cogita alternativa melhor do que a seleção por meio de concurso público, formando um quadro próprio de julgadores administrativos. Contudo, até mesmo quem defende essas propostas reconhece que existem entraves para além dos interesses políticos e econômicos divergentes, porque há de se reconhecer os custos dos tribunais administrativos e compará-los com o custo para orçamento público e novos cargos.<sup>354</sup>

Os custos com novos cargos, por sua vez, ainda precisam ser avaliados em um cenário, desejável, de redução gradual de estoques de processos para julgamento, pois a tendência será uma redução proporcional no número de julgadores, o que pode não justificar a realização de concurso público específico para tal fim. Portanto, um quadro de julgadores administrativos

---

<sup>354</sup> BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017, p. 48.

seria a solução mais próxima da imparcialidade, porém requer que sejam sopesados outros aspectos, sobretudo de natureza financeira e orçamentária para o Estado contratante.

#### 4.5 Decisão de desempate efetuada por juiz togado em integração de instâncias

Considerando as dificuldades para se criar uma carreira própria para julgadores e até mesmo justificativas para tal, se o número de conselheiros for reduzido, é possível se assegurar a imparcialidade nos julgamentos, com a criação da figura de um “recurso necessário” à primeira instância judicial, todas as vezes que a decisão final do CARF, ou seja, que a decisão das turmas da CSRF ou do Pleno, resultarem em empate de votações.

Com enfoque em uma justiça tributária especializada, Sidney Stahl propôs uma comissão formada por juristas, especialistas da RFB, contadores, professores e magistrados para dar suporte aos julgadores do CARF, cuja decisão seria tomada como a decisão de 1ª instância judicial, de forma que esse magistrado poderia homologar a decisão administrativa, submetê-la a um novo colegiado no Judiciário, que por sua vez seria especializado em questões tributárias, ou ainda suscitar exame por esse comitê consultivo.<sup>355</sup>

Entretanto, o que ora se propõe não envolve uma comissão de juristas, o que, do ponto de vista da economia de recursos, torna-se mais vantajoso; tampouco acarretar-se-á sobrecarga ao Poder Judiciário, pois somente as decisões que, antes da Lei nº 13.988, de 2020, eram decididas pelo voto de qualidade e, portanto, eram submetidas ao crivo jurisdicional, voltariam a ser submetidas à decisão judicial.

Em termos numéricos, por meio dos dados abertos divulgados pelo *site* do CARF, é possível se identificar que apenas 7,2% das decisões ocorriam por voto de qualidade em 2017, e que, em 2019, referido percentual caiu para 5.3%<sup>356</sup>. A partir da vigência dessa lei, que na prática alterou o resultado dos julgamentos dos processos de exigência do crédito tributário, esses percentuais sofreram alterações, embora pouco significativas, porque, como o órgão possuía uma limitação para julgamento de processos em sessões não presenciais e esses

---

<sup>355</sup> STAHL, Sidney. Redução do contencioso administrativo fiscal: alteração na estrutura do Carf, imparcialidade e o novo CPC. *In*: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017, pp.149-150.

<sup>356</sup> Slide 13 dos Dados Abertos do CARF. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos**. Atualizado em 22 jun. 2022. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202206-final.pdf>. Acesso em 2 jul. 2022.

julgamentos ocorreram no segundo semestre de 2020 e ao longo de 2021, nenhuma sessão presencial ocorreu, por força da pandemia.<sup>357</sup>

Mas o impacto dessa proposta, em termos de volume de processos que seriam submetidos ao Judiciário, certamente é menor do que 1,6%, por exemplo, dos acórdãos julgados em 2021 (percentual equivalente às decisões classificadas por “Empate – Lei 13988/2020” nos dados abertos), que corresponderam a 30.477 processos.<sup>358</sup>

Diz-se menor do que 1,6%, porque nesse percentual estão incluídas todas as decisões proferidas pelo CARF naquele ano. Entretanto, a proposta é no sentido de que, das decisões de empate proferidas nos processos julgados no âmbito das turmas ordinárias ou extraordinárias do CARF, haja um “recurso necessário”, à semelhança do recurso de ofício, da lavra do presidente da turma, para a turma da CSRF correspondente à mesma seção de julgamento.

Assim, caberia à instância especial uniformizadora decidir sobre a tese prevalecente, quando houvesse empate nas decisões de turmas ordinárias e extraordinárias e, de igual forma, caberia “recurso necessário”, da lavra do presidente do CARF, que é o presidente das três turmas da CSRF, desta feita à primeira instância judicial, para que um magistrado decidisse em caso de empate nas decisões de turmas da CSRF.

Salienta-se que, embora o número de processos seja bastante reduzido, até mesmo em relação ao que ocorria antes da alteração legislativa de 2020, o fato é que, em termos de valores, os processos decididos pelo voto de qualidade, que atualmente passaram a ser pelo empate a favor dos contribuintes, são aqueles de maior valor, conforme notícia a Auditoria do TCU (TC 038.047/2019-5), confrontando os dados do CARF com matéria veiculada em mídias sociais, além de acrescentar a sua justificação:

197. Todavia, cabe abrir um parênteses, pois, em recente estudo do Insper (‘Análise de recorrência dos votos de qualidade no Carf’ – peça 109), veiculado em 8/5/2020 no site do Jota (‘Estudo mostra que voto de qualidade é mais usado em casos de maior valor’ – peça 108), os resultados revelaram que os casos decididos por voto de qualidade têm valor 3,6 vezes maior que os demais. Ou seja, os números apresentados

---

<sup>357</sup> A limitação deixou de existir por meio da Portaria ME nº 3.125, de 7 de abril de 2022. BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria ME nº 3125, de 07 de abril de 2022**. Publicado(a) no DOU de 11/04/2022, seção 1, página 17. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=123580>. Acesso em 2 jul. 2022.

<sup>358</sup> Slides 12 e 13 dos Dados Abertos do CARF. BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos**. Atualizado em 22 jun. 2022. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202206-final.pdf>. Acesso em 2 jul. 2022.

pelo Carf aos pesquisadores do Insper levaram à confirmação da hipótese destes de que o voto de qualidade é mais frequente em casos de maior valor.

198. Fechando os parênteses, interessante questão que remanesce é sobre o porquê de processos com maior valor atraírem decisões com mais atrito, com aparentes votos de bancada, em que fiscais e contribuintes defendem interpretações antagônicas e, sobre o ponto, quer parecer que a explicação seja pelo fato de que, do ponto de vista qualitativo, tais situações relacionam-se com os casos polêmicos de ‘planejamentos tributários criativos, minuciosamente montados por consultores contratados a peso de ouro por grandes empresas e conglomerados, esquadrinhando possíveis ‘brechas’ na legislação tributária, que, apesar de legítimo, se admite o risco de enxergar ‘brechas’ onde elas não existem, e por isso ser autuado’, conforme explica o artigo ‘O voto de qualidade no Carf e o PL 6.395/2019 do Senado’ (peça 100).<sup>359</sup>

Assim, a proposta adotaria, como critério de desempate, a decisão de um juiz federal, levando ao conhecimento do Poder Judiciário as teses que, por força do já repisado artigo 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, hoje sequer são submetidas ao pronunciamento judicial.

É de se destacar que o critério de desempate por meio de um membro do Judiciário não é questionado quando ocorre, por exemplo, no âmbito dos Tribunais Superiores; isso porque os Ministros são terceiros imparciais na lide, sendo nomeados segundo critérios estabelecidos na Constituição e a decisão de desempate somente ocorre em situações excepcionais, já que os colegiados têm composição ímpar<sup>360</sup>. Além de levar a discussão polêmica, que ensejou empate nas votações, ao conhecimento do Poder Judiciário, a proposta ainda promove uma integração

---

<sup>359</sup> Cfe Relatório de Auditoria TC 038.047/2019-5 in BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 336/2021 - Plenário**. 24 fev. 2021. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/acord%25C3%25A3o%2520336%252F2021/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em 3 jul. 2022.

<sup>360</sup> ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – violação ao critério paritário. Considerações de *lege ferenda*. **Revista Direito Tributário Atual**, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, ano 2017, n. 37, pp. 363-385. “Na maioria dos casos, nos Tribunais Superiores, o presidente é eleito por seus pares, em sistema rotativo, que respeita a senioridade ou antiguidade no cargo. Esse critério faz com que haja previsibilidade na definição do presidente e impede que haja conflitos políticos na eleição. No entanto, há uma diferença relevante em relação ao CARF: os tribunais do Poder Judiciário não são órgãos paritários (7). São compostos por Ministros nomeados, segundo os critérios constitucionais, e não representam os interesses dos envolvidos nos processos em julgamento. O voto de qualidade do Presidente assume uma faceta trivial, de desempate, entre juízes que foram nomeados segundo critérios estabelecidos na Constituição e sem relação – direta e indireta – com os interesses em julgamento. Da mesma forma, os Tribunais, e seus colegiados de julgamento, são compostos por número ímpar de juízes, o que dificulta a ocorrência de empates. Como consequência, o voto de desempate apenas será necessário em situações excepcionais e contingentes, nas quais um dos julgadores não proferir voto”. Nota 7: O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a paridade então existente entre os juízes classistas na Justiça do Trabalho, extinta pela Emenda Constitucional n. 24/1999, determinou que a observância ao mandamento da paridade seja “observado para que não haja desequilíbrio” entre as partes no processo. Mesmo no revogado art. 116, que tratava dos juízes classistas, a paridade era mantida, sendo que a presidência da Junta de Conciliação e Julgamento era de competência de um juiz do trabalho. Não havia, e esse era o intento constitucional, prevalência de qualquer das partes, seja empregador, seja empregado, estando ambos os interesses submetidos ao poder de desempate do magistrado concursado. Cf. STF, Tribunal Pleno, ADI n. 2.149-MC, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 31.10.2003.

de instâncias que, dada a natureza do recurso de cunho forçado, poderia dispensar a necessidade de garantia de instância, além das custas recursais.

Por fim, entende-se que a medida dispensa alteração constitucional, haja vista o disposto no artigo 109, inciso I, da Constituição Federal, pois seriam causas que a União seria necessariamente autora, figurando como réu o sujeito passivo. Assim, a proposta poderia ser implementada por meio de alteração ao Decreto nº 70.235, de 1972, sendo importante manter o artigo 25, § 9º, desta norma legal, para os processos de representação de nulidade conforme mencionado no item 2.2. Por conseguinte, dever-se-ia fazer essa ressalva no referido § 9º, além de acrescentar dispositivos que poderiam ser nos seguintes termos:

Art. X1. Havendo empate no resultado do julgamento, caberá ao Presidente de turma submeter a matéria ao reexame:

I - da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face de decisão de turma ordinária ou extraordinária;

II – da Seção Judiciária da Justiça Federal de Primeira Instância da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte, em face de decisão de turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do Pleno.

§1º O recurso de remessa necessária será interposto mediante declaração na própria decisão.

§2º Previamente à remessa dos autos, o sujeito passivo e a Fazenda Nacional serão cientificados para apresentar manifestação, no prazo de 15 dias.

§3º A manutenção da suspensão da exigibilidade, enquanto não proferido o julgamento judicial do reexame não dependerá da prévia apresentação de garantia.

§4º Não cabem, no reexame judicial, a condenação ao pagamento de honorários, nem o pagamento de custas

§5º Da sentença que decidir o mérito do litígio, nos termos do II, cabe apelação com o tratamento dispensado pelo art. 1009 e seguintes da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

Essa proposta importa, ainda, alterações no que diz respeito à coisa julgada administrativa, pois deixam de ser definitivas as decisões de turmas da CSRF e do Pleno, cujo resultado de votação seja empate. Em face disso, será preciso alterar o disposto no artigo 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, para contemplar mencionada situação, o que poderá ocorrer nos seguintes termos:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I – de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; e

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial, ressalvado disposto no §2º.

§ 1º Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício e as decisões de segunda instância na parte que não for objeto do recurso especial ou necessário.

§2º Na hipótese de que trata o art. X1, inciso II, a decisão da Turma da CSRF tornar-se-á definitiva somente após a publicação da decisão de reexame pelo Poder Judiciário.

Feitas essas considerações, acredita-se que será possível se obter julgamentos com maior celeridade e eficiência, além de serem tais julgamentos menos passíveis de questionamentos no que toca à imparcialidade, haja vista toda a discussão já trazida em torno do julgamento proferido pela Administração Tributária.

## CONCLUSÕES

O CARF é um órgão externo à estrutura responsável pelo lançamento do crédito tributário, que é a RFB, e representa a segunda instância administrativa fiscal federal, bem como uma terceira instância uniformizadora de jurisprudência, a dita instância especial, ficando a primeira instância julgadora administrativa a cargo da RFB. No total, no curso do processo administrativo fiscal federal, há até três instâncias julgadoras, exceto para os processos que discutem crédito tributário até sessenta salários-mínimos ou de baixa complexidade, que são julgados em duas instâncias, no âmbito da RFB.

No Brasil, a essas três instâncias administrativas podem se somar mais quatro instâncias judiciais, em um sistema de jurisdição una, em que o processo administrativo fiscal não é aproveitado quando o contribuinte, insatisfeito com a decisão administrativa, ingressa com ação judicial para discutir a mesma exigência fiscal, podendo ainda ingressar no Judiciário antes ou concomitantemente ao processo administrativo fiscal.

Assim, o modelo brasileiro, no tocante à estrutura do processo administrativo fiscal e seu inter-relacionamento com o processo judicial, é único, diferente do modelo francês, em que não há a submissão do administrativo ao judicial, já que são jurisdições distintas; e, nos modelos de jurisdição una, o que se verifica são estruturas mais enxutas, ao menos em termos de instâncias, pois há modelos, como o americano, por exemplo, em que são disponibilizadas várias opções de discussão do litígio tributário, mas essas não são concomitantes.

Há casos, como o Canadá, em que há o duplo grau de jurisdição administrativa, mas o recurso é passível de julgamento em uma justiça especializada, que é irrecorrível no caso de processos de pequeno valor. Na Argentina, há uma integração entre a segunda instância administrativa e a segunda instância judicial, por meio de um recurso extensível também à Fazenda Pública. Espanha e Alemanha filtram o que vai para o Judiciário, porque obrigam a revisão administrativa, o que também apresenta ganhos em termos de tempo e custos. Portugal, embora tenha até três instâncias de jurisdição administrativa, também apresenta um modelo mais eficiente porque essa justiça administrativa especializada exclui da jurisdição comum os processos como regra geral, mantendo, nessa jurisdição, apenas os casos em que se discute crimes. Além disso, como a primeira instância é monocrática, também se pode identificar ganhos em termos de celeridade.

Ou seja, por uma pequena amostragem, já é possível perceber que há espaço para aperfeiçoar o modelo do processo tributário brasileiro em termos de arranjos institucionais.

No que tange à composição das instâncias administrativas, tem-se um modelo de representantes exclusivamente da Fazenda Nacional na primeira instância e, no CARF, há uma representação paritária com indicações efetuadas pela Fazenda Nacional e pelas Confederações Nacionais representativas de categorias econômicas e Centrais Sindicais.

O modelo de composição das instâncias julgadoras administrativas verificado na experiência internacional é bastante diversificado, como também o é a forma de exercício da atividade de julgador, havendo países, como Portugal, que asseguram as mesmas garantias dos magistrados aos julgadores administrativos. A Argentina também apresenta igual preocupação e em nenhum dos países pesquisados há um modelo semelhante ao do Brasil.

Embora apresente problemas, o processo administrativo fiscal é importante para a Administração Tributária, porque é uma forma de controlar a legalidade de seus atos, além de evitar honorários sucumbenciais à União. Para os contribuintes, as vantagens também são expressivas, porque, além da gratuidade, configura uma oportunidade de discutir o lançamento de ofício com a exigibilidade suspensa, pois há a dispensa de garantia para o crédito tributário. Logo, deve-se descartar qualquer proposta que elimine o processo administrativo fiscal. Ao contrário, essas razões justificam o seu aperfeiçoamento para que se produza a prestação de serviço público de uma forma satisfatória, no sentido de atender aos interesses a que se presta.

Os problemas vislumbrados no contencioso tributário administrativo e judicial são de ordem estrutural, em termos de instâncias, bem como de composição, no que tange à forma como são escolhidos os julgadores administrativos, bem assim no que diz respeito ao regime de vinculação com a Administração Tributária.

Em termos estruturais, não é de hoje que o Brasil e os brasileiros enfrentam um ritmo demorado e pouco eficaz para a solução de litígios, já que, há mais de 10 anos, pelo menos, a Administração Tributária arrecada menos de 5% (cinco por cento) do crédito tributário constituído que reconhece ser devido à União, após todas as instâncias julgadoras administrativas. Esse elevado lapso temporal gera um desestímulo à arrecadação espontânea, pois, se o processo administrativo fiscal fosse julgado no tempo fixado na lei, que é de 360 dias por instância, provavelmente, a tomada de decisão do contribuinte, frente a situações de dúvidas

ou mesmo de discordância em relação à interpretação da legislação tributária, acarretaria recolhimento mais rápido ou pacificação de um entendimento por parte da Administração Tributária.

Por conseguinte, como não recebem uma tempestiva resposta para os seus pleitos, os contribuintes litigam mais e cria-se um comportamento cíclico, tendo em vista que o resultado é um aumento no volume dos processos e, por conseguinte, um aumento na demora na solução de litígios.

O aumento de litígios administrativos fiscais traz consequências imediatas também para o processo judicial tributário, sobretudo para as execuções fiscais, e o não aproveitamento do processo administrativo por ocasião da discussão do mesmo mérito no judiciário acarreta perda de tempo e de recursos humanos e financeiros. Aliás, no que diz respeito à efetividade das execuções fiscais, sob o ponto de vista do interesse público da União em arrecadar para fazer frente aos gastos públicos, evidencia-se ainda um modelo insatisfatório.

O modelo paritário de composição do CARF também é alvo de críticas, tanto em relação aos representantes da Fazenda, quanto em relação à representação dos Contribuintes. O efeito final dessas críticas é uma descrença na imparcialidade dos julgadores, que culminou com a execração do voto de qualidade na maioria dos casos julgados pelo CARF e o assentimento, por meio de alteração legislativa, de uma forma de decidir que não encontra similitude na experiência internacional.

Essa descrença na imparcialidade dos julgadores, além de prejudicar a imagem institucional dos órgãos envolvidos, gera um sentimento de insatisfação da parte de quem não logrou êxito, a qual, em sendo o sujeito passivo, é estimulado a ingressar em juízo, o que, por sua vez, prejudica o processo tributário judicial, motivo pelo qual também se tornam recomendáveis mudanças no modelo de composição dos colegiados do CARF ou, ao menos, na forma de resolução nos casos de empate de julgamento.

Entretanto, o modelo paritário existe desde a criação do Segundo Conselho de Contribuintes, há mais de noventa e cinco anos, muito embora, àquela época, as decisões podiam ser revistas por ato do Ministro da Fazenda. De igual forma, desde o surgimento desse modelo paritário, o desempate sempre foi decidido por meio do voto de qualidade do presidente

de turma. Diferenças ocorrem em relação à forma de designação atual pois, originalmente, presidente e vice-presidente do Conselho eram eleitos anualmente pelos pares.

Atualmente, a competência do CARF decorre do que é decidido no âmbito das DRJ, porque nem mesmo o Decreto nº 70.235, de 1972, matriz legal do processo administrativo fiscal federal, tem sido atualizado frequentemente. Esse Decreto foi regulamentado pelo Decreto nº 7.574, de 2011, que também não está atualizado. Em síntese, tramitam pelas DRJ e CARF os processos de determinação e exigência de crédito tributário e processos de pleitos dos contribuintes de reconhecimento de direito creditório. Para os primeiros, a partir de 14 de abril de 2020, o empate importa insubsistência do lançamento; para os de reconhecimento de direito creditório, vige, como critério de desempate, o voto de qualidade do presidente de turma, que é um representante de Fazenda Nacional.

Ademais, não se pode olvidar que há processos que nascem no CARF e não seguem o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, mas sim a Lei nº 9.784, de 1999, previstos para os casos em que há descumprimento do Regimento Interno do CARF, sobretudo nas situações em que há representações, em nome da legalidade do ato administrativo, para que o colegiado se pronuncie sobre os fatos apurados, em regra, impedimentos de conselheiros. Tal hipótese, embora não seja usual, justifica a necessidade, para colegiados pares, de previsão de um critério de desempate que não seja a do *in dubio pro contribuinte*, porque há processos em que sequer se discute um pleito do contribuinte.

Com foco na celeridade processual, com a consequente redução da temporalidade dos processos, bem como na uniformização da jurisprudência, o CARF tem avançado de forma considerável. Contudo, considerando que ainda há uma elevada temporalidade e um volume expressivo de processos administrativos fiscais pendentes de julgamento, muito embora se verifique tendência de redução, é necessário se rever o atual modelo do contencioso administrativo. Essa tendência de redução leva ainda a uma preocupação com o número de julgadores, uma vez que, atualmente, o órgão conta com cento e oitenta julgadores, número que, aliás, não guarda similaridade com a experiência internacional.

Para as turmas da CSRF, foi preciso adotar práticas de aproveitamento dos julgadores, justamente por não ter acervo de processos para sortear a eles mensalmente, ao passo que, em razão da sistemática de remuneração dos conselheiros dos contribuintes, necessita-se realizar

sessão de julgamento e sorteio de processos todos os meses. Portanto, ao se pensar em um novo modelo de colegiado e de sua forma de composição, é preciso cogitar uma situação de não haver acervo para sortear a todos os conselheiros de uma seção ou instância, ou mesmo vislumbrar que o quadro de julgadores pode vir a ser reduzido ao longo do tempo, pela diminuição do acervo.

Interessante observar que, atualmente, os julgadores, quando representantes dos contribuintes, se forem advogados, precisam se licenciar da OAB, tendo em vista a gratificação percebida a partir de 2015, o que, em que pese representar regra para integridade para o órgão, acaba por dificultar a indicação pelas Confederações e Centrais Sindicais, haja vista as constantes vagas nos quadros divulgados pelo sítio do órgão.

A pouca atratividade para exercício do mandato também ocorre em relação à representação da Fazenda Nacional, porque os dados revelam que, para ambas as representações, mais da metade do corpo de conselheiros não fica no órgão pelo tempo máximo do seu mandato, o que implica dizer que há um número considerável de renúncias, corroborando a necessidade de rever também o modelo sob esse aspecto, tendo em vista que a experiência agregada pelo exercício do mandato não se reverte em prol do Estado.

A revisão do modelo, por sua vez, deve tomar em conta o princípio da legalidade e seus desdobramentos, pois, se a Administração Tributária deve pautar seus atos com base na lei, daí decorrendo a presunção de legalidade do ato administrativo, torna-se importante refletir, por exemplo, sobre a regra segundo a qual o empate nas votações determina que o ato de lançamento de ofício deve ser anulado. Isso porque, se é pacífico na legislação, na jurisprudência e na doutrina que tributo não importa penalidade por ato ilícito, não existe justificativa, sob o ponto de vista da deontologia jurídica, a corroborar o disposto no artigo 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, trazido pela Lei nº 13.988, de 2020.

O princípio da legalidade ainda tem lugar quando se busca os interesses subjacentes ao modelo ideal de contencioso administrativo e, nesse sentido, deve-se trilhar sempre os caminhos que levem ao interesse público, assim considerado aquele determinado pela lei que, em um Estado Democrático de Direito, representa a vontade do povo. No âmbito do direito tributário, é preciso trazer à tona o interesse de arrecadar recursos para custear o funcionamento do Estado, além da própria redistribuição de rendas e riquezas.

Na República Federativa Brasileira, a dignidade da pessoa humana tem um valor primordial. Porém, não se pode conceber a dignidade da pessoa humana em um Estado Democrático de direitos sem observar os objetivos fundamentais de que trata o artigo 3º da Constituição Federal, daí por que é preciso conciliar o interesse de manter o bem-estar social, garantir a dignidade da pessoa humana, sem descuidar, ainda, do desenvolvimento nacional que, por sua vez, importa desenvolvimento econômico e, no caso em apreço, desenvolvimento econômico dos sujeitos passivos.

Em outras palavras, o Estado não consegue assegurar liberdade, segurança, cidadania, propriedade privada ou qualquer outro direito fundamental sem recursos financeiros que lhe permita desenvolver suas atividades, motivo pelo qual, sob o ângulo do direito tributário, é de se pensar interesse público como interesse de arrecadar, porém arrecadar o tributo devido, nos termos da lei.

Por conseguinte, quando as atenções se voltam para o interesse público a nortear o processo tributário, administrativo ou judicial, não deve ser outra a conduta senão aquela que busca assegurar a legalidade do ato administrativo de forma imparcial, no sentido de se manter a exigência tributária fixada em lei, garantindo-se uma arrecadação justa, cancelando-se, por conseguinte, aquelas exigências cuja interpretação da autoridade lançadora não se coadunam com a lei, ou aquelas para as quais o sujeito passivo logra demonstrar serem indevidas, bem como quando este evidencia o seu direito creditório.

Além disso, o cuidado com o atendimento ao interesse público importa a prestação de serviços públicos de maneira eficiente. A busca por essa eficiência, por sua vez, significa discutir o princípio do livre acesso à justiça, o que se deve fazer segundo a concepção de que ao legislador é defeso obstar o acesso de todo aquele que busque do Estado a resolução de um conflito, seja como outro particular, seja como o próprio Estado, por meio de um processo célere, seguro e justo.

Nesse contexto, o processo administrativo fiscal não pode ser óbice para esse acesso ao Poder Judiciário, o que não significa dizer que não possa ser concebido como uma alternativa para a resolução dos litígios, tendo em vista que também nele se exigem as garantias do devido processo legal, daí se incluindo o contraditório e da ampla defesa.

A alternativa do processo administrativo fiscal, se oferecida de forma célere e imparcial, certamente contribui para o aperfeiçoamento, inclusive, do “acesso à justiça”. A celeridade, por sua vez, pode ser alcançada com a redução de algumas das atuais instâncias recursais, tendo em vista a já pacificada jurisprudência no sentido de que o duplo grau de jurisdição não é, necessariamente, uma exigência a ser implementada, por não ser uma garantia constitucional.

Não restam dúvidas que o duplo grau contribui para a qualidade das decisões, reduzindo-lhes os erros, mas é preciso sopesar a efetiva necessidade de três instâncias administrativas somadas a quatro instâncias judiciais, sobretudo para processos de baixa complexidade, motivo pelo qual é de se considerar acertada a recente alteração trazida pela Lei nº 13.988, de 2020, no sentido de estabelecer um limite de alçada para o CARF, haja vista que os processos de baixa complexidade e baixo valor representam 70% do acervo de processos da RFB.

A celeridade também tem uma associação direta com o princípio da Razoável Duração do Processo e o da Eficiência. No caso do processo administrativo fiscal federal, a razoável duração do processo está estabelecida em 360 dias e, embora seja prazo impróprio e de difícil operacionalização pela Administração Tributária, em face da sua limitação de capacidade de julgamento frente ao volume de recursos a julgar, é um prazo que tem sido tomado como balizador para as decisões judiciais quando o contribuinte peticiona o seu cumprimento.

Ocorre que, na prática, essa situação leva a um tratamento não isonômico, porque somente aqueles que buscam o provimento judicial têm o prazo observado. Assim, para além de um prazo legal, a razoável duração do processo deve ser um objetivo a ser buscado quando se pensa em mudanças no processo tributário, inclusive no que diz respeito ao tempo no judiciário, tendo em vista a inexistência de qualquer prazo fixo naquela instância.

Na busca desse objetivo, é preciso também tomar em consideração os custos para o Estado fazer frente à estrutura administrativa e judicial de resolução de litígios. Ou seja, as propostas de alteração de modelo precisam ter como foco redução de prazos na prestação do serviço e redução de custos, o que beneficiará não só o Estado, mas sobretudo a sociedade e até os contribuintes em litígio, cuja demora na solução em concreto pode vir a acarretar-lhes prejuízos econômicos.

Essa associação de redução de custos e maximização de bem-estar social é a premissa básica do princípio da Eficiência, que deve ser concebido, quando se pensa em processo judicial ou administrativo, com a prestação de um serviço que, além de produzir melhores resultados com menor custo, assegure o efetivo cumprimento da lei.

Não se pode deixar de associar também o princípio da Eficiência com a arrecadação tributária e, nesse sentido, considerar políticas públicas voltadas a uma justiça tributária aderente a outros princípios constitucionais relativos à tributação, como o da isonomia, da capacidade contributiva, do não-confisco etc., além de uma valorização da boa relação entre o Fisco e os contribuintes.

O investimento nessa boa relação tende a produzir bons resultados na arrecadação espontânea, com reflexos diretos na redução de litígios, acarretando, por conseguinte, uma maior eficiência no modelo de solução de litígios pelo Estado. Todavia, por se tratar de medidas voltadas ao direito material, deixa-se de realizar proposições no presente trabalho.

Além de todos esses princípios e valores, para se obter uma justiça tributária especializada, célere e imparcial, é preciso repensar os efeitos da coisa julgada administrativa em face do novo modelo estabelecido pelo legislador em que o empate de votação tem o efeito de decisão contrária à Administração. O efeito prático desse modelo atual é que o Poder Judiciário deixa de se pronunciar sobre a matéria tributária em todas as teses para as quais há duas interpretações polêmicas no âmbito administrativo, ou seja, justamente os casos em que caberia ao Poder Judiciário pôr fim ao litígio.

Com vistas à racionalidade do processo tributário, a inexistência de coisa julgada administrativa para os contribuintes é, ainda, mais uma justificativa que corrobora uma integração entre o processo administrativo e o judicial. Aliás, a integração de instâncias seria uma alternativa para se otimizar tempo, custos e recursos do processo administrativo fiscal, acaso a mesma lide venha a ser submetida ao processo judicial.

Além disso, tendo em vista a especialização trazida do julgamento administrativo, por emenda constitucional poder-se-ia criar um recurso da decisão do CARF diretamente ao Tribunal Regional do domicílio do sujeito passivo, de forma que ainda ter-se-ia ganhos de eficiência com supressão de uma instância judicial, a qual, hoje, é a mais sobrecarregada em termos de justiça federal. Considerando o processo administrativo fiscal pautado no devido

processo legal, não haveria prejuízos aos contribuintes, atendidos todos os princípios processuais constitucionais.

Outra alternativa para se ter uma justiça tributária célere pode ser concebida por meio de alteração legislativa que daria ao processo administrativo fiscal o mesmo tratamento de uma solução arbitral, ou seja, consideraria o processo administrativo fiscal de 2ª instância uma alternativa ao processo judicial, de tal forma que não haveria a dupla e concomitante utilização de recursos públicos, respeitando-se, sempre, a opção do sujeito passivo, ao qual seria assegurada uma instância administrativa, bem como resguardada a discussão de cunho constitucional exclusivamente para o âmbito do processo judicial.

Uma terceira alternativa, desta feita, asseguradora de uma justiça tributária especializada, certamente poderia ser obtida por meio da criação varas na Justiça Federal especializadas em Direito Tributário. Dentro desse contexto de varas especializadas, pode-se ainda pensar em eliminar a segunda instância administrativa, ou seja, manter apenas a primeira instância de revisão administrativa para a discussão fático-probatória, deixando a discussão jurídica para a justiça especializada. A eliminação da segunda instância administrativa, contudo, poderia resultar em uma maior demanda para o Judiciário.

Por essa razão, entende-se que a justiça especializada seria conciliada com o CARF e, no âmbito do Judiciário, varas especializadas. Sem dúvidas, tais varas trariam ganhos de qualidade e eficiência ao processo tributário, pois assegurariam imparcialidade e celeridade concomitantemente, sem custos adicionais, tendo em vista a possibilidade de aproveitamento do quadro atual de magistrados, como recomendado pelo TCU.

Mas a imparcialidade também pode ser obtida por meio de um quadro de julgadores administrativos, selecionados por concurso público de provas e títulos, com as mesmas garantias dos magistrados, nos moldes de alguns países, como a Argentina. Se mantida a primeira instância administrativa formada por Auditores-Fiscais, ter-se-ia um conhecimento mais específico para a análise fático-probatória e eventual recurso seria analisado por esse quadro de julgadores concursados.

Entretanto, se a tendência é de redução de acervo de processos, um concurso público pode gerar problemas na gestão desse quadro para a Administração. Além disso, é preciso se avaliar os custos e demais implicações decorrentes da criação de uma nova carreira, motivo

pelo qual defende-se, como alternativa para se ter celeridade, imparcialidade e justiça tributária especializada, a criação de um recurso necessário para a primeira instância judicial, nos casos de empate entre turmas da CSRF, para que a tese seja pacificada por um magistrado, o que já permitiria a integração entre as instâncias. Como solução para o empate nas votações de turma ordinárias e extraordinárias, igual recurso seria criado nos moldes do recurso de ofício das turmas de DRJ.

A proposta de desempate por um magistrado, com a necessária integração de instâncias forçada por um recurso do Presidente do CARF, dada a ausência de provocação inicial pelo sujeito passivo, deve ser acompanhada de uma dispensa de garantia dessa primeira instância e das custas recursais.

Por fim, é importante destacar que a primeira alternativa proposta é excludente em relação à segunda e à terceira, por razões lógicas, mas é possível de ser conciliada com a quarta ou mesmo com a quinta alternativa, hipótese em que, havendo empate, haveria decisão de primeira instância judicial; de outro modo, caberia recurso diretamente ao TRF e apenas do sujeito passivo.

A segunda alternativa, por sua vez, convive com a terceira, com a quarta e com a quinta alternativas, pois é possível se pensar em uma segunda instância administrativa formada por julgadores concursados, sendo essa instância facultativa a um modelo de judiciário formada por varas especializadas, como também é possível que essa instância facultativa tenha as suas decisões de empate submetidas a um magistrado.

A justiça tributária especializada proposta como terceira alternativa também não é excludente em relação aos arranjos traçados para as alternativas quarta e quinta. O tribunal formado por julgadores administrativos, por conseguinte, convive com todas as alternativas, exceto a da decisão de desempate efetuada por um magistrado, posto que desnecessária.

Desta feita, é possível conciliar essas alternativas e, com isso, espera-se que a presente análise venha a contribuir com o processo tributário, no sentido de apresentar um quadro de alternativas que concorram para uma justiça tributária especializada, célere e imparcial, o qual, por envolver políticas públicas, depende da escolha dos valores perquiridos.

## REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no CARF – violação ao critério paritário. Considerações de *lege ferenda*. **Revista Direito Tributário Atual**, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, ano 2017, n. 375.
- ALAGOAS. **Decreto nº 25.370, de 19 de março de 2013**. Regulamenta o Processo Administrativo Tributário no âmbito estadual, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado em 20 mar. 2013. Disponível em: <http://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?key=T9IGUJNDz8U%3D>. Acesso em 11 out. 2022.
- ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor van. **Manual de Administração Tributária**. Tradução Vinícius Pimentel de Freitas. Amsterdã (Holanda): *Internacional Bureau of Fiscal Documentation* – IBFD/Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, 2011.
- AMAPÁ. **Decreto nº 1.507, de 4 de julho de 2001**. *Aprova o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais*. Diário Oficial do Estado de 5 jun. 2001. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=345262>. Acesso em 12 out. 2022.
- AMAZONAS. **Resolução nº 3, de 30 de julho de 2004**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais. Disponível em: <https://www.transparenciafiscal.am.gov.br/crf/estatico/documentos/RegimentoInterno1980.pdf>. Acesso em 11 out. 2022.
- ANTUNES, Luís Felipe Colaço. **A teoria do acto e a justiça administrativa: o novo contrato natural**. Coimbra: Almedina, 2015.
- ARGENTINA. Ley nº 11.683, de 13 de julio de 1998. **Ley de Procedimiento Tributario**. Boletín oficial de 20 de julio de 1998. Disponível em : [http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/tor\\_c\\_011683\\_1998\\_07\\_13](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/tor_c_011683_1998_07_13). Acesso em 31 jul. 2021.
- ÁVILA, Humberto Bergamann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set-nov/2007, Salvador.
- BAHIA. **Decreto nº 7.592, de 4 de junho de 1999**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), e dá outras providências. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/ba/decreto-n-7592-1999-bahia-aprova-o-regimento-interno-do-conselho-de-fazenda-estadual-consef-e-da-outras-providencias>. Acesso em 11 out. 2022.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo: 29 abr. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio-completo>. Acesso em 3 jun. 2022.
- BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARBOSA, Jandeson da Costa. **O Interesse Público Constitucional. Numa formulação à luz de pressupostos teóricos, contextos e fatos no âmbito dos direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022.

BARBOSA, Ricardo Antônio Carvalho. Aspectos relevantes do processo administrativo fiscal demora na solução dos litígios administrativos: reflexões sobre a estrutura atual do contencioso administrativo fiscal federal. *In*: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF.** Brasília: Confederação Nacional da Indústria/Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2017.

BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas.** Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 31-63.

BELLEGARDE, Marina Tanganelli. Limites da coisa julgada tributária e o posicionamento do STF. *In*: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Processo Tributário.** Belo Horizonte: Fórum, 2019.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo, direitos fundamentais, democracia e constitucionalização.** 3. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015.** São Paulo: Almedina, 2017.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro:** promulgada em 16 de julho de 1934, RJ. Diário Oficial da União de 16 jul. 1934. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília:** promulgada em 5 de outubro de 1988, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU)/Tribunal de Contas da União (TCU). **Relatório de Auditoria nº 201504306**, de 16 de maio de 2016. Auditoria Conjunta CGU e TCU – Avaliação da Integridade do CARF Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>.

BRASIL. **Decreto – Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm).

BRASIL. **Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020.** Promulga o texto revisado do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros - Convenção de Quioto, concluído em Bruxelas, em 26 de junho de 1999. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, p. 3, 16mar. 2020. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.276-de-13-de-marco-de-2020-248071057>. Acesso em 18 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931.** Regulamenta e modifica o decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927, e dá outras providências. Diário Oficial da 1/07União: seção 1. Rio de Janeiro, RJ, 2 set. 1931. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/D20350.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D20350.html). Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. **Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934.** Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Rio de Janeiro, RJ, p. 5.920, 28 mar. 1934. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-24036-26-marco-1934-502364-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. **Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927.** Autoriza a rever os regulamentos das repartições fiscais subordinadas ao Ministério da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho. Diário Oficial da União: seção 1. Rio de Janeiro, RJ, p. 1328, 14 jan. 1927. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5157-12-janeiro-1927-563034-publicacaooriginal-87142-pl.html>. Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. **Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.** Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 30 set. 2011. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.** Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm). Acesso em 13 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015.** Dispõe sobre as restrições ao exercício de atividades profissionais aplicáveis aos representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a gratificação de presença de que trata a Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/decreto/D8441.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8441.htm). Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. **Decreto nº 9.745, de 8 de abril de 2019.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Edição Extra B. Edição nº 82, Brasília, DF, 30. Abr. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/D9745compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9745compilado.htm). Acesso em 31 jul. 2021).

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.** Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 8 abr. 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1455.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm). Acesso em 7 jun. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm) . Acesso em 7 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a administração tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm). Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em 25 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013.** Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nºs 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de setembro de 2001. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 mai. 2013. Disponível: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/112813.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112813.htm). Acesso em 23 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 25 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015.** Altera a Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 mai. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm). Acesso em 6 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017.** Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº

70.235, de 6 de março de 1972. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 25 out. 2017. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Atos2015-2018/2017/Lei/L13496.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2015-2018/2017/Lei/L13496.htm). Acesso em 23 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm). Acesso em 8 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União: seção 1. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em 2 maio. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em 2 mai. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993.** Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 dez. 1993. Disponível em: [planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8748.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8748.htm). Acesso em 9 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições sobre a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 30.dez.1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em 1 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Que regula o processo administrativo geral, no âmbito da administração pública federal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, publicado em 1.fev.1999 e retificado em 11.mar.1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em 1 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Portaria CARF 20.047- triagem e class PAF lotes e sorteio.pdf.** Triagem e classificação de processos administrativos fiscais, formação de lotes e planejamento de sorteio - ALTERADA PELA PORTARIA CARF/ME Nº 9351, DE 04 DE AGOSTO DE 2021. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/boletim-de-servicos-carf/portarias-carf-2020/portaria-carf-20047-triagem-e-classificacao-de-paf-formacao-de-lotes-e-planejamento-de-sorteio.pdf/view>. Acesso em 14 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos.** Brasília – DF. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos>. Acesso em 28 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmulas CARF**. Disponível em: [idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf). Acesso em 25 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **2014 - Relatório de Gestão**. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/relatorio-de-gestao/2014-relatorio-de-gestao.pdf/view>. Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF passa a ter limite de R\$ 36 milhões como regra definitiva para julgamentos virtuais**. 22 dez. 2021. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2021/carf-passa-a-ter-limite-de-r-36-milhoes-como-regra-definitiva-para-julgamentos-virtuais>. Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Conselheiros do CARF - vagas pendentes de indicação em 05 maio 2022**. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/servidores/conselheiros-do-carf-vagas-05052022.pdf>. Acesso em 3 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Conselheiros do CARF – vencimento dos mandatos**. Atualizado em 30 maio 2022. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/servidores/mandatos-vencimento-30052022.pdf>. Acesso em 3 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos**. Atualizado em 20 maio 2022. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202205-final.pdf>. Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Resoluções**. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/servidores/comite-de-acompanhamento-avaliacao-e-selecao-de-conselheiros>. Acesso em 11 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos**. Atualizado em 20 jul. 2022. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202207-final.pdf>. Acesso em 17 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados Abertos**. Atualizado em 22 jun. 2022. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202206-final.pdf>. Acesso em 2 jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados>. Acesso em 28 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria ME nº 3125, de 07 de abril de 2022.** Publicado(a) no DOU de 11/04/2022, seção 1, página 17. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=123580>. Acesso em 2 jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 260, de 1 de julho de 2020.** Disciplina a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nas hipóteses de empate na votação. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 3 jul. 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110820&visao=anotado>. Acesso em 6 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 314, de 26 de junho de 2019.** Institui o Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 jun. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=101962>. Acesso em 6 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65007&visao=anotado>. Acesso em 7 abr. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Relatório de Gestão Exercício 2008.** Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-carf/relatorio-de-gestao-2008-2013-primeiro-conselho.pdf>. Acesso em 31 maio 2022.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Ofício Gab PRRI/DF/RB nº 034/15. Consulta Pública.** 29 abr. 2015. Brasília-DF. Disponível em: <https://docplayer.com.br/108144632-Ao-senhor-tarcisio-jose-massote-de-godoy-secretario-executivo-do-ministerio-da-fazenda-presidente-do-grupo-de-trabalho-senhor-secretario-executivo.html>. Acesso em 2 abr. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 367, de 1993.** Submete à apreciação do Congresso Nacional, o texto da Medida Provisória 00367/1993, que altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união e dá outras providências.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria ME nº 340, de 08 de outubro de 2020.** Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - DRJs, e regulamenta o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. Publicado(a) no DOU de 09/10/2020, seção 1, página 33. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113041>.

BRASIL. Senado Federal. **Indicação nº 56, de 2022**. Dispõe sobre o regime do conselheiro representante do contribuinte no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Autoria Senador Rodrigo Pacheco. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199194&ts=1664977444204&disposition=inline>. Acesso em 10 out. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 112, de 2015**. Determina a edição de Lei Complementar para regular o contencioso administrativo fiscal. 21/12/2018 - arquivada ao final da legislatura. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122738>. Acesso em 2 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.464.381/PR**, julgado em 5 de maio de 2016. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 12 maio 2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/340028359/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1464381-pr-2014-0157979-4/inteiro-teor-340028369>. Acesso em: 7 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.138.206/RS**, julgado em 9 de agosto de 2010. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 1 set. 2010. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=991470&num\\_registro=200900847330&data=20100901&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=991470&num_registro=200900847330&data=20100901&formato=PDF). Acesso em: 8 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 572.358/CE**, julgado em 10 de outubro de 2006, Diário de Justiça, Brasília, DF, 6 dez. 2006, p. 239. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 14 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça**. Organizado pelo Gabinete do Ministro Diretor da Revista. Brasília: STJ. 400 p. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Regimento/article/view/3115/3839>. Acesso em 23 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.731**. Distrito Federal. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342927296&ext=.pdf>. Acesso em 18 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.399**. 15 maio 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752690882&prcID=5912690>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo convertido em Recurso Extraordinário nº 637.975/MG**, julgado em 9 de junho de 2011, Diário de Justiça Eletrônico nº 168, Brasília, DF, 1 set. 2011. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa\\_inteiro\\_teor=false&sin](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sin)

onimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=637975&sort=\_score&sortBy=desc. Acesso em 7 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em sede de Agravo de Instrumento nº 209.954/SP**, julgado em 15 de setembro de 1998, Diário de Justiça, Ementário nº 1934-05, Brasília, DF, 4 dez. 1998. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa\\_inteiro\\_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=%20209.954&sort=\\_score&sortBy=desc](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=%20209.954&sort=_score&sortBy=desc). Acesso em 11 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em sede de Agravo de Instrumento nº 601.832/SP**, julgado em 17 de março de 2009. Diário de Justiça Eletrônico nº 64, Brasília, DF, 3 abr. 2009. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa\\_inteiro\\_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=%20601.832&sort=\\_score&sortBy=desc](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=%20601.832&sort=_score&sortBy=desc). Acesso em 6 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental na Sentença Estrangeira nº 5.206-7**, Reino da Espanha, julgado em 12 de dezembro de 2001, Diário de Justiça, Brasília, DF, Ementário nº 2149-6, 30 abr. 2004. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775697/agregna-sentenca-estrangeira-se-agr-5206-ep>. Acesso em: 23 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.369.122/SP, julgado em 7 de março de 2022**. Diário de Justiça Eletrônico s/n 11 de março de 2022, de Relatoria do Min. Roberto Barroso. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1284111/false>. Acesso em 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 535.077/DF**, julgado em 25 de junho de 2014. Diário de Justiça Eletrônico nº 156, Brasília, DF, 4 ago. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur271889/false>. Acesso em 14 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 794.149/CE**, julgado em 18 de novembro de 2014, Diário de Justiça Eletrônico nº 238, Brasília, DF, 4 dez. 2014. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25334740/agreg-no-recurso-extraordinario-re-794149-ce-stf/inteiro-teor-155648422>. Acesso em 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Carf**: julgamento sobre fim do voto de qualidade em empates é suspenso por pedido de vista. 24 mar. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=484028&ori=1>. Acesso em 17 out. 2022.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Resolução nº 4.510, de 29 de setembro de 1952**, Regimento Interno do Tribunal Superior Eleitoral. 6. ed. Brasília: 2012. 60p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 336 - Plenário, de 24 de fevereiro de 2021**. Relatório de Auditoria Operacional realizada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com o objetivo de avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/acord%25C3%25A3o%2520336%252F2021/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%25200>. Acesso em 3 abr. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Conclusões técnicas dos trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal**. 04 maio 2022. Brasília - DF. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/conclusoes-tecnicas-dos-trabalhos-realizados-na-gestao-tributaria-federal.htm>. Acesso em 15 maio 2022.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CARTAXO, Maria de Fátima Pessoa de Mello. **Contencioso Tributário, Segurança Jurídica e Desenvolvimento**. Alternativas para a Redução da Litigiosidade Tributária. 2019. 281f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Processo Administrativo Fiscal Federal – Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF/MF), 2018.

CARVALHO, Raquel. **Duplo Grau de Jurisdição Administrativa**. [S.l.], 06 mar. 2019. Disponível em: <http://raquelcarvalho.com.br/2019/03/06/duplo-grau-de-jurisdicao-administrativa>. Acesso em 7 jun. 2022.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Duração razoável do processo, ordem cronológica dos julgamentos e dever de cooperação. In: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Processo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CEARÁ. **Portaria da Secretaria de Fazenda do Estado nº 145, de 6 de abril de 2017**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará – CONAT. Disponível em: [https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/PORTARIA-No145\\_2017\\_REGIMENTO-INTERNO-CRT\\_CONAT.pdf](https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/PORTARIA-No145_2017_REGIMENTO-INTERNO-CRT_CONAT.pdf). Acesso em 12 out. 2022.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Análisis Comparado de los Tribunales Tributários de Iberoamérica**. Panamá, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5723>. Acesso em 28 jun 2022.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini, e DINARMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2021**. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>. Acesso em 28 jun. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ); INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPER). **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Justiça Pesquisa. 5. ed. Brasília, DF, 2022, p. 111. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 13 mar. 2022.

CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Pacto de San José da Costa Rica**. Costa Rica, 1969. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d0678.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm). Acesso em 7 jun. 2022.  
DI PIETRO, Maria Zylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 33.268, de 18 de outubro de 2011**. Dispõe sobre o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Diário Oficial do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/69648/exec\\_dec\\_33268\\_2011.html](http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/69648/exec_dec_33268_2011.html). Acesso em 12 out. 2022.

ESPANHA. Agencia Estatal Boletín Oficial Del Estado. **Decreto real 391/1996, de 1º de março**, pelo qual aprova o Regulamento do Procedimento nas reivindicações econômico-administrativas. BOE nº 72 de 23 de março de 1996, pp. 11220-11243 (24pp.) Ministério da Economia e Finanças. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1996/03/01/391>. Acesso em 19 mar. 2022.

ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1.353-R, de 13 de julho de 2004**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais - CERF, da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, que com este se publica. Diário Oficial do Estado em 15 jul. 2004. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/es/decreto-n-1353-2004-espírito-santo-introduz-alteracoes-no-regimento-interno-do-conselho-estadual-de-recursos-fiscais-cerf-aprovado-pelo-decreto-n-1313-r-de-13-de-julho-de-2004>. Acesso em 12 out 2022.

FERNANDES, André Dias. A constitucionalização do Direito Administrativo e o controle judicial do mérito do ato administrativo. **Revista de Informação Legislativa (RIL)**, Ano 51, número 203, jul./set. 2014, p. 143-164.

FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, pp. 90-91, *apud*, GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Construção e desconstrução doutrinária do conceito de interesse público no direito brasileiro. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, v. 10, n. 28, Brasília, abr./jun., 2011, p. 15.

FUX, Luiz. **Teoria Geral do Processo Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.  
FUX, Luiz; BODARDT, Bruno. **Processo Civil e Análise Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GABARDO, Emerson; REZENDE, Maurício Corrêa de Moura. O conceito de interesse público no direito administrativo brasileiro. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 115, Belo Horizonte, jul/dez. 2017.

GALDINO, Flávio. O custo dos Direitos. In TORRES, Ricardo Lobo. **Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002.

GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba/SP: Foco, 2020.

GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **A Tragédia do Judiciário**: subinvestimento em capital jurídico e sobreutilização do Judiciário. Tese de Doutorado, publicação 002/2012, Departamento de Economia, Programa de Pós-Graduação em Economia. Brasília- DF: Universidade de Brasília.

GODOI, Marciano Seabra de. A volta do *in dubio pro* Contribuinte: Avanço ou Retrocesso? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2013, p. 197. *apud* ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, pp. 438-439.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Construção e desconstrução doutrinária do conceito de interesse público no direito brasileiro. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, v. 10, n. 28, Brasília, abr./jun., 2011.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Direito Tributário nos Estados Unidos. São Paulo: Lex, 2004, *apud* CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Processo Administrativo Fiscal Federal – Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF/MF), 2018.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O voto de qualidade no CARF e a inusitada figura da suspeição por presunção no direito administrativo aplicado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 99, Belo Horizonte: Fórum, maio/junho de 2019.

GOIÁS. **Decreto nº 6.930, de 9 de junho de 2009**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo Tributário – CAT. Diário Oficial do Estado de 16 e 29 jun. 2009. Disponível em: [https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa\\_legislacao/63840/decreto-6930](https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/63840/decreto-6930). Acesso em 12 out. 2022.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética. 2004.

GRINOVER, Ada Pellegrini. In LIEBMAN, Enrico Tulio. **Eficácia e a autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada**. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires; Tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, de Ada Pellegrini Grinover. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

HAEBERLIN, Martín. **Uma teoria do interesse público**: fundamentos do estado meritocrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Desafios do contencioso tributário brasileiro**. Nov. 2019. São Paulo. Disponível em: [etco.org.br/wp-](http://etco.org.br/wp-)

content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf. Acesso em 15 maio 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). Soluções para o contencioso tributário. **Revista ETCO**. 25 ed. Ago. 2020. Disponível em: <https://www.etc.org.br/revistaetco/>. Acesso em 2 ago. 2021.

ISTOÉ. Fazenda iniciou processo que culminou com prisão de conselheiro do Carf. **Estadão Conteúdo**. 07 jul. 2016. Disponível em: <https://istoe.com.br/tag/operacao-quatro-maos/>. Acesso em 1 jun. 2022.

JUSTEN FILHO, Marçal. Conceito de interesse público e a “personalização” do Direito Administrativo. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 26, São Paulo: Malheiros, 1999.

LIEBMAN, Enrico Tulio. **Eficácia e a autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada**. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires; Tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, de Ada Pellegrini Grinover. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACIEL, Everardo. PEC 112/2015 do Senado Federal seria a Solução? *In*: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

MARANHÃO. **Decreto nº 19.648, de 13 de junho de 2003**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Maranhão. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=3263>. Acesso em 12 out. 2022.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Processo de Conhecimento. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 498, *apud* RÊGO JÚNIOR, João Batista do. Breve apontamento a respeito da (des)obrigatoriedade da dupla instância administrativa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 4041, 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28943>. Acesso em 7 jun. 2022.

MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 453, *apud*. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 64.

MARTINS, Ana Luíza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 14.320, de 24 de novembro de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado nº 9.052, de 25 nov. 2015. Disponível em:

<https://www.tat.ms.gov.br/decreto-14-320-de-24-de-novembro-de-2015/>. Acesso em 11 out. 2022.

MATO GROSSO. **Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014**. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/mt/decreto-n-2212-2014-mato-grosso-introduz-alteracoes-no-regulamento-do-icms-aprovado-pelo-decreto-n-2212-de-20-de-marco-de-2014-e-no-decreto-n-1-243-de-30-de-dezembro-de-2021-e-da-outras-providencias>. Acesso em 12 out. 2022.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários**. Salvador: Juspodivm, 2018.

MICHELS, Gilson Wessler. **Processo administrativo fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo**. São Paulo: Cenofisco, 2018.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 48.361, de 3 de fevereiro de 2022**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Diário Oficial do Estado de 4 fev. 2022. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2022/d48361\\_2022.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2022/d48361_2022.html). Acesso em 11 out. 2022.

NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

OAB. **Consulta nº 49.0000.2015.004193-7/COP**. Origem: Joaquim Vieira Ferreira Levy, Ministro de Estado da Fazenda. Ofício n. 02/2015. Relator: Conselheiro Federal Marcelo Lavocat Galvão (DF). Relator para o acórdão: Conselheiro Federal Valmir Pontes Filho (CE). Disponível em: [www2.oabpr.org.br/publico/comunicacao/2015/ementa\\_carf.pdf](http://www2.oabpr.org.br/publico/comunicacao/2015/ementa_carf.pdf). Acesso em 31 maio 2022.

OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. Duração razoável do processo administrativo tributário federal. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord). **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: considerações acerca de sua inconstitucionalidade e ilegalidade. **Revista Direito Tributário Atual**. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, ano 2020, n. 45.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Resende. **Princípios do Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Método, 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Paris (França), 2015. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015\\_tax\\_admin-2015-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1). Acesso em: 20 mar. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Paris (França), 2017. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017\\_tax\\_admin-2017-en#page5](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page5). Acesso em: 20 mar. 2022.

OTERO, Paulo. **Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade**. Coimbra: Almedina, 2011.

PARÁ. **Decreto nº 3.578, de 26 de julho de 1999**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF e dá outras providências. Diário Oficial do Estado de 28 jul. 1999. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999\\_03578.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf). Acesso em 12 out. 2022.

PARAIBA. **Portaria da Secretaria de Fazenda nº 80, de 29 de junho de 2021**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais - RCRF/PB e revoga a Portaria nº 00248/2019/SEFAZ. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/301-portarias/portarias-2021/10654-portaria-n-00080-2021-sefaz>. Acesso em 12 out. 2022.

PARANÁ. **Resolução da Secretaria de Fazenda nº 610, de 27 de abril de 2017**. Aprova o Regimento do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - CCRF. Diário Oficial do Estado de 2 maio 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=342913>. Acesso em 12 out. 2022.

PIAUI. **Decreto nº 18.561, de 8 de outubro de 2019**. Regulamenta a Lei nº 6.949, de 11 de janeiro de 2017, que regula o Processo Administrativo Tributário, dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí, disciplina a consulta à legislação tributária e o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente. Diário Oficial do Estado nº 191, de 8 out. 2019. Disponível em: <https://portal.sefaz.pi.gov.br/download/decreto-18-561-2019>. Acesso em 11 out. 2022.

PORTUGAL. **Decreto-lei nº 433, de 26 de outubro de 1999. Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário**. Diário da República nº 250, série I de 26 de out. 1999. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/433/1999/10/26/p/dre/pt/html>. Acesso em 12 maio 2022.

PORTUGAL. **Lei nº 13, de 19 de fevereiro de 2002**. Aprova o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (revoga o Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril) e procede à 3.ª

alteração do Decreto- Lei n.º 59/99, de 2 de Março, alterado pela Lei n.º 163/99, de 14 de Setembro, e pelo Decreto- Lei n.º 159/2000, de 27 de Julho, à 42.ª alteração do Código de Processo Civil, à 1.ª alteração da Lei n.º 168/99, de 18 de Setembro, e à 2.ª alteração da Lei n.º 11/87, de 7 de Abril, alterada pelo Decreto- Lei n.º 224-A/96, de 26 de Novembro. Diário da República n.º 42, série I de 19 de fev. 2002. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/13-2002-278029>. Acesso em 12 maio 2022.

PORTUGAL. **Lei n.º 41, de 26 de junho de 2013**. Aprova o Código de Processo Civil. Diário da República n.º 121, série I de 26 de jun. 2013. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/41/2013/06/26/p/dre/pt/html>. Acesso em 12 maio 2022.

QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 37, Belo Horizonte, jan/fev 2009, pp. 53-98.

RÊGO JÚNIOR, João Batista do. Breve apontamento a respeito da (des)obrigatoriedade da dupla instância administrativa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 4041, 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28943>. Acesso em 7 jun. 2022.

RIO DE JANEIRO. **Resolução SEFCON n.º 5.927, de 21 de março de 2001**. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. Diário Oficial do Estado de 28 mar. 2001. Disponível em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/si te\\_fazenda/legislacao/tributaria/resolucao/2001/5927.html](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/si te_fazenda/legislacao/tributaria/resolucao/2001/5927.html). Acesso em 11 out. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. **Resolução do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais n.º1, de 19 de dezembro de 2016**. Dispõe sobre o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF). Diário Oficial do Estado em 26 dez. 2016. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=334298>. Acesso em 12 out. 2022.

ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

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

RONDÔNIA. **Decreto n.º 9.157, de 24 de julho de 2000**. *Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais - TATE do Estado de Rondônia*. Diário Oficial do Estado de 24 jul. 2000. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=257245>. Acesso em 12 out. 2022.

RORAIMA. **Decreto n.º 856 – E, de 10 de novembro de 1994**. Regulamenta a Lei n.º 072, de 30 de junho de 1994, definindo a competência, estrutura e a organização do Contencioso Administrativo Fiscal. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/category/6-legislacao-especifica>. Acesso em 12 out. 2022.

RORAIMA. **Decreto nº 878 – E, de 29 de dezembro de 1994.** Aprova o Regulamento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Contencioso Administrativo Fiscal do Estado. Disponível em: <https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/category/6-legislacao-especifica>. Acesso em 12 out. 2022.

SÃO PAULO. **Decreto nº. 54.486, de 26 de junho de 2009.** Regulamenta a Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá providências correlatas. Diário Oficial do Estado, publicado em 27 jun. 2009. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec54486.aspx>. Acesso em 11 out. 2022.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade de voto de qualidade no âmbito do CARF. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 90, Belo Horizonte: Fórum, nov/dez 2017.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Reflexos do princípio da eficiência administrativa no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 21, Belo Horizonte: Fórum, maio/jun. 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário. A Função Fiscal.** Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SERGIPE. **Portaria da Secretaria de Fazenda do Estado nº 1.506, de 23 de dezembro de 1994.** Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe. Diário Oficial do Estado, 23 dez. 1994. Disponível em : <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=164221>. Acesso em 12 out. 2022.

SILVA, Daniel Sá da. **Processo Administrativo Tributário:** da possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias à Fazenda Pública. Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <https://danielsdsv.jusbrasil.com.br/artigos/111573834/processo-administrativo-tributario-da-possibilidade-de-questionamento-judicial-das-decisoes-contrarias-a-fazenda-publica>. Acesso em 14 jun. 2022.

SILVEIRA, Ricardo Fagundes da. **Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017.** 2019. 373f. Dissertação (Mestrado em Sociologia Política). Santa Catarina: Universidade Federal de Santa Catarina, 2019.

STAHL, Sidney. Redução do contencioso administrativo fiscal: alteração na estrutura do Carf, imparcialidade e o novo CPC. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015.** São Paulo: Almedina, 2017.

SUNDFELD, Carlos Ari. Motivação do Ato Administrativo como Garantia dos Administrados. *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 75, jul-set., 1985, p. 119 *apud* ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal:** controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2019, p. 62.

TÁCITO, Caio. **O retorno do pêndulo: serviço público e empresa privada. O exemplo brasileiro.** In: TÁCITO, Caio. *Temas de Direito Público (estudos e pareceres)*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

TAPIAS, Camila Abrunhosa. Análise comparativa dos órgãos de solução de litígios em matéria tributária: experiências bem-sucedidas. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 23. ed. rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, vol. 1, 1998.

TOCANTINS. **Decreto nº 3.198, de 7 de novembro de 2007.** *Aprova o Regimento Interno do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado do Tocantins – CAT e adota outras providências.* Disponível em: <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/decretos/Decreto3.198.07.htm>. Acesso em 12 out. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível. **Revista Consultor Jurídico**. 13 maio 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivel>. Acesso em 25 maio 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 46, jul. 1999, p. 79, *apud*. ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018.

TOURINHO, Rita. A principiologia jurídica e o controle jurisdicional da Discricionariedade Administrativa, in GARCIA, Emerson (coord.), *Discricionariedade Administrativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 135, *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Construção e desconstrução doutrinária do conceito de interesse público no direito brasileiro. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Centro de Estudos Victor Nunes Leal, v. 10, n. 28, Brasília, abr./jun., 2011.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; ROCHA, Sérgio André. O CARF: a nova fisionomia do velho Conselho de Contribuintes. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 13º vol. São Paulo: Dialética, 2009.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012.

VALENTE, Fernanda. Conselheiros de contribuintes pedem equiparação remuneratória. **Revista Consultor Jurídico**, 11 fev. 2020 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020->

fev-11/conselheiros-contribuintes-pedem-equiparacao#:~:text=Conselheiros%20de%20contribuintes%20no%20Carf%20se%20reuniram%20com,mil%2C%20como%20forma%20de%20equiparar%20com%20outros%20servidores. Acesso em 3 jun. 2022.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte**. 2009. 207f. Dissertação (Mestrado em Direito). Salvador, Bahia: Universidade Federal da Bahia, 2009.

WIKIPÉDIA. **Operação quatro mãos**. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação\\_Quatro\\_Mãos](https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação_Quatro_Mãos). Acesso em 1 jun. 2022.

WIKIPÉDIA. **Operação Zelotes**. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação\\_Zelotes](https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação_Zelotes).  
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/sonogacao/fraude-tributaria/operacao-deflagrada/operacoes-e-acoes-realizadas/operacao-zelotes>. Acesso em 09 nov. 2022

WIKIPÉDIA. **Sistema judiciário de Portugal**. Disponível em [https://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema\\_judiciário\\_de\\_Portugal#Jurisdição\\_administrativa\\_e\\_fiscal](https://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_judiciário_de_Portugal#Jurisdição_administrativa_e_fiscal). Acesso 19 mar. 2022.

XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. 128f. Dissertação (Mestrado em Direito). Rio de Janeiro: Universidade Cândido Mendes, 2009.