



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**A DISCUSSÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE
NO ÂMBITO DO CARF (CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS
FISCAIS)**

ORIENTANDO: FÁBIO COIMBRA MIRANDA
ORIENTADOR: Prof. Dr. JOSÉ QUERINO TAVARES NETO

GOIÂNIA - GO
2023

FÁBIO COIMBRA MIRANDA

**A DISCUSSÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE
NO ÂMBITO DO CARF (CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS
FISCAIS)**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina
Trabalho de Curso II, da Escola de Direito,
Negócios e Comunicação da Pontifícia
Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).
Orientador: Prof. Dr. Jose Querino Tavares Neto

GOIÂNIA - GO
2023

RESUMO

Este trabalho analisa a controvérsia que envolve a constitucionalidade da sistemática de desempate mediante voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Para isso, explora-se o histórico da incorporação desse instituto no CARF, sua evolução e situação atual dentro do processo decisório. Adicionalmente, realiza-se uma síntese do processo administrativo fiscal brasileiro, destacando seus componentes fundamentais e particularidades procedimentais. A pesquisa culmina em uma análise crítica, confrontando o voto de qualidade com alguns dos princípios constitucionais norteadores do sistema tributário e da administração pública, e questionando sua conformidade com os preceitos de justiça, isonomia e segurança jurídica.

Palavras-chave:

Voto de Qualidade, CARF, Processo Administrativo Fiscal, Constitucionalidade, Princípios.

ABSTRACT

This dissertation provides an analysis of the controversy surrounding the constitutionality of the casting vote within the scope of the Administrative Council for Tax Appeals (CARF). To do so, it explores the history of the incorporation of this mechanism in CARF and its relevance in the decision-making process. Additionally, it offers a comprehensive synthesis of the Brazilian administrative tax process, emphasizing its fundamental components and procedural peculiarities. The research culminates in a critical analysis, juxtaposing the casting vote with the constitutional principles that guide the tax system and public administration, questioning its compliance with the precepts of justice, equality, and legal certainty.

Keywords:

Casting Vote, CARF, Administrative Tax Process, Constitutionality, Constitutional Principles.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1. ASPECTOS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	6
1.1 RITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	6
1.2 PRINCIPAIS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS.....	8
1.2.1 SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL.....	8
1.2.2 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.....	9
1.3 PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO.....	11
2. A EVOLUÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE.....	13
2.1 ORIGEM DO VOTO DE QUALIDADE.....	13
2.2 LEI Nº 13.988/2020 – A EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE.....	13
2.3 MP Nº 1.160/2023 – O RESTABELECIMENTO DO VOTO DE QUALIDADE.....	14
2.4 LEI Nº 14.689/2023 – O VOTO DE QUALIDADE HOJE.....	15
3 O VOTO DE QUALIDADE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	17
3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	17
3.2 PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.....	18
3.3 PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE DOS JULGADORES	19
3.4 PRINCÍPIO DO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE	20
CONCLUSÃO	22
REFERÊNCIAS	24

INTRODUÇÃO

O presente trabalho consiste em uma análise acerca da constitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Para contextualizar essa discussão, é necessário percorrer os meandros históricos que conduziram à incorporação do voto de qualidade no arcabouço normativo do CARF. Desta forma, é possível traçar um panorama claro e fundamentado, elucidando os desdobramentos e as justificativas que culminaram nessa sistemática de desempate das votações.

Além disso, torna-se crucial estabelecer uma síntese do processo administrativo fiscal brasileiro, identificando seus principais atores e suas particularidades procedimentais. A compreensão desses aspectos é essencial para a análise crítica do voto de qualidade, uma vez que este se insere diretamente na dinâmica decisória do processo fiscal.

Por fim, é essencial confrontar a aplicação do voto de qualidade no CARF com os pilares fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988. Cumpre indagar sobre a conformidade desse instituto com os preceitos da legalidade, ampla defesa, isonomia e presunção de inocência que permeiam o ordenamento jurídico brasileiro, à luz dos princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional e a administração pública.

Assim, este trabalho se propõe a oferecer uma análise crítica e fundamentada sobre a constitucionalidade do voto de qualidade no CARF, enriquecendo o debate jurídico e contribuindo para a compreensão das complexidades que envolvem o contencioso fiscal no Brasil.

1 ASPECTOS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

1.1 RITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A importância do voto de qualidade no Sistema Tributário Nacional somente pode ser devidamente entendida se analisada em conjunto com o contexto em que ele está inserido: o termo final do Processo Administrativo Fiscal - PAF. Para isso, é preciso, então, conhecer o caminho que o crédito tributário percorre de seu nascimento até sua extinção, bem como os atores que atuam nessa trajetória.

O PAF é uma espécie de Processo Administrativo. Para Justen Filho (2012, p. 1.127):

O processo administrativo é o procedimento por meio do qual a Administração Pública toma decisões, com observância das garantias de defesa e dos demais princípios constitucionais. É o instrumento pelo qual se realiza o exercício da função administrativa e se concretiza o interesse público. É por meio do processo administrativo que se estabelecem a relação jurídica e os direitos e deveres recíprocos entre a Administração e os administrados.

Nessa linha, observa-se que Carvalho (2018, p. 617), ao definir o PAF, recupera as principais características do Processo Administrativo e acrescenta seu principal objeto – a obrigação tributária:

O processo administrativo fiscal é o conjunto de atos praticados pelo Estado, segundo um modelo procedimental preestabelecido, visando ao exame de determinado fato para reconhecimento de uma obrigação tributária. A instauração, desenvolvimento e conclusão do processo administrativo fiscal obedecem a princípios próprios, garantidores da segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório.

Ao reconhecer a obrigação tributária, o Estado fará a apuração de suas principais características no caso concreto, e formalizará o dever de pagar o tributo no crédito tributário.

Pode-se dividir o *iter* do crédito tributário em duas fases principais: a administrativa, dentro do Processo Administrativo Fiscal – PAF; e a judicial, por meio de um processo no Poder Judiciário.

Os processos administrativos contenciosos, como é o tributário, têm previsão na Constituição Federal de 1988 – CF/88. Em razão de o Brasil ser um Estado Democrático de Direito, deve a Administração Pública se valer do devido processo legal administrativo sempre que seja necessário rever seus atos e dirimir conflitos com

seus administrados. Nessa linha, cabe a Administração observar os princípios constitucionais processuais aplicáveis ao litígio administrativo, como os constantes do art. 5º, incisos XXXIV, a, LIV e LV, da CF/88.

No nível infraconstitucional, de forma complementar à Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), o PAF é regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. É nesse diploma que constam, por exemplo, a definição da competência para lançar o crédito tributário, os requisitos do Auto de Infração, os prazos processuais e os meios de recurso do contribuinte. Uma vez constituído o crédito tributário, o litígio pode ser iniciado com a impugnação pelo contribuinte de uma autuação fiscal ou contra uma decisão administrativa.

A impugnação é julgada pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em primeira instância. Se a autuação for mantida, o contribuinte poderá interpor Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para processos que superem os 60 (sessenta) salários-mínimos; ou às turmas recursais da própria DRJ, para o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor.

Os processos que chegam ao CARF são julgados pelas turmas ordinárias e extraordinárias, constituindo a segunda instância do PAF. Em caso de divergência de interpretação entre as turmas, é possível, ainda, recorrer à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, no que seria equivalente à terceira instância de recurso do contribuinte.

Em conformidade com o art. 25, § 9º do Decreto 70.235/1972, nas deliberações que terminarem em empate no CARF, será aplicado o voto de qualidade do Presidente de Turma, que é sempre um representante da Fazenda Nacional. Adicionalmente, essa decisão pode ser objeto de Embargos de Declaração, Recurso Especial perante a CSRF em casos de divergência da legislação tributária, e Agravo contra o despacho que negou seguimento ao Recurso Especial.

Se o contribuinte obtiver sucesso no PAF e a decisão for irreformável, o crédito tributário estará extinto de forma definitiva. No entanto, se o resultado lhe for desfavorável, o contribuinte pode recorrer ao Judiciário para discuti-lo e, enquanto isso, suspender a exigibilidade do crédito tributário.

É importante destacar que a via do contencioso administrativo é opcional para o contribuinte, e caso não obtenha sucesso nessa esfera, pode iniciar a discussão do crédito tributário judicialmente ou simplesmente ignorar a esfera administrativa e discutir o crédito desde o início no âmbito judicial.

1.2 PRINCIPAIS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS

Os principais órgãos administrativos que atuam no PAF são: a Secretaria Receita Federal do Brasil (RFB) e o CARF.

1.2.1 SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

A RFB é o órgão mais importante no âmbito do PAF. O crédito tributário nasce, e corre a maior parte de seu contencioso administrativo dentro dela.

Segundo o sítio eletrônico do órgão, a RFB:

(...) é um órgão específico, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, exercendo funções essenciais para que o Estado possa cumprir seus objetivos. É responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários, e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do País. Também subsidia o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, previne e combate a sonegação fiscal, o contrabando, a descaminho, a contrafação, a pirataria, o tráfico ilícito de entorpecentes e de drogas afins, o tráfico internacional de armas de fogo e munições, a lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores e outros ilícitos aduaneiros.

Trata-se de um órgão com atuação bastante ampla. A título de comparação, nos Estados Unidos da América (EUA), tais atribuições são tão importantes que são divididas em 3 órgãos distintos para exercê-las: o *Internal Revenue Service* (IRS), para tratar de tributos internos; a *U.S Customs and Border Protection*, para o controle aduaneiro; e o *Federal Bureau of Investigation* (FBI), para a investigação de crimes como a tráfico de drogas e lavagem de dinheiro.

Da RFB são oriundos os Auditores-Fiscais que ocuparam as vagas de conselheiros representantes da Fazenda Nacional no CARF. São eles os responsáveis por realizar a fiscalização, o controle e a arrecadação dos tributos federais, além de aplicar a legislação aduaneira e de comércio exterior. O cargo de Auditor-Fiscal é provido exclusivamente mediante concurso público de provas e títulos, e conta com a estabilidade funcional.

As fiscalizações e a maioria das atividades da RFB ocorrem nas Delegacias da Receita Federal (DRF) e nas Alfândegas. Adicionalmente, existem as Delegacias de Julgamento (DRJ), que são responsáveis por julgar em primeira instância os recursos administrativos fiscais interpostos pelos contribuintes:

Art. 330. Às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar, depois de instaurado o litígio, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:

I - de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

II - de infrações à legislação tributária das quais não resulte exigência de crédito tributário;

III - relativos à exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais; e

IV - contra apreciações das autoridades competentes em processos relativos:

a) a restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, suspensão e redução de alíquotas de tributos;

b) a Pedido de Revisão da Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (Perc);

c) a indeferimento de opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e pelo Simples Nacional; e

d) a exclusão do Simples e do Simples Nacional.

A DRJ é, portanto, a primeiro foro em que o contribuinte pode recorrer de uma exação que entenda descabida. Seu recurso (sentido amplo) será julgado por uma turma de 3 (três) Auditores-Fiscais investidos em mandatos de julgadores na DRJ, e, mesmo que não seja conhecido ou não provido, lhe é aberta a oportunidade de recorrer ao CARF dessa decisão.

1.2.2 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

O CARF é onde reside o tema do trabalho: o voto de qualidade. Trata-se do órgão que substituiu o antigo Conselho de Contribuintes, e sua constituição se deu em 2009 pela Lei nº 11.941/09. Sua função é garantir a legalidade dos atos administrativos fiscais federais, assegurando a revisão do ato estatal para proporcionar um nível mais elevado de justiça ao contribuinte.

O CARF unificou os três antigos Conselhos de Contribuintes, adicionando a CSRF como uma instância especial dentro de sua estrutura, responsável por julgar recursos especiais com alegação de divergência nas decisões das turmas do CARF. Apesar de estar subordinado organizacional e burocraticamente ao Ministério da Fazenda, o CARF mantém sua imparcialidade como órgão administrativo de julgamento e revisão de atos fiscais federais.

O CARF é dividido em três seções, cada uma com competência definida por matéria, e essas seções são compostas por câmaras que podem se dividir em turmas. Cada turma é formada por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes.

A CSRF, por sua vez, é dividida em três turmas de 10 (dez) conselheiros cada, que se posicionam dentro das seções do CARF, e há o Pleno da CSRF.

Os conselheiros são selecionados de forma paritária, por meio de listas tríplices elaboradas pela RFB e por entidades representativas de categorias econômicas e centrais sindicais, dependendo da matéria em questão.

As listas tríplices de candidatos para conselheiros do CARF passam pela análise e avaliação do Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC), de acordo com as regras do Regimento Interno do CARF - RICARF. Posteriormente, o Ministro da Fazenda designa os conselheiros escolhidos para as vagas disponíveis.

Ainda conforme o RICARF na Seção IV, para participar desse processo de seleção, os candidatos devem preencher requisitos específicos, como: ter pelo menos 5 anos de exercício como Auditor-Fiscal da RFB, para as vagas de representantes da Fazenda Nacional; ou ser brasileiro nato ou naturalizado, com formação superior completa, registro em órgão de classe há pelo menos 3 anos, notório conhecimento técnico e experiência comprovada em áreas relacionadas ao direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais, no caso dos representantes dos Contribuintes.

Apesar da atuação paritária e igualitária dos conselheiros no processo de julgamento, as responsabilidades burocráticas e administrativas internas são atribuídas exclusivamente aos representantes da Fazenda Pública, assim como as posições de Presidentes do CARF, suas seções, câmaras e turmas. Os representantes dos Contribuintes ocupam os cargos de Vice-Presidentes.

Conforme descrito na “Carta de Serviços CARF”, em seu sítio eletrônico, “o CARF é o órgão colegiado do Ministério da Economia, é quem julga os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que tratem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil”. Já a CSRF realiza análises quando há divergências entre os julgamentos das turmas do CARF, garantindo a

autotutela da Administração e proporcionando aos contribuintes um meio justo, adequado e menos oneroso para a resolução de litígios fiscais envolvendo tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Ainda de acordo com o RICARF, os processos são sorteados eletronicamente entre as turmas e conselheiros, formando lotes de processos conexos ou relacionados, seguindo a competência e tramitação definidas. Em casos de múltiplos recursos sobre a mesma questão de direito, lotes específicos são formados e um deles é escolhido como paradigma.

Os processos indicados para a pauta são julgados em sessões públicas dentro de um prazo de seis meses após o sorteio, podendo ser realizadas presencialmente ou por vídeo conferência. No entanto, recursos com valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou que se enquadrem em determinadas condições podem ser julgados em sessões não presenciais.

No CARF, ao contrário do que acontece nas DRJ, os julgamentos são abertos e permitem a manifestação do contribuinte, reforçando o contraditório e a ampla defesa. As decisões são tomadas por maioria simples na presença da maioria dos conselheiros da turma, com a possibilidade restrita de o Presidente exercer o voto de qualidade, concedido ao representante fazendário que preside os colegiados.

1.3 PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Como dito, cabe ao contribuinte escolher se deseja discutir o crédito tributário na esfera administrativa e, só depois, se necessário, partir para o âmbito judicial; ou já iniciar a contenda no Poder Judiciário de pronto.

Pode-se dizer que o processo judicial tributário é o conjunto de procedimentos legais e judiciais para resolver litígios relacionados a questões tributárias entre o contribuinte e o Estado. Esses litígios geralmente envolvem a contestação do valor ou da legalidade de um tributo, ou a disputa sobre a interpretação da legislação tributária.

A representação judicial da União em matéria tributária é feita pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), um órgão vinculado também ao Ministério da Fazenda. Além dessa função, a PGFN ainda presta consultoria em assuntos fazendários e promove a cobrança da Dívida Ativa da União.

Quanto aos instrumentos disponíveis para agir, conforme os ensinamentos de Machado Segundo (2020, p. 307), “ao contribuinte, cabe a utilização das ações de conhecimento de maneira geral, bem como das ações cautelares e executivas que se fizerem necessárias à proteção e à efetivação forçada do direito reconhecido na primeira”.

De forma mais detida, é possível citar uma série de ações pelas quais pode o contribuinte se defender da pretensão que entender indevida da Fazenda Pública, são elas: Embargos do Executado, Mandado de Segurança, Ação Anulatória de Lançamento, Ação Declaratória, Ação de Repetição do Indébito, Ação de Consignação em Pagamento, e a Exceção de Pré-Executividade.

Assim, ao fim da jornada do crédito tributário nas esferas administrativa e judicial, após uma variação considerável de possibilidade de defesa, o contribuinte terá a resposta definitiva acerca de sua demanda.

2 A EVOLUÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE

2.1 ORIGEM DO VOTO DE QUALIDADE

Como dito no item 1.2.2 deste trabalho, a origem do CARF concerne ao Conselho de Contribuintes, criado pelo Decreto nº 16.580, de 4 de setembro de 1924.

Nesse ato, são criados nos estados e no Distrito Federal os Conselhos de Contribuintes, aos quais cabia julgar os recursos referentes aos lançamentos dos créditos tributários do Imposto Sobre a Renda. Sua composição já trazia o que hoje vemos na composição atual do Conselho, tendo representantes dos setores econômicos e do Ministério da Fazenda em seus quadros.

Posteriormente, no Decreto nº 20.350/1931 criou-se no âmbito federal seu próprio Conselho de Contribuinte. Nesse mesmo decreto estreou a previsão, no artigo 12, do voto de qualidade do presidente do Conselho em caso de empate nas votações.

Segundo Leandro Paulsen (2020, p. 1085), o voto de qualidade é um instrumento legal e constitucional, previsto na legislação tributária brasileira, que permite ao presidente do CARF, ou de uma de suas turmas, um especialista em matéria tributária, desempatar votações em casos de empate.

Nessa linha, o Decreto 70.235/72, que regulamentou o processo administrativo fiscal, previu no §9º do art. 25 que em caso de empate, o voto de qualidade caberia ao presidente (das Turmas da Câmara Superior, das Câmaras e das Turmas, incluindo as especiais), o qual seria sempre um conselheiro representante do fisco.

2.2 LEI Nº 13.988/2020 – A EXTINÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE

Como mostrado no item anterior, o CARF sempre contou ao longo de sua história com uma composição paritária, mas o desempate das votações sempre foi de responsabilidade do presidente da Câmara ou da Turma julgadora (salvo por um brevíssimo intervalo de tempo como se verá adiante), e esse sempre foi um cargo exclusivo do representante da Fazenda Nacional.

Entretanto, tal forma de desempate foi alterada pela Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, a qual passou a prever, em seu art. 28, que “em caso de empate no

juízo do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte”. Dessa forma, em caso de empate no número de votos, a questão passou a ser decidida em favor do contribuinte de forma automática.

Em que pese ter sido pouco debatida no âmbito legislativo (a votação da emenda que incluiu o art. 28 na Lei 13.988/2020 durou 5 segundos), a opção do legislador por extinguir o voto de qualidade encontra renomados defensores na comunidade jurídica, com fortes argumentos. Além de Coelho (2019, p. 578), supracitado no item anterior, Nunes (2020, p. 339) também se soma a essa posição:

Assim, para respeitar o sistema paritário, a regra do voto de desempate deveria ser revogada do Decreto n. 70.235, de 1972, e, conseqüentemente, abolida do RICARF e de qualquer outro Regimento Interno de Tribunal Administrativo Tributário. Tratando-se do CARF, o problema tem se mostrado mais grave, pois na CSRF há precedentes em que o Presidente do órgão, que regimentalmente deve ser um representante da Fazenda, tem votado como membro e, caso com o seu voto ocorra empate, o Presidente vota outra vez para desempatar, normalmente a favor do Fisco. Esse sistema não é proporcional, pois o voto duplo do Presidente do órgão desequilibra o resultado do julgamento, na medida em que tende a ser favorável à Fazenda e contrário ao contribuinte. É importante ressaltar que no processo administrativo tributário o contribuinte é quem se defende da exigência fiscal, não devendo o empate favorecer ao Poder Público, porque este tem a prerrogativa de constituir o crédito tributário unilateralmente.

Esse é um dos argumentos a favor da extinção do voto qualidade. Outro que merece destaque é a aplicação do chamado “princípio do *in dubio pro contribuinte*” (semelhante ao “*in dubio pro reo*” do Direito Penal), o qual sustenta que, havendo dúvida acerca da exação, o julgamento deve favorecer ao contribuinte.

A Fazenda Pública, por sua vez, interpretou o novo diploma legal da forma mais restritiva possível (Portaria MF nº 260/2020), restringindo sua aplicação aos casos em que houvesse determinação e exigência do crédito tributário, deixando clara a resistência dos órgãos fazendários com a nova regra. Para o Fisco, julgamentos que versassem sobre responsabilidade tributária, restituição/ressarcimento e matéria aduaneira, por exemplo, estariam fora do escopo da Lei nº 13.988/2020.

2.3 MP Nº 1.160/2023 – O RESTABELECIMENTO DO VOTO DE QUALIDADE

A edição da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, devolveu ao CARF o voto de qualidade, restituindo ao Tribunal sua forma originária de desempate, que perdurara por quase 100 anos até o advento da Lei 13.988/2020. Assim, após um intervalo de cerca de 3 anos depois da lei que extinguiu o voto de qualidade pela primeira vez na história do CARF, a MP nº 1.160/2023 o restabeleceu.

Tal sistema de desempate foi amplamente defendido pelos órgãos do governo. A título de exemplo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional se manifestou em sede de Auditoria Operacional do TCU (TC 038.047/2019-5) no seguinte sentido:

O voto de qualidade no CARF está intrinsecamente relacionado à própria natureza administrativa do órgão: tribunal administrativo fiscal, com competência para revisar o ato do lançamento, na esfera da própria Administração Pública. Desconsidera-se, em suma, que o processo administrativo fiscal é o instrumento pelo qual a Administração Tributária julga e revisa seus próprios atos, em típico controle interno de legalidade. Em face da natureza jurídica do procedimento previsto no Decreto 70.235, de 1972, é coerente que, havendo empate, prevaleça a orientação do presidente do colegiado, julgador mais graduado que traz em sua formação a perspectiva (não o interesse) da Administração. É por essa razão que o Decreto 70.235/72 determina que a presidência das turmas deve ser ocupada por conselheiro representante da Fazenda Nacional. É por essa mesma razão, cumpre destacar, que as decisões do CARF favoráveis ao contribuinte não podem, via de regra, serem questionadas no Poder Judiciário pela União – na medida em que a decisão do CARF constitui manifestação da própria Administração Tributária –, ao passo que o contribuinte sempre poderá rediscutir a matéria decidida em seu desfavor na esfera judicial. Portanto, qualquer modificação na sistemática do voto de qualidade exigiria a revisão do próprio modelo em vigor do processo administrativo fiscal, notadamente no tocante à definitividade unilateral das decisões do CARF, enquanto manifestação da Administração Tributária. (grifo nosso)

Alguns meses depois, no dia 20 de setembro de 2023, foi publicada a Lei nº 14.689/2023, que converte a MP nº 1.160/2023 em lei (com algumas Modificações) e tenta estabilizar esse tema no processo administrativo fiscal.

2.4 LEI Nº 14.689/2023 – O VOTO DE QUALIDADE HOJE

No dia 01/06/2023, terminou a vigência da Medida Provisória 1.160/2023, o que restabeleceu os efeitos da Lei nº 13.988/2020. Isso implicou no retorno à situação em que, o empate resolve-se a favor dos contribuintes, sujeito, no entanto, às limitações estabelecidas pela Portaria MF nº 260/2020.

Essa controvérsia resultou em um acordo anunciado entre o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e o Ministério da Fazenda. Tal acordo resultou em uma medida intermediária para a questão, a qual foi incorporada ao Projeto de Lei do CARF (PL 2.384/2023). Este projeto sugeriu a revogação do artigo 19-E da Medida Provisória, retornando às práticas originais do Processo Administrativo Fiscal (PAF), ou seja, o empate seria resolvido pelo voto de qualidade. No entanto, a principal mudança seria que, se o contribuinte fosse derrotado no desempate quanto ao mérito, as penalidades seriam anuladas. Além disso, a lei introduziu diversas outras alterações e inovações significativas.

No artigo 25-A, incluído no Decreto 70.235/72, estabelece-se que os juros de mora incidentes sobre o montante julgado desfavorável ao contribuinte serão excluídos, desde que este manifeste sua intenção de quitação dentro do prazo de 90 dias a partir do julgamento. O parágrafo primeiro do mesmo dispositivo define que o pagamento mencionado no *caput* pode ser efetuado em até doze parcelas;

Adicionalmente, o parágrafo terceiro dispõe que o sujeito passivo tem a faculdade de utilizar créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, tanto de sua própria titularidade, quanto de empresa a ela vinculada, para a quitação dos débitos tributários decorrentes da mencionada decisão. E, por fim, o parágrafo décimo permite a utilização de precatórios para a amortização ou quitação do saldo remanescente.

Dessa forma, é possível dizer que, após uma série de mudanças, o voto de qualidade está de volta ao CARF de forma muito semelhante ao que vigeu pela maior parte de sua história. Como resultado desse processo recente, algumas concessões e medidas facilitadoras ao pagamento dos créditos tributários foram introduzidas na legislação de forma a acomodar os interesses de contribuinte e da Fazenda.

3 O VOTO DE QUALIDADE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Em um contexto no qual se busca constantemente o equilíbrio entre os interesses da Fazenda Pública e os direitos dos contribuintes, a validade constitucional do voto de qualidade emerge como um tema frequente de discussão.

Essa questão tem suscitado numerosos debates no campo do Direito Tributário, sendo motivo de intensa reflexão entre acadêmicos, profissionais do direito e operadores do sistema tributário nacional. As próprias mudanças recentes são um indício do quão polêmica é essa questão.

Os próximos itens serão dedicados a analisar a constitucionalidade do voto de qualidade no âmbito do CARF à luz de princípios presentes na CF/88. Assim, foram escolhidos os princípios que a doutrina mais tem evocado tanto para questionar, quanto para validar, a pertinência do voto de qualidade no processo administrativo fiscal, tentando compreender os argumentos de ambos de lados para, então, se chegar a uma conclusão do que seria a posição mais acertada.

3.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade é um dos pilares da Administração Pública, exigindo que, tanto o Estado, quanto os administrados se submetam ao sistema normativo, com a lei sendo aplicável a todos. A legitimidade da atuação estatal está condicionada à conformidade com a legalidade e ao cumprimento das disposições normativas (ROCHA, 2010).

Ao contrário das relações privadas, na Administração Pública, é necessária uma permissão legal prévia para a ação, enquanto no primeiro caso, é permitido fazer tudo o que a lei não proíbe (MEIRELLES, 2016). Os legisladores, como representantes da sociedade, também estão sujeitos às leis que criam, o que, dentro do princípio da legalidade, contribui para reduzir as possibilidades de abuso pelo Estado (MELLO, 2009).

A Constituição Federal de 1988 trata explicitamente desse princípio nos artigos 37 (na esfera administrativa) e 150, inciso I (no âmbito tributário), consagrando-o como um princípio constitucional fundamental da Administração Pública.

A legislação específica seguiu a previsão da Constituição, e no processo administrativo tributário federal, a Lei nº 9.784/99 menciona explicitamente o princípio, estabelecendo que a Administração Pública deve atuar em conformidade com a lei e o Direito (Art. 2º, parágrafo único, inciso I).

Nessa linha, considerando que o voto de qualidade pode decidir definitivamente a contenda administrativa entre contribuinte e o fisco, sendo instituto de enorme importância dentro do julgamento administrativo, é lógico entendimento de que somente a lei estaria apta a regulá-lo.

Cabe mencionar, então, que todas as configurações adotadas até hoje para o desempate no CARF foram estabelecidas conforme prevê a Constituição: mediante a força da Lei. Dessa forma, uma vez regulamentado o tema pelo Poder Legislativo, cumprindo-se corretamente as etapas do processo legislativo, pode-se dizer que o voto de qualidade, independentemente de ser a favor ou contra o Fisco, está em observância ao princípio constitucional da legalidade.

3.2. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Os princípios da ampla defesa e do devido processo legal são garantias fundamentais previstas na Constituição Federal, nos incisos LIV e LV do artigo 5º, respectivamente. Esses princípios são plenamente aplicáveis aos processos administrativos, sendo explicitamente estabelecido que a ampla defesa deve ser assegurada, tanto em processos judiciais, quanto administrativos.

A ampla defesa é um direito tão crucial que nem mesmo uma emenda constitucional pode revogá-lo ou reduzir sua abrangência. É essencial que o contribuinte tenha acesso completo ao processo, conhecendo os fundamentos de fato e de direito, bem como a acusação que lhe é feita. Além disso, o contribuinte deve ser devidamente notificado de todos os atos subsequentes, possibilitando sua participação no processo (CARRAZA, 2013).

No contexto de um processo administrativo-tributário, a ampla defesa significa o direito de apresentar todos os argumentos pertinentes, permitindo ao contribuinte intervir ativamente no procedimento fiscalizador. Isso inclui a possibilidade de rebater as provas e evidências apresentadas pela Fazenda, juntar documentos, produzir provas e acompanhar as provas produzidas, conforme também o princípio do contraditório (DE SOUZA, 2012).

Nesse ponto, tem-se que a adoção de um desempate “pro-Fisco” ou “pro-Contribuinte”, desde que respeitados os direitos supracitados estariam alinhados com a Constituição Federal e a ampla defesa. Em termos práticos, tanto a Lei nº 13.988/2020 quanto a Lei nº 14.689/2023 pouco alteraram a amplitude de defesa do contribuinte nas etapas de julgamento. Isso porque são muitas as possibilidades de o contribuinte se defender de eventual ação ilegal do Fisco.

De forma ilustrativa, imagine-se a existência de auto de infração lavrado incorretamente por 1 (um) Auditor-Fiscal em desfavor de uma empresa. O contribuinte poderá, na via administrativa, impugná-lo para ser julgado por mais 3 (três) Auditores-Fiscais da DRJ. Ainda que o contribuinte perca o prazo de recurso e apresente uma impugnação intempestiva, o auto de infração ainda pode ser analisado pela Receita Federal em casos de erro de fato, pela via da Revisão de Ofício.

Em casos de derrota na DRJ, o ofendido poderá ainda interpor um Recurso Voluntário, para ser apreciado no CARF por mais 4 (quatro) Auditores-Fiscais e 4 (quatro) representantes do próprio contribuinte. Nesse julgamento, é permitido até mesmo a sustentação oral do procurador do recorrente durante o julgamento, conforme inovação da Lei nº 14.689/2023.

Caso a Turma no CARF tenha proferido uma decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que o Conselho já tenha dado anteriormente, pode o contribuinte apresentar um Recurso Especial para apreciação da CSRF.

Na Câmara Superior, o Recurso Especial será julgado mais uma vez por representantes da Fazenda e dos contribuintes, no total de 10 (dez) julgadores, que tratarão de dirimir a divergência levantada no recurso.

Assim, ao cabo da via administrativa, é possível que aquele auto de infração que o contribuinte entenda como indevido seja apreciado por até 21 (vinte e um) julgadores, em 3 (três) instâncias diferentes. Adicionalmente, há ainda a possibilidade de revisão de ofício por parte da Receita Federal, e todo o caminho da via judicial em que o contribuinte pode discutir a matéria desde o início.

Quanto ao devido processo legal, ele vai além da ampla defesa, implicando que o processo deve resultar em decisões jurídicas substancialmente justas. Ao garantir esse princípio, a Constituição antecipa aspectos como a inafastabilidade do controle jurisdicional, a necessidade de motivação das decisões judiciais, o

contraditório, a ampla defesa e a garantia do juiz natural, além de proibir juízos ou tribunais de exceção.

Nesse ponto, existe um ponto interessante que deve ser mencionado. Para o contribuinte, tais aspectos em nada se alteram a depender de como é feito o desempate do julgamento. Porém, para a Fazenda Nacional, eventual decisão a favor do contribuinte no CARF é terminativo, e impede que o Fisco recorra ao Poder Judiciário do resultado do julgamento.

Assim, caso o empate se decida em benefício do contribuinte, todos aqueles processos tributários que tivessem a decisão apertada no CARF estariam, portanto, excluídos da apreciação do Poder Judiciário, uma vez que a Fazenda Nacional não tem oportunidade de recorrer à Justiça em casos assim. Essa situação hoje não acontece com o desempate pró-Fisco, uma vez que o contribuinte sempre pode recorrer à Justiça em caso de derrota no PAF.

3.3. PRINCÍPIO DA IMPARCIALIDADE DOS JULGADORES

O princípio da imparcialidade é essencial para assegurar a credibilidade do processo administrativo. Segundo Teixeira (p.333-352, 2010), é correto se falar em “imparcialidade do julgador” em detrimento de “imparcialidade do juiz”, justamente pois o âmbito de aplicabilidade do princípio não se restringe ao processo judicial, mas também é estendido ao processo administrativo público e particular.

Apesar de não estar explicitamente mencionado na Constituição, é considerado implícito, derivando das garantias fundamentais estabelecidas na Constituição Federal de 1988, incluindo o devido processo legal, a impessoalidade na Administração Pública e o respeito à isonomia.

No CARF, como já mencionado no item 1.2.2 deste trabalho, os conselheiros são selecionados de forma paritária, por meio de listas tríplices elaboradas pela RFB e por entidades representativas de categorias econômicas e centrais sindicais, na forma do art. 28 do RICARF. Como exemplo dessas entidades, é possível citar as Confederações Nacionais do Comércio (CNC), Indústria (CNI), Serviços (CNS) e a Central Única dos Trabalhadores (CUT).

Argumenta-se que há um conflito de interesse inerente a essa composição de julgadores, uma vez que representantes da Fazenda tenderiam a votar quase sempre a favor da Fazenda, e representantes do Fisco tenderiam a votar quase

sempre a favor dos contribuintes. Assim, independentemente do lado que se escolha privilegiar em caso de empate, haveria esse problema da “defesa de classe”.

Entretanto, não é o que os dados levantados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em estudo constante do Relatório de Auditoria do Processo TC 038.047/2019 mostram. De acordo com dados fornecidos pelo CARF, o TCU apurou que 56% das decisões em processos prioritários (acima de R\$ 15 milhões) favorecem os contribuintes, mesmo com o desempate favorável à Fazenda.

Neste relatório ainda aponta-se que, de 2012 a 2019, mesmo nos julgamentos realizados no âmbito das DRJ, em que a totalidade dos julgadores são Auditores-Fiscais, 26% das autuações foram canceladas e 21% foram parcialmente canceladas. Portanto, apenas 53% dos autos de infração foram totalmente mantidos pelos julgadores fazendários.

Ademais, é pacífico que os conselheiros fazendários, em razão de serem provenientes de concurso público e regidos por um regime estatutário, desfrutam de prerrogativas legais que lhes conferem uma maior independência no exercício de suas atribuições, uma circunstância que não se aplica aos conselheiros representantes dos contribuintes, cujos mandatos são pautados por prazo determinado.

Os conselheiros representantes dos contribuintes estariam, então, sujeitos a potenciais conflitos de interesses, dado que o vínculo originário com a associação que os indicou permanece ao longo de todo o período de seu mandato, e muitas vezes até depois dele, a depender da “performance” do conselheiro.

Importa ressaltar que não se postula aqui que todos os conselheiros representantes dos contribuintes sejam, em essência, susceptíveis à corrupção do que seus pares representantes da Fazenda. Trata-se, apenas, do mapeamento das potenciais fragilidades do sistema.

3.4. PRINCÍPIO DO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE

Por fim, tem-se o princípio mais utilizado para o questionamento do voto de minerva no CARF: o princípio do *in dubio pro reo* (ou *pro contribuinte*).

No continente americano, este princípio tem origem na Convenção sobre Direitos Humanos de 1969, conhecida como "Pacto de San Jose da Costa Rica", que estabelece o direito de se presumir a inocência até a comprovação legal da culpa.

No Brasil, embora o país seja signatário do Pacto de San Jose da Costa Rica, o princípio só foi elevado à categoria de dogma constitucional com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Esta Constituição afirma que ninguém pode ser considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória, confirmando a regra geral da liberdade.

O princípio da presunção de inocência serve como um escudo protetor contra possíveis abusos estatais, proporcionando segurança ao indivíduo. Nelson Nery Júnior destaca que este princípio deriva diretamente do devido processo legal, ambos fundamentais para garantir um processo justo e equitativo.

Sustenta-se que este princípio, originalmente aplicado ao Direito Penal, também possa se aplicar ao Direito Tributário e ao processo administrativo fiscal. Isso significa que o ônus da prova recai sempre sobre a acusação, e não sobre a defesa. Assim, o Estado deve apresentar provas suficientes ao juiz para fundamentar uma condenação. Assim, no caso de dúvida sobre a condenação ou absolvição do réu, decide-se pela absolvição, uma vez que, para o Direito, é menos traumática a absolvição de um réu culpado, do que a condenação de um réu inocente.

Existe, ainda, dúvida por parte da doutrina pátria acerca de qual deve ser a amplitude da aplicação de tal princípio no Direito Tributário, se esse for o caso. Parte da doutrina entende, todavia, que tal princípio está presente no Direito Tributário, mas somente no que concerne a infrações e imposições de penalidades definidas pela lei tributária, em razão do texto do art. 112 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

Martins (1989, p.15) afirma que o art. 112 situa-se no campo do ilícito tributário (Direito Tributário Penal), pois trata de infrações e imposições de penalidades definidas pela lei tributária. Porém, afirma também que acredita não se tratar de especificações taxativas as hipóteses de dúvidas elencadas nos incisos, mas exemplificativas. Para o estudioso, sempre que ocorrer dúvida, mesmo fora daqueles casos, pode-se empregar a interpretação benévola, na esfera da ilicitude tributária.

Já COVIELLO FILHO (2014, p.138-140), por sua vez, entende de forma mais restritiva ainda a aplicação do instituto, defendendo sua utilização apenas em casos de qualificação de multas.

De qualquer forma, a utilização do princípio do *in dubio pro reo* (ou contribuinte) é um dos fortes argumentos a favor de que o desempate dos julgamentos no CARF se dê a favor do contribuinte.

Nesse sentido, a última alteração legislativa no tema parece ter acolhido parte das críticas da doutrina e da sociedade organizada, adotando, então, medidas “compensatórias” para se amenizar o desempate desfavorável para o particular ao final do PAF.

Como mencionado, nesses casos, a Lei nº 14.689/2023 parece ter encampado de forma definitiva a tese de que o art. 112 do CTN trata da exclusivamente de infrações tributárias, interpretando de forma restritiva o dispositivo.

O novo diploma legal previu, em casos de desempate pelo voto de qualidade, além da exclusão das multas, o cancelamento da representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Adicionalmente, a lei previu uma série de facilitadores ao contribuinte vencido, como: a exclusão dos juros de mora caso o contribuinte manifeste sua intenção de pagamento no prazo de 90 dias do julgamento; a opção de parcelamento dos valores; e a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa própria empresa ou de coligada.

CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, torna-se evidente a complexidade e a relevância do tema no contexto do Direito Tributário brasileiro. Ao longo deste estudo, buscou-se compreender o voto de qualidade no âmbito do CARF, bem como seu contexto e papel no Processo Administrativo Fiscal.

Ao considerarmos a peculiaridade do voto de qualidade no CARF, como forma de desempate, e sua relação com os princípios constitucionais brasileiros, percebemos que há argumentos sólidos, tanto para defender, quanto para rechaçar o voto de minerva.

Talvez por isso, o sistema tributário prevê a possibilidade de o contribuinte sempre ter a opção de se socorrer do Poder Judiciário em caso de inconformidade com o resultado do Processo Administrativo Fiscal.

Ademais, atualmente, julgamentos que porventura sejam desempatados pelo voto de qualidade ainda geram ao contribuinte uma série de facilitadores que o permitem saldar a dívida de forma mais branda.

Por fim, o melhor entendimento aparenta ser o que a Constituição Federal deixou ao legislador ordinário a possibilidade de eleger a sistemática que melhor atendesse à sociedade. Pois, uma vez avaliando ambas as formas de desempate já adotadas no CARF, aquela solução favorável ao Fisco parece ser tão aderente à Constituição quanto aquele desempate pró-contribuinte.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Código Tributário Nacional]. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, 25 out 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 3 jun 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 5 out 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 3 jun 2023.

BRASIL. [Decreto do Processo Administrativo Fiscal]. Decreto-Lei nº 30.235, de 6 de março de 1972. Brasília, DF: Presidência da República, 6 mar 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm. Acesso em: 3 jun 2023.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.160, de 1º de fevereiro de 2023. Planalto, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1160.htm. Acesso em: 17 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Portaria ME Nº 3.125, de 7 de abril de 2022. Dispõe sobre o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília, DF: 7 abr. 2022. Disponível em: <http://CARF.economia.gov.br/acesso-a-informacao/boletim-de-servicos-CARF/portarias-me-de-interesse-do-CARF-2022/portaria-me-no-3125-altera-o-riCARF.pdf>. Acesso em: 3 jun 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria nº 284, de 27 de julho de 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-284-de-27-de-julho-de-2020-268758810>. Acesso em: 3 jun. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. (1924, setembro 4). Decreto nº 16.580, de 4 de setembro de 1924. Câmara dos Deputados. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 16 out 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931. Câmara dos Deputados, 1931. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20350-31-agosto-1931-514694-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 16 out. 2023.

CANOTILHO. J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 4ª ed., Coimbra: Livraria Almedina, 1986, pp. 22-23

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 617.

COVIELLO FILHO, Paulo. A impossibilidade da Manutenção da Multa Qualificada do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, por Julgamento Decidido por Voto de Qualidade,

no Âmbito do CARF. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética nº 225, jun. 2014, p. 138-140

FBI - Federal Bureau of Investigation. About the FBI. Disponível em: <https://www.fbi.gov/about>. Acesso em: 3 jun. 2023.

Internal Revenue Service (IRS). Homepage. Disponível em: <https://www.irs.gov/>. Acesso em: 3 jun. 2023.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 1.127.

Lei 14.689/23: voto de qualidade, multas e retroatividade. ConJur, 27 set. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-27/direto-CARF-lei-1468923-voto-qualidade-multas-retroatividade>. Acesso em: 17 out. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989. p.15

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 26. ed. São Paulo: Ed. Malheiros. 2009.

NERY JR., Nelson. Princípios do Processo na Constituição Federal. 9ª ed. São Paulo: RT, 2009. p. 296-297.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Sobre a PGFN. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/sobre-a-pgfn>. Acesso em: 3 jun. 2023.

Receita Federal do Brasil. Institucional. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional>. Acesso em: 3 jun. 2023.

ROCHA, Sérgio André. Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário, 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. São Paulo: Atlas, 2020.

TEIXEIRA, Wendel de Brito Lemos. O princípio da imparcialidade do julgador como garantia fundamental e seus efeitos no processo. Revista de processo, São Paulo, 2010, vol. 186/2010. p. 333 – 352.

U.S. Customs and Border Protection (CBP). About. Disponível em: <https://www.cbp.gov/about>. Acesso em: 3 jun. 2023.

