

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

38



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DO VOTO DE QUALIDADE PELO REPRESENTANTE DA FAZENDA NACIONAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

THE CASTING VOTE BY THE PROCEDURAL REPRESENTATIVE OF NATIONAL TREASURY ON TAX ADMINISTRATIVE PROCESS

Leandro Lopes Genaro

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Processual Tributário pela PUC/SP e em Direito Tributário pela FGV/SP. Bacharel em Direito pelo Mackenzie. Advogado em São Paulo (SP). E-mail: lgenaro@hotmail.com.

Resumo

O principal objetivo deste trabalho é identificar e analisar as prerrogativas e privilégios assegurados à Fazenda Nacional no Processo Administrativo Tributário, em especial o voto de qualidade, que vem tomando cada vez mais importância em razão do empate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tomando como base as garantias fundamentais e a vulnerabilidade do contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, VOTO DE QUALIDADE, PRIVILÉGIOS, FAZENDA PÚBLICA, INCONSTITUCIONALIDADE

ABSTRACT

The main purpose of this work is identifying and analyzing the prerogatives and privileges granted to the National Treasury on Tax Administrative Process, especially the casting vote, which has been increasingly its importance on litigation carried on the Administrative Council of Tax Appeals, taking as basis constitutional guarantees and vulnerability of a tax payer.

KEYWORDS: TAX ADMINISTRATIVE PROCESS, CASTING VOTE, PREROGATIVES AND PRIVILEGES, NATIONAL TREASURY, UNCONSTITUTIONALITY

I. DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Até o início do século XX, persistia a ideia de que a processualidade seria instituto exclusivo da função jurisdicional do Estado¹ (Poder Judiciário). Em 1946, com o lançamento da obra *Administrative procedure act*, o devido processo legal (*due process of law*) tornou-se elemento essencial da atuação administrativa, de modo que o processo passou a ser instrumento para o exercício do poder, influenciando todas as esferas da atuação da Administração Pública, transcendendo, assim, o direito processual².

O processo compreende um conjunto de princípios, institutos e normas, para o regular exercício do poder segundo determinados objetivos³, sendo assim um método para a formação ou aplicação de determinado direito controvertido, litigioso, tendente a regular o conflito de interesses e a pacificação social.

A Constituição Federal de 1988, reconhecendo o processo como instrumento essencial para o Estado Democrático de Direito⁴, estabeleceu a garantia fundamental da inafastabilidade do Poder Judiciário, o direito de petição, o contraditório e a ampla defesa⁵, todos decorrentes do princípio do devido processo legal.

Especificamente quanto ao Processo Administrativo, temos uma sucessão encadeada de atos administrativos, que tendem a um resultado final e conclusivo⁶, sendo, assim, um complexo de atos⁷, com finalidades específicas e distintas, mas com a finalidade comum de produzir um ato final.

O Processo Administrativo passou a ter maior relevância no Estado Democrático de Direito em razão da multiplicação e aprofundamento da intervenção do Estado sobre a sociedade, sendo verdadeira garantia do cidadão para assegurar que a Administração Pública atue dentro dos fins previamente estabelecidos pela legislação⁸.

Trata-se de instrumento ligado à tutela dos direitos individuais, como contrapartida ao fato de o ato administrativo ser realizado de forma unilateral e com presunção de

1 MEDAUAR, Odete. A processualidade no direito administrativo. São Paulo: RT, 1993, p. 20.

2 MEDAUAR, Odete. Op. cit., 22.

3 DINAMARCO, Cândido Rangel. A instrumentalidade do processo. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 42.

4 "a premissa teórica da existência de um Poder Executivo atrofiado, limitado a funções de administração e execução, sem quaisquer funções de cunho jurisdicional, em verdade, representa concepção que discrepa de nossa própria realidade positiva, uma vez que a Constituição Federal de 1988 consagra expressamente o processo administrativo em seu art. 5º, inciso LV, ensejando à luz do sistema a possibilidade de uma denominada jurisdição administrativa (sem embargo de eventuais críticas que se possa fazer à denominação" (MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro administrativo e judicial atualizado de acordo com o novo regimento interno do CARF e o novo Código de Processo Civil. 9. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2016, p. 304).

5 "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

[...]

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

[...]

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;"

6 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 19. ed. São Paulo: Malheiros, p. 455.

7 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 461.

8 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 463.

legitimidade, sendo, portanto, elemento de equilíbrio entre a liberdade e a autoridade⁹, assumindo função essencialmente “garantista”¹⁰.

O Processo Administrativo passou a ser então uma garantia constitucional¹¹, de interesse da própria Administração Pública¹², que objetiva a melhora do conteúdo das decisões da Administração Pública, com embasamento teórico e fático, explicações, argumentos e provas, e, por isso, implica maior eficácia administrativa e a redução da litigiosidade no Poder Judiciário¹³, em especial por assegurar a efetiva participação do cidadão-administrado, em atenção ao contraditório e ampla defesa¹⁴.

Não obstante o entendimento de renomado juristas quanto à impossibilidade do amplo exercício da atividade jurisdicional pela Administração Pública no Processo Administrativo¹⁵, entendemos de forma diversa, pois temos que a atividade jurisdicional não é uma prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, não sendo crível qualquer restrição a uma garantia constitucionalmente assegurada aos cidadãos, devendo assim o Processo Administrativo ser efetivamente visto como “dever estatal que objetiva a composição de conflitos de interesses”¹⁶.

Especificamente no âmbito tributário, o Processo Administrativo se caracteriza por ser um instrumento apto a assegurar a ampla discussão entre a Administração Pública e os Contribuintes acerca de qualquer litígio ou divergência quanto à aplicação e interpretação da Lei tributária, assegurando a validade e a legitimidade do crédito tributário.

Trata-se de “decorrência natural da divergência de interpretação entre o Fisco, que deseja receber determinada receita que considera devida, e o contribuinte, que não a quer entregar por entendê-la indevida”¹⁷.

Neste cenário, o Processo Administrativo Tributário nada mais é do que uma sequência de atos complexos, sem a perda de sua individualidade, mas atrelados a um vínculo comum¹⁸, os quais são necessários para demonstrar como e por que a Administração Pública chegou a determinada solução ao litígio entre o próprio Estado e o Contribuinte acerca das normas de natureza tributária, quais as justificativas, motivos e atos realizados para se alcançar tal conclusão.

O Processo Administrativo “surge como instrumento de cidadania, elevando-se sobre o Estado e as instituições sociais, políticas e econômicas como meio de realização dos

9 SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *Revista de Direito Público* n. 84, out./dez. 1987, p. 64-74, p. 67.
 10 MEDAUAR, Odete. *Op. cit.*, p. 61.
 11 BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Processo administrativo disciplinar*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 62.
 12 NEDER, Marcos Vinicius; e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 23.
 13 JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 219.
 14 MEDAUAR, Odete. *Op. cit.*, p. 65.
 15 JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “processo administrativo fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 33. São Paulo: Dialética, junho/1998, p. 116.
 16 CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 103.
 17 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: RT, 2002.
 18 ENTERRÍA, García de; e FERNANDEZ, Tomás Ramón. *Curso de derecho administrativo*. Buenos Aires: La Rey, 2006. vol. 1, p. 458.

direitos da pessoa humana”¹⁹, em especial na área tributária, na qual o processo permite a discussão da exigência fiscal sem os pesados custos do processo judicial, atuando como verdadeiro filtro para o ajuizamento de ações no Poder Judiciário²⁰.

Dessa forma, para que o Processo Administrativo Tributário realmente atinja seus interesses, deve ser necessariamente assegurada a aplicação efetiva do devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, e as demais garantias constitucionais²¹, respeitando o necessário equilíbrio entre os Contribuintes e a própria Administração Pública, a qual não pode agir como “senhora e dona do processo administrativo”²².

Acerca da essencialidade do Processo Administrativo Tributário, transcrevemos as lições de James Marins²³, cuja atualidade se mostra indiscutível:

“[p]ara alguns autores, o contribuinte necessita de meios para sua proteção com a finalidade de assegurar a realização da justiça tributária que apareceria como subespécie da justiça administrativa. A justiça tributária, então, surge como ideia-chave para a compreensão finalística do processo tributário, assumindo posição no processo tributário o princípio da justiça. O princípio da justiça, ainda que para alguns possa parecer impertinente, reclama constante reafirmação em ambiente de tantas equívocos científicas. A busca pela justiça no âmbito do processo tributário é elemento de aproximação e harmonização entre a etapa administrativa e a judicial, cada qual com seu método próprio. Precisa ser reafirmado para que o processo tributário que tenha seio da administração torne-se vivamente jurídico, isto é, atenda mais claramente aos princípios inerentes ao convívio Estado/cidadão, calçado no Estado de Direito e, logo, na “ideia de Direito”.

O início do Processo Administrativo Tributário se caracteriza pela formalização do inconformismo do Contribuinte com determinado ato praticado por Autoridade Administrativa, originando assim o conflito de interesse e a etapa contenciosa (processual)²⁴. Em outras palavras, instaura-se em razão da discordância do Contribuinte em face de ato administrativo, o qual será essencial para a constituição definitiva do crédito tributário²⁵.

No âmbito da Administração Pública federal (União), o processo administrativo tributário é previsto não apenas pelo Decreto n. 70.235/1972, mas também pela Lei n. 9.784/1999 (que regula de forma geral todas as espécies de Processos Administrativos em âmbito federal), pela Lei n. 86, pela Lei n. 9.430/1996 (em especial quanto os processos decorrentes das

19 NOGUEIRA, Alberto. Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito. Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 58.

20 MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de segurança em matéria tributária. 2. ed. São Paulo: RT, 1994, p. 303.

21 MELO, José Eduardo Soares de. Processo tributário – administrativo e judicial. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 51-54.

22 FISCHER, Octavio Campos. Recurso hierárquico e devido processo constitucional: o processo administrativo tributário não pertence à Administração Pública. Revista Dialética de Direito Tributário n. 141. São Paulo: Dialética, junho/2007, p. 131-133.

23 MARINS, James. Princípios fundamentais do direito processual tributário. São Paulo: Dialética, 1998, p. 93.

24 MARINS, James. Op. cit., p. 162-163.

25 Acerca da necessidade de conclusão definitiva do Processo Administrativo Tributário para constituição definitiva do crédito tributário, vide Súmula Vinculante n. 24/STF.

restituições, ressarcimento e compensação de tributos e também ao processo de consulta), pelo Decreto n. 4.543/2002 (processos relacionados com o Regulamento Aduaneiro, como pena de perdimento, vistorias e exigências), pela Lei n. 8.397/1992 (que institui a medida cautelar fiscal), pela Portaria n. 343/2015 (que institui o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), entre diversas outras fontes do direito processual administrativo.

Em linhas gerais²⁶, após o ato administrativo do lançamento pelas respectivas Autoridades Administrativas, abre-se a possibilidade de o Contribuinte efetuar o recolhimento da exação fiscal exigida ou, se discordar do lançamento realizado, de oferecer impugnação, no prazo de 30 (trinta) dias²⁷, momento em que se inicia o Processo Administrativo²⁸.

Procedimento semelhante ocorre com a apresentação de Manifestação de Inconformidade pelo Contribuinte em face da decisão da Receita Federal do Brasil que não homologa, ou homologa parcialmente, o pedido de restituição ou compensação declarado pelo Contribuinte, que se submeterá ao rito do Decreto n. 70.235/1972²⁹.

A competência para julgamento da Impugnação ou da Manifestação de Inconformidade é da Delegacia da Receita Federal de Julgamento³⁰, que possui baixa ou restrita independência da própria Receita Federal do Brasil³¹, cuja decisão pode ser objeto de recurso tanto pelo Contribuinte quanto pela própria Administração Pública³².

Importante destacar que, caso o recurso interposto pelo Contribuinte seja relativo apenas a parte da decisão, haverá a preclusão quanto aos demais pontos, de modo que as autoridades fiscais poderão proceder a formação de autos apartados para a cobrança da parte que não foi objeto de recurso pelo Contribuinte³³.

Havendo recurso de qualquer uma das partes, o julgamento em segunda instância será de competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão que, embora não possua personalidade jurídica própria, integrando o Ministério da Fazenda, possui relativa independência³⁴. Da decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), quando for comprovada a existência de “decisão que der à lei tributária interpretação divergente [...]”³⁵.

26 Não se pretende realizar uma análise exaustiva dos ritos do Processo Administrativo Tributário, mas apenas trazer breves informações para contextualizar em qual momento processual poderá ocorrer o voto de qualidade, cuja validade se pretende examinar mais adiante.

27 Art. 15 do Decreto n. 70.235/1972.

28 Art. 14 do Decreto n. 70.235/1972.

29 Art. 73, §§ 9º e 11, da Lei n. 9.430/1996.

30 Art. 25, I, do Decreto n. 70.235/1972.

31 XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46.

32 Art. 33 do Decreto n. 70.235/1972.

33 NEDER, Marcos Vinicius; e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Op. cit., p. 274.

34 MACHADO, Hugo de Brito. Ação da fazenda pública para anular decisão da administração tributária. Revista Dialética de Direito Tributário n. 112. São Paulo: Dialética, jan./2005, p. 47.

35 Art. 37, § 2º, I, do Decreto n. 70.235/1972.

Cabe ainda pedido de reconsideração tanto da decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quanto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo vedada a interposição apenas das decisões proferidas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento³⁶.

Não obstante o vasto regramento do Processo Administrativo Tributário em âmbito federal, fato é que todas as normas brasileiras buscam seu fundamento de validade na Constituição Federal e, por esse motivo, imprescindível a análise dos princípios fundamentais constitucionais aplicáveis ao tema em estudo.

II. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, é o fundamento de validade de todas as normas jurídicas brasileiras, especialmente no rígido Sistema Tributário Constitucional brasileiro.

Conforme bem demonstrado por Humberto Ávila, o fundamento para uma análise constitucionalmente orientada do direito tributário brasileiro teve início com obra de Aliomar Baleeiro, em 1951, seguido por Sampaio Dória em 1964, Geraldo Ataliba em 1968 e Roque Carrazza, já sob a égide da Constituição Federal de 1988³⁷, tendo este último demonstrado a importância da supremacia constitucional e dos princípios jurídicos³⁸.

Nesse mesmo sentido, aliás, se posiciona o próprio Humberto Ávila³⁹:

“[...] o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade, os princípios sistematicamente fundamentais”.

O Sistema Tributário Constitucional brasileiro é constituído, em seu ápice, pela Constituição Federal, que estabelece todos os princípios e regras de competência tributária e já definiu de forma expressa diversos princípios que moldam a aplicação e sistemática do Direito Administrativo, como se observa da simples leitura dos arts. da 5º e 37 da Carta Magna. Ou seja, a própria Constituição Federal já identificou os princípios informadores da relação jurídico-administrativa, os quais guardam total pertinência e aplicação também no âmbito processual-administrativo.

36 Art. 36 do Decreto n. 70.235/1972.

37 ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 20.

38 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 162.

39 Op. cit., p. 21.

Trata-se de garantias constitucionais que devem ser rigorosamente observadas pela Administração Pública, orientando-a na sua atuação, garantindo uma adequada gestão dos recursos públicos, voltando-a ao alcance do interesse coletivo⁴⁰.

Assim, sem esgotar o assunto, pretende-se demonstrar de forma breve alguns dos princípios informadores do processo administrativo, em especial os princípios da legalidade, da isonomia, do devido processo legal e do contraditório, os quais influenciam de forma mais direta a questão do voto de qualidade no Processo Administrativo Tributário.

O princípio da legalidade previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal⁴¹, assegura a ampla liberdade do cidadão, para agir ou deixar de agir conforme a sua livre convicção, desde que não configure ato, comportamento ou atividade defesa em lei.

Para Norberto Bobbio, o princípio da legalidade é o princípio que determina que “A lei é igual para todos, é, indubitavelmente, a generalidade da norma, isto é, o fato de que a norma se dirija não àquele ou a este cidadão, mas à totalidade dos cidadãos, ou então a um tipo abstrato de operador na vida social”⁴².

Trata-se de garantia protetiva e fundamental do cidadão-administrado, princípio orientador e regulador da atividade pública, reforçando ainda mais o ideal democrático da Constituição Federal⁴³, com participação igualitária e segura dos indivíduos, em franca oposição à Ditadura que se encerrava.

Nesse sentido, o princípio da legalidade é um dos fundamentos basilares de toda hermenêutica e aplicação do direito positivo brasileiro, vinculando a atividade legislativa do Estado e a aplicação das normas jurídicas em caso de conflito.

Referido princípio ganha ainda maior relevância no direito administrativo e no direito tributário, de modo que qualquer ato da Administração Pública deve, necessariamente, pautar-se na mais absoluta legalidade, sendo defeso ao Estado agir *contra legem* ou, ainda, simplesmente adotar qualquer medida que não expressamente prevista em lei.

O princípio da legalidade para a Administração Pública é a própria personificação jurídica do propósito do Estado Democrático de Direito, submetendo o poder administrativo a controles contra parcialidades, favoritismos, perseguições injustificadas, arbitrariedades, distinções raciais⁴⁴, ou outras distinções não expressamente previstas em lei, tendo em vista que, não obstante estarmos tratando de mandamentos Estatais, estes serão

40 SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 565-566.

41 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

42 BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. Tradução de Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003, p. 182.

43 JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit., p. 140.

44 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 71.

emanadas por indivíduos delegados, daí a necessária subsunção da atuação estatal ao direito positivo.

O princípio da isonomia, insculpido no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, é estritamente vinculado ao da impessoalidade de tratamento do cidadão, por expressa previsão constitucional⁴⁵, devendo, assim, ser interpretado de forma conjunta. A utilização conjunta de ambos os princípios implica um dos fundamentos centrais da Constituição Federal de 1988, o princípio da igualdade.

Nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁶:

“por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequilíbrios fortuitos ou injustificados. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu fórmula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo igualdade, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham a todos sem especificações arbitrárias, assim proveitosas que detrimosas para os atingidos. [...]”

A lei deve ser uma e a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania”.

Para atingirmos a efetiva igualdade como fundamento do sistema jurídico brasileiro, deve ser assegurada a aplicação igualitária e justa das normas jurídicas, sem qualquer distinção, sempre vinculado a um critério diferenciador e de um fim que se quer alcançar⁴⁷.

Trata-se de princípio com imprescindível aplicação na esfera do Processo Administrativo Processual, que está voltado a uma finalidade específica, qual seja, a busca por um julgamento objetivo e impessoal⁴⁸, assegurando-se que todos os direitos, prerrogativas e deveres dos litigantes sejam observados da mesma forma. Para Michelle Heloise Akel⁴⁹:

“No âmbito do processo administrativo fiscal, o princípio da isonomia tem, contudo, outro viés, não se limitando a concretizar tratamento igualitário entre cidadãos-administrados. Assegura, ainda, a igualdade de tratamento entre os próprios envolvidos na relação administrativa processual, ou seja, entre a Administração e os particulares, tanto quanto possível, não olvidando o regime jurídico próprio que rege dita relação”.

45 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”

46 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 18.

47 ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 137.

48 “A impessoalidade é um traço fundamental de toda a ciência administrativa e também do processo.” (ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. Revista de Direito Tributário n. 46, out./dez., 1988, p. 121)

49 AKEL, Michelle Heloise. Lançamento tributário e processo administrativo fiscal: o instituto e o seu controle no ordenamento jurídico brasileiro. Curitiba: UGPR/Curso de Mestrado em Direito do Estado, 2007, p. 157.

Assim, “o exercício da função administrativa exige que a defesa do interesse público não implique superioridade intransponível da pessoa administrativa. Ao contrário, há de rege-se pela ausência de privilégios desarrazoados e desproporcionais.”⁵⁰

A finalidade a ser assegurada pelo princípio da igualdade no Processo Administrativo Tributário é garantir decisão objetiva e justa, independentemente de se tratar de decisão favorável à Administração Pública ou aos Contribuintes, impedindo-se, assim, qualquer diferenciação ou privilégio.

O princípio do devido processo legal, integrado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, está previsto da Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LIV, que deve ser necessariamente analisado com o art. 1º, inciso III, art. 2º, art. 5º, incisos II, XXXV, LV e LXXVIII, e 37, todos da Carta Magna.

Sua origem remonta à Carta Magna inglesa de 1215, tendo sido amplamente desenvolvido nos Estados Unidos da América⁵¹.

Trata-se de princípio fundamental do Estado Democrático de Direito e que fundamenta diversos outros princípios processuais, e que impõe a utilização de um procedimento previamente determinado em lei e em harmonia com a sua finalidade, para que bens de particulares sejam alcançados pela Administração Pública. Para Celso Antônio Bandeira de Mello, referido princípio exige um “processo formal regular para que sejam atingidas a liberdade e a propriedade de quem quer que seja”⁵².

Assim, o devido processo legal representa, desde sua origem, um óbice ao exercício arbitrário da Administração Pública, impedindo a arbitrariedade estatal por meio de garantias constitucionais aos particulares.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório, decorrência expressa do princípio do devido processo legal, são direitos fundamentais do cidadão, tal como instituído constitucionalmente, podendo ser vistos de forma mais ampla do que a mera possibilidade de reação, mas sim como efetiva participação no desenvolvimento e no resultado dos processos, influenciando de modo efetivo nas tutelas jurisdicionais, de forma igualitária entre as partes⁵³.

Sobre essa questão, Gilmar Ferreira Mendes faz interessantíssimo estudo do contraditório no direito alemão, no qual são assegurados os direitos à informação, de manifestação e também o de ver seus argumentos considerados⁵⁴. Da mesma forma é o

50 MOREIRA, Egon Bockmann. Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei nº 9.784/99. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 78.
 51 BUENO, Vera Scarpinella. Devido processo legal e a administração pública no direito administrativo norte-americano. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). Devido processo legal na administração pública. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 13-80.
 52 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 85.
 53 OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. Comentário ao art. 5º, LV. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; e STRECK, Lenio L. (coord.). Comentários à Constituição do Brasil. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
 54 MENDES, Gilmar Ferreira. Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 279-280.

direito italiano, no qual o contraditório efetivo busca subsidiar uma decisão amadurecida da controvérsia, conforme estudo de Luiz Fux⁵⁵.

Não obstante a clareza e aplicabilidade de tais princípios nas relações jurídico-tributárias, observamos que a Administração Pública se coloca sempre em posição de vulnerabilidade em relação ao Contribuinte, estabelecendo diversas prerrogativas sob o manto do princípio do interesse público, o que acaba por prejudicar sobremaneira os Contribuintes.

III. DA VULNERABILIDADE NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

No Brasil, há uma forte tendência doutrinária e, principalmente, jurisprudencial⁵⁶, para a defesa da legitimidade dos privilégios e prerrogativas da Administração Pública (Fazenda) em relação aos contribuintes, ancorando-se, para tanto, no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. Nesse sentido, trazemos as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁷, que bem sintetizam este entendimento:

“As diferenças entre interesses particulares e públicos é manifesta. Quando alguém deve dinheiro a um particular, as regras jurídicas aplicáveis não são idênticas àquelas aplicáveis ao que deve dinheiro ao Fisco, porque no primeiro caso, a regra defende apenas o interesse privado do credor (particular) e, no segundo, a regra defende o interesse geral da coletividade representada pela Administração, a qual representa o interesse de todos. Quando o credor é, portanto, o Fisco, outras serão as normas jurídicas incidentes. O desequilíbrio que se dá em favor da Administração encontra fundamento no interesse geral”.

Para Rodolfo de Camargo Mancuso⁵⁸, a atuação processual da Administração Pública enfrentaria uma série de dificuldades que os cidadãos comuns não estão sujeitos, como, por exemplo, o volume excessivo de processos, a burocracia prevista nas legislações e normas internas, bem como o recrutamento ineficiente de advogados, as quais “explicam certos benefícios, a par do curial argumento de que o sacrifício da posição fazendária nos processos irá repercutir negativamente ao interno da própria sociedade, donde provêm os tributos formadores do erário”.

Leonardo da Cunha defende que viabilizar o exercício processual da Administração Pública da melhor forma possível condiz com a primazia do interesse público, o que

55 MS n. 26.849 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 10.04.2014, DJe de 21.05.2014.

56 “Entretanto, quanto ao cerne da questão, observa-se que os valores excutidos em razão do débito fiscal possuem um sentido social, posto que ofertado pela União com a finalidade de subvencionar atividade industrial da cana-de-açúcar. Assim, em princípio, estariam esses créditos a salvo de eventual penhora e indisponibilidade. Contudo, impende reconhecer a legitimidade e o interesse público presentes na pretensão executiva da Fazenda, que atua em nome do próprio Estado e de sua população.” (STJ, REsp n. 841.173/PB, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 18.09.2007)

57 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Op. cit., p. 83.

58 MANCUSO, Rodolfo de Camargo. A fazenda pública em juízo. In: SANTOS, Ernane Fidelis dos; WAMBIER, Luiz Rodrigues; NERY JR., Nelson; WAMBIER, Teresa Celina Arruda Alvim (coord.). Execução civil: estudos em homenagem ao professor Humberto Theodoro Jr. São Paulo: RT, 2007, p. 322.

justificaria um tratamento diferenciado, pois qualquer prejuízo ao erário repercutiria em toda a coletividade⁵⁹.

Percebe-se, assim, que a *primazia do interesse público* no aspecto em estudo vem sendo considerada como uma “proposta hermenêutica consistente em que sempre que houver conflito normativo ou suposta tensão entre o interesse público e o particular, a posição da Fazenda Pública deve ser obrigatoriamente prevalente”⁶⁰.

Não obstante este consagrado entendimento ainda possuir forte aceitação nos Tribunais judiciais e administrativos, em especial em razão da *mentalidade fiscalista* decorrente da ditadura militar, não se pode confundir interesse público, vinculado a toda a sociedade, com o interesse fazendário, meramente arrecadatário⁶¹.

A interpretação do Sistema Tributário Constitucional brasileiro não permite a conclusão de que tal princípio pode se sobrepor irrestritamente sobre todas as demais garantias constitucionais⁶².

Em um Estado Democrático de Direitos, os princípios entram frequentemente em tensão e conflito e, assim, faz-se necessário o uso da ponderação, ou seja, com base nas características do caso concreto, deverá ser aferida a importância de cada princípio na situação que se pretende tutelar, mediante concessões recíprocas, e preservando a eficácia máxima de cada um deles, na medida do possível⁶³. Assim, e conforme lições de Alexandre Santos de Aragão⁶⁴:

“As prerrogativas estatais sobre os particulares se justificavam em razão daquela visão do interesse público como superior à satisfação dos interesses individuais. [...] O interesse público e os interesses dos cidadãos, que antes eram vistos como potencialmente antagônicos, passam a ser vistos como em princípio reciprocamente identificáveis.

De fato, o tratamento processual entre as partes litigantes no processo é sempre reflexo da relação de direito material que as une, motivo pelo qual é necessário não apenas a existência da supremacia do interesse público sobre o particular, mas, em especial, a verificação de eventual vulnerabilidade na relação material tributária entre a Administração Pública e o Contribuinte-Cidadão.

Para Cassio Scarpinella Bueno, inexistente qualquer justificativa para a concessão de privilégios para a atuação processual da Administração Pública, pois a Constituição Federal estabelece como princípio informador da atividade estatal a *eficiência*,

59 CUNHA, Leonardo José Carneiro da. A fazenda pública em juízo. São Paulo: Dialética, 2010, p. 34-35.

60 MARINS, James. Defesa e vulnerabilidade do contribuinte. São Paulo: Dialética, 2009, p. 58.

61 CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2012, p. 559.

62 NEDER, Marcos Vinicius; e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Op. cit., p. 53.

63 BARROSO, Luís Roberto; e BARCELOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. Revista da EMERJ vol. 6, n. 23, 2003, p. 34.

64 ARAGÃO, Alexandre Santos de. A supremacia do interesse público no advento do estado de direito e na hermenêutica do direito público contemporâneo. In: SARMENTO, Daniel. Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio do interesse público. 2. tir. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 3.

institucionalizando advocacias públicas de qualidade excepcional para a tutela dos interesses estatais, de modo que a previsão de tratamento normativo privilegiado nada mais é do que a criação de “uma imunidade à atuação do Estado, um protecionismo não autorizado pela Constituição”⁶⁵.

E, nesse sentido, imprescindível trazer as lições de James Marins acerca da vulnerabilidade do Contribuinte em razão da tríplice função da Administração Pública em matéria tributária:

“[...] É essa mecânica estrutural própria que permite ao Estado ser a um só tempo o criador da regra obrigacional na qual aparece como sujeito ativo (por intermédio de seus órgãos legislativos), formalizador e cobrador da obrigação em que o próprio Estado figura como credor (por meio de seus órgãos fazendários) e, ainda enquanto credor, o próprio Estado pode julgar a lide e executar o título executivo (por meio de seus órgãos administrativos e judiciais).

[...] A vulnerabilidade do contribuinte, que se deduz deste tríplice apoderamento do Estado e, portanto, da Fazenda Pública, leva à existência de sensível assimetria de forças entre credor-estatal e cidadão-contribuinte e fornece o fundamento para conceituar, sinteticamente, a vulnerabilidade do contribuinte como a condição factual de susceptibilidade do cidadão diante da tríplice função exercida pelo Estado no âmbito da relação tributária.”⁶⁶

Percebe-se, dessa forma, que, em matéria tributária, o Contribuinte está em situação vulnerável por três aspectos distintos, pois a Administração Pública é responsável, ao mesmo tempo, pela elaboração da legislação que impõe a obrigação tributária, pela sua aplicação através da formalização e cobrança do crédito tributário e, também, por aplicar as regras para a cobrança de tais valores quando não recolhidos voluntariamente pelo Contribuinte.

De fato, o contribuinte está em *vulnerabilidade material* em face da Administração Pública, por seu aspecto político-legislativo e político-economicamente, pois é o Estado o responsável pela criação da norma jurídica tributária.

Da mesma forma, há verdadeira *vulnerabilidade formal* no aspecto cognoscível, tecnológico e administrativo do Contribuinte, em decorrência de ser o próprio Estado o aplicador de tais normas.

Conforme bem identificado por Fernanda Tartuce Silva, a Administração Pública se encontra em vantagem técnica (corpo qualificado de procuradores e representantes da Fazenda Pública), probatória (dispõe de informações levantadas por diversos órgãos

65 BUENO, Cassio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil. São Paulo: Saraiva, 2007. vol. 1, p. 129.

66 Op. cit., p. 25.

públicos), informacional (as lides versam sobre questões relativas à atuação do próprio Estado) e organizacional (estrutura completa de servidores, órgãos, funções etc.)⁶⁷.

Além disso, identifica-se a existência de efetiva *vulnerabilidade processual* do Contribuinte, tendo em vista que também é o Estado que conduz e julga as lides processuais, em especial o Processo Administrativo Tributário⁶⁸.

O Contribuinte, portanto, se encontra em posição efetivamente vulnerável perante a Administração Pública, o que, em verdade, justificaria um tratamento diferenciado no Processo Administrativo a seu favor. Não se pode permitir que a desigualdade material, formal e processual, fundamentada apenas no princípio da supremacia do interesse público e na sanha arrecadatória do Estado, permita a completa desconsideração da vulnerabilidade evidente do Contribuinte no Processo Administrativo Tributário. Pelo contrário, por meio da ponderação dos princípios constitucionais aplicáveis, deve-se analisar cada situação em específico para assegurar o equilíbrio entre o Contribuinte e a Administração Pública.

Nesse sentido, James Marins⁶⁹ identifica que:

“A questão é de alta relevância, porque o Direito abomina a aplicação, principalmente de forma velada, da máxima maquiavélica segundo a qual ‘os fins justificam os meios’. Não se pode admitir que a finalidade arrecadatória (fim) se converta em permissivo finalístico para a desigualdade de forças (meio). A urgência econômica (a economia é sempre urgente) associada à afirmação da supremacia do interesse público sobre o particular não tem o condão de neutralizar a aplicação de garantias constitucionais individuais e não permite a utilização do processo, do *procedural due process of law*, para agravar a desigualdade e vulnerabilidade material do contribuinte ante o Estado, dificultando sua defesa em juízo.”

Todavia, “o paradigma da igualdade não é apenas desprezado como invertido”⁷⁰, tendo em vista a manutenção de diversos privilégios para a salvaguarda do crédito tributário, que prejudica ainda mais a vulnerabilidade do Contribuinte, como, por exemplo, a ausência de paridade em sessões de julgamento, a impossibilidade de apreciação de questões constitucionais e o voto de qualidade sempre pelo representante da Fazenda Nacional.

IV. DOS PRIVILÉGIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EM ÂMBITO FEDERAL

67 SILVA, Fernanda Tartuce. Vulnerabilidade como critério legítimo de desequiparação no processo civil. Tese de doutorado em Direito Processual Civil junto à Universidade de São Paulo, 2011, p. 230.

68 Ainda que sejam verificadas, no dia a dia forense, uma série de privilégios injustificáveis à Administração Pública, o art. 2º da Constituição Federal assegura a independência do Poder Judiciário e dos demais Poderes, o que foi alçado à garantia fundamental que não pode ser objeto nem de Emenda Constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, inciso III, da Carta Magna. Todavia, neste trabalho, não será analisada a vulnerabilidade do Contribuinte em Processos Judiciais.

69 MARINS, James. Op. cit., p. 56.

70 MARINS, James. Op. cit., p. 54.

De fato, a legislação vigente que regula o Processo Administrativo Federal em âmbito federal assegura diversos privilégios para a Administração Pública, o que acaba por colocar o Contribuinte em situação de ainda maior vulnerabilidade processual.

Em razão das recentes alterações ocorridas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em decorrência da operação Zelotes e das suspeitas de corrupção, as atividades foram interrompidas em 2015 e retomaram apenas em 2016, ainda com vagas de Julgadores em aberto para representantes dos Contribuintes.

Em razão da ausência de alguns julgadores, situação agravada com a existência de vagas em aberto no referido Tribunal administrativo, alguns julgamentos estão sendo realizados sem respeitar a *paridade* entre representantes dos Contribuintes e da Fazenda Nacional, prevista no art. 25, II, do Decreto n. 70.235/1972⁷¹ e no art. 23 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁷².

Ocorre que, nos termos do art. 24 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁷³, verifica-se que, na ausência de julgador, deve-se convocar suplente da mesma representação, como forma de assegurar a manutenção da composição paritária do colegiado inclusive na ausência de julgadores.

Para coibir este tipo de ilegalidade, alguns contribuintes estão ingressando com ações judiciais, justamente para obter tutela jurisdicional que assegure a paridade no julgamento administrativo⁷⁴.

Além disso, temos também a impossibilidade de *apreciação de inconstitucionalidade de Lei* em julgamento administrativo, prevista no art. 26-A do Decreto n. 70.235/1972⁷⁵ e art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁷⁶, entendimento já consolidado, inclusive, pela Súmula CARF n. 2.

Trata-se de medida desproporcional e inconstitucional, pois a atuação da Administração Pública, inclusive na condição funcional de julgador no contencioso administrativo, deve agir necessariamente dentro da constitucionalidade e da legalidade.

Nesse sentido, as lições de José Eduardo de Melo:

71 "Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: [...] II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial."

72 "Art. 23. As turmas de julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes do contribuinte."

73 "Art. 24. Cada Seção contará com pelo menos 6 (seis) suplentes de conselheiro da representação da Fazenda Nacional e 6 (seis) dos Contribuintes, que comporão o colegiado, na ausência eventual de conselheiro da mesma representação."

74 A título exemplificativo, Mandado de Segurança n. 1007573-33.2016.4.01.3400, em trâmite perante a Oitava Vara Federal da subseção judiciária do Distrito Federal – Primeira Região.

75 "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

76 "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

“As decisões devem revestir-se de legitimidade, atendendo os requisitos intrínsecos e extrínsecos, indispensáveis à validade do ato jurídico. Nesse mister, os julgadores devem examinar todo o ordenamento jurídico aplicável às contendas que lhes são submetidas à apreciação, principalmente sua adequação às balizas constitucionais. Não podem ficar vinculados e adstritos a determinados campos legislativos, nem obedecer cegamente às orientações internas dos órgãos fazendários que integram, no caso destas estarem eivadas de inconstitucionalidades, pois é importante distinguir a condição funcional do julgador.”⁷⁷

Portanto, não poderia a Administração Pública se revestir dessa suposta impossibilidade de apreciação da inconstitucionalidade de leis para manter ato administrativo eivado de inconstitucionalidade.

Importante destacar, ainda, que, no Processo Administrativo Tributário em âmbito federal, a própria impugnação já se reveste de diversas formalidades e requisitos, que podem até mesmo gerar preclusão na discussão de determinadas matérias e na realização de provas em âmbito administrativo.

Ocorre que, como já demonstrado neste estudo, o Processo Administrativo Tributário tem como finalidade precípua a obtenção de decisão justa e objetiva, solucionando determinado conflito com a melhor interpretação da norma tributária, sendo vedado que a Administração Pública adote qualquer medida tendente à restrição da atividade probatória das partes no curso do processo⁷⁸.

Nesse mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri e Gustavo Contrucci Souza afirmam que a preclusão no Processo Administrativo Tributário afronta os princípios da ampla defesa, da busca da verdade material e o formalismo moderado⁷⁹, impossibilitando que a Administração Pública deixe de apreciar qualquer documento comprobatório ou argumento apenas em razão de sua ausência no início do processo.

Importante destacar, ainda, que a legislação vigente admite a possibilidade de agravamento da exigência fiscal pelos Julgadores administrativos, o que extrapola a sua competência e representa verdadeira *reformatio in pejus*⁸⁰, vedada no ordenamento pátrio, também se configurando, assim, clara e inadmissível distinção imotivada em favor da Administração Pública.

Além de tais privilégios fazendários, há ainda a previsão de voto de qualidade do representante da Fazenda Nacional em casos de empate, o qual será mais bem examinado para fins deste estudo.

⁷⁷ Op. cit., p. 217.

⁷⁸ BOTTALLO, Eduardo. Algumas reflexões sobre o processo administrativo tributário e os direitos que lhe cabe assegurar. Processo administrativo fiscal. São Paulo: Dialética, 1998. vol. 3, p. 51-62.

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; e SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no “processo” administrativo tributário. Processo administrativo fiscal. São Paulo: Dialética, 1998, vol. 3, p. 141-159.

⁸⁰ XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 66.

IV.1. Do voto de qualidade

Como acima exposto, as turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) serão de composição paritária entre os representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes, devendo a presidência ser sempre, necessariamente, por um representante da Fazenda Nacional.

Justamente em razão dessa competência paritária, observa-se, em diversas oportunidades, o empate no julgamento dos recursos em âmbito administrativo. Nessas hipóteses, a lide será resolvida pelo presidente do órgão de julgamento, o qual, além do voto ordinário (ou seja, também participação da votação regular), em caso de empate, terá também o denominado voto de qualidade, nos termos do artigo 54 do Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁸¹.

O voto de qualidade, ou, então, de Minerva⁸², é o voto responsável por decidir determinada votação que se encontrava empatada.

A origem da expressão “voto de Minerva” vem da mitologia grega e romana. A deusa romana da sabedoria Minerva, que na mitologia grega era conhecida como Atena, proferiu voto de desempate pela inocência de Orestes, que havia matado a sua mãe para vingar a morte do pai Agamêmnon⁸³.

Assim, sempre que houver empate em determinado julgamento e for necessário um novo voto para o desempate da questão sob *judice*, estaremos diante do conhecido voto de minerva ou, então, de qualidade.

Observa-se que, para parcela da doutrina pátria, o voto de qualidade do representante da Fazenda Nacional seria distinto de seu voto como julgador, devendo o segundo ser motivado de forma distinta que o voto ordinário, para o desempate da questão jurídica⁸⁴. Nas palavras de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli⁸⁵:

“Vale dizer, o (i) voto de mérito e o (ii) voto de qualidade, conquanto componentes do acórdão, são atos processuais distintos que (a) pressupõem fatos diversos, (b) reportam-se a fundamentos de direito que buscam enquadrar estes fatos em um determinado molde jurídico e (c) se submetem a procedimentos pertinentes a cada um destes atos processuais.”

81 “Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.”

82 Embora utilizados por diversas vezes como sinônimos, tratam-se de institutos distintos. O voto de Minerva é aquele no qual um terceiro, que não participou do julgamento, é chamado para proferir o desempate, como ocorre, por exemplo, no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARE, vinculado à Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, ao passo que, no voto de qualidade, conforme ocorre no contencioso administrativo federal, o julgador responsável pelo desempate participa ativamente do julgamento, proferindo assim dois votos.

83 ÉSQUILO. A trilogia de Orestes. Rio de Janeiro: Ediouro, 1988. Verso 975.

84 FERREIRA, Antônio Airton. Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado? Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/67qy/voto-de-qualidade-no-carf-precisa-ser-motivado-antonio-airton-ferreira>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

85 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O voto de qualidade no processo administrativo tributário. In: BOSSA, Gisele Barra et al (coord.). Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 156.

Não obstante, verifica-se que os votos de qualidade proferidos no CARF não possuem justificativa e fundamento próprios, mas apenas reiteram o voto proferido quando do julgamento pelo presidente da Turma Julgadora⁸⁶, sempre representante da Fazenda Nacional.

Assim, como bem pontuado por Luís Roberto Barroso, “a atribuição de peso duplo ao voto de um indivíduo [...] não tem o condão de transformá-lo em dois membros diversos do colegiado”⁸⁷, de modo que o voto de qualidade “enfraquece a própria lógica da decisão colegiada, dando origem a uma maioria ficta”⁸⁸.

Percebe-se, assim, que, no Processo Administrativo Tributário relativo aos tributos de competência da União, não estamos diante de um voto de qualidade ou voto de minerva. Em verdade, o que ocorre é o duplo voto do presidente como representante da Fazenda Nacional, como bem esclarece Fernando Scaff:

“O que ocorre nos Tribunais Administrativo-Fiscais não é um voto de qualidade, é duplo voto, pois o julgador administrativo-fiscal vota ordinariamente e também vota extraordinariamente para promover o eventual desempate em razão de exercer a Presidência do Colegiado julgador.”

A existência de previsão legal assegurando a possibilidade de o representante da Fazenda Nacional proferir dois votos em um único julgamento afeta o equilíbrio necessário entre a Administração Pública e os Contribuintes no Processo Administrativo Tributário⁸⁹, violando os seus princípios norteadores, pois torna o presidente do órgão um superjulgador, pois, em razão de seu voto, cria-se ao mesmo tempo o empate no julgamento e a decisão final⁹⁰, o que viola os princípios constitucionais que regem o Processo Administrativo Tributário.

Nesse sentido, as palavras de José Eduardo Soares de Melo⁹¹:

“A independência, a imparcialidade e a neutralidade constituem pressupostos indispensáveis para a prolação de correto e adequado julgamento de questões, inclusive as de natureza tributária, tendo em vista que o julgador que integra os quadros da Fazenda revelará natural tendência de confirmar os atos administrativos, porque naturalmente observa.”

Não se discute, em absoluto, a idoneidade e a independência de julgamento dos representantes da Fazenda Pública integrantes dos órgãos de julgamento administrativo.

86 Disponível em: <<https://jota.info/colunas/observatorio-do-carf/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

87 BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão judicante colegiado e o devido processo legal. Revista do Ibrac vol. 16, n. 1. São Paulo, 2009, p.70.

88 BARROSO, Luís Roberto. STF foi permeável à opinião pública, sem ser subserviente. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jan-03/retrospectiva-2011-stf-foi-permeavel-opinio-pblica-subserviente>>. Acesso em: 12 nov. 2016.

89 DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. vol. I, p. 252.

90 ANDRADE, Fábio Martins de. No CARF, voto de qualidade é ofensa a princípios. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>>. Acesso em: 29 out. 2016.

91 SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários. Revista Dialética de Direito Tributário n. 220. São Paulo: Dialética, jan./2014, p. 29.

Todavia, observa-se uma natural tendência desses julgadores confirmarem os atos administrativos⁹².

Esta conclusão, inclusive, é comprovada conforme as conclusões apresentadas no Relatório das Decisões Proferidas de janeiro a agosto de 2016 elaborado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no qual consta que a decisão final favorável à União, em razão do voto de qualidade, ocorreu em 417 casos, ao passo que as favoráveis aos Contribuintes em razão do voto de qualidade ocorreram em 137 casos⁹³. Assim, embora apenas 7% dos casos julgados pelo CARF tenham sido decididos por voto de qualidade, a vulnerabilidade dos Contribuintes fica evidente nas causas em que há empate no julgamento, as quais são, obviamente, as quais mais geram dúvidas e complexidade de interpretação, evidenciando a inconstitucionalidade do voto de qualidade.

Por outro lado, considerando apenas as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, levantamento realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas aponta que “em todos os julgamentos de mérito da CSRF que foram resolvidos pelo voto de qualidade, quem ganhou a disputa foi a Fazenda Nacional”⁹⁴. Este dado é essencial, pois é a CSRF o órgão responsável pela unificação do entendimento do CARF na hipótese de divergência entre as Turmas julgadoras.

Dessa forma, verifica-se que a previsão legal autorizando que o desempate de julgamento em âmbito administrativo seja sempre realizado por representante da Fazenda Nacional acaba por privilegiar de forma indevida a Administração Pública, pois na maioria dos casos o voto de qualidade é proferido em favor da União – considerando-se apenas a CSRF, a Fazenda Nacional detém a totalidade dos votos de qualidades.

Poderia se afirmar, ainda, que as decisões administrativas são definitivas para a Administração Pública, ao passo que, para os contribuintes, seria possível o acesso à jurisdição judicial para questionar a validade da exigência fiscal.

Todavia, este argumento implica a absoluta descon sideração do próprio objetivo do Processo Administrativo em matéria tributária.

De fato, o Processo Administrativo Tributário, como demonstrado no início deste estudo, busca a solução de um conflito internamente na própria Administração Pública, demonstrando como e porque a Administração Pública chegou a determinado entendimento para lavratura do Auto de Infração e a validade de tal ato administrativo.

É dizer, por meio de autotutela de seus interesses e controle interno de legalidade e validade de seus atos de lançamento de exigências fiscais, a própria Administração

92 MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 217.

93 Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/carf-divulga-relatorio-das-decisoes-proferidas-de-janeiro-a-agosto-de-2016>>. Acesso em: 29 out. 2016.

94 Disponível em: <<https://jota.info/colunas/observatorio-do-carf/observatorio-carf-o-voto-de-qualidade-em-numeros-12082016>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

Pública pacífica a lide e evita o ajuizamento de medida judicial, através da plena eficácia das garantias constitucionalmente asseguradas aos contribuintes e aos litigantes⁹⁵.

Assim, o Processo Administrativo Tributário nada mais é do que um mecanismo de revisão dos atos administrativos de lançamento de tributos, um acertamento da relação jurídico-tributária⁹⁶, tendo sempre em mente o princípio da dignidade da pessoa humana⁹⁷ e a busca constante pela justiça e pacificação social⁹⁸.

É necessária assim a reafirmação, dentro da própria Administração Pública, da importância “Em senda administrativa, o contencioso tributário constitui uma continuação, ou a antecipação, ou ainda a reabertura do processo de lançamento, no sentido de que essa discussão é dotada da mesma natureza do processo de lançamento [...]”⁹⁹.

Atuais, portanto, as lições do saudoso mestre Geraldo Ataliba¹⁰⁰:

“[...] diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergir sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual em quase todos os países se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judicial.”

Não se pode olvidar, ademais, que o ajuizamento de medida judicial, por si só, não suspende a exigibilidade do crédito tributário, de modo que a judicialização da exigência fiscal implica, via de regra, a necessidade de oferecimento de garantia idônea e suficiente¹⁰¹, onerando sobremaneira o contribuinte. O Processo Administrativo Tributário é, portanto, um filtro para evitar o ajuizamento de ações no Poder Judiciário¹⁰².

Portanto, e não obstante a faculdade exclusiva de o contribuinte poder judicializar a discussão quanto à validade da exigência fiscal, tal fato não tem o condão de afastar sua vulnerabilidade perante a Administração Pública, em especial no campo do Processo Administrativo Tributário, cuja essência é a própria revisão dos atos administrativos de lançamento para evitar a discussão judicial de atos eivados e as condenações que serão suportadas pelo erário público na hipótese de cancelamento da autuação fiscal.

95 MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 52.

96 JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; e JESUS, Ricardo Bonfá de. Manual de direito e processo tributário. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2016, p. 371.

97 NOGUEIRA, Alberto. Op. cit., p. 58.

98 MARINS, James. Op. cit., p. 93.

99 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: RT, 2007, p. 250.

100 ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. Revista da informação legislativa (Senado Federal) 25/111, p. 122.

101 CAIS, Cleide Previtalli. Op. cit., p. 245.

102 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 303.

Argumenta-se, ainda, que o ato administrativo de lançamento tributário tem sua presunção de validade, devendo ser mantido na hipótese de empate de julgamento¹⁰³.

Entretanto, em nosso sentir, tendo em vista a vulnerabilidade do Contribuinte em face da Administração Pública acima identificada, não se pode admitir a legitimidade de um sistema que despreza os princípios norteadores do Processo Administrativo e o próprio Sistema Tributário Constitucional, estabelecendo simples preferência do interesse arrecadatário do Estado na hipótese de empate no julgamento administrativo da discussão.

No caso de empate no julgamento, ou seja, inexistindo maioria simples acerca da validade da exação fiscal discutida administrativamente, verificamos que há a dúvida razoável na aplicação da norma tributária ou da comprovação da conduta supostamente irregular do contribuinte, o que deve ser interpretado de forma favorável ao Contribuinte, cancelando-se, assim, a autuação fiscal. Nesse sentido, bem exemplifica Fernando Scaff¹⁰⁴:

“Nessa classe de dúvidas, materiais, fáticas, deve haver o afastamento completo da imposição tributária, pois o Estado não foi capaz de comprovar, além de qualquer dúvida razoável, a materialidade da obrigação de pagar o tributo. [...]

Havendo empate nos processos administrativo-fiscais, considera-se que a Administração Pública não conseguiu comprovar acima de qualquer dúvida razoável a conduta irregular do contribuinte, o que levaria à sua validação. Ou seja, *in dubio pro contribuinte*.”

Embora esta discussão seja recente, verificamos a existência de precedentes favoráveis no Poder Judiciário, no sentido da necessidade de cancelamento do auto de infração lavrado quando houver existência de dúvida razoável quanto à ocorrência do fato gerador de determinado tributo, que será comprovada em razão do empate no julgamento administrativo e mantida a atuação apenas em razão do voto de qualidade¹⁰⁵.

Portanto, tendo em vista as garantias fundamentais dos Contribuintes norteadoras do Processo Administrativo e, em especial, a sua vulnerabilidade perante a Administração Pública, o voto de qualidade do representante da Fazenda Nacional como critério de desempate de julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deve ser afastado, cancelando-se a respectiva autuação em razão da existência de dúvida razoável verificada em âmbito administrativo.

103 GOMES, Júlio Cesar Vieira. Representação paritária e voto de qualidade no CARF são indissociáveis. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-jul-19/julio-alves-paridade-voto-qualidade-sao-indissociaveis-carf>>. Acesso em: 21 jul. 2017.

104 Op. cit., p. 38.

105 BRASIL. Mandado de Segurança n. 0013044-60.2015.4.03.6105, Sentença proferida pelo MM. Juízo da Oitava Vara Federal da Subseção Judiciária de Campinas – Terceira Região, Diário Eletrônico de Justiça de 30.05.2016.

CONCLUSÕES

O processo se tornou instrumento essencial para o Estado Democrático de Direito, influenciando diretamente todas as esferas de atuação da Administração Pública, sendo verdadeira garantia do cidadão para assegurar que a Administração Pública atue dentro da finalidade prevista, assegurando equilíbrio entre a liberdade e a autoridade.

No âmbito da Administração Pública federal, o Processo Administrativo Tributário é regido pelo Decreto n. 70.235/1972 e diversas legislações esparsas, bem como pelos princípios e garantias constitucionais, em especial o princípio da legalidade, da isonomia e do devido processo legal.

O princípio da legalidade é garantia protetiva e fundamental do cidadão-administrado, princípio orientador e regulador da atividade administrativa, como corolário do Estado Democrático de Direito, e impede que a Administração Pública adote medidas *contra legem* ou sem previsão na lei.

O princípio da isonomia, em conjunto com o princípio da impessoalidade, formam o princípio da igualdade, que impõe a aplicação igualitária e justa das normas jurídicas, sem qualquer distinção, vinculado a um critério diferenciador e de um fim que se pretende alcançar. No Processo Administrativo Tributário, o princípio da igualdade tem como fim a busca por um julgamento objetivo e impessoal, assegurando todos os direitos, prerrogativas e deveres entre todos os participantes do processo.

O princípio do devido processo legal, integrado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, é considerado como direito fundamental do cidadão e busca assegurar a efetiva participação no desenvolvimento e no resultado dos processos, influenciando de modo efetivo as decisões.

Não obstante as garantias constitucionais, com suposto fundamento no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, a legislação admite uma série de privilégios à Administração Pública.

Entretanto, esta interpretação decorre de uma mentalidade fiscalista e autoritária, decorrente da ditadura militar, pois o interesse público não se confunde com o interesse fazendário, meramente arrecadatório e, além disso, em eventual conflito de princípios, deve-se utilizar a ponderação para solução e aplicação do direito, aferindo-se caso a caso a importância de cada princípio na situação que se pretende tutelar, preservando-se a eficácia máxima de cada um deles na medida do possível.

Nesse cenário, inexistente qualquer justificativa constitucional para a concessão de privilégios e prerrogativas para a atuação processual da Administração Pública, em especial em matéria tributária, na qual o Contribuinte encontra-se em situação de vulnerabilidade material, formal e processual, o que justificaria um tratamento diferenciado a seu favor.

Dentre os diversos privilégios da Administração Pública no Processo Administrativo Tributário em âmbito federal, verifica-se que o voto de qualidade, em caso de desempate de julgamento, será em regra favorável à União, em razão de a função de presidente da turma ou órgão ser destinada, necessariamente, a um representante da Fazenda Nacional.

Verifica-se que, em caso de empate no julgamento no órgão paritário, a decisão será sempre do Presidente da Turma ou Órgão, escolhido entre os representantes da Fazenda Nacional, o qual já votou no caso concreto (voto ordinário) e, na maioria das vezes, acaba proferindo seu voto de qualidade nas questões controversas em favor da União.

Todavia, este duplo voto enfraquece a própria sistemática da decisão paritária e colegiada, pois cria uma maioria ficta, sempre por representante da Fazenda Nacional, em violação aos princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário, em especial o da legalidade, o da igualdade e o do devido processo legal.

Além disso, por estar o Contribuinte em situação de vulnerabilidade perante a Administração Pública, na hipótese de empate no julgamento administrativo, verifica-se que houve dúvida razoável na aplicação da norma tributária ou da comprovação da conduta supostamente irregular do Contribuinte, o que deve ser interpretado de forma favorável, com o consequente cancelamento da autuação fiscal.

BIBLIOGRAFIA

AKEL, Michelle Heloise. *Lançamento tributário e processo administrativo fiscal: o instituto e o seu controle no ordenamento jurídico brasileiro*. Curitiba: UGPR/Curso de Mestrado em Direito do Estado, 2007.

ANDRADE, Fábio Martins de. No CARF, voto de qualidade é ofensa a princípios. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mar-09/fabio-andrade-carf-voto-qualidade-ofensa-principios>>. Acesso em: 29 out. 2016.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. A supremacia do interesse público no advento do estado de direito e na hermenêutica do direito público contemporâneo. In: SARMENTO, Daniel. *Interesses públicos versus interesses privados*. desconstruindo o princípio do interesse público. 2. tir. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário* n. 46, out./dez. 1988.

_____. Recurso em matéria tributária. *Revista da informação legislativa* (Senado Federal) 25/111.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Processo administrativo disciplinar*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. *Revista do Ibrac*, vol. 16, n. 1. São Paulo, 2009.

_____. STF foi permeável à opinião pública, sem ser subserviente. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jan-03/retrospectiva-2011-stf-foi-permeavel-opiniao-publica-subserviente>>. Acesso em: 12 nov. 2016.

_____; e BARCELOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista da EMERJ* vol. 6, n. 23, 2003.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003.

BOTTALLO, Eduardo. Algumas reflexões sobre o processo administrativo tributário e os direitos que lhe cabe assegurar. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. vol. 3.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2007. vol. 1.

BUENO, Vera Scarpinella. Devido processo legal e a administração pública no direito administrativo norte-americano. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). *Devido processo legal na administração pública*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: RT, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2012.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. São Paulo: Dialética, 2010.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Instituições de direito processual civil*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. vol. I.

ENTERRÍA, García de; e FERNANDEZ, Tomás Ramón. *Curso de derecho administrativo*. Buenos Aires: La Rey, 2006. vol. 1.

ÉSQUILO. *A trilogia de Orestes*. Rio de Janeiro: Ediouro, 1988.

FERREIRA, Antônio Airton. Voto de qualidade no CARF precisa ser motivado? Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/67qy/voto-de-qualidade-no-carf-precisa-ser-motivado-antonio-airton-ferreira>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

FISCHER, Octavio Campos. Recurso hierárquico e devido processo constitucional: o processo administrativo tributário não pertence à administração pública. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 141. São Paulo: Dialética junho/2007.

GOMES, Júlio Cesar Vieira. Representação paritária e voto de qualidade no CARF são indissociáveis. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-jul-19/julio-alves-paridade-voto-qualidade-sao-indissociaveis-carf>>. Acesso em: 21 jul. 2017.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; e JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “processo administrativo fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 33. São Paulo: Dialética, junho/1998.

_____. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. O voto de qualidade no processo administrativo tributário. In: BOSSA, Gisele Barra *et al* (coord.). *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. São Paulo: Almedina, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1994.

_____. Ação da fazenda pública para anular decisão da administração tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112. São Paulo: Dialética, jan./2005.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. A fazenda pública em juízo. In: SANTOS, Ernane Fidelis dos; WAMBIER, Luiz Rodrigues; NERY JR., Nelson; e WAMBIER, Teresa Celina Arruda Alvim (coord.). *Execução civil: estudos em homenagem ao professor Humberto Theodoro Jr.* São Paulo: RT, 2007.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Direito processual tributário brasileiro administrativo e judicial atualizado de acordo com o novo regimento interno do CARF e o novo Código de Processo Civil*. 9. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2016.

- _____. *Princípios fundamentais do direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: RT, 2002.
- MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: RT, 1993.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Processo tributário – administrativo e judicial*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei n. 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- NEDER, Marcos Vinicius; e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito. Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. Comentário ao art. 5º, LV. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; e STRECK, Lenio L. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 1. ed. São Paulo. Saraiva, 2014.
- SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 220. São Paulo: Dialética, jan./2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; e SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no “processo” administrativo tributário. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. vol. 3.
- SILVA, Fernanda Tartuce. *Vulnerabilidade como critério legítimo de desequiparação no processo civil*. Tese de doutorado em Direito Processual Civil junto à Universidade de São Paulo, 2011.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *Revista de Direito Público* n. 84, out./dez. 1987.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Data de recebimento: 01/08/2017.

Data de aprovação do artigo: 10/10/2017.