

A INDEPENDÊNCIA E A IMPARCIALIDADE DO JULGADOR NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

THE INDEPENDENCE AND IMPARTIALITY OF THE DECISION-MAKER IN TAX ADMINISTRATIVE PROCEEDINGS

LA INDEPENDENCIA Y LA IMPARCIALIDAD DEL JUZGADOR EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Érika Jamile Demoner¹
Rodrigo Müller de Sias²

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo analisar criteriosamente de que maneira a independência e a imparcialidade do julgador no processo administrativo tributário contribuem para a efetividade da garantia da justiça fiscal e da segurança jurídica nas relações estabelecidas entre as Administrações Tributárias e os contribuintes, partindo-se do reconhecimento de que o contencioso administrativo-tributário, especialmente no âmbito dos tribunais administrativos tributários, constitui instrumento de resolução de conflitos. Assim, o escopo central do presente artigo consiste em examinar a estrutura desses órgãos, a composição dos colegiados, a forma de indicação dos julgadores e outros fatores correlatos, demonstrando a medida em que contribuem para a concretização da imparcialidade e da autonomia decisória, ou suscitam questionamentos acerca da conduta por parte dessas autoridades julgadoras. Ademais, busca-se demonstrar como a ausência de uma atuação imparcial e independente desvirtua os propósitos do processo administrativo fiscal, especialmente no que se refere à preservação da justiça fiscal e da segurança jurídica. Nesse contexto, a pesquisa pretende explorar os limites e desafios enfrentados na construção de um modelo de julgamento administrativo que, à luz da legislação vigente e dos princípios constitucionais aplicáveis, seja capaz de mitigar a prática de julgamentos parciais e de garantir a autonomia funcional dos julgadores.

Palavras-chave: Processo administrativo tributário. Justiça fiscal. Julgador administrativo. Imparcialidade. Independência.

ABSTRACT: This article aims to carefully analyze how the independence and impartiality of adjudicators in tax administrative proceedings contribute to the effectiveness of the guarantees of

¹ Discente do curso de mestrado em Direito Tributário - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - (IBET).

² Discente do curso de mestrado em Direito Tributário - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - (IBET).

tax justice and legal certainty in the relationships established between Tax Administrations and taxpayers, based on the recognition that tax administrative litigation—particularly within the scope of administrative tax courts—constitutes an instrument for dispute resolution.

Accordingly, the central purpose of this article is to examine the structure of these bodies, the composition of their panels, the methods for appointing adjudicators, and other related factors, demonstrating the extent to which they contribute to the realization of impartiality and decisional autonomy, or, conversely, give rise to concerns regarding the conduct of such adjudicatory authorities. Furthermore, it seeks to demonstrate how the absence of impartial and independent action distorts the purposes of tax administrative proceedings, particularly with regard to the preservation of tax justice and legal certainty. In this context, the research intends to explore the limits and challenges involved in constructing a model of administrative adjudication which, in light of the applicable legal framework and constitutional principles, is capable of mitigating partial judgments and ensuring the functional autonomy of adjudicators.

Keywords: Tax Administrative Proceedings. Tax Justice. Administrative Adjudicator. Impartiality. Independence.

RESUMEN: Este artículo tiene como objetivo analizar detenidamente de qué manera la independencia y la imparcialidad de los juzgadores en el procedimiento administrativo tributario contribuyen a la efectividad de las garantías de la justicia fiscal y de la seguridad jurídica en las relaciones establecidas entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, partiendo del reconocimiento de que el contencioso administrativo tributario —especialmente en el ámbito de los tribunales administrativos tributarios— constituye un instrumento de resolución de conflictos. En consecuencia, el propósito central de este artículo consiste en examinar la estructura de dichos órganos, la composición de sus órganos colegiados, los métodos de designación de los juzgadores y otros factores relacionados, demostrando en qué medida contribuyen a la concreción de la imparcialidad y de la autonomía decisoria o, por el contrario, suscitan cuestionamientos respecto de la conducta de dichas autoridades juzgadoras. Asimismo, se pretende demostrar cómo la ausencia de una actuación imparcial e independiente desvirtúa los propósitos del procedimiento administrativo tributario, particularmente en lo que respecta a la preservación de la justicia fiscal y de la seguridad jurídica. En este contexto, la investigación busca explorar los límites y desafíos involucrados en la construcción de un modelo de adjudicación administrativa que, a la luz del marco jurídico aplicable y de los principios constitucionales pertinentes, sea capaz de mitigar la práctica

de decisiones parciales y de garantizar la autonomía funcional de los juzgadores.

Palabras clave: Procedimiento administrativo tributario. Justicia fiscal. Juzgador administrativo. Imparcialidad. Independencia.

INTRODUÇÃO

O processo administrativo tributário é garantido no texto Constitucional de 1988 por força do artigo 5º, LV, ao dispor que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. De modo idêntico, o inciso LXXVIII do mesmo artigo, ao estatuir que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”, reforça essa garantia.

Dessume-se, pois, que a Constituição reconheceu, além da jurisdição judicial para o exercício ao direito de defesa dos particulares, também a administrativa, ainda que considerada “atípica”. Com efeito, é fundamental realçar a importância da jurisdição administrativa tributária como o meio mais eficaz de solução de conflitos na relação Fisco-contribuinte, especialmente em razão de as cortes administrativas serem dotadas de maior capacidade técnica e experiência em relação aos litígios tributários, além da característica de apresentar menor rigor formal em comparação à judicial, e do estreitamento existente entre as partes litigantes nas discussões administrativas.

Nesse sentido, oportunas são as lições do Professor Rodrigo Dalla Pria, ao discorrer sobre a atividade jurisdicional exercida pelos tribunais administrativos tributários:

Esse caráter atipicamente jurisdicional da atividade desempenhada pelos órgãos de contencioso administrativo-tributário - e a consequente necessidade de total submissão de seus processos decisórios ao regime jurídico constitucional do devido processo legal - viabiliza a conjugação de alguns atributos que, ante a inexistência de órgãos judiciais especializados em lides tributárias, são inimagináveis no âmbito da jurisdição comum, quais sejam: a alta capacitação técnica característica das cortes administrativas, a segurança jurídica e a equidistância necessárias ao acatamento espontâneo das decisões por elas exaradas.

Mais que isso, a jurisdição administrativa tributária, dada sua natural vocação à informalidade e ao estreitamento da relação entre os sujeitos de direito tributário, tem imenso potencial legitimador da atividade impositiva, atingindo um considerável grau de efetividade, quiçá impossível de ser obtido em ambiente judicial (Dalla Pria, 2023, p. 712).

Assim, resta evidente a intenção do constituinte em assegurar ao processo administrativo tributário, um conjunto de garantias que tradicionalmente eram associadas apenas ao processo judicial, mormente no que diz respeito às garantias processuais, com vistas a garantir um julgamento justo e imparcial também na esfera administrativa.

E não poderia ser diferente, dado que no processo administrativo a Administração

Tributária exerce a revisão dos seus próprios atos de lançamento, a partir da apresentação de impugnação por iniciativa do administrado – instaurando o litígio tributário – de modo a conferir-lhes legalidade e maior segurança jurídica, e assim promover a efetiva justiça fiscal.

A exigência de observância a tais princípios no âmbito do contencioso administrativo tributário tem por finalidade evitar arbitrariedades por parte das autoridades atuantes na Administração Pública, assegurando a igualdade de condições entre as partes (Estado e particular) e conferindo legitimidade às decisões proferidas fora do Poder Judiciário.

E nesse contexto é que o estudo do tema em apreço se mostra sobejamente primordial, porquanto a imparcialidade e a independência do julgador, consoante restará demonstrado, constituem pressupostos indispensáveis à legitimidade de qualquer processo decisório, de sorte que os tribunais administrativos fiscais devem pautar-se por critérios que assegurem a prolação das suas decisões com plena observância a essas premissas.

A IMPARCIALIDADE E A INDEPENDÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO COMO ELEMENTOS INDISPENSÁVEIS PARA A PROLAÇÃO DE UMA DECISÃO JUSTA E EQUÂNIME

A imparcialidade e a independência do julgador em qualquer processo decisório é condição essencial para se garantir a prolação de decisões justas e legítimas, porquanto a construção dos fatos jurídicos é pautada unicamente na aplicação normativa e nos elementos probatórios, sem qualquer influência de interesses pessoais, políticos ou econômicos.

A despeito disso, não se pode desconsiderar que o alcance absoluto da neutralidade por parte do julgador é algo utópico. Isso porque, em se tratando de um ser humano, que por natureza é influenciado pelas mais variadas experiências pessoais, culturais, religiosas e profissionais, é praticamente impossível que ele se dispa completamente das suas vivências, da sua formação e do seu referencial de valores.

Nessa linha de raciocínio, Fabiana Del Prade Tomé, ao lecionar acerca das influências recebidas por parte do julgador durante toda a sua formação, nos ensina:

É inegável, porém, que todo e qualquer julgador orienta suas decisões com base em valores pessoais, que ingressam no âmbito da atividade interpretativa. O aplicador do direito não tem como desprezar as influências recebidas em sua formação, tais como educação familiar, convivência em sociedade e experiências da vida profissional, o que faz da neutralidade do direito um mito. Os valores são ferramentas importantíssimas de convencimento e persuasão, influenciando, decisivamente, a fixação do conteúdo da norma jurídica a ser emitida (Tomé, 2016, p. 324).

Nesse mesmo sentido é a preciosa lição de Anna Flávia Loureiro Cavalcanti Batista e Galderise Fernandes Teles:

Ponto de crucial compreensão é diferenciar a imparcialidade pessoal (aqui entendida na concepção de valoração humana) da imparcialidade jurídica (aqui entendida na concepção de garantia processual): a primeira diz respeito ao ato de tomar decisão de forma neutra, buscando se despir de todo núcleo de preferência valorativo, já a segunda refere-se a uma atuação com autonomia/independência e de forma equidistante em relação ao processo e às partes.

Com efeito, o ser humano é cultural, impregnado de valores, que são a determinação particular do ser – um *modus essendi*, portanto, o alcance da neutralidade é utópico diante de qualquer situação, pois somos, por excelência, um depósito de valores de tudo que já nos tocou ou nos circunda de forma mais próxima.

É certo que as experiências vivenciadas e acumuladas ao longo da vida influenciam na decisão de cada julgador – “princípio da experiência em matéria probatória”. Portanto, não há como um julgador ser neutro. Assim, o que encontramos, em qualquer âmbito de julgamento, é o exercício da atividade de aplicação normativa por um ser humano e seu contexto (Batista; Teles, 2024, online).

Percepções desse jaez, num primeiro momento, poderiam levar à conclusão de que o ideal de imparcialidade seria inatingível. A despeito disso, é que os citados autores assinalam que “(...) em nosso sentir o holofote não deve estar focado na questão da neutralidade, mas sim na garantia da imparcialidade jurídica (processual), a qual está prevista, inclusive, em tratados internacionais (...)”.

Além disso, conforme veremos mais adiante em tópico específico, essa premissa apenas reforça a importância da adoção, por parte da Administração Pública e dos tribunais administrativos em particular, de mecanismos tendentes a mitigar vieses dessa natureza, garantindo assim que as decisões deles emanadas sejam tomadas a partir de um julgamento justo.

Nesse contexto, incumbe salientar que, no tocante à imparcialidade dos julgadores nos tribunais administrativos tributários, é ampla a dedicação ao tema por parte da doutrina, e em alguma medida, também pela jurisprudência, sendo considerada, conforme já abordado anteriormente, pressuposto indispensável à validade das decisões proferidas pelo Estado na resolução de conflitos.

Com efeito, a sua conceituação, premissas e aplicações práticas foram amplamente desenvolvidas e apresentadas ao longo do tempo – conforme abordaremos e aprofundaremos a seguir – em contraste com a escassez de discussões e pesquisas acerca do pressuposto da independência, que permanece como um conceito muito pouco explorado, tanto no plano normativo quanto no aspecto doutrinário.

Importante assinalar que essa deficiência no contexto do contencioso administrativo

tributário revela uma falta de atenção institucional e acadêmica a um elemento que é igualmente fundamental à legitimidade do processo decisório. Apesar disso, frequentemente, a independência é tratada de forma implícita ou até mesmo confundida com a imparcialidade, o que ofusca a sua autonomia conceitual e esvazia a sua força garantidora dentro do processo.

Nessa perspectiva, vale observar que, grandes autores, tais como Misabel Abreu Machado Derzi, conquanto defendam a importância de se assegurar ao processo administrativo tributário, garantias constitucionais equivalentes às do processo judicial, destaca nesse rol a “imparcialidade”, porém, omite a independência. Sob essa ótica, assim leciona a autora:

Não há, pois, como afastar-se a incidência das garantias constitucionais do processo administrativo fiscal, sob pena de tornar-se o contencioso administrativo um instrumento ilegítimo de cobrança a favor do Estado, esvaziando-se a função jurisdicional que a ele se pretende atribuir (Derzi, 2005, p. 268).

Mais adiante, prossegue:

Se o processo administrativo fiscal não observar os princípios da ampla defesa, contraditório e imparcialidade, sua função será apenas confirmatória dos atos da Administração, em total desvio de finalidade (Derzi, 2005, p. 270)

Leandro Paulsen, por sua vez, não cita expressamente a independência, tampouco a imparcialidade, mas apresenta idêntico raciocínio:

O processo administrativo fiscal deve respeitar as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Tais garantias exigem, entre outros requisitos, que o julgador atue com isenção e que as decisões sejam tomadas com base em fundamentos jurídicos, sem interferência hierárquica (Paulsen, 2021, p. 956)

No entanto, apesar da falta de previsão conceitual e de citação expressa a essa garantia no contexto do processo administrativo fiscal, valha-se da lição de Renê Francisco Hellman, que ao discorrer acerca do tema “A independência do juiz e do STJ”, frisou que a independência do juiz no tocante às suas decisões está relacionada às ingerências internas e externas:

Há que se frisar que o juiz é independente para que não seja sujeitado a interferências ilícitas do poder político, do poder econômico, do poder da mídia, em linhas gerais, de corruptores.

(...)

Com isso, percebe-se que a independência foi estabelecida em favor do Poder Judiciário, considerado como um dos braços do Estado. Já as garantias individuais têm o condão de implementar, no aspecto prático, a salvaguarda individual do magistrado, seja para protegê-lo das ingerências internas, seja das externas. Vale dizer, o juiz deve formar a sua convicção livre de pressões ilegítimas, entretanto, por ser uma liberdade baseada na proteção à ilegalidade, não pode o juiz lançar mão dela e acreditar que poderá decidir de acordo com motivações outras, que destoem do ordenamento jurídico (Hellman, 2021, online).

Acerca da circunstância de que a independência, por vezes é tratada de forma implícita

ou até mesmo confundida com a imparcialidade, vale transcrever a lição de Alana Gomes de Medeiros, Débora Maria Teixeira Augusto Lima e Rodrigo Dalla Pria ao discorrerem sobre “A imparcialidade do julgador no contencioso administrativo tributário”:

Nessa trilha, para a operacionalização do princípio da imparcialidade no âmbito da jurisdição administrativa tributária, é fundamental que se garanta a autonomia e a independência dos julgadores, o que pressupõe, de um lado, a inexistência de hierarquia entre os órgãos de lançamento e os de administração da justiça, consoante denominações de Alberto Xavier; e, de outro, o livre exercício da atividade judicante, independente de pressões e expectativas externas, sejam elas políticas, sociais ou pessoais (Medeiros; Lima; Dalla Pria, 2022, online). (grifos nossos)

Nesse passo, depreende-se que os citados autores tratam a imparcialidade como princípio, e que a autonomia e a independência dos julgadores seriam elementos que decorrem daquele princípio. De todo modo, não faz parte do escopo do presente estudo o exaurimento da controvérsia relacionada ao enquadramento da independência como uma garantia processual autônoma ou se inerente ao princípio da imparcialidade, sendo certo que, independentemente dessa conclusão, ambas são consideradas essenciais para que a jurisdição seja prestada de forma isonômica, equidistante e objetiva.

De acordo ainda com os autores em apreço, o princípio da imparcialidade do julgador pode ser construído mediante a conjugação dos incisos XXXVII, LIII, LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal/88, ao assegurarem (i) impedimento de juízo ou tribunal de exceção, (ii) o julgamento por autoridade competente e (III) a garantia do devido processo legal, bem como do contraditório e da ampla defesa:

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:
XXXVII – não haverá juízo ou tribunal de exceção;
LIII – ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;
LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;
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;

Com base nessa premissa, e ante o reconhecimento de que o texto Constitucional prevê o exercício da jurisdição administrativa por parte dos contenciosos administrativos tributários, ressaltam os autores: “(...) forçoso concluir pela plena aplicabilidade desse primado – o da imparcialidade – também à atividade dos julgadores administrativos tributários.”

Evidenciado esse raciocínio, os autores firmam ainda as seguintes lições:

Muito embora os processos administrativos fiscais sejam instrumentos para a plena e justa efetivação do direito material tributário, na realidade do contencioso administrativo tributário brasileiro, o grande obstáculo à corporificação da imparcialidade nos parece ser a "cultura

arrecadatória" que se disseminou entre os julgadores que relegam a segundo plano sua função institucional de controle de legalidade dos atos de lançamento.

Nesse contexto, a minimização das influências externas como forma de garantir a imparcialidade perpassa pela necessidade de edição de normas jurídicas que garantam o afastamento do julgador em casos de suspeição e impedimento, bem como determinem critérios adequados para seleção, manutenção e recondução dos julgadores administrativos tributários.

Não se pode olvidar que a imparcialidade do julgador administrativo revela uma "via de mão dupla". E isso, porque depende não só da existência de garantias jurídicas que possibilitem o exercício isonômico, objetivo e equidistante da jurisdição, mas também da conduta do julgador administrativo, que deve sempre obedecer aos primados da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, conforme anuncia o artigo 37 da Constituição, que rege a atuação da administração pública em geral (Medeiros; Lima; Dalla Pria, 2022, online).

Ainda debruçados sobre a imparcialidade, vale destacar que, alguns doutrinadores já mencionados no presente trabalho, além de outros, em alguma medida, ao discorrerem sobre o tema, por vezes associam ou, no mínimo, fazem referência à neutralidade do julgador, considerando-os sinônimos.

A esse respeito, valiosa é a lição de Diego Crevelin de Sousa, que ao tratar da eventual distinção entre imparcialidade e neutralidade, aduz que:

Todavia, ninguém saberá extremar, na prática, se a busca pelo resultado "justo e verdadeiro" foi levada a efeito de forma neutra ou parcial. Incapaz de fornecer ganhos conceituais e operativos, a distinção de imparcialidade e neutralidade serve apenas para encriptar o engajamento psíquico do juiz no processo.

A razão, quanto ao tema, parece estar com Eduardo José da Fonseca Costa:

A esse dever jurídico de não tomar parte na realidade do processo, de não participar dela, de não lhe ser proprietário, respeitando-lhe a externalidade, se dá o nome de dever de (esforço por) imparcialidade ou neutralidade. A palavra imparcialidade significa isto, pois: imparcialidade, im-parte-alidade, não-parte-da-realidade. Do mesmo modo a palavra neutralidade: neutro vem do latim neuter, composto de ne [negação] + uter [pronome relativo que vale por «um ou outro», significando «nem um nem outro» e designando, portanto, aquele que não toma partido, posição, parte na realidade. Nesse sentido, imparcialidade e neutralidade são sinônimos. A distinção entre eles – tão em voga entre «gente cult da vanguarda neoluminista» - é inteiramente falsa.

Ninguém é oco de condicionantes religiosos, político-ideológicos, culturais, pré-compreensões derivadas dos conhecidos acumulados. Exigir imparcialidade/neutralidade não tem nada a ver com a tentativa ingênua de ignorar esse repertório. Antes, exige que ele seja conscientemente colocado em suspenso para que a atuação do juiz seja o mais objetiva possível. Trata-se de um esforço por objetividade. Ele tende à incompletude e ao fracasso, mas deve ser feito (Souza, 2021, p. 129 e 130).

Mais adiante, tece as seguintes premissas:

Portanto, o controle da imparcialidade deve ser realizado dogmaticamente. O juiz será considerado parcial quando o sistema do direito positivo fornecer critérios para tanto. E compete ao legislador selecionar as situações da vida que a seu ver justificam a criação de hipóteses jurídico-normativas de parcialidade não derrotáveis por prova em contrário. Positivada a regra jurídica atributiva do status de parcial ao juiz, o jurista passa a ter critérios obedientes ao modo de funcionamento interno do sistema jurídico (código binário lícito-ilícito) para aplicar as consequências daí decorrentes (Souza, 2021, p. 131).

Tecidas todas essas considerações e análises doutrinárias, é possível afirmar que, ausentes as garantias de imparcialidade e independência do julgador, dificilmente ter-se-á um julgamento justo. Apesar disso, é evidente a ausência de previsão normativa que disponha expressamente acerca da imparcialidade e da independência de um julgador e as consequências da sua inobservância.

Nesse sentido, nem mesmo a Lei Geral do Processo Administrativo (Lei nº 9.784/99), a qual, apesar de regular o processo administrativo em âmbito federal, traz o conceito de imparcialidade do julgador, limitando-se a elencar alguns comportamentos, assim considerados como “impedimentos” pela referida lei, tais como ter interesse direto ou indireto na matéria e estar litigando judicial ou administrativamente com o interessado.

De igual modo, o Código de Processo Civil – o qual poderia ser utilizado de modo subsidiário ao processo administrativo tributário – *ex vi* dos artigos 144 a 148, trazem em seu bojo as hipóteses de impedimento e de suspeição.

Diante disso, o legislador infraconstitucional cria um ambiente propenso a falhas no que se refere ao cumprimento dos princípios da imparcialidade, da justiça fiscal e da segurança jurídica no âmbito dos tribunais administrativos tributários.

Nesse sentido, ao discorrer acerca da ausência de previsão normativa relacionada à imparcialidade e à independência do julgador, Marlyus Jeferton Da Silva Domingos pondera:

Como seria possível garantir a imparcialidade de um julgador que pode ter sua lotação alterada de acordo com sua decisão? Ou ainda ser considerado inapto para julgar? Ou ainda ter um aumento nos custos de moradia e deslocamento, por exemplo, decorrente dessa alteração de lotação, gerando efetiva redução do valor disponível dos seus vencimentos?

Ausentes as garantias de independência de um julgador teremos julgamentos não necessariamente justos.

Decorrente disso, surge a percepção de que um processo administrativo não é capaz de chegar a um resultado justo, tendo como efeito principal uma crise de confiança na autoridade administrativa competente.

Essa percepção pode ser oriunda dos administrados, quando sequer acionam a estrutura existente da Administração Pública para um contencioso administrativo, por entendê-la inócua (Domingos, 2015, p. 944).

A par disso, importante trazer à baila alguns casos práticos por meio de exemplos de jurisprudências acerca desses pressupostos.

Inicialmente, insta analisar o caso do Habeas Corpus (HC) 95.009/SP, relatado pelo Ministro Eros Grau no Supremo Tribunal Federal (STF), e julgado em 06/11/2008, que muito

embora tenha ganhado notoriedade no âmbito criminal em razão da "Operação Satiagraha"³ e a figura de Daniel Dantas, nos traz importantes reflexões doutrinárias acerca das garantias fundamentais que, por analogia, são aplicáveis ao processo administrativo tributário, mormente no tocante à neutralidade, independência e imparcialidade do juiz, cuja ementa do acórdão segue abaixo:

EMENTA: HABEAS CORPUS. CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL PENAL. CORRUPÇÃO ATIVA. CONVERSÃO DE HC PREVENTIVO EM LIBERATÓRIO E EXCEÇÃO À SÚMULA 691/STF. PRISÃO TEMPORÁRIA. FUNDAMENTAÇÃO INIDÔNEA DA PRISÃO PREVENTIVA. CONVENIÊNCIA DA INSTRUÇÃO CRIMINAL PARA VIABILIZAR A INSTAURAÇÃO DA AÇÃO PENAL. GARANTIA DA APLICAÇÃO DA LEI PENAL FUNDADA NA SITUAÇÃO ECONÔMICA DO PACIENTE. PRESERVAÇÃO DA ORDEM ECONÔMICA. QUEBRA DA IGUALDADE (ARTIGO 5º, CAPUT E INCISO I DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL). AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO CONCRETA DA PRISÃO PREVENTIVA. PRISÃO CAUTELAR COMO ANTECIPAÇÃO DA PENA. INCONSTITUCIONALIDADE. PRESUNÇÃO DE NÃO CULPABILIDADE (ARTIGO 5º, LVII DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL). CONSTRANGIMENTO ILEGAL. ESTADO DE DIREITO E DIREITO DE DEFESA. COMBATE À CRIMINALIDADE NO ESTADO DE DIREITO. ÉTICA JUDICIAL, NEUTRALIDADE, INDEPENDÊNCIA E IMPARCIALIDADE DO JUIZ. AFRONTA ÀS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS CONSAGRADAS NO ARTIGO 5º, INCISOS XI, XII E XLV DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. DIREITO, DO ACUSADO, DE PERMANECER CALADO (ARTIGO 5º, LXIII DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL). CONVERSÃO DE HABEAS CORPUS PREVENTIVO EM HABEAS CORPUS LIBERATÓRIO. O habeas corpus preventivo diz com o futuro. Respeita ao temor de futura violação do direito de ir e vir. Temor que, no caso, decorrendo do conhecimento de notícia veiculada em jornal de grande circulação, veio a ser concretizado. Justifica-se a conversão do habeas corpus preventivo em liberatório em razão da amplitude do pedido inicial e porque abrange a proteção mediata e imediata do direito de ir e vir. SÚMULA 691. EXCEÇÃO. DECISÃO FUNDAMENTADA NA NECESSIDADE, NO CASO CONCRETO, DE PRONTA ATUAÇÃO DESTA CORTE. Esta Corte tem abrandado o rigor da Súmula 691/STF nos casos em que (i) seja premente a necessidade de concessão do provimento cautelar e (ii) a negativa de liminar pelo tribunal superior importe na caracterização ou manutenção de situações manifestamente contrárias ao entendimento do Supremo Tribunal Federal. PRISÃO TEMPORÁRIA REVOGADA POR AUSÊNCIA DE SEUS REQUISITOS E PORQUE CUMPRIDAS AS PROVIDÊNCIAS CAUTELARES DESTINADAS À COLHEITA DE PROVAS. Prisão temporária que não se justifica em razão da ausência dos requisitos da Lei n. 7 .960/89 e, ainda, porque no caso foram cumpridas as providências cautelares destinadas à colheita de provas. (...) ÉTICA JUDICIAL, NEUTRALIDADE, INDEPENDÊNCIA E IMPARCIALIDADE DO JUIZ. A neutralidade impõe que o juiz se mantenha em situação exterior ao conflito objeto da lide a ser solucionada. O juiz há de ser estranho ao conflito. A independência é expressão da atitude do juiz em face de influências provenientes do sistema e do governo. Permite-lhe tomar não apenas decisões contrárias a interesses do governo ---

³ A Operação Satiagraha foi uma operação da Polícia Federal Brasileira contra o desvio de verbas públicas, a corrupção e a lavagem de dinheiro desencadeada em princípios de 2004 e que resultou na prisão, determinada pela 6ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, de políticos, empresários, doleiros, diretores de banco e investidores, em 8 de julho de 2008. (grifo do autor). Disponível na internet: https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação_Satiagraha.

quando o exijam a Constituição e a lei --- mas também impopulares, que a imprensa e a opinião pública não gostariam que fossem adotadas. A imparcialidade é expressão da atitude do juiz em face de influências provenientes das partes nos processos judiciais a ele submetidos. Significa julgar com ausência absoluta de prevenção a favor ou contra alguma das partes. Aqui nos colocamos sob a abrangência do princípio da impessoalidade, que a impõe. (...). DIREITO, DO ACUSADO, DE PERMANECER CALADO (ARTIGO 5º, LXIII DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL). O controle difuso da constitucionalidade da prisão temporária deverá ser desenvolvido perquirindo-se necessidade e indispensabilidade da medida. A primeira indagação a ser feita no curso desse controle há de ser a seguinte: em que e no que o corpo do suspeito é necessário à investigação? Exclua-se desde logo a afirmação de que se prende para ouvir o detido. Pois a Constituição garante a qualquer um o direito de permanecer calado (art. 5º, LXIII), o que faz com que a resposta à inquirição investigatória consubstancie uma faculdade. Ora, não se prende alguém para que exerça uma faculdade. Sendo a privação da liberdade a mais grave das restrições que a alguém se pode impor, é imperioso que o paciente dessa coação tenha a sua disposição alternativa de evitá-la. Se a investigação reclama a oitiva do suspeito, que a tanto se o intime e lhe sejam feitas perguntas, respondendo-as o suspeito se quiser, sem necessidade de prisão. Ordem concedida. (grifos nossos)

De igual modo, vale destacar o caso da “Operação Zelotes”⁴. De acordo com Alvarenga e Mendes (2016), teria sido a primeira vez que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) anulou uma decisão do tribunal por compra de votos dos julgadores. Ainda de acordo com a mesma fonte, no caso, a decisão favorável ao contribuinte “*estaria contaminada porque contou com a participação do ex-conselheiro (...), acusado de ter interesses econômicos diretos e indiretos no caso julgado.*”

Diante das polêmicas oriundas da citada operação, o CARF viu-se obrigado a passar por um processo de reestruturação, fato esse que resultou em mudanças significativas. Tais mudanças foram assim evidenciadas por Janaína Nicolau de Andrade:

Por se ver pressionado pelas polêmicas oriundas da deflagração da Operação Zelotes, o CARF passou por um intenso processo de reestruturação, no dia 10 de junho de 2015 foi publicado o novo Regimento Interno do CARF, Portaria MF nº 343/2015, dentre as mudanças, destacam-se: extinção de Turmas de Julgamento, resultando na diminuição do quadro de Conselheiros; exigência de dedicação integral e exclusiva de todos os Conselheiros, culminando na edição do Decreto nº 8.441/2015, que instituiu a remuneração para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, e na manifestação da OAB no sentido de que a atividade de julgador do CARF é absolutamente incompatível com a advocacia; criação do Comitê de Seleção de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros - CSC, que definirá as diretrizes do processo de seleção dos Conselheiros representantes tanto do Fisco como dos Contribuintes; redução do mandato dos Conselheiros para 2 (dois) anos, permitida recondução até o máximo de 6 (anos); inclusão da OAB como uma das entidades que compõem CSC,

⁴ A Operação Zelotes é uma operação da Polícia Federal do Brasil deflagrada em 26 de março de 2015 visando investigar um esquema de corrupção no Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado do Ministério da Fazenda, responsável por julgar os recursos administrativos de autuações contra empresas e pessoas físicas por sonegação fiscal e previdenciária. (grifo do autor). Disponível na internet: https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação_Zelotes.

assim, também será responsável por analisar os relatórios de atividades do CARF e aprovar os indicados para compor o Conselho (Portaria MF Nº 343, 2015).

Outra mudança significativa foi a criação da Comissão de Ética do CARF por meio da Portaria nº 21/2015. A Comissão será competente para atuar como instância consultiva dos servidores e conselheiros e aplicar o Código de Ética ou Conduta Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal, entre outras atribuições (Portaria MF Nº 21, 2015).

O Diário Oficial da União, publicou no dia 11 de maio de 2016, a Portaria MF nº 152, que promoveu mudanças no Anexo II do atual RICARF, que disciplina sobre a competência, estrutura e funcionamento dos colegiados do órgão administrativo. As principais mudanças foram no que se refere aos recursos na fase de execução, a partir desta portaria não caberá recurso diretamente ao CARF na fase de execução dos acórdãos proferidos pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJs (Portaria MF Nº 152, 2016) (Andrade, 2017, online).

MECANISMOS DE PROTEÇÃO À IMPARCIALIDADE E À INDEPENDÊNCIA ADOTADOS PELOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E SUAS FRAGILIDADES

A partir da constatação de que a imparcialidade e a independência constituem pressupostos indispensáveis à legitimidade das decisões administrativas tributárias, impõe-se a análise dos instrumentos normativos e institucionais efetivamente adotados — ou que, em tese, deveriam sê-lo — pelos tribunais administrativos, com vistas a assegurar tais prerrogativas.

Consoante já se demonstrou, o processo administrativo-tributário seria uma espécie de "modelo intermediário" entre aquilo que é característico aos processos de natureza civil, fundados nas ideias de disponibilidade e inércia, e aquilo que é peculiar aos processos de cunho penal, que se fundamentam e se desenvolvem sob o amparo da noção de oficialidade. O princípio dispositivo (ou da disponibilidade) no processo civil vincula o julgador aos pedidos e iniciativas das partes, sendo a produção de provas uma incumbência delas, com atuação subsidiária do juiz. Já o princípio inquisitório (ou da oficialidade) permite ao julgador conduzir o processo e determinar a produção probatória independentemente das partes. A professora Fabiana Del Padre Tomé traz importantes observações acerca do tema:

Por fim, convém esclarecer que, tanto nos processos regidos pelo princípio dispositivo como naqueles em que impera o princípio inquisitório, o direito positivo brasileiro exige apreciação das provas segundo o critério da persuasão racional, em que o julgador limita-se a decidir com base no que foi alegado e provado. A distinção entre ambas as espécies processuais diz respeito à iniciativa dos sujeitos do processo em relação à realização de provas, sem que isso interfira, porém, na forma de sua apreciação (Tomé, 2026, p. 270).

De toda forma, defende-se nesse artigo que a dinâmica do processo administrativo tributário se aproxima mais daqueles ritos que informam o direito processual penal, em linha com o que defende o professor Rodrigo Dalla Pria.

(...) Os princípios que regem a dinâmica do processo administrativo-tributário estão muito mais afetos aos cânones que informam o direito processual penal do que àqueles característicos do direito processual civil, o que, aliás, mostra-se absolutamente natural diante do fato de as autuações fiscais se assemelharem, sob certo aspecto, aos libelos acusatórios de viés criminal (Dalla Pria, 2023, p. 711).

Tendo isso em mente, considerar que os órgãos de contencioso administrativo-tributário exercem uma forma legítima de função jurisdicional implica exigir que eles desempenhem suas funções de acordo com os princípios constitucionais do devido processo legal, à luz do que já se argumentou.

Nesse cenário, sustenta-se a existência de procedimentos específicos no âmbito dos processos administrativos tributários voltados à garantia do atendimento aos requisitos legais mínimos exigidos para a validade dos atos administrativos praticados pelas Administrações Tributárias. Exemplo disso é a instituição, por determinados Estados da Federação, de comissões de controle de qualidade, responsáveis por verificar, previamente à constituição do crédito tributário, se o lançamento fiscal atende às exigências legais básicas.

Considerando-se os preceitos constitucionais aplicáveis, bem como princípios infraconstitucionais — a exemplo daqueles previstos no Código de Processo Civil —, revela-se imprescindível a existência, no âmbito dos órgãos e tribunais administrativos tributários dos diversos entes federativos, de mecanismos efetivos destinados a assegurar a imparcialidade e a independência funcional de seus julgadores. A ausência de tais garantias institucionais compromete seriamente a observância das garantias constitucionais fundamentais conferidas aos jurisdicionados, especialmente no que tange ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório.

Nesse mesmo sentido se posiciona o professor Dalla Pria:

No âmbito da atividade jurisdicional prestada, atipicamente, pelos órgãos de contencioso administrativo-tributário, o cânone constitucional do juiz natural deverá ser observado por meio (i) da instituição prévia de órgãos dotados de competência para apreciar as insurgências opostas em face de eventuais acusações fiscais; e (ii) de regras e mecanismos que garantam a livre distribuição das defesas e dos recursos apresentados pelas partes (Dalla Pria, 2023, p. 712).

Dessa forma, entende-se que o princípio da imparcialidade deve ser garantido através de normas que disciplinem isso de forma expressa, assim como as situações de suspeição e impedimento dos julgadores administrativos, garantindo-se uma prestação jurisdicional realmente equidistante das partes em litígio. O legislador brasileiro faz essa tentativa, ao trazer, por exemplo, nos artigos 81, 82, 83 e 84 da portaria MF nº 1634 de 21 de dezembro de 2023 (que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - e dá outras providências) o seguinte:

Art. 81. São **deveres** dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno:
I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à

imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;

(...)

III - **observar o devido processo legal**, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio;

IV - cumprir e fazer cumprir, **com imparcialidade** e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos;

(...)

Art. 82. O conselheiro **estará impedido** de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo:

I – atuou como autoridade lançadora ou praticou ato decisório monocrático;

II – tenha interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;

III – a parte seja cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o terceiro grau; IV – participou ou venha a participar como perito, testemunha, representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau; e V - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.

(...)

Art. 83. **Incorre em suspeição** o conselheiro que tenha amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo ou com pessoa interessada no resultado do processo administrativo, ou com seus respectivos cônjuges, companheiros, parentes consanguíneos e afins até o terceiro grau.

Art. 84. **O impedimento ou a suspeição** será declarado por conselheiro ou suscitado por qualquer interessado, cabendo ao arguido, neste caso, pronunciar-se por escrito sobre a alegação, a qual, se não for por ele reconhecida, será submetida à deliberação do colegiado. (grifos nossos)

Nesse momento, vale reprisar, nos termos anteriormente delineados, a distinção entre os conceitos de imparcialidade e neutralidade. Entende-se que, como um ato humano, todo julgamento receberá uma carga valorativa, visto que tal situação é inerente a própria condição humana, em linha com o conceito das chamadas “máximas de experiência”, que, resumidamente, são juízos hipotéticos de conteúdo geral, derivados da experiência do julgador, que influenciam a interpretação e valoração da prova. Não são normas jurídicas, nem provas, mas conhecimentos acumulados que servem de apoio à valoração. Nesse sentido traz a professora Tomé:

É inegável, porém, que todo e qualquer julgador orienta suas decisões com base em valores pessoais, que ingressam no âmbito da atividade interpretativa. O aplicador do direito não tem como desprezar as influências recebidas em sua formação, tais como educação familiar, convivência em sociedade e experiências da vida profissional, o que faz da neutralidade do direito um mito. Os valores são ferramentas importantíssimas de convencimento e persuasão, influenciando, decisivamente, a fixação do conteúdo da norma jurídica a ser emitida (Tomé, 2016, p. 324).

Assim, o que se defende nesse artigo, é que existam regras claras e bem definidas que permitam aos julgadores agirem de forma imparcial e de forma verdadeiramente equidistante das partes, sem que para isso necessitem abrir mão de seus valores, convicções e conhecimentos adquiridos ao longo do tempo.

É nessa mesma linha que se entende deva ser tratado o princípio da independência dos julgadores. Della Pria (2020) afirma que esse princípio deve ser instrumentalizado através de regras que protejam o julgador administrativo de pressões externas e internas que possam amesquinhar sua consciência jurídica e, conseqüentemente, comprometer o processo de livre persuasão racional. Esse mesmo professor faz uma conexão desse princípio com o da autonomia:

É o princípio da autonomia da atividade administrativa judicante que impõe aos órgãos de contencioso administrativo-tributário a condição de estarem estruturados por meio de regras institucionais estáveis, as quais garantam o livre exercício da atividade judicante, mesmo em face de expectativas político-fiscais, por vezes, antagônicas à regular administração da justiça tributária (Dalla Pria, 2023, p. 714).

Nesse ponto, vale trazer à tona o conceito do regime de paridade de composição dos órgãos de contencioso administrativo tributário previsto na legislação de diversos entes, como na do contencioso federal e na da maioria dos estados, de forma que haja igualdade na representação de ambos os lados (Fisco e contribuintes) no processo decisório.

Renova-se o registro de que imparcialidade e independência (principalmente esta) são garantias institucionais que devem proteger o julgador tributário de pressões e influências indevidas. Essas qualidades, entende-se, não devem estar relacionadas ao modo como os julgadores são selecionados. Defende-se, nesse artigo, entretanto, que o modelo paritário de composição dos órgãos de contencioso administrativo tributário depõe a favor dos princípios de independência e imparcialidade. O professor Alberto Xavier chega a afirmar que a paridade se relaciona diretamente com o princípio do contraditório:

Vimos noutro estudo que o princípio do contraditório se caracteriza por dois traços essenciais: a paridade de posições jurídicas das partes, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão (“princípio da igualdade de armas”); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contra dizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra (Xavier, 2005, p. 132).

Medauar (1993), por sua vez, defende que esse sistema contribui sobremaneira para o atingimento de finalidades fundamentais a todo processo administrativo (incluindo o processo administrativo tributário), quais sejam:

- i) Obtenção de decisões administrativas com conteúdo mais robusto, visto que esse regime não apenas permite que os contribuintes apresentem provas e argumentos em igualdade de condições, mas também que submetam as questões controversas ao julgamento de autoridades experientes que compreendem as particularidades e desafios enfrentados por esses contribuintes;
- ii) Uma maior eficácia das decisões administrativas, pois as decisões proferidas por órgãos compostos por representantes de ambos os lados tendem a ser mais facilmente aceitas e cumpridas voluntariamente por aqueles a quem se destinam;
- iii) Maior legitimação do poder de tributar, pois a participação de representantes de ambos os lados no processo decisório ajuda a mitigar o risco de qualquer arbitrariedade e garante que esse poder seja exercido de acordo com suas finalidades constitucionais;

- iv) Promoção de uma maior aproximação entre a Administração Pública e os cidadãos, pois o modelo paritário pressupõe uma colaboração decisória entre ambos, superando a dicotomia entre fisco e contribuinte e alinhando a atividade tributária com o interesse público;
- v) De certa forma, propicia um melhor controle da Administração Pública, pois a participação de representantes de ambas as partes no processo de formação do crédito tributário permite que a sociedade, o Judiciário e os órgãos de fiscalização internos monitorem e fiscalizem a atividade tributária de forma mais eficaz.

Reconhece-se, na atualidade, a relevância do regime paritário, cuja importância tem sido amplamente admitida, mesmo diante das profundas transformações estruturais em curso no sistema de tributação do consumo, notadamente após a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023. A Lei Complementar nº 227, de 2026, recém aprovada, prevê a composição paritária entre representantes do Fisco e dos contribuintes, inclusive na instância de uniformização da jurisprudência relativa à legislação específica do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Para além da relevância da composição paritária dos órgãos de julgamento, sustenta-se, no presente estudo, a necessidade de previsão de critérios claros e objetivos para o processo seletivo de escolha dos julgadores/conselheiros, com ênfase no conhecimento técnico e na experiência prévia na área dos candidatos. Entende-se que não se faz necessária, a priori, qualquer alteração quanto às entidades ou órgãos atualmente responsáveis pelas indicações. O que se propugna, contudo, é que tais entes observem e adotem critérios estritamente técnicos e objetivos no processo de escolha, de modo a assegurar a nomeação de julgadores ou conselheiros com elevada qualificação técnica. Tal medida contribuiria significativamente para a prolação de decisões pautadas na técnica e na justiça, em consonância com os princípios que regem o devido processo legal administrativo.

Ademais, destaca-se a importância de as legislações preverem a possibilidade de participação das partes nas sessões de julgamento, bem como a obrigatoriedade de publicidade das decisões emanadas, em consonância com o princípio da publicidade disposto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, o que reforça os princípios da imparcialidade e independência.

CONCLUSÃO

A análise empreendida ao longo do presente estudo evidenciou que a imparcialidade e a independência do julgador administrativo são fundamentais para a garantia de um processo administrativo tributário justo, equitativo e constitucionalmente legítimo. Tais garantias, embora nem sempre positivadas de forma explícita na legislação infraconstitucional, decorrem

dos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, previstos na Constituição Federal de 1988.

Verificou-se, ato contínuo, que a imparcialidade não se confunde com uma neutralidade absoluta - esta, sabidamente inatingível diante da carga valorativa inerente à condição humana -, mas sim com a obrigação jurídica de afastamento de qualquer influência indevida, assegurando-se um julgamento equidistante e objetivo. Já a independência, ainda que muitas vezes tratada de maneira implícita ou confundida com a própria imparcialidade, demanda reconhecimento como garantia processual autônoma, voltada à proteção do julgador contra pressões internas ou externas que possam comprometer sua convicção.

A adoção de mecanismos como composição paritária e critérios técnicos objetivos para a seleção de conselheiros é essencial para consolidar essas garantias. Além disso, a valorização da experiência técnica, a institucionalização de critérios de impedimento e suspeição, a transparência e a publicidade das decisões são medidas necessárias para construir um contencioso administrativo tributário legítimo e capaz de promover a justiça fiscal.

Por fim, conclui-se que a consolidação da imparcialidade e da independência no julgamento administrativo tributário não constitui mera aspiração ideal, mas requisito necessário para assegurar a confiança da sociedade nas instituições administrativas tributárias, garantir a efetividade das decisões proferidas e reafirmar o compromisso do Estado com a legalidade, a justiça e a segurança jurídica nas relações tributárias.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Janaina Nicolau de. *Operação Zelotes: as possíveis transformações no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)*. Jusbrasil, 2017.

ALVARENGA, Darlan; MENDES, Bárbara. *Carf anula decisão relacionada à Zelotes*. JOTA, 24 mar. 2016.

BATISTA, Anna Flávia Loureiro Cavalcanti; TELES, Galderise Fernandes. *Imparcialidade dos julgadores nos tribunais administrativos tributários*. Consultor Jurídico, 11 ago. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

BRASIL. Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. *Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências*. Disponível em: https://carf.economia.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/ricarf_portaria-mf-1634_atualizada-ate-portaria-1918_6_12_2024.pdf.

- DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2023.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito processual tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- DOMINGOS, Marlyus Jeferton da Silva. *Decisões justas em processo administrativo: há garantia de imparcialidade sem garantia de independência?* Revista Cidadania e Acesso à Justiça, Florianópolis, 2015. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/acessoajustica/article/view/447>
- HELLMAN, Renê Francisco. *A independência do juiz e do STJ*. Contraditor, 7 set. 2021.
- MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- MEDEIROS, et all. *Processo tributário: imparcialidade do julgador administrativo tributário*. Consultor Jurídico, 24 jul. 2022.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- SOUZA, Diego Crevelin de. *Imparcialidade: a divisão funcional de trabalho entre partes e juiz a partir do contraditório*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021. v. 2, p. 129–130. (Coleção Devido Processo Legal).
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.