



A imparcialidade do julgador administrativo tributário

Dentre muitos dos temas que se mantêm controversos nas discussões acadêmicas está aquele atinente à imparcialidade do julgador, como algo possível de se alcançar, ou, parafraseando Quintana [\[1\]](#), se é um atributo somente de Deus, único capaz de, numa disputa, abençoar exércitos inimigos ao mesmo tempo



Processo Tributário Analítico

Conquanto a ideia de imparcialidade do julgador — como

garantia de um julgamento proferido por juiz equidistante [\[3\]](#) —, em um estado democrático de direito, possa parecer natural a todo cidadão, seja ele jurista ou não, no âmbito do sistema jurídico, a aplicação deste primado reclama a existência de normas jurídicas que o estabeleçam e instrumentalizem.

Tomando por base a Constituição Federal de 1988, é possível construir o princípio da imparcialidade do julgador a partir da conjugação de pelo menos quatro dispositivos, quais sejam, incisos XXXVII, LIII, LIV e LV do artigo 5º [\[4\]](#), que vedam a existência de juiz ou tribunal de exceção, o julgamento por autoridade incompetente e determinam a observância do devido processo legal. Tais disposições visam impedir, ou ao menos dificultar, a emanação de provimentos jurisdicionais parciais e/ou arbitrários, sobretudo por meio de regras que disciplinam a fixação da autoridade julgadora, cuja competência deve ser previamente fixada à instalação de qualquer demanda.

Temos, assim, que a imparcialidade, da forma como colocada pelo texto constitucional, é inerente ao exercício da jurisdição, essa compreendida como atividade estatal voltada à composição de conflitos com observância do devido processo legal [\[5\]](#). Nesse sentido, ser imparcial significa que a jurisdição seja prestada de forma isonômica, equidistante e objetiva.

Admitindo-se que no contencioso administrativo tributário materializa verdadeiro exercício da jurisdição no âmbito do Poder Executivo [\[6\]\[7\]](#), no desempenho de função atípica, forçoso concluir pela plena aplicabilidade desse primado — o da imparcialidade — também à atividade dos julgadores administrativos tributários.



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 [8]; e, de outro, o livre exercício da atividade judicante [9], independente de pressões e expectativas externas, sejam elas políticas, sociais ou pessoais.

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 [10].

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.

Por outras palavras, o sistema jurídico deve assegurar ao julgador administrativo tributário plenas condições de exercer sua atividade de forma imparcial, enquanto o julgador, em contrapartida, tem o dever de agir imparcialmente no exercício de seu *munus*.

Em face das atuais discussões legislativas desencadeadas com fins de uniformização e modernização dos modelos de contencioso administrativo tributário, temos por oportuno, e até urgente, pensar seriamente como os critérios de seleção dos julgadores podem ou não influenciar na implementação do princípio da imparcialidade.

A composição dos tribunais administrativos, em regra, se dá por meio da nomeação, em regime de paridade, de representantes dos contribuintes e de servidores fazendários. Entretanto, a regra de composição paritária dos órgãos de julgamento administrativo não é adotada pela totalidade dos contenciosos administrativos tributários.

Tomemos como exemplo, o que se dá no âmbito da Secretaria da Fazenda do estado do Pernambuco, cujos julgadores administrativos são eleitos mediante concurso público, de forma diversa dos demais entes da Federação [11].



A sistemática pernambucana foi estabelecida por meio da Constituição Estadual, em seu artigo 247 [\[12\]](#), posteriormente assegurada pela lei estadual nº 15.683/2015, em seu artigo 4º [\[13\]](#).

Aos concursados pernambucanos, indubitavelmente, são patentes as vantagens decorrentes de ocupar um cargo público, pois lhes garante (1) a prerrogativa da estabilidade (artigo 41, da Constituição [\[14\]](#) e artigo 16, VI, da lei complementar nº 107/2008 [\[15\]](#)), (2) a movimentação somente mediante critérios objetivos fixados em lei [\[16\]](#), e (3) a assistência judiciária provida pela Procuradoria Geral do Estado, caso seja acionado em razão da prática de ato legalmente previsto, no exercício de suas funções [\[17\]](#).

Note-se que, em princípio, aquilo que teoricamente seria uma vantagem dos órgãos de julgamento compostos por julgadores concursados — a (suposta) equidistância —, acaba por comprometer uma das principais funções dos contenciosos administrativos tributários, qual seja: a legitimação dos atos impositivos tributários, que continuam a ser cancelados (ou não) por burocratas do Estado.

Algo completamente diferente ocorre com os tribunais administrativos tributários com representação paritária, nos quais os julgadores do Fisco (que são auditores de carreira), em sua trajetória profissional, perpassaram amiudamente por diversas operações dos contribuintes. Essa experiência lhes possibilita esclarecer determinados pontos cruciais ao efetivo controle de legalidade das cobranças postas em julgamento. Do mesmo modo, os julgadores indicados por representantes dos sujeitos passivos possuem, na maioria dos casos, expertise, formação e prática na área tributária.

Ora, dentre as garantias do devido processo legal, presente na função jurisdicional atípica exercida (aqui) pelos tribunais administrativos tributários, está o direito de ser ouvido [\[18\]](#). Direito esse que exige a efetiva recepção pelo interlocutor do que está sendo dito pelo contribuinte para que se forme, de fato, a comunicação.

Representantes classistas e julgadores do Fisco emprestam seus ouvidos e, filtrando as informações e os argumentos apresentados, organizam-nos para entregar o direito ao caso concreto, a fim de proporcionar uma boa qualidade aos julgamentos — marca dos tribunais administrativos.

Mas esse ato de julgar pressupõe uma valoração, ínsita à atividade interpretativa que é inerente e que atribui certa liberdade ao julgador na apreciação do caso que lhe é posto. Em se tratando de tribunais de composição paritária, no entanto, o campo de liberdade interpretativa do julgador é conformado e qualificado por experiência técnico-tributária precedente, ou seja, pelas vivências acumuladas ao longo de sua vida profissional, que sem dúvida alguma influenciam sua decisão e ampliam o espectro da intelectualidade do julgador na apreciação do que lhe é posto. É exatamente o que Fabiana Del Padre Tomé denomina de "princípio da experiência em matéria probatória" que sustenta o uso pelo julgador das situações por ele vividas quando decide [\[19\]](#).



Essa margem de valoração, vale destacar, não interfere de modo algum na imparcialidade do julgador tributário, isto é, não lhe coloca de um ou outro lado na lide que se estabelece entre os sujeitos (ativo e passivo) tributários. A experiência colateral anterior do julgador não tem o condão de comprometer a equidistância que sua atual função lhe impõe, pelo contrário, experiência desse quilate somente contribui para uma melhor qualidade na análise do objeto sob julgamento — o ato de constituição do crédito tributário em si.

A escuta "diferenciada" do julgador de carreira ou classista com questões fiscais altamente técnicas, seja sob a óptica normativa, seja sob a perspectiva operacional, decorrente da sobredita experiência, lhe oferece ferramentas para lidar com a aplicação do direito ao caso concreto que podem faltar ao julgador concursado. Abrir mão dessa experiência implica em prejuízos à qualidade da prestação jurisdicional em ambiente administrativo.

Aliás, tudo o que se reclama atualmente do julgador togado (judicial) acerca da falta de experiência com questões tributárias, tem-se com os julgadores administrativos tributários que compõem os órgãos administrativos que adotam o regime paritário. O que falta a estes últimos quando comparados aos primeiros é, justamente, as garantias necessárias ao exercício independente da jurisdição, o que certamente dispensa o status de servidor público concursado.

Nesse contexto, e considerando a atual discussão legislativa sobre um modelo padrão de contencioso administrativo tributário, preocupa-nos o modo como as diferentes escutas poderão repercutir nas prestações jurisdicionais.

Em nosso sentir, as garantias adicionais das quais gozam os julgadores concursados devem sim ser vistas como tentativas para a implementação do princípio da imparcialidade. Contudo, seria ingenuidade crer que tal fato é suficiente para atribuir um selo de "imparcialidade" ao julgador concursado se comparado aos julgadores representantes fiscais e classistas.

Não é o concurso, mas o conhecimento, a *expertise* e a vivência dos julgadores da carreira fiscal e representantes de entidades de classe os diferenciais do exercício de uma jurisdição administrativa imparcial.

[1] <https://www.itatiaia.com.br/noticia/da-imparcialidade-de-mario-quintana>:

"O homem – eternamente escravo de suas paixões pessoais –

É absolutamente incapaz de imparcialidade.

Só Deus é imparcial.

Só Ele é que pode, por exemplo,



Abençoar, ao mesmo tempo,

As bandeiras de dois exércitos inimigos que vão entrar em luta..."

[2] Esse texto é oriundo dos debates e discussões desenvolvidos no primeiro semestre do ano de 2022 no crédito de "Contencioso Administrativo Tributário" do Curso de Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Ibet).

[3] BARROSO, Carlos Eduardo Ferraz de Mattos. *In Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.24.

[4] 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 júízo 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;

[5] DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020, p.158.

[6] CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 103.

[7] Sobre esse ponto, remete-se à leitura do seguinte artigo desta coluna:

<https://www.conjur.com.br/2022-abr-17/processo-tributariocooperacao-entre-processo-judicial-administrativo-tributarios>

[8] XAVIER. Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 38.

[9] DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020, p.641.

[10] DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020, p.640.



[11] No âmbito estadual. Quanto ao âmbito municipal, devido ao imenso número de municípios espalhados pelo país, não há um estudo preciso que demonstre a forma de eleição dos julgadores. Porém, em sua grande maioria, é sabido que a escolha ocorre por indicação de representações classistas.

[12] Art. 247. Os órgãos julgadores administrativos, com organização e funcionamento disciplinados em lei, serão integrados por titulares de cargos de provimento efetivo, estruturados em carreira, nomeados entre bacharéis em direito, aprovados em concurso público de provas e títulos.

Parágrafo único. Fica assegurada a participação, nos termos previstos em lei, de representação classista nos órgãos julgadores constituídos sob a forma colegiada, excetuados os que tenham competência exclusiva para o julgamento de processo administrativo-tributário.

A justificativa para a exclusão dos representantes classistas do TATE apresentada pelo governo do estado (contida na Mensagem nº 198/2000 enviada à Assembleia Legislativa) é no sentido de que:

"[...] a atividade de lançamento de tributos, plenamente vinculada à lei que a disciplina e o julgamento das lides administrativas desta natureza, têm caráter estritamente técnico, não comportando juízo axiológico ou de conveniência e oportunidade, não sendo conveniente, por conseguinte, a representação de classe na apreciação desses feitos, dada a ausência de discricionariedade. Ademais, a participação de representantes classistas em órgão de julgamento vem sendo objeto de reexame em todo o País".

[13] Art. 4º Os órgãos do CATE de que trata o art. 3º são compostos por titulares do cargo efetivo, privativo de bacharel em direito, de JATE, providos por concurso público, e com o seu regime jurídico previsto nos termos da Lei Complementar nº 107, de 14 de abril de 2008.

[14] Art. 41. São estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público. § 1º O servidor público estável só perderá o cargo: I – em virtude de sentença judicial transitada em julgado; II – mediante processo administrativo em que lhe seja assegurada ampla defesa; III – mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho, na forma de lei complementar, assegurada ampla defesa.

[15] Art. 16. São garantias dos titulares de cargos do GOATE: VI – perda do cargo apenas nas hipóteses previstas no art. 41 da Constituição da República;

[16] V – movimentação mediante critérios objetivos, nos termos do art. 15;

[17] VII – assistência judiciária provida pela Procuradoria Geral do Estado (PGE), mediante solicitação da autoridade fazendária competente, em razão de ato legalmente previsto, praticado no exercício de suas funções.



[18] TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4ª ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 273.

[19] TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4ª ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 317.

Meta Fields