

Artigo

A natureza jurídica das decisões no contencioso administrativo tributário e sua compatibilidade com o sistema acusatório

The legal nature of decisions in administrative tax litigation and their compatibility with the accusatorial system

André Luiz Montesano de Carvalho¹

¹Doutorando em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino, Buenos Aires, Buenos Aires. ORCID: 0009-0007-8575-220X. E-mail: andre@montesanoadvocacia.com.br.

Submetido em: 02/07/2025, revisado em: 15/07/2025 e aceito para publicação em: 17/07/2025.

RESUMO: O presente artigo discute a natureza jurídica das decisões proferidas no contencioso administrativo tributário brasileiro e sua compatibilidade com o sistema acusatório constitucional. Contextualiza-se que o contencioso administrativo tributário, instituído como instância pré-jurisdicional obrigatória, concentra funções de lançamento, impugnação e julgamento em um mesmo procedimento, sendo um modelo predominantemente inquisitório, construído sob o paradigma do Decreto nº 70.235/1972, anterior às garantias processuais reforçadas pela Constituição de 1988. Diante desse contexto, o problema reside na ausência de separação funcional entre acusação e julgamento, pois a Administração Tributária, ao exercer simultaneamente as funções de constituir o crédito, instruir o processo e decidir sobre sua própria pretensão fiscal, compromete a imparcialidade objetiva e a paridade dialógica, elementos essenciais ao devido processo legal substancial. Nesse cenário, o objetivo do estudo é examinar a natureza jurídica das decisões administrativas fiscais e verificar sua compatibilidade com o modelo acusatório brasileiro, identificando os limites constitucionais da atuação administrativa sancionatória em matéria tributária. Metodologicamente, adota-se abordagem jurídico-dogmática crítica, com análise normativa, revisão de literatura nacional e estrangeira publicada nos últimos cinco anos, complementada por doutrina clássica e estudo comparado com experiências de Portugal e Espanha, a fim de identificar alternativas institucionais que assegurem imparcialidade e motivação racional. Os principais achados evidenciam que, embora formalmente classificadas como administrativas, as decisões proferidas no contencioso tributário brasileiro possuem caráter adjudicativo material, carecendo de reformas estruturais para garantir sua legitimidade democrática. Verificou-se que a ausência de separação funcional entre Fisco e julgador, a manutenção do voto de qualidade pró-Fazenda e a concentração de funções comprometem a compatibilidade com o sistema acusatório, demandando reconfiguração do modelo para assegurar contraditório substancial, paridade de armas e efetividade das garantias fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chave: Devido processo legal; Imparcialidade; Garantias processuais; Direitos do contribuinte.

ABSTRACT: This article discusses the legal nature of decisions rendered within the Brazilian tax administrative litigation system and their compatibility with the constitutional accusatory model. It is contextualized that tax administrative litigation, established as a mandatory pre-judicial instance, concentrates the functions of tax assessment, objection, and adjudication within a single procedure, constituting a predominantly inquisitorial model built under the paradigm of Decree No. 70,235/1972, prior to the procedural guarantees strengthened by the 1988 Constitution. Within this context, the core problem lies in the absence of functional separation between accusation and adjudication, as the Tax Administration, by simultaneously exercising the functions of constituting the tax credit, instructing the proceedings, and deciding on its own fiscal claims, compromises objective impartiality and dialogical parity, which are essential elements of substantive due process of law. In this scenario, the objective of this study is to examine the legal nature of administrative tax decisions and verify their compatibility with the Brazilian accusatory model, identifying the constitutional limits of administrative sanctioning activity in tax matters. Methodologically, it adopts a critical legal-dogmatic approach, including normative analysis, systematic review of national and international literature published over the last five years, complemented by classical doctrine and comparative study with experiences from Portugal and Spain, in order to identify institutional alternatives that ensure impartiality and rational motivation. The main findings indicate that, although formally classified as administrative, the decisions rendered in Brazilian tax litigation have a materially adjudicative character, lacking structural reforms to guarantee their democratic legitimacy. It was verified that the absence of functional separation between the tax authority and the adjudicator, the maintenance of the casting vote in favor of the Treasury, and the concentration of functions compromise compatibility with the accusatory system, thus demanding a reconfiguration of the model to ensure substantive adversarial proceedings, equality of arms, and the effectiveness of taxpayers' fundamental guarantees.

Keywords: Due process of law; Impartiality; Procedural guarantees; Taxpayer rights.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O contencioso administrativo tributário ocupa posição nuclear na engrenagem de controle da exigibilidade do crédito fiscal brasileiro, tendo sido concebido como instância pré-jurisdicional obrigatória que

concentra, em um mesmo procedimento, o lançamento, a impugnação e o julgamento das controvérsias que opõem a Fazenda ao contribuinte. Ao mesmo tempo em que cumpre a função de desafogar o Judiciário e conferir tecnicidade à apreciação de litígios especializados, seu arcabouço normativo repousa sobre o Decreto n.º 70.235/1972,

construído sob paradigma inquisitório e anterior às garantias processuais reforçadas pela Constituição de 1988.

A resultante é uma arquitetura institucional na qual o Estado-Fisco atua, simultaneamente, como parte interessada no resultado arrecadatário e como órgão julgador, projetando sobre as decisões administrativas a suspeita de parcialidade e de déficit democrático que desafia a dogmática constitucional tributária. Nessa quadra, a definição da natureza jurídica desses pronunciamentos, se meramente administrativos ou jurisdicionais, tornou-se questão sensível, pois dela dependem o regime de invalidação, a força vinculante e os limites de revisão judicial.

Trabalhos recentes, alinhados às discussões do Projeto de Lei Complementar n.º 108/2024, evidenciam que a efetivação da reforma tributária exige repensar o processo administrativo fiscal à luz dos princípios da paridade de armas e da independência funcional dos julgadores (Menon *et al.*, 2025). Esses autores demonstram que, ao institucionalizar câmaras paritárias compostas por representantes do Fisco e dos contribuintes, o legislador buscou mitigar assimetrias decisórias históricas. Todavia, a permanência de prerrogativas fazendárias, como a prerrogativa de desempate por autoridade fazendária, ameaça corroer a aparência de imparcialidade objetiva. A literatura também alerta que a ausência de controle externo efetivo sobre a nomeação e a recondução dos conselheiros fiscais perpetua um modelo em que o órgão acusador conserva influência decisiva sobre o órgão julgador, em frontal colisão com a exigência acusatória de separação orgânica entre acusação e julgamento (Carrazza, 2019; Torres, 2021).

O problema se amplia quando se observa que a desigualdade epistêmica entre Fisco, detentor dos dados e dos algoritmos de seleção fiscal, e contribuinte repercute diretamente na formação da prova e na motivação das decisões. Santos (2025) apresenta que, em mais de 60 % dos acórdãos analisados, o ônus argumentativo repousou integralmente sobre o sujeito passivo, mesmo quando a Administração se valeu de presunções normativas para compor o crédito. Tal prática desnatura o contraditório substancial e viola o devido processo legal material, pois transfere ao contribuinte a carga de refutar hipóteses fisco-centradas sem que lhe sejam franqueados meios de produção de prova equivalentes (Nogueira, 2022). A autora afirma que, sem separação funcional e distribuição isonômica do ônus da prova, o contencioso administrativo tributário resiste à adoção plena do sistema acusatório constitucional.

A exigência de motivação racional e intersubjetivamente controlável, por sua vez, ainda enfrenta entraves dogmáticos. Deligne (2024) demonstra que a *ratio decidendi* dos autos de cobrança precisa ser explicitada de forma a permitir ao administrado reconstruir a cadeia inferencial que vincula fato, norma e conclusão sancionatória. Contudo, persistem decisões lacônicas que apenas reproduzem ementas legislativas ou precedentes internos, sem enfrentar os argumentos do contribuinte. Tal déficit de fundamentação fere a cláusula de razoabilidade procedimental (Ferrajoli, 2001) e enseja nulidade por quebra do dever de motivação, segundo orientação

consolidada pelo Supremo Tribunal Federal. À vista disso, a doutrina contemporânea propõe a adoção de padrões decisórios objetivos, inspirados no modelo de precedentes qualificados e a previsão de súmulas vinculantes administrativas para assegurar previsibilidade e uniformidade, sem sacrificar a imparcialidade (Schoueri, 2020).

Diante de tal contexto, o presente artigo tem como objetivo examinar a natureza jurídica dessas decisões, analisando sua compatibilidade ou incompatibilidade com o modelo acusatório brasileiro, a partir da revisão de sua fundamentação dogmática, do exame comparado de experiências estrangeiras, e da discussão sobre os limites constitucionais à atuação administrativa sancionatória, sobretudo quando envolvem restrição de direitos e imposição de deveres tributários de caráter patrimonial e sancionador.

Metodologicamente, adota-se abordagem jurídico-dogmática, fundamentada na análise de fontes normativas constitucionais e infraconstitucionais, precedentes vinculantes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, bem como na revisão da literatura especializada nacional e estrangeira publicada nos últimos cinco anos, complementada por doutrina clássica sobre processo administrativo sancionador e sistema acusatório, de modo a assegurar imersão teórica e aderência à evolução contemporânea do tema. Como estratégia complementar, realiza-se estudo comparado com ordenamentos que adotam modelos híbridos ou arbitragem tributária, a exemplo de Portugal e Espanha, visando identificar critérios normativos que reforcem a imparcialidade, a independência decisória e a eficácia das garantias processuais nos litígios fiscais, sem prejuízo da função arrecadatária legítima do Estado.

Diante desse cenário, a justificativa para esta pesquisa reside na necessidade de enfrentar o déficit de legitimidade democrática e jurídica do contencioso administrativo tributário brasileiro, que, ao acumular funções acusatórias e decisórias no mesmo órgão ou estrutura administrativa, reproduz lógicas inquisitivas incompatíveis com o Estado Constitucional de Direito e com os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil no Pacto de São José da Costa Rica. Igualmente, ao propor uma discussão sobre a natureza jurídica das decisões administrativas fiscais e seus limites constitucionais, este estudo busca contribuir para o aperfeiçoamento dogmático do Direito Tributário brasileiro, ampliando o debate sobre a necessidade de reformas estruturais capazes de garantir a efetividade dos direitos fundamentais dos contribuintes, a segurança jurídica e a legitimidade das decisões fiscais, consolidando, dessarte, o contencioso administrativo como instância de controle jurídico.

2 O SISTEMA ACUSATÓRIO NO DIREITO PROCESSUAL CONSTITUCIONAL E NO DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

A formação histórico-dogmática do sistema acusatório remonta ao modelo romano-grego de acusações populares, nas quais o cidadão tinha legitimidade para

provocar a atuação jurisdicional, conjecturando um arranjo político de participação direta nos processos de responsabilização penal. Todavia, é somente a partir da redescoberta do processo canônico medieval que o conceito de *accusatio* adquire contornos jurídicos sistematizados, ao ser concebido como mecanismo de garantia da imparcialidade judicial frente ao modelo inquisitório eclesiástico, em que o mesmo órgão investigava, acusava e julgava. Esse processo de consolidação dogmática, ao separar funcionalmente as atividades de acusação e julgamento, visava afastar arbitrariedades próprias do procedimento inquisitivo, nas quais se confundiam funções persecutórias e judicantes, subtraindo dos acusados qualquer espaço de defesa substancial.

No século XVIII, o Iluminismo penal, representado por expoentes como Beccaria e Voltaire, reforça a associação entre separação de poderes e acusatoriedade, convertendo essa cisão funcional em condição de legitimidade do *ius puniendi* estatal, pois somente um processo dotado de contraditório pleno poderia submeter o poder punitivo aos limites do direito. Ainda que o Código de Instrução Criminal francês de 1808 tenha instituído o sistema misto, combinando fases inquisitivas e acusatórias, o debate continental logo evidencia que o núcleo do devido processo reside exatamente na separação orgânica e funcional entre acusar e julgar. No Brasil, embora a Constituição Imperial de 1824 tenha mantido resquícios inquisitivos em sua estrutura processual, a ruptura definitiva com tal modelo ocorre apenas com a Constituição de 1988, que ao atribuir ao Ministério Público, no art. 129, I, a titularidade exclusiva da ação penal pública, consolida o paradigma acusatório como expressão do Estado Democrático de Direito (Bogus, 2024).

A consolidação constitucional do sistema acusatório no Brasil, embora tenha sido um marco na garantia dos direitos fundamentais processuais, não eliminou resistências culturais arraigadas no modelo processual penal. Um exemplo é o art. 385 do Código de Processo Penal, dispositivo que traduz a sobrevivência do *ethos* inquisitivo ao permitir a condenação do réu por fato diverso daquele descrito na imputação inicial, ainda que sem acusação específica sobre tal fato. Esse dispositivo tem sido alvo de crítica doutrinária, sobretudo após a edição da Lei 13.964/2019, que incluiu no ordenamento jurídico o art. 3-A, reafirmando a adoção do sistema acusatório e vedando a iniciativa probatória do juiz, sendo que a sua suspensão liminar pelo Supremo Tribunal Federal foi interpretada por estudiosos como um “movimento de contrarreforma”, reafirmando a dificuldade de superação de práticas autoritárias no processo penal brasileiro (Milanez, 2024).

Trabalhos recentes evidenciam que tais tentativas de recompor o poder oficioso do juiz são retrocessos incompatíveis com a estrutura constitucional acusatória, pois perpetuam a confusão funcional entre acusação e julgamento e corroem a legitimidade democrática do processo penal. Nesse sentido, a literatura contemporânea enfatiza que a criação da figura do juiz das garantias se trata de elemento estrutural para assegurar a neutralidade

cognitiva do julgador, garantindo que o magistrado que apreciará a prova em audiência de instrução não tenha sido previamente contaminado pelo contato direto com a investigação preliminar. Tal separação funcional visa resguardar a imparcialidade objetiva, condição de possibilidade do processo penal como instrumento de tutela de direitos e não como aparato de confirmação de imputações estatais (Baptista, 2024; Pereira, 2023).

Do ponto de vista principiológico, a matriz acusatória se assenta sobre a imparcialidade judicial, a paridade dialética, o contraditório substancial e a acusação obrigatória, formando um complexo normativo que, segundo a dogmática garantista, integra a dimensão procedimental dos direitos fundamentais, conforme assevera Ferrajoli (2022). Esses elementos são pressupostos estruturantes do processo penal como instrumento de contenção do poder punitivo estatal, assegurando que a imputação seja examinada por um julgador desinteressado, em ambiente dialético que possibilite a defesa plena do acusado. Em termos constitucionais, a Carta de 1988 densifica tais vetores por meio do art. 5º, LV, que consagra o contraditório e a ampla defesa, do art. 5º, LIV, que positivou o *due process of law* como cláusula geral de proteção procedimental, e, em chave penal, pelo art. 5º, LVII, que estabelece a presunção de inocência como núcleo duro do Estado Democrático de Direito.

Contudo, a efetividade desses princípios no plano infraconstitucional demanda a sua concretização por meio de práticas institucionais coerentes, especialmente no que tange à transparência decisória e à motivação racional das deliberações administrativas e judiciais. Sem tais elementos, há violação direta ao dever de fundamentação das decisões, que é uma garantia individual e um mecanismo de controle democrático da atividade estatal, além de comprometer o ideal de Estado constitucional de direito, ao permitir que decisões sejam tomadas sem a devida exposição das razões determinantes, perpetuando práticas autoritárias e comprometendo a legitimidade do sistema de justiça (Borges *et al.*, 2025).

A vinculação constitucional irradia-se para todo o espectro sancionatório, estabelecendo limites materiais inafastáveis ao exercício do poder punitivo estatal em qualquer de suas esferas. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o ARE 843.989, reconheceu a autonomia do Direito Administrativo Sancionador, mas deixou expresso que essa autonomia não implica isenção das garantias acusatórias próprias do devido processo legal, que funcionam como cláusula de contenção à discricionariedade punitiva da Administração (Guimarães, 2023). A partir disso, percebe-se que esse entendimento reforça a tese de que, embora o Direito Administrativo Sancionador possua regime jurídico próprio e finalidades distintas do Direito Penal, ambos compartilham princípios estruturantes, tais como contraditório, ampla defesa, presunção de inocência e motivação densa, essenciais à legitimidade da imposição de sanções pelo Estado.

Discussões doutrinárias posteriores evidenciaram que a reforma promovida pela Lei 14.230/2021, ao alterar a Lei 8.429/1992, corroborou esse movimento de fortalecimento das garantias materiais e processuais no

âmbito sancionatório administrativo, ao restringir a configuração do ato de improbidade administrativa às condutas dolosas e ao exigir tipicidade estrita como expressão do princípio da legalidade (Oliveira; Silveira, 2023). Nesse contexto, consolidou-se a compreensão de que o processo de responsabilização por improbidade deve observar uma matriz acusatória, o que pressupõe a correlação entre imputação, prova e sanção, além da separação funcional entre o órgão acusador, representado pelo Ministério Público ou entidade legitimada, e a autoridade julgadora, seja ela o Poder Judiciário ou o Tribunal de Contas. A ausência dessa separação compromete a imparcialidade do julgamento e causa nulidade absoluta por violação à cláusula do devido processo legal, dado que implica usurpação de função típica de outro poder ou órgão constitucionalmente legitimado (Dal Pozzo; Rocha, 2024).

No plano infraconstitucional, a expansão de instâncias repressivas como a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD), o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (Bacen) evidencia a necessidade de adoção de procedimentos que assegurem o contraditório efetivo, a paridade de armas e a motivação substancial das decisões sancionatórias. Essa multiplicação de órgãos com competência sancionadora corrobora com a importância de uma estrutura procedimental capaz de equilibrar o exercício do poder punitivo estatal com as garantias fundamentais dos administrados, pois a ausência de tais salvaguardas acarreta risco de decisões arbitrárias e violações ao devido processo legal material. Nesse sentido, a construção dogmática contemporânea aponta para a exigência de estrutura acusatória mínima nesses procedimentos, como condição de legitimidade democrática do Direito Administrativo Sancionador.

Lima (2024) demonstra que instrumentos como termos de ajustamento de conduta ou acordos de leniência apenas se cobrem de legitimidade constitucional se forem assegurados aos sujeitos passivos iguais condições de acesso às provas produzidas, direito à ampla defesa e à presença de juiz natural ou órgão revisor imparcial, sob algum tipo de controle externo que evite a concentração de funções investigatória, acusatória e decisória em um mesmo ente administrativo. A ausência dessas garantias fulmina a validade dos acordos, na medida em que transforma a consensualidade em imposição disfarçada, fragilizando o consentimento como manifestação livre e informada de vontade, o que contraria o próprio fundamento jurídico dos mecanismos de justiça negocial no âmbito administrativo.

Também, a convergência entre o Direito Penal e o Direito Administrativo Sancionador, embora reflita a expansão de modelos punitivos em diferentes domínios normativos, não deve ser interpretada como autorização para inflacionar a repressão estatal ou duplicar sanções sobre o mesmo fato. Ao contrário, essa aproximação dogmática impõe a aplicação diferenciada de princípios como a culpabilidade e a tipicidade, adaptados à natureza do ilícito administrativo, de forma a evitar o *bis in idem* material, vedado pela lógica constitucional sancionatória (Barrilari, 2023). Essa vedação busca impedir que o

administrado seja punido duas vezes pelo mesmo fato sob fundamentos normativos que, embora formalmente distintos, protejam o mesmo bem jurídico, o que seria expressão de abuso de poder punitivo estatal.

A incidência do paradigma acusatório também se projeta sobre domínios regulatórios emergentes, como a proteção de dados pessoais. No exercício de suas atribuições sancionatórias, a ANPD, ao apurar infrações à Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), deve observar a separação entre a fase de investigação, exercida pelas corregedorias ou áreas técnicas responsáveis pela apuração inicial dos fatos, e a fase decisória, de competência do Conselho Diretor, a fim de assegurar a neutralidade decisória e prevenir contaminações cognitivas. Ainda, é preciso garantir ao administrado o acesso integral aos autos, o direito à defesa técnica especializada e a possibilidade plena de produção probatória, sob pena de nulidade dos processos sancionadores por violação ao *due process*, como adverte a literatura especializada (Oliveira; Pires, 2024).

Nos últimos anos, a doutrina processual tem agregado aportes da psicologia cognitiva para demonstrar que a permanência dos autos de inquérito na mesa do juiz da instrução gera viés confirmatório, demandando providências como o desentranhamento sistemático dos elementos informativos (Pereira *et al.*, 2025). Trata-se de reforço à tese acusatória, em que a imparcialidade requer arquitetura procedimental que minimize contaminações cognitivas. Na seara administrativa, a mesma lógica impõe que órgãos julgadores não acumulem funções conflituosas. Fábio Medina Osório já advertia que, sem defesa efetiva nem juiz imparcial, o Direito Administrativo Sancionador degeneraria em “autoritarismo administrativo” (Osório, 2020). A jurisprudência do TCU, ao admitir sustentação oral, vista dos autos e decisão colegiada motivada, aproxima-se progressivamente do modelo adversarial, embora ainda careça de instâncias recursais externas capazes de revisar a dosimetria.

3 NATUREZA JURÍDICA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O processo administrativo tributário brasileiro, enquanto *locus* de constituição e controle do crédito fiscal, conjectura-se como síntese dialética entre a rigidez formal do lançamento, positivada no art. 142 do Código Tributário Nacional, e a pretensão contemporânea de submeter a atividade fazendária a padrões de imparcialidade análogos aos exigidos do Poder Judiciário. O lançamento, tradicionalmente concebido como ato vinculado que apenas declara a obrigação tributária previamente existente, foi historicamente legitimado sob o manto de uma presunção de veracidade que, embora formalmente justificada pela fé pública dos atos administrativos, na prática opera como mecanismo de concentração de poder probatório nas mãos da Administração Tributária. Como consequência, desloca o ônus argumentativo quase integralmente para o contribuinte, restringindo-lhe a capacidade de questionar a licitude e a suficiência dos meios probatórios empregados pela fiscalização na constituição do crédito tributário.

A crítica doutrinária recente tem evidenciado que essa presunção de veracidade reproduz estruturas inquisitivas incompatíveis com a matriz acusatória que informa o devido processo legal substancial. Ao investigar precedentes administrativos envolvendo operações de redução de capital seguidas da alienação de ativos, Okuma e Lima (2024) demonstraram que a fase instrutória, conduzida integralmente pelo mesmo órgão que lavra o auto de infração, constrói narrativas fáticas que se mostram, muitas vezes, impermeáveis ao contraditório substancial. Segundo os autores, há uma tendência à seleção de indícios probatórios de maneira *ad hoc*, conformando uma narrativa unilateral que posteriormente é ratificada pelo julgador administrativo, consolidando-se como “verdade material” sem que a defesa tenha efetivas possibilidades de refutação probatória.

Essa constatação converge com a análise de Koury (2022), que observa que a deferência cega do julgador fiscal à suposta legitimidade do crédito tributário acaba por subverter o princípio da carga dinâmica da prova, basilar ao devido processo, instaurando, em seu lugar, uma presunção velada de culpa do contribuinte. Tal fenômeno, além de inverter o ônus probatório em desfavor do sujeito passivo, compromete a igualdade dialógica no processo administrativo tributário, pois transforma o procedimento em mera confirmação do ato de lançamento, esvaziando sua função garantidora de controle da legalidade e da legitimidade da exigência fiscal.

Nesse contexto, é preciso revisitar a estrutura do processo administrativo tributário brasileiro, a fim de readequá-lo aos paradigmas constitucionais de devido processo, contraditório substancial e presunção de inocência tributária, reconhecendo que o lançamento, embora ato administrativo vinculado, não pode prescindir de mecanismos efetivos de controle sobre sua formação probatória. Sem tais garantias, o processo tributário deixa de ser um espaço de contenção do poder punitivo fiscal e passa a atuar como instrumento de reprodução automática da vontade arrecadatória estatal, em afronta direta ao ideal de Estado Democrático de Direito e aos limites materiais impostos pela Constituição à atuação administrativa em matéria tributária.

A dogmática constitucional exige, entretanto, que mesmo os atos administrativos vinculados sejam motivados segundo critérios de racionalidade intersubjetiva, capazes de mostrar a coerência lógica e a fundamentação jurídica que sustentam a decisão estatal. Deligne (2024) demonstra que a *ratio decidendi* dos autos de cobrança deve ser explicitada de modo a permitir ao administrado a reconstrução completa da cadeia inferencial que vincula os fatos apurados, a norma jurídica aplicada e a conclusão sancionatória adotada, sob pena de nulidade por afronta ao dever constitucional de motivação. Tal exigência decorre do devido processo legal substantivo, pois decisões obscuras ou tautológicas inviabilizam o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, transformando o processo administrativo em instrumento meramente homologatório da vontade fiscal.

Neste contexto, torna-se evidente que a função administrativa de julgamento, exercida nas Delegacias de Julgamento e, em grau recursal, pelo Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não se confunde com mera revisão hierárquica do lançamento tributário. Trata-se, antes, de um segundo momento cognitivo autônomo, dotado de função garantidora, precisamente instituído para sanar o vício de parcialidade estrutural que contamina o ato de autuação originado pela própria Administração Tributária. A literatura clássica já preconizava a necessidade dessa cisão funcional como requisito mínimo de imparcialidade decisória (Torres, 2021; Derzi, 2018), mas a persistência de institutos como o voto de qualidade, que atribui decisão favorável ao Fisco em caso de empate, evidencia a frágil efetividade desses mecanismos no contexto brasileiro, pois reafirma a supremacia da pretensão arrecadatória sobre os direitos de defesa do contribuinte.

O debate contemporâneo sobre a natureza jurídica das decisões proferidas no contencioso administrativo tributário ganhou novo fôlego após a tramitação do Projeto de Lei Complementar 108/2024. Castro (2025) sustenta que, ao limitar o acesso à segunda instância administrativa mediante critérios estritamente econômicos, o legislador afronta o princípio constitucional do duplo grau de jurisdição administrativa, além de obscurecer o caráter adjudicativo das deliberações do CARF, que, embora inseridas na esfera administrativa, guardam similitude funcional com a jurisdição estatal por definirem, com definitividade interna, situações jurídicas litigiosas que afetam diretamente o patrimônio e os direitos fundamentais dos contribuintes.

Na mesma linha, Hubaide (2024) demonstra que o recente restabelecimento do voto de qualidade em favor da Fazenda Nacional reforça a assimetria decisória no contencioso administrativo, enfraquecendo a expectativa de neutralidade que deveria legitimar a autoridade administrativa perante o Pacto de São José da Costa Rica, sobretudo naquilo que concerne ao direito a um juiz imparcial. A comparação externa realizada por Dourado *et al.* (2023) evidencia que, em ordenamentos como o português, a arbitragem tributária impõe requisitos de independência equivalentes aos exigidos dos tribunais judiciais, permitindo inferir que a classificação meramente administrativa das decisões brasileiras decorre muito mais de uma opção política de manutenção do poder arrecadatário do Estado do que de imperativos ontológicos decorrentes da natureza do processo. Essa constatação corrobora com a urgência de uma revisão estrutural no contencioso administrativo tributário, a fim de assegurar a sua conformidade com os princípios constitucionais e convencionais que informam o devido processo legal e a tutela jurisdicional efetiva.

No plano dogmático-crítico, a maior fragilidade do sistema reside na sobreposição das funções acusatória e decisória: a Administração, enquanto sujeito ativo do tributo, inicia o procedimento, formula a pretensão de cobrança e, ao final, confirma a validade do próprio lançamento, dinâmica que compromete a paridade de armas. Reis (2024) mostra que, nos pedidos de revisão de dívida inscrita, a PGFN insiste em organizar recursos hierárquicos sem qualquer segregação entre quem defende o crédito e quem o julga, convertendo a “consensualidade” em retórica legitimadora de decisões unilaterais. Martins

(2024) acrescenta que a expansão de cláusulas de legalidade suficiente amplia a discricionariedade regulatória e afasta o contribuinte do processo dialógico de construção normativa, intensificando a assimetria estrutural do contencioso. Mesmo em searas aparentemente marginais, como a discussão sobre dedutibilidade de despesas médicas no IRPF, Rosenblatt (2024) comprova que interpretações restritivas podem ser confirmadas internamente sem que o contribuinte encontre um julgador efetivamente imparcial para escrutinar a prova.

Diante desse cenário, autores clássicos como Carrazza (2019) e Ávila (2022) convergem no sentido de que o processo administrativo tributário deve ser remodelado para operar como mecanismo de tutela dos direitos fundamentais em matéria fiscal, e não como mera etapa preparatória da execução judicial. Diante disso, essa reconfiguração exige a separação orgânica entre o órgão atuante e o julgador, assegurando que quem promove a cobrança não seja o mesmo responsável pelo julgamento, o que constitui premissa elementar de imparcialidade. Do mesmo modo, demanda a paridade efetiva no acesso às provas e na produção contraditória, de modo que o contribuinte não seja alijado do processo decisório por entraves burocráticos, tecnicismos excessivos ou restrições informacionais que comprometam sua defesa plena frente à Administração.

4 COMPATIBILIDADE DAS ESTRUTURAS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COM O SISTEMA ACUSATÓRIO

A conformação institucional do contencioso administrativo tributário brasileiro situa-se no epicentro de um debate constitucional em torno da compatibilidade entre as garantias acusatórias, historicamente gestadas no processo penal e a lógica de autotutela que ancora a atuação fazendária. A Constituição de 1988 consagrou o contraditório e a ampla defesa como direitos fundamentais de todos os litigantes em processos “judiciais e administrativos” (art. 5º, LV), densificando no campo fiscal o princípio do devido processo legal material. Todavia, autores entendem que tais direitos se diluem quando o Estado acumula as funções de acusar e julgar, originando assimetrias decisórias capazes de comprometer a legitimidade da exigência tributária (Delgado, 2024).

Do ponto de vista dogmático, a matriz acusatória impõe, como requisito mínimo de legitimidade, a separação orgânica entre emissor da pretensão punitiva e órgão julgador (Hassan, 2024). No procedimento de lançamento de ofício, porém, a Administração, ao lavrar o auto de infração, formula a narrativa fática, seleciona as provas e, na sequência, submete-as a um colegiado integrado majoritariamente por auditores fiscais, cenário em que a imparcialidade resta apenas proclamada, não assegurada (Preusse, 2024). Estudos sobre decisões unilaterais do voto de qualidade no CARF demonstram que, em cerca de 78 % dos casos analisados entre 2018 e 2022, o critério de desempate foi decisivo para confirmar autuações de elevado valor econômico, o que, segundo

Lobo (2024), projeta uma desconfiança estrutural sobre a neutralidade do julgador administrativo.

A jurisprudência da Corte Interamericana de Direitos Humanos estabelece que qualquer ente investido de poder sancionatório deve observar garantias equivalentes às judiciais, inclusive a independência funcional e a motivação racional (Corte IDH, caso *Baena Ricardo v. Panamá*). A doutrina nacional mais recente, em especial Scaff (2023) e Moraes (2022), reforça que o devido processo material exige a demonstração da suficiência epistêmica dos fundamentos fáticos e jurídicos que lastreiam a decisão administrativa, sob pena de nulidade por violação ao dever de explicitação. No mesmo sentido, Conrado (2023) adverte que a presunção de legitimidade do lançamento não pode converter-se em blindagem cognitiva que inviabilize o escrutínio contraditório da prova.

A ausência de separação funcional entre fiscalização e julgamento gera, ademais, graves riscos de violação ao princípio da paridade de armas. Minardi (2025) demonstra que, nos processos de apuração de preço de transferência, o acesso do contribuinte aos algoritmos de cálculo permanece restrito por sigilo fiscal, o que impede o exercício de defesa técnica plena e induz a decisões ancoradas em premissas assimétricas. A literatura também evidencia que a concentração de poderes investigatórios no Fisco favorece um viés confirmatório, pois, o mesmo agente que produz a prova avalia a razoabilidade de sua própria atuação, em franco contraste com as exigências acusatórias de neutralidade cognitiva (Pereira 2025).

Diante desse quadro, propostas de adequação constitucional dividem-se em três eixos complementares. O primeiro reside na mudança da composição dos órgãos julgadores, com paridade efetiva entre julgadores pertencentes aos quadros da Fazenda e representantes da sociedade, selecionados por critérios técnico-acadêmicos e submetidos a quarentena que previna conflitos de interesse (Hassan, 2024). O segundo eixo propõe a criação de instância recursal externa, dotada de independência orçamentária e vinculada ao Poder Judiciário ou ao Tribunal de Contas, a fim de assegurar duplo grau de jurisdição temática e eliminar o voto de qualidade pró-Fisco, cuja constitucionalidade tem sido questionada à luz da isonomia processual e da vedação ao excesso de poder de tributar (Maneira, 2023). O terceiro aposta na digitalização transparente dos autos, com adoção de repositórios de dados abertos que permitam auditoria por organizações de controle social, reduzindo assimetrias informacionais e reforçando a confiança pública (Minardi, 2025).

Em uma última discussão, Schoueri (2020) sustenta que o poder de tributar se legitima apenas quando submetido a salvaguardas “antidespotismo fiscal”, compatíveis com o núcleo irredutível da liberdade contributiva. Coelho (2021) acrescenta que a autotutela administrativa não pode operar como exceção permanente ao princípio da imparcialidade, sob pena de relativização do pacto federativo. Para Paulsen (2020), a adoção de estruturas acusatórias no contencioso tributário coincide com a tendência global de constitucionalização da tributação, que impõe ao Estado a obrigação de justificar racionalmente cada ato de imposição pecuniária. Já o

manual de Scaff (2022) destaca que a segurança jurídica tributária pressupõe procedimentos que assegurem previsibilidade decisória e coerência normativa, metas inviáveis quando o julgador administrativo se confunde com o autor da acusação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face da discussão levantada neste trabalho, evidencia-se que a natureza jurídica das decisões proferidas no contencioso administrativo tributário brasileiro, embora formalmente inseridas no âmbito administrativo, mostra contornos adjudicatórios, assumindo funções que se aproximam do exercício de uma função jurisdicional em sentido material, ao decidir de forma definitiva sobre litígios que envolvem restrições patrimoniais e imposições sancionatórias. Essa constatação impõe o reconhecimento de que seu regime jurídico não pode ser indiferente aos princípios estruturantes do devido processo legal, da imparcialidade objetiva e da paridade dialógica entre as partes, sob pena de converter-se em instrumento autorreferente de confirmação do poder arrecadatório estatal.

A permanência do modelo inquisitório, ainda que mitigado por câmaras paritárias, compromete a integridade do sistema acusatório consagrado constitucionalmente, pois a concentração de funções investigatória, acusatória e decisória na mesma estrutura administrativa gera, em última análise, um déficit de legitimidade incompatível com os fundamentos axiológicos do Estado Democrático de Direito.

Neste sentido, observa-se que o contencioso administrativo tributário, em sua configuração atual, padece de um vício estrutural que se estende ao próprio desenho institucional do processo, que, ao privilegiar o Fisco como parte e julgador, reproduz práticas de desequilíbrio epistêmico e decisório. A literatura recente, ao diagnosticar a centralidade do viés confirmatório no processo administrativo fiscal, apresenta que a presunção de legitimidade do lançamento converte-se em presunção de veracidade absoluta, invertendo o ônus probatório e esvaziando a substância do contraditório, reduzido a formalidade retórica.

Com isso, constata-se que a função garantidora do contencioso administrativo tributário, originariamente concebida como mecanismo de contenção ao poder fiscal, é fragilizada por uma estrutura institucional que privilegia a autoridade fazendária em detrimento da imparcialidade decisória, condição sem a qual não se pode falar em processo administrativo enquanto *locus* de efetividade dos direitos fundamentais dos contribuintes.

A compatibilização do contencioso administrativo tributário com o sistema acusatório demanda reforma estrutural, capaz de assegurar a separação funcional entre acusação e julgamento, a imparcialidade objetiva dos órgãos julgadores, a distribuição isonômica do ônus probatório e a motivação racional das decisões. Isso implica a alteração de sua composição, com a inclusão de representantes da sociedade civil selecionados por critérios de independência técnica e a eliminação de mecanismos que reforçam a supremacia do

Fisco, como o voto de qualidade pró-Fazenda, cuja manutenção, além de afrontar a igualdade processual, projeta descrédito sobre a legitimidade do sistema. Impõe-se, ainda, a criação de instâncias recursais externas dotadas de autonomia orçamentária e vinculadas a órgãos judiciais ou de controle, como o Tribunal de Contas, de modo a garantir o duplo grau de jurisdição e o controle de legalidade das decisões administrativas, requisitos necessários para conformar o modelo brasileiro aos parâmetros constitucionais e convencionais vigentes.

Logo, a presente investigação reitera a necessidade de revisão dos paradigmas que regem o processo administrativo tributário, propondo sua reconstrução sob a perspectiva garantista, que compreende o processo como espaço institucional de efetivação dos direitos fundamentais, de contenção ao poder punitivo fiscal e de promoção da segurança jurídica. A consolidação de um contencioso tributário compatível com o sistema acusatório é um imperativo democrático, na medida em que reafirma o compromisso do Estado brasileiro com a dignidade da pessoa humana, a igualdade substancial e a racionalidade intersubjetiva das decisões que afetam o patrimônio e a liberdade dos administrados.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

BAPTISTA, Gabriel da Silva. O juízo das garantias enquanto implementador do sistema acusatório no Código de Processo Penal Brasileiro. **Revista da ESMESC**, v. 31, n. 37, p. 154-174, 2024.

BARRILARI, Claudia Cristina. Interlocução entre o direito administrativo sancionador e o Direito Penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 198, n. 198, p. 1-21, 2023.

BOGUS, Pedro. Sistema acusatório, o juiz e a prova: o problema dos poderes instrutórios. **Boletim IBCCRIM**, v. 32, n. 384, p. 31-34, 2024.

CALAMANDREI, Piero. **Eles, os juízes, vistos por nós, os advogados**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Limitação de acesso à segunda instância no processo administrativo tributário: análise de constitucionalidade do PLP n. 108/2024. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 138-154, 2025.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2021.

CONRADO, Paulo César. Presunção de legitimidade e devido processo material no lançamento de ofício: limites constitucionais. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 39, p. 63-88, 2023.

DAL POZZO, Augusto Neves; ROCHA, Silvio Luís Ferreira da. As organizações da sociedade civil e a Lei de Improbidade Administrativa. **Revista de Direito Administrativo, Infraestrutura, Regulação e Compliance**, v. 8, n. 28, p. 193-206, 2024.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. A motivação dos atos administrativos de cobrança tributária e a ratio decidendi das decisões: por uma necessária aproximação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 57, p. 733-757, 2024.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Processo administrativo fiscal e contencioso tributário**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DOURADO, Ana Paula; GAROUPA, Nuno; MOUTINHO, Bruno; MARCHETTI, Claudia. Litigância tributária em Portugal: estudo jurídico e empírico da arbitragem tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 55, p. 25-54, 2023.

FERRAJOLI, Luigi. **Derecho y razón: teoría del garantismo penal**. Madrid: Trotta, 2001.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

FERREIRA PEREIRA, Lucas Mendes. Breve análise do juiz das garantias e sua influência no sistema acusatório brasileiro. **De Jure**, v. 21, n. 38, p. 111-140, 2023.

GUIMARÃES, Júlia Venzi Gonçalves. O Direito Administrativo Sancionador aos olhos do STF: uma breve exposição do acórdão do ARE 843.989. **Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini**, n. 186, p. 1-5, 2023.

HASSAN, Rafael. A imparcialidade decisória no contencioso administrativo tributário: diagnóstico e perspectivas. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 60, p. 201-226, 2024.

HUBAIDE, Sávio Jorge Costa. Mudanças no regime das multas tributárias federais: uma análise crítica da Lei n. 14.689/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 57, p. 529-548, 2024.

KOURY, Paulo Arthur. Contra as máximas da presunção de legitimidade do crédito tributário e do livre convencimento do julgador. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 51, p. 666-680, 2022.

LIMA, Cesar Henrique. Desafios à consensualização no direito administrativo sancionador disciplinar: reflexões à luz da literatura jurídica, da legislação e da prática administrativa. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 11, n. 1, p. 23-43, 2024.

LOBO, Luciana Hoffmann. Separação funcional e processo administrativo tributário: análise comparada entre Brasil e União Europeia. **Revista de Direito Público**, v. 59, n. 1, p. 145-170, 2024.

LOPES JÚNIOR, Aury. **Fundamentos do processo penal: introdução crítica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

MANEIRA, Eduardo. O voto de qualidade no CARF e a violação à garantia de imparcialidade. **Revista de Processo Tributário**, v. 105, p. 11-37, 2023.

MARTINS, Debora Maria. A ressignificação da legalidade tributária e a busca por uma administração dialógica. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 58, p. 142-161, 2024.

MENON, André et al. Contencioso tributário na reforma tributária: reflexões e propostas ao PLP 108/24 para assegurar isonomia e segurança jurídica. **Portal Reforma Tributária**, 4 jun. 2025. Disponível em: <https://www.reformatributaria.com/contencioso-tributario-na-reforma-tributaria-reflexoes-e-propostas-ao-plp-108-24>. Acesso em: 8 jul. 2025.

MILANEZ, Bruno Augusto Vigo. Crítica à suspensão da eficácia do art. 3º-A do CPP. **Boletim IBCCRIM**, v. 29, n. 345, p. 9-11, 2024.

MINARDI, Marina. Transparência algorítmica e contraditório substancial nos preços de transferência. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 42, p. 329-358, 2025.

MORAES, Germana de Oliveira. Controle jurisdicional das decisões administrativas tributárias: parâmetros constitucionais. **Revista de Informação Legislativa**, v. 59, n. 236, p. 191-212, 2022.

NOGUEIRA, Tiago Conde. Imparcialidade no contencioso administrativo tributário brasileiro: uma análise crítica. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 41, p. 89-110, 2024.

OKUMA, Alessandra; LIMA, Larissa Pimentel de. Redução de capital e venda de ativos: a análise da prova em planejamentos tributários. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 57, p. 35-53, 2024.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; PIRES, Mariana Ferreira da Cruz. Proteção de dados no Direito Administrativo Sancionador. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, v. 24, n. 95, p. 1-25, 2024.

OLIVEIRA, Sérgio Martin Piovesan de; SILVEIRA, Sebastião Sérgio da. A vinculação de instâncias na Lei nº 14.230, de 2021. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 10, n. 2, p. 104-129, 2023.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Administrativo Sancionador**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constitucionalização e efetividade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

PEREIRA, Elisa. Modelos acusatórios e processo tributário: aproximações e limites. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 27, n. 2, p. 89-115, 2025.

PEREIRA, João Henrique Lara et al. Juiz das garantias e sistema acusatório: uma análise acerca da necessidade do desentranhamento/arquivamento dos autos do inquérito à luz do efeito primazia, da dissonância e originalidade cognitivas. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, v. 11, n. 5, p. 6650-6675, 2025.

PRADO, Geraldo. **Sistema acusatório**: a conformidade constitucional das leis processuais penais. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

PREUSSE, Guilherme. Impartiality crises in Brazilian tax administrative courts: an empirical approach. **Brazilian Journal of Tax Law**, v. 14, n. 2, p. 1-25, 2024.

REIS, Tiago Alves Voss dos. A consensualidade administrativo-tributária desvirtuada: a PGFN e o duplo grau de diálogo nos pedidos de revisão de dívida inscrita e de capacidade de pagamento. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 58, p. 332-343, 2024.

ROSENBLATT, Paulo. Família, gênero e tributação: restrições indevidas à dedutibilidade de despesas com fertilização in vitro da base de cálculo do IRPF. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56, p. 781-798, 2024.

SANTOS, Raquel do Amaral. O regime probatório no contencioso administrativo tributário: fundamentos jurídicos, desafios atuais e racionalidade decisória. **Derecho y Cambio Social**, v. 22, n. 80, p. 1-20, jun. 2025. DOI: 10.54899/dcs.v22i80.2980.

SCAFF, Fernando Facury. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

SCAFF, Fernando Facury. Devido processo legal e contencioso tributário: crítica à concentração funcional. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, v. 23, n. 92, p. 77-101, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SILVA BORGES, Josué Havilá; PINTO, Ana Carolina; FERNANDES DA SILVA, Hernando. As dimensões do princípio da presunção de inocência: implicações jurídicas. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, v. 11, n. 4, p. 2787-2803, 2025.

TORRES, Heleno Taveira. **Contencioso administrativo tributário**: devido processo e segurança jurídica. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. Garantias processuais e devido processo legal no contencioso administrativo fiscal. **Revista de Direito Administrativo e Tributário**, v. 17, p. 55-80, 2021.