

O DEVIDO PROCESSO LEGAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Felipe Alexandre Abrantes Souza¹

Sumário: 1 Introdução. 2 Processualidade administrativa como instrumento mitigador de frustrações e legitimador da atuação estatal. 3 O conceito de processo administrativo. 3.1 Exercício da função judicante pelo Poder Executivo. 4 Imparcialidade do julgador como direito fundamental do cidadão. 4.1 O CARF e a Operação Zelotes. 5 Considerações finais.

1 • INTRODUÇÃO

O Estado moderno possui diversas obrigações a cumprir para os cidadãos que nele habitam. Sob o prisma brasileiro, tais obrigações assumem relevância, tendo em vista a escolha constitucional pela perseguição do Estado do bem-estar social ou *Welfare State*.

Desse modo, para que possa cumprir as obrigações constitucionais, dentre as quais a prestação de serviços de saúde e educação, o Estado necessita de recursos, também denominados receita pública, que, na visão de Aliomar Baleeiro, citado por Sabbag (2013, p. 43), pode ser conceituada como “a entrada, que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Além disso, as receitas públicas podem ser subdivididas em extraordinárias, quando ocorridas em hipótese de anormalidade ou excepcionalidade, e em ordinárias, quando a entrada ocorre com regularidade e periodicidade. As receitas ordinárias ainda comportam dois grupos: receitas derivadas e receitas originárias.

Nas palavras de Sabbag (2013, p. 45), receita originária “é, em regra, proveniente da exploração estatal de seus bens e empresas comerciais ou indústrias, à semelhança de particulares, nas atividades de locação, administração ou alienação”, ou seja, são as receitas obtidas pelo Estado quando este pratica atividades no mercado econômico sem utilizar sua soberania estatal.

Ainda segundo Sabbag (2013, p. 44), as receitas derivadas “agrupam, pois, os rendimentos do setor público que procedem do setor privado da economia, por meio de prestações pecuniárias compulsórias”. Nessa linha, a receita derivada é, entre outras formas, obtida por meio da atuação do Fisco em sua competência fundamental de recolher tributos.

No exercício da atividade de cobrança de tributos, ocorrem diversas situações de conflito em relação ao direito aplicável ao fato concreto. Dessa forma, os contribuintes

1 Assessor da 3ª Promotoria de Justiça Regional de Defesa dos Direitos Difusos do MPDFT. Especialista em Direito Processual pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG).

que se sentirem prejudicados pela má aplicação da norma poderão pleitear seus direitos diretamente no Fisco, resguardado o princípio de índole constitucional de inafastabilidade da jurisdição insculpido no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Ao buscar a solução da lide, no âmbito administrativo, o cidadão depara com o problema da imparcialidade do julgador em relação à causa, porque o competente para decidir é um agente do próprio Fisco.

Portanto, o objeto de análise do presente artigo será justamente constatar se há imparcialidade do julgador nos processos administrativos fiscais e, mais, se há a aplicação do devido processo legal em seu âmbito. Informa-se que a abordagem será realizada tomando por referência o processo administrativo fiscal federal como parâmetro.

2 · PROCESSUALIDADE ADMINISTRATIVA COMO INSTRUMENTO MITIGADOR DE FRUSTRAÇÕES E LEGITIMADOR DA ATUAÇÃO ESTATAL

O Estado, em busca de atingir seus objetivos constitucionalmente estabelecidos, age por meio de agentes públicos, imbuídos de determinada gama de deveres e prerrogativas ou, conforme leciona o professor Carvalho Filho (2012, p. 13), “por inspiração do jurista alemão Otto Gierke, foi instituída a teoria do órgão, e segundo ela a vontade da pessoa jurídica deve ser atribuída aos órgãos que a compõem, sendo eles mesmos, os órgãos, compostos de agentes”.

Em não raros casos, a atuação dos agentes públicos ocorre por meio de processos administrativos. Contudo, nem sempre a ideia de processualidade no âmbito administrativo foi aceita de forma majoritária, tendo em vista que muitos entendiam que o processo se restringia ao ramo judicial. Tal entendimento, porém, foi superado e hoje se consagra o processo administrativo como instrumento garantidor da cidadania.

Nesse sentido, justamente pelo fato de a atuação do Estado ser realizada por meio de seres humanos e por estes serem falíveis, tendo em vista sua própria condição humana, faz-se necessária a existência de mecanismos para que a própria Administração reveja seus atos, no uso do seu poder de autotutela, através de iniciativa própria ou pela provocação de terceiros interessados.

Quando há a provocação para que se discuta a respeito da legitimidade ou legalidade de determinado ato, tal discussão se realiza por meio de um processo que, por ocorrer no âmbito da Administração Pública, recebe a qualificação de administrativo. Nessa linha, o processo administrativo, como ferramenta para corrigir falhas na execução de atos administrativos, torna-se importante instrumento mitigador de frustrações e legitimação da atuação estatal; à medida que permite a revisão dos referidos atos, confere-lhes segurança jurídica.

Portanto, o processo administrativo fiscal presta-se a resolver conflitos porventura existentes entre a Administração e o administrado sem a necessidade de utilização do Poder Judiciário, sendo, assim, muito mais afeto ao Direito Processual do que propriamente ao Direito Administrativo. Nessa esteira, são os brilhantes ensinamentos de James Marins, citado pelo professor Dias do Amaral (2011, p. 53):

a “processualidade” enquanto voltada para a solução de conflitos entre particulares deduzidos perante a Administração (como ocorre com frequência no bojo de certames licitatórios) ou conflitos entre o particular e a própria Administração

(como sucede no bojo dos processos administrativos tributários) é matéria que está muito mais próxima da disciplina processual que da administrativa e, dessarte, muito mais afeta a um “Direito Processual Administrativo” que a um “Direito Administrativo Processual”.

Percebe-se, desse modo, a atuação da processualidade administrativa como meio para dirimir conflitos, no bojo da Administração Pública, promovendo a pacificação social, sendo identificada como ramo da ciência jurídica mais ligado ao Direito Processual do que ao Direito Administrativo, apesar de ter estreita vinculação com ambos.

3 · O CONCEITO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO

O processo, em sua acepção genérica, é o conjunto de procedimentos realizados com o intuito de alcançar determinado fim. Dessa forma, apresenta-se como instrumento para realização de objetivos.

Nas palavras do professor José dos Santos Carvalho Filho (2012, p. 958), “pode definir-se o processo como a relação jurídica integrada por algumas pessoas, que nela exercem várias atividades direcionadas para determinado fim”.

Nessa linha, pode-se tentar conceituar especificamente o processo administrativo, contudo, conforme ensina José Cretella Jr. (2010, p. 27), conceituar o processo administrativo é missão das mais difíceis, uma vez que, “na realidade, cada aparelhamento administrativo imprime características específicas, típicas, inconfundíveis ao instituto, condicionando-o ao direito positivo vigente local”.

Entretanto, apesar de árdua, não se pode fugir da tarefa de realizar tal conceituação. Desse modo, pode-se definir processo administrativo como a relação jurídica integrada pela Administração e pelo administrado, que tem por intuito solucionar a lide existente entre eles ou, nas melhores palavras da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Assim, pode-se falar em processo num sentido muito amplo, de modo a abranger os instrumentos de que se utilizam os três Poderes do Estado – Judiciário, Legislativo e Executivo, para a consecução de seus fins. Cada qual, desempenhando funções diversas, se utiliza de processo próprio, cuja fonte criadora é a própria Constituição; ela estabelece regras fundamentais de competência e de forma, institui os órgãos, define suas atribuições, tudo com o objetivo de assegurar a independência e o equilíbrio no exercício de suas funções institucionais e, ao mesmo tempo, garantir que esse exercício se faça com respeito aos direitos individuais, também assegurados pela Constituição. (DI PIETRO, 2009, p. 573).

Ou, conforme lição de Diogenes Gasparini:

Processo administrativo, em sentido prático, amplo, é o conjunto de medidas jurídicas e materiais praticadas com certa ordem cronológica, necessárias ao registro dos atos da Administração Pública, ao controle do comportamento dos administrados e de seus servidores, a compatibilizar, no exercício do poder de polícia, os interesses público e privado, a punir seus servidores e terceiros, a resolver controvérsias administrativas e a outorgar direitos a terceiros. (GASPARINI, 2012, p. 857).

Dessa forma, obtém-se uma noção do conceito de processo administrativo e percebe-se o seu amplo espectro de aplicação, sendo utilizado para resolver conflitos nos

mais variados ramos do direito material e nas áreas da Administração Pública. A respeito das citadas espécies de processos administrativos, importante consignar a advertência realizada pelo professor Helly Lopes Meirelles, citado por Dias do Amaral:

[...] vem-se escrevendo e legislando sobre essas espécies como se elas constituíssem categorias autônomas, desvinculadas dos princípios gerais que regem todo o gênero administrativo. Essa visão isolada do processo disciplinar e do processo tributário responde em boa parte pelas distorções de seus procedimentos, que ficam assim indevidamente afastados das regras superiores que devem nortear toda e qualquer conduta jurisdicional da Administração para segurança de seus julgamentos e garantias dos direitos dos administrados. Já é tempo de inserirmos o processo disciplinar e o tributário no quadro geral dos processos administrativos, sujeitando-os aos seus princípios e ao tratamento doutrinário conveniente à correta sistematização dos respectivos procedimentos. (AMARAL, 2011, p. 56).

Na citada lição, o professor Helly Lopes pugna pela regular aplicação dos princípios que regem os processos administrativos a todas as espécies existentes, incluindo o processo administrativo tributário.

Vislumbra-se, dessa forma, que o conceito de processo administrativo ainda está em construção e que se faz necessário como medida relevante à aplicação regular dos princípios constitucionais e legais na tramitação dos referidos processos.

3.1 · EXERCÍCIO DA FUNÇÃO JUDICANTE PELO PODER EXECUTIVO

Após a conceituação do processo administrativo, é importante analisar a função por este exercida. No caso, questiona-se se estaria presente a função administrativa ou judicante.

Conforme já exposto, o processo administrativo se presta a uma infinidade de aplicações, portanto existem processos administrativos de licitação, de sindicância administrativa, disciplinares, tributários, entre outros.

Na melhor lição do professor Carvalho Filho (2012), uma importante classificação a ser aplicada aos processos administrativos é a sua divisão em dois grandes grupos, quais sejam, os processos litigiosos e os não litigiosos.

Nas palavras do ilustre professor, “processos não litigiosos, como o próprio nome indica, são aqueles em que não se apresenta conflito de interesses entre o Estado e um particular” (CARVALHO FILHO, 2012, p. 961). Dessa maneira, os processos não litigiosos são aqueles que se prestam a formalizar as atividades da Administração em nome do princípio do formalismo, sendo um exemplo a sindicância administrativa.

Por sua vez, os processos litigiosos, de acordo com Carvalho Filho (2012, p. 962), são aqueles que, “ao contrário do que ocorre com a categoria anterior, [...] contêm realmente um conflito de interesses entre o Estado e o administrado”. Nesse ponto, percebe-se que essa segunda classificação de processos administrativos se assemelha muito com os processos judiciais, que também têm em seu bojo um conflito de interesses e se destinam a resolvê-lo.

Nesse ínterim, alguns doutrinadores entendem que existe o exercício da função judicante ou da jurisdição administrativa pelo Poder Executivo quando este conduz os processos litigiosos, sempre lembrando a inafastabilidade da jurisdição plasmada no art. 5º, XXXV, da Carta Magna.

Cabe aqui consignar o entendimento de Marcelo Caetano, citado por Dias do Amaral (2011, p. 57):

Segundo a doutrina tradicional, todo aquele que define, com força executória, o Direito aplicável a casos concretos, exerce jurisdição: há uma jurisdição judicial e uma jurisdição administrativa, como existe jurisdição eclesiástica, militar etc.

Contudo, Dias do Amaral conclui da seguinte forma:

Embora esta linguagem já esteja corriqueira, o certo é que, tecnicamente, não se pode falar de verdadeira jurisdição administrativo no Brasil. A existência de duas espécies de processo (administrativo e judicial) não implica, por corolário, dualidade de jurisdição – como ocorre em outros países.

Processo é meio, caminho ou instrumento para a solução de controvérsias, ao passo que jurisdição traz em si a ideia de definitividade da solução. Dessa forma, não haveria, no Brasil, dualidade de jurisdição, mas jurisdição una, na medida em que, via de regra, a revisibilidade das decisões administrativas pelo Poder Judiciário faz com que somente este detenha a prerrogativa de julgar definitivamente. (AMARAL, 2011, p. 58).

Portanto, o processo administrativo tributário, enquanto exemplo de processo litigioso, no qual há a possibilidade de imposição de obrigações ao administrado, mesmo que não se aceite a ideia de jurisdição administrativa, deve ter pleno respeito aos princípios constitucionais processuais do contraditório, da ampla defesa e da celeridade, enfim, deve respeito pleno ao princípio do devido processo legal.

4 · IMPARCIALIDADE DO JULGADOR COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CIDADÃO

Dentre tantos princípios que informam o processo administrativo fiscal, não se pode deixar de citar o princípio do juiz natural ou julgador natural, termo mais adequado na hipótese, que se apresenta sobre dois enfoques, o objetivo e o subjetivo.

No tocante ao objetivo, refere-se à proibição de tribunal de exceção, de acordo com o art. 5º, XXXVII, da Constituição Federal, e ao respeito às regras objetivas de determinação de competência, insculpido no art. 5º, LIII, da Carta Magna. Quanto ao aspecto subjetivo, que será o foco da presente análise, relaciona-se com a imparcialidade do julgador.

A respeito do princípio do juiz natural dispõe o nobre jurista e processualista Nelson Nery Jr.:

O princípio do juiz natural, enquanto postulado constitucional adotado pela maioria dos países cultos, tem grande importância na garantia do Estado de Direito, bem como na manutenção dos preceitos básicos de imparcialidade do juiz na aplicação da atividade jurisdicional, atributo esse que presta à defesa e proteção do interesse social e do interesse público geral. (NERY JUNIOR, 2000, p. 65).

Dessa forma, impõe-se que a Administração, na condução dos processos administrativos tributários, garanta aos contribuintes, em geral, que o julgador responsável por decidir a lide agirá de maneira imparcial, atuando de forma isenta, e deverá proporcionar a todos um devido processo legal, com o pleno respeito aos princípios constitucionais processuais, em especial os da ampla defesa e do contraditório.

Sob esse prisma, não é aceitável que um agente dotado de poder decisório seja tendencioso e restrinja a participação do cidadão na formação do seu convencimento. É imperioso, portanto, que o princípio do contraditório seja respeitado ao longo de todo o processo, conforme leciona Amaral:

A ideia de justiça fiscal é comumente apresentada em estudos de direito material. É necessário, no entanto, inseri-la também no campo processual. Aliás, não há, no Direito, recanto onde a presença da justiça não seja impositiva. E uma das formas de sua efetivação, indubitavelmente, é a garantia do contraditório. (AMARAL, 2011, p. 219).

Contudo, é difícil imaginar que exista realmente essa isenção ideal, tendo em vista que o agente julgador compõe os quadros do Fisco e é membro de uma carreira que tem por intuito principal justamente realizar os lançamentos tributários e fiscalizar o pagamento de tais obrigações; ou seja, é um agente que está de certa forma condicionado a atuar em favor do Estado e que tem a tendência de atuar para maximizar o recolhimento de tributos aos cofres públicos (ABREU, 2020).

Nesse ínterim, analisando o proceder subjetivo por meio do qual se forma a decisão, percebe-se que, não raras vezes, ela se forma inicialmente do convencimento puro do julgador que depois de decidir busca os elementos para embasar sua posição. Dessa forma, antes mesmo do início concreto da instrução processual com vistas a reunir elementos de convencimento do agente responsável por decidir, este já escolheu a sua posição e irá tão somente reunir os fundamentos para isso.

Constata-se que ocorre um caminho de formação de convencimento inverso, em que primeiro o julgador decide para depois olhar os fatos e colher as justificativas de tal decisão. Essa maneira de proceder causa enorme prejuízo para a solução eficaz da lide, pois esta ficará viciada pela ação tendenciosa do decisor.

Em uma situação como essa, sendo o julgador um agente do Fisco, suas ideias pré-formadas estarão a favor de um julgamento em prol do Estado tributador e não do contribuinte (ABREU, 2020), e o processo administrativo tributário servirá apenas para que se possam pinçar as justificativas do *decisum*. Verdade que, em determinadas situações-limite, será mais difícil isso ocorrer, porém a realidade é que a maioria dos casos concretos que se apresentam não proporcionam essa identificação tão facilmente.

Uma forma de resolver o problema narrado acima seria a criação de um órgão julgador que fosse composto também por representantes dos contribuintes. Tal estrutura existe, em relação à jurisdição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, instituída inicialmente com o nome de Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Decreto n. 83.304, de 28 de março de 1979, tendo sua estrutura ampliada para, além da Câmara Superior, abranger também seções especializadas por matéria e constituídas por câmaras, passando a se chamar Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por força da Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009). Todavia, já existiam instituições que realizavam atividades semelhantes ao CARF desde 1924, com a instituição dos Conselhos de Contribuintes do Imposto de Renda.

O CARF tem sua estrutura formada por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes com proporções igualitárias, sendo órgão de apelação no âmbito

do processo administrativo fiscal, tendo por finalidade, nos próprios termos definidos em seu Regimento Interno, o que segue:

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (BRASIL, 2009).

Pelo exposto, percebe-se que esse órgão foi idealizado para ser uma garantia ao cidadão de que as decisões no âmbito do processo administrativo tributário se dariam com imparcialidade. Com tal objetivo foi concebido o CARF como órgão de apelação com composição paritária para reexaminar, em sede de recurso, matérias de ordem tributária.

Se, por um lado, a existência de órgão superior, formado por agentes do Estado e representantes dos contribuintes para o reexame de matérias tributárias no âmbito administrativo, foi uma resposta para garantir a isenção sob o prisma da relação julgador e Fisco, por outro lado, essa estrutura concentradora de poder decisório fez surgir um problema em relação às isenções dos julgados, a possibilidade de captura dos julgadores.

Além disso, recentemente, houve alteração no procedimento de votação do CARF, com a retirada do voto de qualidade pelo art. 28 da Lei n. 13.988/2020, o que causa preocupação com o possível desequilíbrio do sistema paritário construído no referido órgão.²

4.1 · O CARF E A OPERAÇÃO ZELOTES

A possibilidade de revisão das decisões administrativas em matéria tributária, por um órgão superior e central, ocasionou, em certa medida, uma relevante concentração de poder. Assim, as decisões de primeira instância já não teriam mais tanto peso, pois poderiam ser revistas pelo CARF, enquanto órgão isento e de formação paritária.

Essa concentração de poder fez com que os conselheiros do referido órgão começassem a ser alvo de lobistas de grandes empresas interessados em propor acordos escusos que culminassem na procedência dos recursos das empresas que estes representavam. Essas espécies de acordos ilegais foram descobertas no bojo da Operação Zelotes, que apurou o recebimento de vantagens por conselheiros do CARF para direcionamento de votos (ENTENDA..., 2015).

2 O procurador-geral da República, Augusto Aras, apresentou, em abril de 2020, a ADI n. 6.399 contra o art. 28 da Lei n. 13.988/2020, que prevê a extinção do voto de qualidade no âmbito do CARF. Em seu pedido, o procurador-geral solicitou, cautelarmente, a suspensão do referido artigo, o que não foi apreciado, tendo em vista o acionamento do art. 12 da Lei n. 9.868/1999 pelo ministro relator Marco Aurélio, que encaminhou o processo ao pleno para julgar definitivamente a ação. Até outubro de 2020, ainda não havia sido decidido o mérito do processo. A tese central da ADI, conforme exposto na inicial, é “a de inconstitucionalidade formal, por vício no processo legislativo, em decorrência da inserção, em lei de conversão de medida provisória, de matéria de iniciativa reservada e sem pertinência temática com o texto originário, por meio de emenda parlamentar”. Registre-se que o Partido Socialista Brasileiro (PSB) também questionou a constitucionalidade do fim do voto de qualidade no CARF, por meio da ADI n. 6.403.

Tal situação põe mais uma vez em xeque a imparcialidade dos julgadores, no âmbito do processo administrativo fiscal, pois, dessa forma, percebe-se que aqueles que possuem meios para realizar negociações ilícitas têm seus recursos providos, o que leva à interpretação de que aqueles que não possuem essa condição não terão sucesso em seus pleitos.

É preciso repensar o modelo a fim de que se possa garantir ao cidadão a isenção dos responsáveis por julgar seus processos; não há como permanecer essa situação de insegurança jurídica. O economista Marcos Lisboa, especialista em microeconomia, tem defendido a transformação do CARF em uma autarquia autônoma, nos moldes do CADE, sem relação hierárquica com o Ministério da Economia (SAFATLE, 2016).

Outra ideia seria a seleção desses conselheiros por meio de concurso público, de tal forma que não existiriam conselheiros representantes do Estado ou dos contribuintes, mas sim conselheiros com conhecimento técnico e reputação ilibada para julgar com isenção os recursos a eles apresentados.

Tendo em vista a importância e o vulto das matérias analisadas, as exigências do concurso poderiam ser semelhantes ao que se solicita para os conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas Estaduais, quais sejam, a experiência comprovada de dez anos na matéria pertinente, no caso o Direito Tributário, e a reputação ilibada.

De tal forma, o concurso seria uma alternativa para pôr fim ao poder do *lobby* no âmbito do CARF, uma vez que acabaria com as indicações políticas para a sua composição.

5 · CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo administrativo tributário é importante instrumento disponível ao cidadão para que este possa arguir diretamente a Administração tributante a respeito de alguma inconsistência porventura ocorrida no procedimento de lançamento do tributo.

Entretanto, percebe-se que o aparelho estatal que conduz referido processo enfrenta algumas falhas que afetam principalmente a isenção das decisões em seu âmbito.

Nesse diapasão, o CARF é um órgão com uma excelente proposta, visando proporcionar a participação paritária de representantes dos contribuintes no sistema de julgamento dos processos administrativos fiscais. Contudo, sua diagramação necessita ser revista para que possa efetivamente realizar seu intento.

Portanto, fica clara a intenção da Administração em respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes por meio de um regular processo administrativo tributário que lhes garanta todas as prerrogativas insculpidas na Constituição e em normativos próprios; porém, para que esse objetivo seja alcançado, faz-se necessária a reestruturação dos órgãos atualmente existentes.

REFERÊNCIAS

ABREU, Anselmo Zilet. O voto de qualidade nos tribunais e conselhos administrativos de julgamento tributário e questões correlatas. *Âmbito Jurídico*, São Paulo, 1º jul. 2020. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-voto-de-qualidade-nos-tribunais-e-conselhos-administrativos-de-julgamento-tributario-e-questoes-correlatas>. Acesso em: 2 ago. 2020.

- AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo administrativo tributário – e o problema da supressão do contraditório*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria n. 256, de 22 de junho de 2009. *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 jun. 2009.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2012.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Prática do processo administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2009.
- ENTENDA a Operação Zelotes da Polícia Federal. *Folha de S.Paulo*, São Paulo, 1º abr. 2015. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>. Acesso em: 2 ago. 2020.
- GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SAFATLE, Claudia. Lisboa propõe reformulação do CARF e redução da insegurança jurídica. *Valor Econômico*, Brasília, 14 dez. 2016. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/coluna/lisboa-propoe-reformulacao-do-carf-e-reducao-da-inseguranca-juridica.ghtml>. Acesso em: 2 ago. 2020.