




**A LIMITAÇÃO DOS PODERES COGNITIVOS DO JULGADOR TRIBUTÁRIO
DIANTE DOS INTERESSES ARRECADATÓRIOS DO FISCO**

**THE LIMITATION OF THE COGNITIVE POWERS OF THE TAX JUDGE IN THE
FACE OF THE TAX AUTHORITY'S REVENUE-COLLECTING INTERESTS**

**LA LIMITACIÓN DE LAS FACULTADES COGNITIVAS DEL JUEZ FISCAL
FRENTE A LOS INTERESES DE RECAUDACIÓN DE INGRESOS DE LA
AUTORIDAD TRIBUTARIA**

 <https://doi.org/10.56238/levv17n60-072>

Data de submissão: 27/04/2026

Data de publicação: 27/05/2026

Carlos Diodato dos Santos

Mestrando em Direito Tributário

Instituição: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)

E-mail: carlosdiodato42@gmail.com

RESUMO

Este artigo analisa as limitações cognitivas do julgador tributário diante dos interesses arrecadatários do Fisco. Discute a importância da imparcialidade e independência do julgador, que, apesar de sua competência legal, frequentemente sofre pressões da administração tributária para favorecer os objetivos financeiros em detrimento da legislação, gerando insegurança jurídica e minando a confiança do contribuinte. O problema de pesquisa central é identificar as principais limitações do julgador diante dessas pressões. Para isso, o estudo visa contextualizar sua competência, apresentar suas limitações cognitivas, identificar os interesses fiscais, relacionar ambos os elementos e propor estratégias de mitigação, como ações de corregedorias tributárias. A metodologia é qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica (fontes secundárias).

Palavras-chave: Julgador Tributário. Poderes Cognitivos. Interesses Arrecadatários. Imparcialidade. Independência.

ABSTRACT

This article analyzes the cognitive limitations of tax judges when faced with the tax authorities' tax collection interests. It discusses the importance of impartiality and independence. Despite their legal competence, tax authorities often pressure them to favor financial objectives over legislation, creating legal uncertainty and undermining taxpayer confidence. The central research problem is to identify the main limitations of tax judges when faced with these pressures. To this end, the study aims to contextualize their competence, present their cognitive limitations, identify tax interests, relate both elements, and propose mitigation strategies, such as actions by tax inspectorates. The methodology is qualitative, based on bibliographic (secondary sources).

Keywords: Tax Judge. Cognitive Powers. Tax Collection Interests. Impartiality. Independence.



RESUMEN

Este artículo analiza las limitaciones cognitivas de los jueces tributarios frente a los intereses de recaudación de ingresos de las autoridades fiscales. Se aborda la importancia de la imparcialidad e independencia del juez, quien, a pesar de su competencia jurídica, sufre frecuentemente presiones por parte de la administración tributaria para priorizar los objetivos financieros sobre la legislación, generando inseguridad jurídica y socavando la confianza del contribuyente. El problema central de la investigación consiste en identificar las principales limitaciones del juez ante estas presiones. Para ello, el estudio busca contextualizar su competencia, presentar sus limitaciones cognitivas, identificar los intereses fiscales, relacionar ambos elementos y proponer estrategias de mitigación, como las acciones de las oficinas del defensor del contribuyente. La metodología es cualitativa, basada en la investigación bibliográfica (fuentes secundarias).

Palabras clave: Juez Tributario. Capacidades Cognitivas. Intereses de Recaudación de Ingresos. Imparcialidad. Independencia.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo abordar a limitação dos poderes cognitivos do julgador tributário diante dos interesses arrecadatórios do Fisco. Esse tema é importante porque o julgador deve agir com imparcialidade e independência nos julgamentos de processos administrativos tributários, mas, às vezes, diante dos objetivos financeiros do Fisco se vê pressionado a não observar esses princípios da administração pública.

Sendo assim, discutir sobre a limitação dos poderes cognitivos do julgador tributário limitações cognitivas do julgador tributário diante dos interesses arrecadatórios do Fisco justifica-se pelo fato de que, embora o julgador do processo administrativo tributário possua competência legal para realizar um julgamento imparcial e justo, a administração tributária, por vezes, influencia negativamente o julgador para decidir com base nos anseios financeiros do Fisco e não na legislação.

Assim, essa limitação gera insegurança jurídica para o sujeito passivo em razão da imprevisibilidade das decisões, pois algumas destas poderão estar sem fundamentação legal suficiente, o que poderá, por consequência, produzir demandas judiciais, para se questionar essa insuficiência.

Além de tudo, este tema é importante porque a percepção sobre a imparcialidade do julgador mina a confiança do sujeito passivo no processo administrativo tributário. Desse modo, demonstra-se que o julgador administrativo tem a liberdade de apreciar as provas e valorá-las no processo para se chegar à conclusão se as alegações do sujeito passivo são procedentes ou improcedentes, mas este desfecho sofre limitações, em muitos casos, porque os interesses do Fisco sobrepõem ao livre convencimento do julgador tributário.

Desse modo, o presente artigo estabeleceu como problema de pesquisa: Quais são as principais limitações cognitivas do julgador tributário diante dos interesses arrecadatórios do Fisco? E como objetivo geral: Identificar as principais limitações cognitivas do julgador tributário diante dos interesses arrecadatórios do Fisco.

Para alcançar o objetivo geral, os objetivos específicos serão contextualizar a competência do julgador tributário, apresentar as principais limitações dos poderes cognitivos do julgador tributário, identificar os principais interesses arrecadatórios do Fisco, relacionar as principais limitações do poderes do julgador e os interesses do Fisco e propor medidas e estratégias que possam ser adotadas pelas corregedorias tributárias para minimizar as limitações cognitivas do julgador e garantir uma maior imparcialidade nas decisões, que envolvam interesses arrecadatórios do Fisco.

2 PODERES COGNITIVOS DO JULGADOR TRIBUTÁRIO

Os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional atípica na medida que analisam as alegações e provas juntadas ao processo administrativo tributário e proferem decisões acolhendo ou rejeitando os pedidos do sujeito passivo. Isso se dá por meio do livre convencimento do

jugador que, respeitando o devido processo legal, contraditório e ampla defesa, valora as provas e com base nas máximas de experiência decide a lide imparcialmente. Em outras palavras, os poderes cognitivos do julgador vão além de conhecer apenas as alegações e provas trazidas pelo sujeito passivo ao processo, ele busca conhecer de fato o que ocorreu, solicitando diligências, se necessárias, para verificar a procedência ou não do lançamento tributário e/ou da aplicação da penalidade.

Os poderes cognitivos do julgador tributário referem-se à capacidade intelectual e decisória para analisar, interpretar e julgar os fatos e provas apresentados no processo administrativo tributário, respeitando os princípios constitucionais e processuais. Assim, esses poderes envolvem a análise das alegações e provas apresentadas, a interpretação da legislação tributária e a tomada de decisão imparcial e motivada.

Nesse sentido, Tomé (2016, p. 313-315) afirma que o julgador é livre para decidir segundo seu convencimento, mas isso não representa liberdade absoluta, pois deverá ater-se ao conjunto probatório trazido ao processo. Ainda sustenta que está adstrito aos fatos alegados e provados, devendo de convencer com base nas provas produzidas nos autos, mas caso considere que elas são insuficientes para o julgamento, deve, com fundamento no princípio inquisitório, requerer a produção probatório complementar a fim de sanar as dúvidas e realizar a subsunção do fato à norma jurídica ou afastar de forma imparcial.

Ainda sobre a imparcialidade do julgador tributário, Pria (p. 639) ensina:

Os princípios constitucionais do juiz natural e da imparcialidade constituem típicos limites objetivos à atividade jurisdicional e se voltam a garantir que a jurisdição seja prestada de forma equidistante, isonômica e, o tanto quanto possível, objetiva. Corolário da ideia de imparcialidade é a noção, não menos importante, de independência, assim entendida como o estado de proteção institucional que possibilita ao julgador desempenhar suas funções segundo suas convicções jurídicas e mediante processo de livre persuasão racional.

Portanto, no âmbito administrativo, os julgadores tributários desempenham um papel quase judicial, pois examinam os argumentos e as provas de um processo administrativo tributário para decidir se acolhem ou rejeitam as alegações do contribuinte. Essa decisão baseia-se na livre convicção do julgador, que deve, contudo, garantir o devido processo legal e julgar com imparcialidade e independência, fundamentando-se nas evidências e em sua experiência. A sua atuação não se restringe a analisar o que foi apresentado, pois ele tem o poder de investigar ativamente a verdade dos fatos, podendo solicitar informações complementares para confirmar a validade de um lançamento fiscal ou de uma multa. Em outras palavras, o julgador não é mero espectador, busca a verdade material ou real, usando os seus poderes cognitivos para esse fim, tomando decisões imparciais e fundamentadas.



3 COMPETÊNCIA DO JULGADOR TRIBUTÁRIO

A competência do julgador tributário é multifacetada, uma vez que cabe a ele a análise do auto de infração (a acusação do Fisco) e da impugnação do sujeito passivo, valorando as provas apresentadas (documentos, laudos periciais etc.), solicitando diligências se entender necessárias para o julgamento do processo administrativo tributário, para ao final - com base no princípio do livre convencimento motivado, na independência funcional e administrativa e na legislação tributária - decidir pela procedência ou improcedência da acusação fiscal.

No âmbito federal, a competência do julgador e seu livre convencimento do julgador tributário está descrita no Decreto n. 70.235/1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Portanto, entende-se que o julgador tributário é competente para julgar os processos administrativos tributários com imparcialidade e independência, livre de pressões políticas, respeitando o devido processo, contraditório e ampla defesa, valorando as provas apresentadas e requerendo outras que entender necessárias para decidir, a fim de exercer função jurisdicional atípica, mantendo o crédito tributário ou extinguindo-o.

4 INTERESSES ARRECADATÓRIOS DO FISCO

A administração tributária busca maximizar a arrecadação de tributos a fim de garantir principalmente a sustentabilidade financeira do Estado para o custeio das políticas públicas e serviços essenciais à população. Para isso, exige do sujeito passivo todos os tributos de sua competência como sujeito ativo, criados por lei; combate à sonegação fiscal e julgamento de processos administrativos tributários interpostos pelo contribuinte, que discorda da imposição fiscal lançada contra ele, a qual poderá ser procedente ou improcedente.

Nesse sentido, Paulsen (2018, p. 19 e 25) afirma que o Estado, seja totalitário ou democrático, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos, independentemente da ideologia política e tampouco do estágio de desenvolvimento do Estado. A arrecadação de tributos para manutenção da máquina pública é uma constante na história. Ainda sustenta que as despesas públicas constituem obrigação necessária em um estado democrático em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas. Portanto, sabe-se, é dever pagar os tributos para manutenção do ente estatal e em contrapartida deveria oferecer a todos saúde, educação, segurança, previdência etc., mas não é isso o que se vê em nosso país.

Há inúmeros interesses do Fisco em arrecadar, como exemplo, oferecer aos gestores públicos recursos financeiros para investir na saúde, educação e segurança. Além disso, a construção e manutenção de rodovias, ferrovias, portos, aeroportos e sistemas de transporte público; o pagamento de salários de servidores públicos; e manutenção de prédios públicos, compra de materiais e equipamentos para o funcionamento dos órgãos, entre outros. Machado Segundo (2018, p. 5), lecionando sobre o Estado e os recursos necessários à sua manutenção, afirma:

Sejam quais forem as finalidades a serem perseguidas pelo Estado, são necessários recursos financeiros para atingi-las. Celebrar cerimônias religiosas, realizar guerras, defender os membros da comunidade de invasores externos, garantir a eficácia das normas jurídicas, prestar serviços públicos, atender os interesses da coletividade, reduzir as desigualdades sociais, garantir e manter privilégios aos que exercem o poder, tudo isso consome recursos, que precisam ser obtidos de alguma forma.

O governo federal, estaduais e municipais devem, por meio das administrações tributárias, planejar eficientemente as previsões de receitas a fim de arrecadar os recursos suficientes para pagar suas despesas de custeio, transferir os valores devidos constitucionalmente e realizar os investimentos planejados. Para isso, é necessário que o Fisco utilize dos instrumentos em sua posse para evitar a sonegação fiscal e a evasão, buscando sempre a cooperação do sujeito passivo por meio dos deveres instrumentais, como apresentação da Escrituração Fiscal Digital (EFD). Machado (2012, p. 23-24) sustenta que o Estado para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros, oriundos dos tributos, que no Brasil, têm alíquotas elevadas.

Nesse sentido, em que a administração tributária deverá se voltar para o controle da legalidade dos tributos e não ter compromisso com metas de arrecadação, Pria (p.634) ensina que:



É preciso insistir no fato de os órgãos de contencioso administrativo-tributário não terem compromisso algum com metas de arrecadação fiscal estabelecidas segundo as necessidades década governo, mas tão somente com metas e objetivos que digam com a satisfatória administração da justiça tributária. Estamos a falar de típicos? órgãos de Estado? e não de meros “órgãos de governo”, cuja eficiência deve ser medida, exclusivamente, pela correção jurídica dos seus pronunciamentos decisórios.

Por conta disso, a relação que se estabelece entre os órgãos da administração tributária responsáveis pelos procedimentos de cobrança e arrecadação do tributo e aqueles voltados ao controle da legalidade dos referidos atos nunca haverá de ser uma relação de natureza hierárquica, sob pena de comprometimento da necessária independência dos julgadores tributários.

O Fisco, exercendo seu papel constitucional de arrecadar os tributos previstos na Constituição Federal e em leis, em muitas situações, ultrapassa os limites estabelecidos nos princípios da legalidade, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, imparcialidade, independência e da isonomia na medida que os julgadores tributários, sofrendo pressões de seus superiores, se veem obrigados a agir em desacordo com o regramento jurídico válido porque existem metas de arrecadação que precisam ser atingidas para permitir o funcionamento da máquina pública.

5 LIMITAÇÕES DOS PODERES COGNITIVOS DO JULGADOR E OS INTERESSES ARRECADATÓRIOS DO FISCO

Há inúmeras limitações dos poderes cognitivos do julgador tributário administrativo ao se deparar com os interesses do Fisco para arrecadar os tributos que estão sob sua competência constitucional e legal. Isso se deve principalmente quando as metas de arrecadação não estão sendo atingidas e o gestor público precisa implementar aquilo que foi desenhado no Plano Plurianual e na Lei Orçamentária Anual (LOA). Pria (p.634) afirma que os julgadores dos contenciosos administrativos tributários sofrem pressões por resultados arrecadatários positivos, comprometendo a independência do julgador tributário. Desse modo, é razoável afirmar que este está limitado em decidir pela procedência da acusação fiscal ou pela improcedência.

Além da falta de independência do julgador, considera-se como principal limitação cognitiva do julgador a imparcialidade. Sobre esse assunto, Pria (p. 634,) defende que os princípios da imparcialidade e da independência devem ser implementados por meio de normas que regulam suspeição e impedimento do julgador, assegurando uma justiça equitativa, e por regras que protejam o julgador de pressões externas e internas que possam afetar sua liberdade de raciocínio e comprometer o processo decisório racional.

Ainda sobre a imparcialidade do julgador, Taiane Woiciechowski; Nelson Vidal, artigo, p. 1006 e 1007, sustenta que a imparcialidade aponta para o posicionamento igualitário entre as partes. Assim, quando o julgador se vê impedido ou suspeito em determinado processo administrativo tributário deverá ser declarado e se afastar do julgamento, para ser redistribuído para outro julgar imparcial.

Por outro lado, a ausência de independência funcional do julgador é provável a principal limitação do julgador tributário diante da pressão dos gestores públicos, que buscam aumentar a arrecadação tributária a “todo custo”. O julgador, por vezes, é coagido pela administração tributária para julgar o processo administrativo tributário não segundo seu livre convencimento racional, baseando-se exclusivamente nas alegações e provas apresentadas, mas em interesses que lhe beneficie com bônus de produtividade em seu contracheque e aumente a arrecadação do ente federativo.

Da Silva Neto (2023) afirma que julgar exige isenção, sendo uma tarefa muitas vezes solitária e angustiante, mesmo em decisões colegiadas, pois cabe ao julgador formar um juízo de valor baseado nos argumentos e provas apresentados. Para isso, ele deve manter distância de ambas as partes para garantir uma decisão equilibrada e fiel aos valores das normas. Além disso, o julgador administrativo, apesar de limitado pela sua condição de servidor público, precisa analisar os elementos do caso, interpretar as normas aplicáveis e destacar o valor central na sua decisão.

6 MEDIDAS E ESTRATÉGIAS PARA MINIMIZAR AS LIMITAÇÃO COGNITIVAS DO JULGADOR

Para minimizar as limitações cognitivas do julgador tributário no processo administrativo tributário diante dos interesses arrecadatórios do Fisco, uma das formas seria a Corregedoria Fazendária e/ou órgão equivalente atuar preventivamente e efetivamente a fim de conscientizar os julgadores sobre seus deveres funcionais de imparcialidade e independência, dentre outros, ao julgar os processos mesmo diante da pressão por aumento da arrecadação, uma vez que o que se pretende é analisar se o crédito tributário foi constituído dentro da legalidade ou não. Em outras palavras, se houve o perfeito enquadramento do fato à norma, a subsunção do fato à norma.

Embora o ideal fosse que o julgador não estivesse sujeito às imposições dos gestores tributários para o incremento da arrecadação, a verdade é que na hora de escolher entre fazer o perfeito enquadramento do fato à norma, confirmando ou não crédito tributário, e a pressão por aumento de arrecadação tributária, o julgador acaba por abandonar seu livre convencimento racional, sendo imparcial e dependente dos objetivos da gestão pública, que busca alcançar as metas previstas de arrecadação de tributos para pagar as despesas de custeio e de investimentos.

Nessa mesma linha de raciocínio, Pria (2020, p. 634) defende:

A questão da independência do julgador é especialmente delicada no âmbito dos contenciosos administrativos tributários. O fato de serem órgãos que compõem o plexo macro-orgânico responsável pela administração tributária do ente político tributante costuma resultar numa indesejada porosidade dos contenciosos administrativos tributários às pressões por resultados arrecadatórios positivos, pressões estas que, não raro, costumam respingar sobre a independência do julgador tributário.

O fato de o julgador tributário ser parte da administração pública interfere na independência e imparcialidade nos julgamentos dos processos administrativos tributários, pois se entende que entre cumprir as metas arrecadatórias tributárias para manutenção da máquina pública e atuar obedecendo a esses princípios, o juiz tributário administrativo decidirá, em muitas situações, menosprezando a boa prática tributária administrativa e julgará atendendo aos interesses arrecadatórios do Fisco.

7 CONCLUSÃO

Este artigo analisou a dinâmica conflituosa entre os poderes cognitivos do julgador tributário administrativo e os interesses arrecadatórios do Fisco, destacando as implicações dessa relação para a garantia de um processo administrativo tributário imparcial e independente.

Constatou-se que o julgador tributário desempenha uma função jurisdicional atípica, fundamentada no livre convencimento motivado, na independência funcional e na imparcialidade, com o objetivo de buscar a verdade material e decidir pela legalidade ou não do crédito tributário.

No entanto, revelou-se que esses poderes cognitivos são frequentemente limitados pelas pressões decorrentes da necessidade estatal de maximizar a arrecadação tributária, essencial para a manutenção da máquina pública e investimentos. Essa tensão se manifesta especialmente na forma de metas arrecadatórias e influências hierárquicas, que comprometem a autonomia do julgador e podem levar a decisões que priorizam os interesses fiscais em detrimento da correta subsunção do fato à norma.

As limitações mais relevantes identificadas concentram-se na independência funcional e na imparcialidade do julgador. A pressão por metas de arrecadação, aliada a incentivos como bônus de produtividade, pode levar o julgador a privilegiar os interesses fiscais em detrimento da análise profunda com base em seu livre convencimento racional oriundo das alegações, provas apresentadas e a legislação. Essa situação configura um paradoxo: o mesmo Estado que estabelece as garantias processuais cria mecanismos que podem comprometê-las.

Assim, para minimizar essas limitações cognitivas, torna-se imperativa a atuação preventiva de órgãos de controle, como a Corregedoria Fazendária, reforçando a conscientização sobre os deveres de imparcialidade e independência no julgamento dos processos administrativos tributários.

Embora medidas como a atuação de corregedorias e a conscientização sobre deveres funcionais sejam sugeridas para mitigar tais limitações, o estudo aponta que essas iniciativas enfrentam barreiras sistêmicas, dado o contexto estrutural em que o julgador opera como servidor público. O que, por si só, já representa uma limitação à sua plena independência.

Portanto, embora haja limitações dos poderes cognitivos do julgador tributário na análise de processos administrativos tributários, garantir que os julgadores atuem com imparcialidade e



independência é um pilar essencial para a construção de um sistema tributário justo e transparente, no qual a prevalência do direito se sobreponha a quaisquer pressões arrecadatórias por parte do Fisco.



REFERÊNCIAS

- DA SILVA NETO, Augusto Oliveira. *O Recurso Administrativo em Matéria Aduaneira e a Autoridade Julgadora: Independência de quem e por quê?* Revista de Direito e Negócios Internacionais da Maritime Law Academy-International Law and Business Review, v. 3, n. 2, p. 135-167, 2023.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ªed. Malheiros Editores. São Paulo. 2012.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 310ªed. Atlas. São Paulo. 2018
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário – completo*. 9ª ed. Saraiva jur. São Paulo. 2018.
- PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito Processual Tributário*. 1ªed. Noeses. São Paulo. 2020.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova do Direito Tributário*. 4ª ed. Noeses. São Paulo. 2016.
- WOICIECHOVSKI, Taiane; VIDAL, Nelson. *Ativismo judicial e consequências à imparcialidade do julgador*. **Academia de Direito**, [S. l.], v. 4, p. 1001–1017, 2022.
DOI: 10.24302/acaddir.v4.3902. Disponível em: <https://www.periodicos.unc.br/index.php/acaddir/article/view/3902>. Acesso em: 12 jul. 2025.