

ADRIANA GOMES RÊGO

**EM QUE MEDIDA UM TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
FEDERAL CONTRIBUI PARA A DEFESA DE INTERESSES DA SOCIEDADE
BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola Superior de Guerra
- campus Brasília, como exigência
parcial para obtenção do título de
Especialista em Altos Estudos em
Defesa.

Orientador: Prof.º Dr.º João
Franswilliam Barbosa (CMG)

Brasília
2020

Os TCC, nos termos de legislação que resguarda os direitos autorais, são considerados propriedade da Escola Superior de Guerra (ESG). É permitida a transcrição parcial de textos do trabalho ou mencioná-lo, para comentários e citações, desde que sem propósitos comerciais e que seja feita a referência bibliográfica completa. Os conceitos expressos neste trabalho são de responsabilidade do autor e não expressam qualquer orientação institucional da ESG.



ADRIANA GOMES RÉGIO (RG 828.312 SSP/RN)

ADRIANA GOMES RÊGO

Em que medida um tribunal administrativo tributário federal contribui para a defesa de interesses da sociedade brasileira

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola Superior de Guerra – Campus Brasília, como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Altos Estudos em Defesa.

Trabalho de Conclusão de Curso **APROVADO:**

Brasília, DF, 22 de OUTUBRO de 2020



JOÃO FRANSWILLIAM BARBOSA (CMG)
Orientador



CARLOS ANDRÉ ALCANTARA LEITE (Gen Div)
Avaliador 1



GUSTAVO DE SOUZA ABREU (Cel R1 EB)
Avaliador 2

Em que medida um tribunal administrativo tributário federal contribui para a defesa de interesses da sociedade brasileira

Adriana Gomes Rêgo¹

RESUMO

Este trabalho analisa os problemas relacionados ao contencioso administrativo tributário brasileiro, no que diz respeito ao volume de processos e temporalidade de julgamento, avalia quais são os interesses públicos relacionados ao processo administrativo fiscal, para fazer propostas de mudanças no contencioso tributário brasileiro, no sentido de tutelar a defesa desses interesses públicos. Para tanto, parte dos princípios constitucionais, de interpretações dos Tribunais Superiores, de análises da legislação brasileira, de modelos internacionais e conclui que é possível aperfeiçoar o atual modelo quer seja criando um limite de alçada para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quer seja integrando a instância administrativa tributária à instância judicial, e suprimindo a primeira instância judicial, ou ainda, dispondo que a busca pela solução de litígios por meio do contencioso administrativo seria facultativa à solução pela via judicial. A associação dessas medidas ou adoção de qualquer uma delas isoladamente garantiria uma redução no tempo de julgamento dos processos tributários, com redução ainda de custos para o país, assegurando-se, concomitantemente, segurança jurídica e arrecadação tributária, valores tão importantes para a Defesa do Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Contencioso Administrativo, CARF, Tributário, Temporalidade de Julgamento.

To what extent does a federal tax administrative court contribute to the defense of the interests of Brazilian society

ABSTRACT

This study analyzes the problems related to the Brazilian tax administrative litigation, regarding the volume of process and the timing of the trial, assesses the public interests related to the tax administrative process, to make proposals for changes in Brazilian tax litigation, in order to protect the defense of these public interests. For that, it starts with the constitutional principles, the interpretations of the Superior Courts, the analysis of Brazilian legislation, international models and concludes that it is possible to improve the current model, whether by creating a limit for the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), or integrating the administrative tax instance to the judicial instance, and suppressing the first judicial instance, or even, providing that the search for administrative litigation would be optional for judicial means. The association of these measures or the adoption of any one of them alone would guarantee a reduction in the time taken to judge tax cases, while still reducing costs for the country, ensuring, concomitantly, legal security and tax incomes, values important for the Defense of the Democratic State of Law.

Keywords: *Administrative Litigation. CARF, Tax, Judgment Temporality.*

¹Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Trabalho de Conclusão do Curso de Altos Estudos em Defesa (CAED) da Escola Superior de Guerra (ESG), Campus Brasília, 2020.

1. INTRODUÇÃO

A história do contencioso administrativo no Brasil remonta ao tempo das Capitâneas Hereditárias, quando a coroa portuguesa designou, para cada uma delas, um provedor da Fazenda Real, cujas atribuições, além de cobrança de tributos, consistiam no julgamento dos processos administrativos. Com a vinda da família real para o Brasil, foram criadas as Juntas da Real Fazenda e, como órgão de última instância administrativa, o Tribunal do Conselho de Fazenda (MARTINS, 2010).

Restringindo-se o escopo da presente análise ao contencioso tributário administrativo de âmbito federal, tem-se que o primeiro Conselho de Contribuintes surgiu em 1924, para julgar os recursos relacionados ao Imposto de Renda (que fora instituído em 1922), formado por cinco membros, representantes do comércio, indústria, profissionais liberais e funcionários públicos. Porém, o primeiro modelo paritário data de 1927, com a criação do segundo Conselho, para julgar os tributos sobre o consumo, além de tributos aduaneiros. Em 1934, esses conselhos deram lugar ao Primeiro e Segundo Conselho de Contribuintes, havendo ainda o Conselho Superior de Tarifa (MARTINS, 2010).

Em 2009, havia três Conselhos de Contribuintes que, por terem estruturas administrativas similares, foram unificados, dando lugar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado e paritário, integrante da estrutura do atual Ministério da Economia, responsável pelo julgamento em segunda instância e instância especial dos recursos contra as decisões das delegacias de julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)², que por sua vez correspondem à primeira instância julgadora das impugnações contra os lançamentos de ofícios efetuados pela RFB, bem como das manifestações de inconformidade contra os despachos denegatórios lavrados pela RFB em face de pedidos de restituição, ressarcimento ou compensação de tributos federais.³

De acordo com os dados abertos do CARF (<https://carf.economia.gov.br/dados-abertos>), o Órgão concentra um volume de créditos tributários que totaliza em torno de R\$ 600 bilhões, em um quantitativo de mais de 100 mil processos.

No que diz respeito à litigância tributária no Brasil, tem-se que, segundo o último diagnóstico comparativo publicado pela Organização Para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2019), que analisa 45 países, o Brasil é o país com maior percentual de

² Conforme art. 48 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

³ Conforme art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

lançamentos de ofício em relação ao total da arrecadação tributária. Porém, o valor arrecadado a partir das atuações sobre o total da arrecadação tributária está perto de 0% (OCDE, 2019).

Esse volume de processos foi objeto de relatório divulgado pelo CARF, em fevereiro de 2019, cuja análise aponta que, acaso não entrasse nenhum processo novo, seriam necessários 6 anos para julgar todo o seu acervo (<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>).

Por sua vez, dados divulgados pela RFB a respeito do tempo médio geral do processo naquele órgão, consignam mais de 900 dias na primeira instância. (<http://receita.economia.gov.br/dados>).

Com efeito, levantamento efetuado a partir de sistemas da RFB, relativamente aos anos de 2013 a 2017, concluiu que o tempo médio do processo administrativo fiscal foi de 9,06 anos (SILVEIRA, 2019) e o tempo médio do processo judicial federal, sem adentrar na matéria tributária, é de 5 anos e 6 meses. Em relação ao processo judicial federal, tem-se que as varas exclusivas de execução fiscal ou fazenda pública são as que apresentam maiores quantitativos de processos (CNJ, 2019).

As consequências do elevado tempo para julgamento dos recursos também foram observadas pela Auditoria Operacional conjunta realizada pela Controladoria-Geral da União (CGU) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU), cujo resultado consta do Relatório TC 011.645-2015-6, aprovado pelo Plenário do TCU, que lavrou o Acórdão nº 1.076/2016. A conclusão foi no sentido de que a falta de tempestividade na atuação do CARF gera um desestímulo à arrecadação espontânea de tributos, porque aumenta a percepção de ineficiência do Estado na cobrança tributária, além de transmitir um sentimento de injustiça na distribuição do ônus tributário. O diagnóstico levado a cabo em 2016 por tais órgãos ainda conclui que a temporalidade excessiva dos processos no Órgão dificulta a recuperação de créditos tributários, por ocasião das execuções fiscais (CGU, 2016).

Aliás, no que diz respeito ao montante do crédito tributário julgado a favor da Fazenda Nacional que entra para os cofres públicos, Ricardo Fagundes da Silveira, em sua dissertação de Mestrado, analisou a totalidade de acórdãos favoráveis no todo ou em parte à Fazenda Nacional, a partir dos sistemas de controle e cobrança do crédito tributário da RFB e concluiu que, em 2017, apenas 3,74% do crédito tributário julgado favorável ao Fisco foi arrecadado (SILVEIRA, 2019), o que implica dizer, ainda, que a maior parte dos contribuintes, ao término do contencioso administrativo, busca o litígio no âmbito judicial.

Assim, por meio de uma pesquisa explicativa, a partir de dados obtidos junto ao CARF, além dos dados abertos publicados, de análise do ordenamento jurídico vigente, da

jurisprudência dos Tribunais Superiores, da doutrina e de artigos publicados, objetiva-se investigar em que medida um tribunal tributário administrativo pode ser usado na defesa dos interesses da sociedade, isto é, do interesse público, abstraindo-se, neste momento, de como seria a composição deste tribunal. Em outras palavras, busca-se avaliar, sob o ponto de vista do Estado Democrático de Direito, qual é o melhor arranjo para solucionar as lides tributárias, dentro dos moldes tradicionais, pois a pesquisa não abrangerá métodos alternativos para a solução de litígios.

O trabalho parte, ainda, da premissa de que é do interesse público que o Estado atue com máxima eficiência e, para tanto, não abordará arranjos que envolvam aumento de custo com estrutura administrativa ou contratação de mais servidores públicos, tampouco aumento do número de conselheiros julgadores. Aliás, estudo realizado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), em 11 países ibero-americanos deixa evidente que o CARF é o órgão colegiado que apresenta o maior número de julgadores: 180 conselheiros. Na Espanha, por exemplo, há 12 membros, além do presidente; na Argentina, 21 membros (CIAT, 2020).

Para tanto, dedica-se a primeira parte do artigo a investigar qual a natureza jurídica dos tributos e sua importância para o Estado Democrático de Direito, no sentido de se saber quais são os interesses públicos que precisam ser defendidos, no contexto do contencioso tributário.

Na sequência, analisam-se os contornos do atual modelo de contencioso tributário brasileiro, sobretudo quais os principais problemas administrativos identificados nesse arranjo.

Uma vez identificados os interesses públicos subjacentes ao processo administrativo tributário, bem como tendo um diagnóstico do contencioso, passa-se a investigar quais são, à luz do arcabouço constitucional brasileiro, os possíveis modelos de contencioso tributário que melhor se harmonizam com a defesa dos interesses do Estado.

Por fim, faz-se ainda uma avaliação do que poderia ser modificado na Constituição Federal para fins de aperfeiçoamento do sistema processual tributário brasileiro, para concluir como um tribunal administrativo tributário, no âmbito federal, pode contribuir para a defesa dos interesses da sociedade brasileira.

2. OS INTERESSES PÚBLICOS RELACIONADOS AOS TRIBUTOS

A definição legal de tributo, no Brasil, é dada pelo Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 3º, do qual podem ser extraídos os seguintes

desdobramentos: i) tributo é uma prestação pecuniária compulsória, ou seja, tem como função principal o fim arrecadatório; ii) tributo não se insere no âmbito do direito penal, em razão de expressamente não ser uma sanção por ato ilícito; e, iii) tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, acaso não pago espontaneamente, é cobrado administrativamente por um ato vinculado, que é o lançamento tributário, definido nos termos do artigo 142 do CTN.

No que diz respeito à sua principal função como arrecadatória de recursos, tem-se que os tributos servem para financiamento dos gastos públicos e redistribuição de rendas e riquezas. Os ingressos tributários são, em apertada síntese, utilizados para financiar gastos como: defesa militar, atividades de polícia e justiça, proteção da propriedade, infraestrutura e obras públicas, funcionamento da máquina administrativa, e de uma série de serviços públicos, como educação, saúde, transporte, além de custear benefícios sociais (ALINK, 2011). Daí por que os tributos estão associados ao interesse público.

Ou seja, independentemente do modelo de Estado adotado, isto é, Estado de Polícia, Estado de Bem-Estar Social, Estado Liberal, é de se observar que há sempre uma relação entre a participação estatal na vida das pessoas com a demanda arrecadatória do Poder Público, como forma de custear suas atividades (ROCHA, 2018). Aliás, ainda que se tenha um Estado Liberal, há que se ter arrecadação, no mínimo, para a Defesa do próprio Estado.

Entretanto, urge se destacar que, no Brasil, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) consagra, em seu artigo 1º, o Estado Democrático de Direito, o que significa dizer que, além do interesse público de arrecadar, há também que se sopesar o interesse público de se ter tributos exigíveis dentro da legalidade, pois interesse público também compreende controle da legalidade dos atos do Estado.

Neste sentido, Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2004) analisa Interesse Público, Interesse do Estado e Estado Social para concluir que o princípio do interesse público não pode ser invocado sem se sopesar princípios constitucionais que asseguram direitos aos cidadãos.

A legalidade dos atos administrativos, aliás, é também princípio constitucionalmente consagrado, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal. É, portanto, neste contexto, que se insere o lançamento administrativo fiscal de exigência dos créditos tributários e, por conseguinte, o processo administrativo fiscal, como bem observou Heleno Taveira Torres:

Como garantia constitucional, o “processo administrativo fiscal” presta-se à proteção do patrimônio público (tributos), mas precipuamente à efetividade do direito de proteção dos contribuintes (art. 5º, LIV e LV, da CF), para permitir ampla defesa ante qualquer acusação de descumprimento das leis

tributárias, mediante provas e recursos, para controle da legalidade, bem como o exame da culpabilidade e da adequada motivação do que seja objeto do ato de lançamento tributário (TORRES, 2015).

Assim, quando ocorre o lançamento de ofício do crédito tributário, o Estado está exercendo o seu poder-dever de cobrar o tributo e, quando o contribuinte se insurge contra esse lançamento, tem-se instaurado o contencioso administrativo tributário, nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972; a discussão que surge é no que tange ao acerto e legalidade do ato administrativo de exigência, de ofício, do crédito tributário, como também, em outros casos, de contestação pelo contribuinte, diante da negativa do Estado de reconhecer-lhe um peticionado direito creditório, conforme dispõe o artigo 74, parágrafo 11, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Quando se analisa interesse público relacionado a contencioso administrativo, é preciso associar também aos direitos e garantias individuais ligados ao processo, que estão plasmados no artigo 5º de nossa Constituição cidadã, dentre os quais se destacam: i) o inciso LV, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”; o inciso XXXIV, alínea “a”, que assegura a todos, independentemente de pagamentos de taxas, “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder”; e iii) o inciso LXXVIII, que consagra: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

3. O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL NO BRASIL

3.1 BREVE HISTÓRICO

No final de 1924, o então Presidente Artur Bernandes criou um Conselho de Contribuintes para julgar os recursos relacionados com o Imposto de Renda, que começou a operar em 1925 (MARTINS, 2010).

Em 1927, Washington Luis, Presidente da então República dos Estados Unidos do Brasil, por meio do Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927, cria um conselho paritário para julgar recurso dos contribuintes em matéria fiscal, sobretudo os impostos de consumo, mas estabelece: “As deliberações do conselho não poderão obrigar as decisões finais do ministro da Fazenda, sempre que este não se conformar com aquelas deliberações.”

No governo de Getúlio Vargas, por meio do Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931, foi criado formalmente o “Conselho de Contribuintes”, constituído, em partes iguais, de funcionários da Fazenda e de contribuintes. Tal decreto previa que o Representante da Fazenda Nacional poderia recorrer ao Ministro da Fazenda quando a decisão fosse manifestamente contrária à lei ou à prova constante do procedimento administrativo, ou não houvesse obtido votação unânime.

Posteriormente, por meio do Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, fica evidenciado o duplo grau de jurisdição no contencioso administrativo fiscal federal, a estrutura de três Conselhos de Contribuintes, bem como a recorribilidade das decisões dos conselhos ao Ministro da Fazenda:

Art. 150. São resolvidas em duas instâncias, uma singular e outra coletiva, as questões entre a Fazenda e os contribuintes, originadas de interpretação de lei, de cobrança de impostos, taxas e emolumentos, de infração ou de dívida fiscal.

.....
 Art. 160. As questões referentes às rendas internas, quando decididas em primeira instância dão logar a recurso:

a) para o 1º Conselho de Contribuintes quando se tratar de imposto de renda, imposto do sêlo e imposto sobre vendas mercantís;

b) para o 2º Conselho de Contribuintes quando se tratar do imposto de consumo, taxa de viação e os demais impostos, taxas e contribuições internos, cujo julgamento não estiver atribuído ao 1º Conselho.

Art. 161. As questões de classificação, de valor, de contrabando e quaisquer outras decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros, são da competência do Conselho Superior de Tarifa.

Art. 162. Junto a cada um dos três Conselhos funcionará um representante da Fazenda, que interporá recurso sempre que a decisão, não tendo sido unânime, parecer contrária à prova dos autos ou à lei que reger o caso. A interposição do recurso far-se-á dentro do prazo de oito dias, contados da data em que a decisão for proferida.

.....
 Art. 164. Os recursos dos representantes da Fazenda junto aos Conselhos serão interpostos para o ministro da Fazenda, por intermédio de seus presidentes, justificados os motivos da decisão proferida.

Art. 165. A decisão ministerial, nos casos de que trata o artigo antecedente, será definitiva e irrevogável.

Essa estrutura de Conselhos de Contribuintes foi mantida por 85 anos até que, por meio da Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009, houve a unificação, com a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, “órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”.

3.2 ANÁLISE DO MODELO

Existem diversos modelos, no âmbito do contencioso administrativo internacional, para resolver os litígios tributários, como por exemplo, aquele em que a decisão administrativa é definitiva (modelo de jurisdição dupla), cujo exemplo clássico é o modelo francês; há o modelo em que a decisão judicial é sempre a final (modelo de jurisdição una), também conhecido como sistema inglês, exemplificado pelo modelo dos Estados Unidos; e modelos mistos, cuja competência do tribunal decorre da natureza da controvérsia envolvida, como ocorre na Bélgica e Itália (BARBOSA, 2017). Recentemente, o Chile adotou um modelo de tribunal administrativo tributário, não vinculado ao Poder Judiciário, limitado, porém, a casos de menor relevância (MICHELS, 2018).

O modelo brasileiro de contencioso administrativo abrange até três instâncias de julgamento colegiado, considerando-se que a primeira instância ocorre no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ, unidades colegiadas internas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, e a segunda instância, além da Instância Especial, têm lugar no CARF (artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 1972); todavia nenhuma delas faz coisa julgada e nem traz qualquer limitação ao posterior acesso ao Judiciário (MICHELS, 2018).

Com efeito, a Constituição de 1934 fez previsão expressa de um tribunal especial de última instância administrativa. As Constituições que se sucederam reforçaram a instalação de contenciosos administrativos, porém nenhuma delas atribuiu a esse tribunal poder jurisdicional (MARTINS, 2010). A partir da Constituição de 1946, a inafastabilidade ao poder judiciário ficou expressa porque todas as constituições trazem a seguinte garantia individual: “A Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judicial qualquer lesão de direito individual”, conforme art. 141, §4º, da Constituição Federal de 1946 (VALADÃO, 2013). E a Constituição Federal de 1988 fixou, como cláusula pétrea, a inafastabilidade de acesso ao poder judiciário (artigo 5º, inciso XXXV, combinado com artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV).

O modelo espanhol em muito se assemelha ao do Brasil, por adotar também um sistema de jurisdição una, porém na Espanha o contencioso administrativo é pré-requisito ao processo judicial e ainda existe uma fase prévia ao contencioso administrativo, uma espécie de revisão administrativa, realizada pelos Tribunais Econômicos Administrativos. Na Alemanha, a exemplo da Espanha, somente podem ser levadas ao judiciário matérias de ordem constitucional e, ainda assim, validadas previamente pelo contencioso administrativo (MARTINS, 2010).

Em Portugal, além da fase administrativa, há também o processo judicial, porém, ao contrário do Brasil, há uma justiça especializada nas questões administrativas e tributárias. Na Espanha, os juizados e tribunais também são especializados (VALADÃO, 2013).

No Brasil, os contribuintes podem submeter uma mesma questão ao contencioso administrativo e ao judicial. Por prevalecer o judicial, consagrou-se no âmbito do CARF o entendimento de que importa renúncia às vias administrativas a propositura de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível ao CARF apenas matéria não tratada no processo judicial (Súmula CARF nº 1).

Além disso, todo o contencioso administrativo é gratuito, isto é, não se cobra custas processuais (conforme artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” da CF/88), não se garante a instância⁴ e a exigibilidade do crédito tributário está suspensa desde a impugnação até o trânsito em julgado administrativo (artigo 151 do CTN), diferentemente, por exemplo, do modelo português em que os recursos administrativos não suspendem a exigibilidade do crédito tributário (ETCO, 2019) e o espanhol, cuja suspensão somente ocorre se oferecidas garantias (CIAT, 2020).

É bem verdade que, ao longo do transcurso do contencioso administrativo, o crédito tributário objeto do lançamento de ofício é atualizado monetariamente por meio da taxa de juros Selic (artigo 161 do CTN, combinado com artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430, de 1996), mas o sujeito passivo pode depositar em juízo o valor que discute administrativa ou judicialmente (artigo 151, inciso II, do CTN).

Todas essas características do modelo do contencioso administrativo tributário, associado a outras causas que não são objeto do presente trabalho, como, por exemplo, a complexidade da legislação tributária e a ausência de outros mecanismos de facilitação de cumprimento espontâneo da obrigação tributária, resultaram em um volume expressivo de processos administrativos fiscais, de elevada temporalidade, conforme dados abertos da RFB⁵ e do CARF⁶.

Analisando-se tais dados, tem-se que, atualmente, o contencioso administrativo de primeira instância está com uma temporalidade de 920 dias, que se somam aos 1400 dias na segunda instância e, para os casos em que há recurso especial de divergência, é preciso considerar ainda os 600 dias na instância especial, totalizando 2.920 dias.

⁴ De acordo com a Súmula Vinculante STF nº 21, é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

⁵ <http://receita.economia.gov.br/dados>.

⁶ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>.

É de se constatar, por conseguinte, que o Brasil não tem observado a razoável duração do processo, fixada pelo legislador ordinário, por meio do artigo 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, em 360 dias, como prazo máximo para ser proferida decisão administrativa por cada instância administrativa.

Além disso, conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), a partir de pesquisa feita pela empresa Ernest Young, o estoque de crédito tributário da União em 2018 correspondia a 50,4% do seu Produto Interno Bruto – PIB (ETCO, 2019).

Em termos de valores, em recente matéria publicada pela Revista ETCO, o Secretário Especial da Receita Federal informou que quase 70% dos processos que integram o Contencioso Administrativo Federal de 1ª instância, correspondem a processos de até 60 salários mínimos, e que o quantitativo de processos acima de R\$ 15 milhões, em fevereiro de 2020, correspondia a apenas 0,3% do acervo das DRJ (ETCO, 2020).

Dados abertos do CARF⁷ também indicam uma concentração em termos de crédito tributário em apenas poucos processos, de forma que 58% do quantitativo de processos correspondem a exigências de até 120 salários mínimos. Aliás, recente matéria publicada pelo órgão informou que os processos com valores de até um milhão de reais representam aproximadamente 75% do seu acervo.⁸

4. POSSÍVEIS ARRANJOS PARA A DEFESA DOS INTERESSES PÚBLICOS

De acordo com o professor Gustavo de Souza Abreu, em uma concepção ampla, Proteção ou Defesa seriam “escudos” que se constrói para proteger um bem ou interesse, no sentido de “enfrentar eventos perigosos, isolando ou afastando ameaças, ou, pelo menos, mitigar os impactos e recuperar danos, com o propósito de alcançar a condição de segurança.” (ABREU, 2018, p. 71).

Partindo da concepção de que os interesses públicos a serem tutelados no contexto do contencioso tributário são, além das garantias constitucionais do direito ao devido processo legal, plasmados no contraditório e na ampla defesa, na inafastabilidade ao Poder Judiciário, no direito de petição, em garantir celeridade aos ingressos tributários e, ao mesmo tempo, assegurar aos contribuintes a razoável duração do processo, é possível se conceber mecanismos de defesa para as ameaças, já concretas, de excessivo tempo para julgamento dos

⁷ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>.

⁸ Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/noticias/2020/carf-duplica-a-quantidade-de-processos-julgados-no-primeiro-mes-de-sessoes-virtuais>.

processos administrativos tributários, o que, como diagnosticado pelo TCU/CGU⁹, acarreta desestímulo à arrecadação espontânea de tributos e dificulta a recuperação de créditos tributários.

A eventual perda de arrecadação, por sua vez, prejudica a prestação de serviços essenciais à sociedade, como a Defesa, a Saúde e a Educação. Por conseguinte, um modelo em que as lides levadas ao contencioso tributário demoram tempo excessivo é prejudicial à sociedade de um modo geral. Nesse sentido, a partir do que foi até então colocado, vislumbram-se as seguintes possibilidades de alteração do modelo, por meio de proposições legislativas ou emendas constitucionais, conforme se expõe nos itens 4.1 a 4.3.

4.1 LIMITE DE ALÇADA PARA O TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

No Brasil, apenas a Constituição de 1824 previu, expressamente, o duplo grau de jurisdição. Segundo o Ministro Alexandre de Moraes:

Menciona a Constituição Federal a existência de juízes e tribunais, bem como prevê a existência de alguns recursos (ordinários constitucionais, especial, extraordinário), porém não existe a obrigatoriedade do duplo grau de jurisdição. Dessa forma, há competências originárias em que não haverá o chamado duplo grau de jurisdição, por exemplo, nas ações de competência originária dos Tribunais. (MORAES, 2011, p 90-91 *apud* RÉGO JÚNIOR, 2014).

É bem verdade que o texto constitucional, em seu artigo 5º, parágrafo 2º, estabelece que os direitos e garantias expressos na Constituição “não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” e, como é sabido, o Pacto de San José da Costa Rica, ratificado pelo Brasil em 1992, dispõe no seu artigo 8º que toda pessoa acusada de um delito tem direito a recorrer da sentença a um juiz ou tribunal superior, consagrando-se, assim, o duplo grau de jurisdição.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) não reconhece tal princípio como absoluto, nem mesmo para o direito processual penal, como se pode depreender do Agravo Regimental (AgRg) em sede de Agravo de Instrumento (AGI) nº 601.832/SP:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL PENAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ARTIGO 5º, PARÁGRAFOS 1º E 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. EMENDA CONSTITUCIONAL 45/04. GARANTIA QUE NÃO É ABSOLUTA E DEVE

⁹ Acórdão 1.076/2016 – TCU – Plenário e Relatório TC 011.645-2015-6 (TCU/CGU).

SE COMPATIBILIZAR COM AS EXCEÇÕES PREVISTAS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. Agravo que pretende exame do recurso extraordinário no qual se busca viabilizar a interposição de recurso inominado, com efeito de apelação, de decisão condenatória proferida por Tribunal Regional Federal, em sede de competência criminal originária. 2. A Emenda Constitucional 45/04 atribuiu aos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos, desde que aprovados na forma prevista no § 3º do art. 5º da Constituição Federal, hierarquia constitucional. 3. Contudo, não obstante o fato de que o princípio do duplo grau de jurisdição previsto na Convenção Americana de Direitos Humanos tenha sido internalizado no direito doméstico brasileiro, isto não significa que esse princípio revista-se de natureza absoluta. 4. A própria Constituição Federal estabelece exceções ao princípio do duplo grau de jurisdição. Não procede, assim, a tese de que a Emenda Constitucional 45/04 introduziu na Constituição uma nova modalidade de recurso inominado, de modo a conferir eficácia ao duplo grau de jurisdição” **(Grifo nosso)**

Aliás, por meio do AgRg em sede do AGI nº 209.954-1/SP, o STF já tinha exarado entendimento no sentido de que o duplo grau de jurisdição “não consubstancia garantia constitucional”.

Relativamente ao processo administrativo, o STF, por meio do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) 794.149/CE, definiu: “O duplo grau não é absoluto no âmbito jurisdicional. Desse modo, a previsão legal de instância única no contencioso administrativo não viola o alegado direito ao mencionado instituto”.

Nesse sentido, Raquel Carvalho (2020) conclui que o STF vem reiteradamente afirmando a não exigência do Duplo Grau de Jurisdição para o contencioso administrativo e, a respeito dos colegiados administrativos, observa que a colegialidade em única instância administrativa é uma forma que tem sido implementada para compatibilizar o princípio da razoável duração do processo administrativo com a segurança jurídica, imparcialidade e devido processo legal, inerentes à Administração Pública.

Na mesma linha também se manifestou o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no que diz respeito à pena de perdimento estabelecida pelo Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, por meio do AgRg no Recurso Especial 1464381/PR: “Ausência de obrigatoriedade do duplo grau de jurisdição administrativa”.

Com efeito, as garantias processuais expressamente previstas na Constituição são o direito ao contraditório e à ampla defesa (artigo 5º, inciso LV). A partir dessas garantias é que se infere o respeito ao duplo grau de jurisdição.

Entretanto, em razão do princípio da revisibilidade judicial consagrado neste artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição de 1988, é possível também concluir pela não aplicação do princípio do duplo grau de jurisdição ao processo administrativo, sopesando ainda outro

princípio constitucional, que é o da razoável duração do processo. Neste sentido, Luiz Guilherme Marironi e Sérgio Cruz Arenhart afirmaram:

Em conclusão, é correto afirmar que o legislador infraconstitucional não está obrigado a estabelecer, para toda e qualquer causa, uma dupla revisão em relação ao mérito, principalmente porque a própria Constituição Federal, em seu art. 5º, LXXVIII, garante a todos o direito à tutela jurisdicional tempestiva, direito este que não pode deixar de ser levado em consideração quando se pensa em “garantir” a segurança da parte através da instituição da “dupla revisão” (MARINONI; ARENHART, 2011, p. 498, *apud* RÊGO JÚNIOR, 2014).

A par dessas regras constitucionais, tem-se ainda, como pressuposto de boa prática a ser adotada pelas Administrações Tributárias, a revisão administrativa. De acordo com um levantamento efetuado em 58 países, pela OCDE, relativamente ao ano de 2017, 57 dentre os avaliados possuíam mecanismos de revisão administrativa interna; 46 ainda disponibilizavam uma revisão por um órgão externo independente; 56 apresentavam um modelo de revisão independente por uma corte de apelação superior e, para 41 desses países, os contribuintes primeiro precisam recorrer internamente, para poder recorrer a um órgão externo (OCDE, 2019).

Por conseguinte, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento já podem ser consideradas, a par deste direito comparado, órgãos colegiados responsáveis pela revisão administrativa e, por conseguinte, o direito de petição sem pagamento de custas (artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988) já está garantido. A existência de um tribunal tributário administrativo, para atender aos interesses públicos, precisa conferir uma prestação de serviços célere à sociedade, o que pode ser obtido, inclusive, reduzindo-se o escopo do que se submete a este duplo grau de jurisdição.

Aliás, no ordenamento jurídico brasileiro, já se vislumbra a inexistência do duplo grau de jurisdição no processo judicial tributário no artigo 34 da Lei nº 6.839, de 1980 (Lei de Execução Fiscal), que disciplina não caber recurso aos Tribunais Regionais Federais das decisões de execução de processos de pequeno valor. Tal dispositivo foi objeto de arguição de inconstitucionalidade, havendo o STF decidido pela constitucionalidade, por meio do Agravo convertido em Recurso Extraordinário nº 637.975/MG.

No âmbito do processo administrativo tem-se também o processo aduaneiro de aplicação da pena de perdimento, que é disciplinado pelo artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Para tal rito, o STJ, como já dito, por meio do AgRg no REsp 1464381 – PR, entendeu que não se aplica o duplo grau de jurisdição. Entretanto, relativamente ao processo aduaneiro, cumpre destacar que como o Brasil passou a ser signatário da Convenção

Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros – Convenção de Quioto, havendo inclusive, recentemente, sido promulgado, por meio do Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020, o texto do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional, tem-se que o Capítulo 10 estabelece o duplo grau de recurso em matéria aduaneira; dessa forma, pelo menos para processos dessa natureza, será necessário, a partir de 5 de dezembro de 2022¹⁰, a previsão de um recurso para “uma autoridade independente da administração aduaneira”.

Ademais, também recentemente foi sancionado o artigo 23 da Lei nº 13.988, de 2020 (Lei da Transação Tributária), que cria um rito, no âmbito das DRJ, de última instância administrativa para os processos administrativos fiscais de até 60 salários mínimos. Ou seja, a partir dessa lei, os processos de pequeno valor já não serão submetidos ao CARF.

Assim, na esteira do que está sendo colocado, é possível pensar em um modelo em que apenas 25% dos processos que o CARF divulgou como fazendo parte do seu acervo, ou seja, processos que discutem crédito tributário acima de R\$ 1 milhão, sejam submetidos ao duplo grau de jurisdição.

A justificativa para escolher processos de maior valor para duplo grau administrativo decorre do fato de que, para esses processos, eventual perda da Fazenda Nacional acarretará ônus de sucumbência maior à União. Desta forma, o ideal é que a estrutura administrativa seja utilizada também para evitar perdas dessa natureza para o Estado.

De acordo com os dados abertos publicados pelo CARF¹¹, o estoque existente em junho de 2020 (107,6 mil processos) é menor do que o de junho de 2019 (118,2 mil processos), sendo a diferença de 10,6 mil processos, o que significa dizer que saem mais processos do que entram no Órgão hoje. Ainda, se dividirmos os 107,6 mil processos do acervo atual por esse ganho de saída de 10 mil processos/ano, tem-se que o Órgão levaria 10,76 anos para julgar o seu acervo, mantido o mesmo fluxo de entradas.

Considerando-se mantida essa média de 10 mil processos/ano a mais que saem, em relação aos que entram, é possível identificar, a partir de uma estratificação do percentual de entrada de processos conforme faixas de valor, o tempo médio que o Órgão hipoteticamente levaria para julgar o seu acervo, tendo como parâmetro a entrada reduzida pelo limite de

¹⁰ Conforme preâmbulo do Decreto nº 10.276, de 2020, o Governo brasileiro depositou o Protocolo de Adesão em 5/9/2019, de forma que a Convenção entrou em vigor no Brasil no dia 5/12/2019. De acordo com o art. 13 da Convenção, os países contratantes devem aplicar as normas do Anexo Geral, dentre as quais o Capítulo 10, em 36 meses, o que ocorrerá em 5/12/2022.

¹¹ <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>.

alçada de 60 salários mínimo vigente a partir de agosto de 2020¹², bem como para outras faixas de valor, conforme se demonstra:

Tabela – Tempo médio para CARF julgar acervo considerando limites de alçada

Faixa de Valor*	(%) Entrada último ano	(%) Entrada Acumulada	(%) Redução nas Entradas**	Tempo Médio Ajustado ***
0 a 60 SM	43,89	43,89	56,11	6,02
60 a 120 SM	7,66	51,55	48,45	5,21
120 a 500 SM	14,75	66,30	33,70	3,62
500 a 1000 SM	6,40	72,70	27,40	2,93
> de 1000 SM	27,29	100,00	0	0

Fonte: CARF, 2020

Notas:

(*) Faixa de valor dos processos, sendo SM = salário mínimo vigente em 2020

(**) Redução nas Entradas = 100 – (%) Entrada Acumulada

(***) Tempo Médio Ajustado, considerando o tempo médio atual de 10,76 anos, multiplicado pelo percentual de redução de entradas.

Assim, se o limite de alçada fosse elevado para 1000 (um) mil salários mínimos, em três anos, o Órgão poderia ter o seu estoque zerado, o que significa a prestação de um serviço mais célere à sociedade e, a partir daí, o cumprimento do prazo estabelecido pelo legislador ordinário de 360 dias para cada fase processual.

Ressalva-se, por oportuno, que não estariam abrangidos por esse limite os processos aduaneiros, para os quais, como já dito, por força da Convenção de Quioto, o duplo grau de jurisdição precisará ser observado.

4.2 INTEGRAÇÃO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA À JUDICIAL

Outra medida que poderia aperfeiçoar o contencioso tributário, no sentido de diminuir a temporalidade do processo tributário como um todo, além de reduzir custos para o Estado, seria uma harmonização de instâncias, de forma que a busca pelo provimento jurisdicional seria por meio de um recurso da decisão administrativa, aproveitando-se, por conseguinte, o contencioso administrativo (MELO FILHO, 2018). Neste sentido, já observou James Marins:

c. Ausência de aproveitamento do Processo Administrativo no campo judicial. Por falta de regime jurídico adequado, porém, quase não há aproveitamento do Processo Administrativo no plano judicial, sobrepondo-se a “jurisdição administrativa” à jurisdição propriamente dita que é a judicial, causando evidente desgaste no aparelho estatal administrativo e judicial, com aumento de custos e desperdício de tempo. Ademais disso, Direito Processual Civil brasileiro, a exemplo do que sucede em outros países, foi concebido sob forte influência de visão privatística e individualista das

¹² Conforme art. 23 da Lei nº 13.988, de 2020, considerando a *vacatio legis* de que trata o art. 30 do mesmo diploma legal.

relações jurídicas. Destina-se para a solução da lide civil. As reformas processuais, que vêm sendo paulatinamente implantadas, buscam tornar nosso sistema processual mais apto para trato das questões de cunho coletivo ou de massas, atualizando o prisma individualista sob cujos dogmas o Código de Processo Civil foi forjado. Remanescem, entretanto, os problemas de sua aplicação nas relações litigiosas de Direito Público, dificilmente subsumíveis à noção de lide civil, especialmente entre Estado e cidadão, e, mais particularmente, entre Fazenda Pública e contribuinte (MARINS, 2012, p. 43, *apud* VALADÃO, 2013, p. 130)

Todavia, não precisaria ser algo semelhante ao modelo espanhol, ou seja, não seria preciso considerar o trâmite administrativo como requisito para ingressar no judiciário, mas pelo menos condicionar que, se houvesse o ingresso do contencioso administrativo, todo este rito deveria ser aproveitado no processo judicial. Ou seja, o contribuinte poderia ingressar diretamente com recurso perante o Poder Judiciário, abdicando do contencioso administrativo. Contudo, se ingressasse com recurso ao CARF e houvesse uma decisão administrativa, o ingresso ao Judiciário somente poderia ser aceitável como um recurso contra essa decisão administrativa.

Para tanto, seria necessário alterar o artigo 108 da Constituição Federal, atribuindo-se aos Tribunais Regionais Federais - TRF a competência para apreciar recurso contra decisão administrativa de 2ª instância, no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, de tal forma que, além da integração das instâncias, ainda se suprimiria a primeira instância judicial, racionalizando-se, por conseguinte, o processo de solução de litígios tributários. Aliás, tal medida não é inédita, uma vez que proposta de integração de instâncias no âmbito tributário já foi objeto da Proposta de Emenda Constitucional nº 112, de 2015, arquivada em 27 de dezembro de 2018, pelo término da legislatura¹³.

Saliente-se que, em razão de tal solução somente poder ser obtida por meio de uma Emenda Constitucional, toda a jurisprudência sumulada precisaria ser revista. Contudo, algumas premissas, como por exemplo, a Súmula 7 do STJ, segundo a qual não se admite Recurso Especial para exame de provas, poderia continuar válida, uma vez que a prova já teria sido analisada no contencioso administrativo e nos Tribunais Regionais Federais.

Assim, ter-se-ia uma medida em que os interesses do Estado, sobretudo a redução da temporalidade dos processos tributários, estariam sendo tutelados, bem como se teria uma redução de custos da estrutura estatal, o que também significa dizer que os recursos públicos estariam sendo melhor aproveitados, sem prejuízo das garantias da atuação jurisdicional sobre os lançamentos tributários.

¹³ <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122738>

4.3 INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA FACULTATIVA À JUDICIAL

Em meio a essa problemática de excessivo volume de processos tributários, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, é de se repensar, alternativamente às propostas anteriores, se o direito de acesso ao Judiciário, no que diz respeito às lides tributárias, deve ser absoluto, isto é, sem qualquer outra condicionante que tenha por finalidade aperfeiçoar a própria capacidade do Estado. Ou seja, é possível conceber, por exemplo, um processo administrativo por meio do qual o interessado tenha que renunciar à discussão judicial. Até porque, princípios constitucionais como da dignidade da pessoa humana também regem os deveres da Administração para com os seus administrados (MELO FILHO, 2018).

Nessa hipótese, os litigantes teriam que renunciar à instância judicial, podendo recorrer apenas aos tribunais (TRF e STF), quando persistir lides em matéria de constitucionalidade da norma, uma vez que não existe, em nossa Constituição, o direito de acesso a duas instâncias distintas (administrativa e judicial) de resolução de conflitos para discutir a mesma matéria.

Ora, se o sistema jurídico pátrio já admitiu que as pessoas capazes possam celebrar convenção de arbitragem, acordos e transações com a administração pública, nos termos da Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015, e, recentemente, por meio da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, por que não traçar um raciocínio paralelo para conceber que as pessoas capazes, após a decisão de primeira instância realizada no âmbito da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, possam optar pela via do tribunal administrativo ou pela via judicial?

Aliás, o STF, no julgamento da Sentença Estrangeira - SE nº 5.206-7 /Espanha, já se pronunciou que a busca pela arbitragem como meio alternativo de solução de litígios não ofende o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição, homologando a sentença arbitral e, por conseguinte, declarando a constitucionalidade da Lei nº 9.307, de 1996.

Por conseguinte, é possível se fazer uma analogia para incluir no ordenamento jurídico uma previsão legal que, respeitando o direito constitucional de petição para julgamento administrativo em primeira instância, assegure duas possibilidades aos litigantes: buscar o tribunal administrativo como segunda instância ou ir direto à via judicial.

Cumprido esclarecer que, ao teor do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, é defeso ao CARF afastar lei, tratado internacional ou decreto ao argumento de inconstitucionalidade. Ou seja, o contencioso administrativo não pode apreciar a constitucionalidade das normas.

Nesse sentido, a renúncia que o contribuinte estaria fazendo ao optar por discutir sua lide no tribunal administrativo estaria limitada a matérias de prova ou, se se quisesse ampliar

o alcance, à legalidade dos atos, assegurado, sempre, o direito de recurso ao TRF para discutir a constitucionalidade das leis e demais atos infralegais.

Os contornos dessa decisão administrativa teriam que estar previstos, ainda, na lei, tal como ocorre com a sentença arbitral. Nesse sentido, destaca-se que a Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil (CPC), ao abordar a arbitragem, no artigo 3º, assegura que não se afastará da apreciação jurisdicional lesão ou ameaça de direito, mas permite a arbitragem nos termos da lei e que o Estado promoverá, sempre que possível, solução consensual de conflitos. Por conseguinte, no caso do processo administrativo, poder-se-ia pensar em solução equivalente.

O artigo 42 do referido CPC, por exemplo, dispõe que as causas cíveis são decididas pelo juiz nos limites de sua competência, mas ressalva o direito de as partes buscarem um júízo arbitral. Assim, tratamento semelhante também poderia ser buscado, assegurando aos contribuintes o direito de buscar o contencioso administrativo. Da mesma forma, o artigo 516 do CPC teria que dispor sobre a decisão proferida no âmbito do tribunal administrativo, a exemplo do que já é dito relativamente ao acórdão do Tribunal Marítimo ou da sentença arbitral, prevendo a competência do Poder Judiciário para assegurar o cumprimento também das decisões proferidas pelo tribunal administrativo.

Ou seja, ao contribuinte seriam asseguradas duas vias para discutir as lides tributárias: o CARF ou o Poder Judiciário. E, em quaisquer das hipóteses, estaria assegurado o recurso ao TRF e STF para as causas de natureza constitucional.

Seria, por conseguinte, mais uma medida de redução da temporalidade dos processos tributários, além da redução de custos para a União, a exemplo das outras.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão responsável pelo julgamento, em segunda instância e especial, dos processos administrativos fiscais contra decisões proferidas pelas DRJ (primeira instância), concentra hoje um volume de mais de 100 mil processos que totalizam um montante de crédito tributário que ultrapassa R\$ 600 bilhões.

O tempo médio do processo administrativo fiscal na primeira instância gira em torno de 900 dias; na segunda instância, em torno de 1.400 dias, e, na instância especial, está em torno de 600 dias. Entretanto, a legislação estabelece que esse tempo deva ser de 360 dias em cada instância.

Essa temporalidade excessiva gera um desestímulo à arrecadação espontânea de tributos, além de provocar um sentimento de injustiça na distribuição da carga tributária. Menos de 4% do crédito tributário que é julgado no processo administrativo a favor da União é efetivamente recolhido aos cofres públicos, o que significa dizer que a maior parte daqueles que perdem no contencioso administrativo fiscal, ainda ingressam no Poder Judiciário, para rediscutir a mesma exigência tributária que já passou pelas instâncias administrativas.

Para o Estado brasileiro, a perda da arrecadação significa limitação de recursos que vão custear serviços à sociedade e à própria Defesa do Estado.

Contudo, além do interesse público de arrecadar, o contencioso tributário precisa ter foco nas garantias constitucionais da inafastabilidade do Poder Judiciário, no devido processo legal, com direito ao contraditório e à ampla defesa, no direito de petição e na razoável duração do processo.

Assim, sopesando esses valores, é de se concluir que um tribunal administrativo tributário somente vai conseguir atuar na defesa dos interesses da sociedade se prestar um serviço que, além de justo e imparcial, seja célere.

Como o duplo grau de jurisdição não é um requisito constitucional para o processo administrativo, uma das alternativas para que o tribunal consiga julgar os processos em um fluxo de um ano conforme determina a legislação brasileira, seria reduzir o duplo grau de jurisdição a processos de valores mais elevados, haja vista que, para esses processos, o ônus para a União, acaso o contribuinte ingresse no Poder Judiciário e logre êxito, será maior. Assim, para esses, haveria um duplo julgamento.

Realizando-se estudo que considera percentual de processos que entram no CARF por faixa de valor, é possível verificar que, se a entrada de processos ao CARF fosse reduzida a 25% do seu acervo, o que representaria um limite de alçada de 1000 salários mínimos, em três anos o Órgão entraria no fluxo.

Além desta medida, considerando-se que o tempo médio na Justiça Federal está em torno de 5,6 anos, poder-se-ia pensar em um melhor aproveitamento dos gastos que o Estado tem com o contencioso administrativo tributário, pois atualmente não há um aproveitamento do processo administrativo fiscal por ocasião do ingresso de recurso ao Poder Judiciário.

Desta forma, por meio de uma alteração no art. 108 da Constituição Federal, poder-se-ia suprimir a primeira instância judicial, de modo que, da decisão de 2º grau dos processos administrativos fiscais caberia recurso ao Tribunal Regional Federal. Tal medida, que já constou de Proposta de Emenda Constitucional, ora arquivada pelo término da legislatura,

ainda integraria as instâncias administrativa e judicial, racionalizando o processo de solução de litígios.

Alternativamente, é possível ainda conceber que o princípio da inafastabilidade ao Poder Judiciário que, aliás, é cláusula pétrea, estaria sendo atendido, inclusive, se o contencioso administrativo fosse uma opção ao contribuinte, tal como ocorre com a solução por meio de arbitragem, que atualmente já é praticada no âmbito privado, com pequenos avanços nas causas de interesse da União.

Portanto, quer seja conciliando o limite de alçada ao CARF com a integração de instâncias, quer seja adotando quaisquer umas dessas medidas isoladamente, ter-se-ia um Tribunal Administrativo Tributário que melhor atuaria da Defesa dos interesses da Sociedade Brasileira, tutelando os valores constitucionais relacionados ao processo administrativo tributário, bem como os interesses de arrecadação de recursos para custear o Estado, com maior eficiência e menos custo para a União.

REFERÊNCIAS

ABREU, Gustavo de Souza. **Amazônia, o enigma da segurança**. 1ed. Curitiba: Prismas; 2018.

ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor van. **Manual de Administração Tributária**. Tradução Vinícius Pimentel de Freitas. Amsterdã (Holanda): *Internacional Bureau of Fiscal Documentation* – IBFD/Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, 2011.

BARBOSA, Ricardo Antônio Carvalho. Aspectos relevantes do processo administrativo fiscal demora na solução dos litígios administrativos: reflexões sobre a estrutura atual do contencioso administrativo fiscal federal. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional da Indústria/Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: promulgada em 5 de outubro de 1988, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 13 abr. 2020

BRASIL. Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927. Autoriza a rever os regulamentos das repartições fiscais subordinadas ao Ministério da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho. **Diário Oficial da União**: seção 1. Rio de Janeiro, RJ, p. 1328, 14 jan. 1927. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-5157-12-janeiro-1927-563034-publicacaooriginal-87142-pl.html>. Acesso em 13 jun. 2020.

BRASIL. Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931. Regulamenta e modifica o decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1.

Rio de Janeiro, RJ, 2 set. 1931. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D20350.html. Acesso em 13 jun. 2020.

BRASIL. Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1. Rio de Janeiro, RJ, p. 5.920, 28 mar. 1934. Disponível em:

<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-24036-26-marco-1934-502364-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 13 jun. 2020.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm. Acesso em 13 abr. 2020.

BRASIL. Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020. Promulga o texto revisado do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros - Convenção de Quioto, concluído em Bruxelas, em 26 de junho de 1999. **Diário Oficial da União**: seção 1. Brasília, DF, p. 3, 16 mar. 2020. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.276-de-13-de-marco-de-2020-248071057>. Acesso em 18 jul. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**: seção 1. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 2 mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em 2 mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições sobre a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 30.dez.1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm. Acesso em 1 mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.984, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo geral, no âmbito da administração pública federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, publicado em 1.fev.1999 e retificado em 11.mar.1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em 1 mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a administração tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/111457.htm. Acesso em 25 de abr. 2020.

BRASIL, Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 28 mai. 2009. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em 25 abr. 2020.

BRASIL, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em 25 abr. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 27 mai. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm. Acesso em 8 ago. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em 8 ago. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.464.381/PR, julgado em 5 de maio de 2016, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 12 mai. 2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/340028359/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1464381-pr-2014-0157979-4/inteiro-teor-340028369>. Acesso em: 1 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em sede de Agravo de Instrumento nº 209.954/SP, julgado em 15 de setembro de 1998, **Diário de Justiça**, Ementário nº 1934-05, Brasília, DF, 4 dez. 1998. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=%20209.954&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em 11 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Sentença Estrangeira nº 5.206-7, Reino da Espanha, julgado em 12 de dezembro de 2001, **Diário de Justiça**, Brasília, DF, Ementário nº 2149-6, 30 abr. 2004. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/775697/agregna-sentenca-estrangeira-se-agr-5206-ep>. Acesso em: 23 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em sede de Agravo de Instrumento nº 601.832/SP, julgado em 17 de março de 2009, **Diário de Justiça Eletrônico nº 64**, Brasília, DF, 3 abr. 2009. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=%20601.832&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em 11 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo convertido em Recurso Extraordinário nº 637975/MG, julgado em 9 de junho de 2011, **Diário de Justiça Eletrônico nº 168**, Brasília, DF, 1 set. 2011. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=637975&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em 2 mai. 2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 794.149/CE, julgado em 18 de novembro de 2014, **Diário de Justiça Eletrônico nº 238**, Brasília, DF, 4 dez. 2014. Disponível em:

<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25334740/agreg-no-recurso-extraordinario-re-794149-ce-stf/inteiro-teor-155648422>. Acesso em 17 mai. 2020.

CARVALHO, Raquel. **Duplo Grau de Jurisdição Administrativa**. [S.l.], 2019. Disponível em: <http://raquelcarvalho.com.br/2019/03/06/duplo-grau-de-jurisdicao-administrativa>. Acesso em 1º mai. 2020.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). *Análisis Comparado de los Tribunales Tributários de Iberoamérica*. Panamá, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5723>. Acesso em 8 ago 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2019**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em 12 abr. 2020.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU), **Relatório de Auditoria nº 201504306**, de 16 de maio de 2016. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>. Acesso em 13 abr. 2020.

CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Pacto de San José da Costa Rica**. Costa Rica, 1969. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>. Acesso em 14 jun. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Os desafios do contencioso tributário no Brasil**. [S.l.], 2020. Disponível em: <https://www.etco.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/>. Acesso em 1 ago. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). Soluções para o contencioso tributário. **Revista ETCO**. 25 ed. Ago 2020. Disponível em: <https://www.etco.org.br/revistaetco/>. Acesso em 2 ago. 2020.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **A invocação do interesse público em matéria tributária**, [S.l.], 2004. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/4156/a-invocacao-do-interesse-publico-em-materia-tributaria>. Acesso em 7 jun. 2020.

MARTINS, Ana Luíza. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário: desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamentos de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários**. Salvador: JusPOVM, 2018.

MICHELS, Gilson Wessler. **Processo administrativo fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo**. São Paulo: Cenofisco, 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris (França), 2019. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en#page102, Acesso em: 12 abr. 2020.

RÊGO JÚNIOR, João Batista do. Duplo grau de jurisdição no processo administrativo segundo o STF. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 4041, 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28943>. Acesso em 1 mai. 2020.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018.

SILVEIRA, Ricardo Fagundes da. **Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017**. 2019. 373f. Dissertação (Mestrado em Sociologia Política) – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível**. [S.l.], 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivel>. Acesso em 6 jun. 2020.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). Programa de pesquisa Fórum Fiscal dos Estados. Grupo Administração Tributária. Subgrupo: Contencioso Administrativo Fiscal. **Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2013.

ANEXO ÚNICO – Solicitação de acesso a informações do CARF

Dados do Pedido	
Protocolo	03006014919202071
Solicitante	Adriana Gomes Rêgo
Data de Abertura	11/08/2020 11:48
Orgão Superior Destinatário	ME - Ministério da Economia
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	31/08/2020
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Concedido (Resposta solicitada inserida no e-SIC)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Informações sobre percentual de processos que entraram no CARF no último ano, por faixa de valor (em salários mínimos)
Detalhamento	Solicito informações sobre a quantidade de processos que entraram no CARF conforme a tabela abaixo: Faixa de Valor* (%) Entrada último ano 0 - 60 SM 60 - 120 SM 120 - 500 SM 500 - 1000 SM Acima de 1000 SM Obs: a informação será usada para fins acadêmicos.

Data da Resposta: 14/08/2020 13:33

Classificação do Tipo de Resposta: Resposta solicitada inserida no e-SIC

Resposta: Senhora,

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, encaminho dados numéricos do estoque de processos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, conforme solicitado.

Faixa Valor	Acervo + Para Relatar	Entrada Últimos 365 dias
	Percentual	Percentual Entrada
0-60SM	49,34%	43,89%
60-120SM	8,04%	7,66%
120-500SM	14,88%	14,75%
500-1000SM	8,50%	8,40%
ACIMA-1000SM	21,23%	27,29%

Atenciosamente,