

A NOVA MODALIDADE DE JULGAMENTO E O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DE PEQUENO VALOR: APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA OU MERA DISFUNÇÃO?

*THE NEW JUDGING MODE AND THE SMALL VALUE TAX LITIGATION:
IMPROVING THE SYSTEM OR MERE DYSFUNCTION?*

Peço-te o prazer legítimo
E o movimento preciso
Tempo, tempo, tempo, tempo
Quando o tempo for propício
Tempo, tempo, tempo, tempo
("Oração ao Tempo", Caetano Veloso)

Roney Sandro Freire Corrêa*
Daniel Giotti De Paula**

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar o novo modelo de julgamento envolvendo processos administrativos tributários de pequeno valor, implementado no âmbito da Secretaria da Receita Federal, como forma de consagração da celeridade processual, na perspectiva da duração razoável do processo, imparcialidade e eficiência. Neste escopo, procuram-se respostas quanto à seguinte indagação: a adoção desta nova modalidade de julgamento, por meio de um rito próprio, atenderá à manutenção da imparcialidade e da celeridade, preservando, assim, os direitos e as garantias constitucionais? Ao final conclui-se que esta nova tipologia, por si só, não será suficiente para a redução do estoque de processos existentes, sendo necessárias outras medidas complementares.

Palavras-chave: Contencioso Tributário; Pequeno Valor; Delegacia de Julgamento da Receita Federal; Eficiência; Duração razoável do processo

Artigo recebido em 03 de maio de 2021
Artigo aceito em 10 de fevereiro de 2022.

* Graduação em Administração pela Fund. Ed. Machado Sobrinho (1999) e em Direito pela FD de Varginha (2014). MBA em D. Tributário e em Com. Exterior e Negócios Internacionais pela FGV. Maestria em Administración Financiera y Hacienda Pública pelo IEF de Madri, Espanha (2014) e Mestre em Constitucionalismo e Democracia pela Fac. de Direito do Sul de Minas. Auditor Fiscal na Secretaria da Receita Federal do Brasil..Email: freireroney@hotmail.com

** Doutor em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela PUC-Rio. Procurador da Fazenda Nacional. Membro-Efetivo do Núcleo de Altos Estudos da Regulação Tributária (NEART). Professor de Direito Financeiro e Tributário. Email: daniel.giotti@gmail.com

ABSTRACT:

The purpose of this article is to analyze the new model judgment involving tax administrative processes of small value, implemented within the scope implemented within the scope of the Brazilian tax administration, as a means of establishing procedural speed, on the perspective of "reasonable duration of process", impartiality and efficiency. In this scope, answers are sought regarding the following question: will the adoption of this new type of judgment, through its own rite, meet the maintenance of impartiality and speed, thus preserving constitutional rights and guarantees? In the end, it is concluded that this new typology, by itself, will not be enough to reduce the stock of existing processes, requiring other complementary measures.

Keywords: Tax litigation; Small value; Federal Revenue Judgment Office; Efficiency; Reasonable Duration of Process.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. AS DELEGACIAS DE JULGAMENTO NO ÂMBITO DA RECEITA FEDERAL AO LONGO DO TEMPO E NA SUA RELAÇÃO COM O "TEMPO PROCESSUAL"; 3. A EXPERIÊNCIA COMPARADA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COM OS PAÍSES DA OCDE; 4. O ATUAL MODELO BRASILEIRO DE CONTENCIOSO E O JULGAMENTO DE PROCESSOS DE PEQUENO VALOR; 5. SÍNTESE CONCLUSIVA; 6. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O tempo é inexorável, todos sabemos. Os efeitos temporais são uma das questões principais do fenômeno jurídico, principalmente no processo judicial e no processo administrativo, a ponto de James Marins¹ o coloca como um dos fatos que difere fisco, parte do Estado, que é perene, e contribuintes, cuja existência física é finita.

Este artigo se propõe a analisar a estrutura do contencioso administrativo tributário de primeira instância no âmbito federal, abarcando desde o seu processo histórico, suas alterações, até alcançar a implementação do novo rito inerente aos processos de pequenos valores.

¹ MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

Tem-se como objetivo responder à seguinte indagação: a adoção desta nova modalidade de julgamento, com rito próprio, atenderá à manutenção da imparcialidade e fomentará a celeridade processual, dentro de uma perspectiva de duração razoável do processo, preservando direitos e garantias constitucionais?

A metodologia adotada é qualitativa, tendo como fonte de consulta artigos científicos, pesquisa bibliográfica e documental, análise da regulamentação normativa no direito brasileiro e comparado, estando vinculado ao método dedutivo-propositivo.

Consideram-se os desafios contemporâneos do contencioso administrativo tributário diante do fenômeno da economia digital, sobretudo em razão das diversas contingências decorrentes das crises econômica e pandêmica, ante uma defasada regulamentação, sobrecarregando ainda mais órgãos judicantes, com o aumento do acervo processual.

Outro fator que contribui para o panorama é o fato de as elites formularem e aplicarem as leis, o que viabiliza a produção casuística de normas confusas, ambíguas e direcionadas, reforçando consequentemente o próprio litígio.²

Fatores como a alta taxa de litigiosidade, a ambivalente legislação tributária, a inexistência de previsibilidade e uniformidade de decisões, a ausência de harmonização das decisões nos âmbitos administrativos e judiciais, e por fim, inúmeros programas de parcelamentos tributários, desprestigiam uma possível relação consensual entre o fisco e os contribuintes, desidratando avanços no âmbito da educação fiscal e da moralidade tributária.

² FEITOSA, Heloisa de Carvalho. **Democracia e representação política no Brasil: uma análise da suposta crise de representatividade contemporânea**. Disponível em: < (Microsoft Word - DISSERTA+\347+\342O VERS+\342O PRELIMINAR_FEITOSA_Heloisa.docx) (uff.br)>. Acesso em : 22 ago.2021. p.59.

Ao revés, reforça-se a necessidade da litigância e a complexidade tributária no Brasil, fenômeno multidimensional e que tem como uma de suas dimensões o tamanho do contencioso tributário.³

De qualquer sorte, as normas vigentes do atual modelo de contencioso administrativo consagram vantagens aos contribuintes, tais como a não onerosidade de ingresso na via administrativa, a possibilidade da revisão e controle dos atos administrativos e por fim, embora como disfunção do sistema, que pode ou não o favorecer, a própria letargia do sistema de julgamento.

Noutro giro, este modelo carrega consigo estruturas marcadas por resquícios autoritários, percebido pelo “entulho normativo” oriundo de governos militares, aprofundado por litígios intermináveis⁴, que não foi capaz de ser vencido pela então vigente Constituição de 1988.⁵

Esse estado de coisas caracteriza o que o professor Ricardo Lobo Torres⁶ denominou de “moral” ou “ética” salvacionista”, pré-kantiana e de índole individualista e oposta à “moral social”, calcada justamente neste modelo que retroalimenta a crença do litígio como instrumento autônomo de solução de controvérsias.

Recentemente, adotou-se, na Receita Federal do Brasil, um novo modelo com a instauração de um novo rito, o “contencioso tributário de pequeno valor”, a desafiar o binômio dos direitos e garantias constitucionais, de um lado, e a

³ PAULA, Débora Giotti de. **Desafios Culturais na Implantação dos Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Âmbito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. pp.. 73 a 83.

⁴ DE CARVALHO, Isabella Oliveira. **A pós-censura na violação do direito à liberdade de expressão a partir do estudo de casos**. Disponível em: < A-PÓS-CENSURA-NA-VIOLAÇÃO-DO-DIREITO-À-LIBERDADE-DE-EXPRESSÃO-A-PARTIR-DO-ESTUDO-DE-CASOS.pdf (uff.br)>. Acesso: 22 ago.2021. p.62.

⁵ CURI, Bruno Mauricio Macedo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública**. Disponível em: < Limitações ao poder de tributar.pdf - Google Drive>. Acesso: 22 ago.2021. p.24.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.181.

celeridade processual, decorrente da duração razoável do processo, de outro, devendo-se verificar se eles se compatibilizam e orientem a sistemática e coerentemente o julgamento dos processos de valores reduzidos.

2. AS DELEGACIAS DE JULGAMENTO NO ÂMBITO DA RECEITA FEDERAL AO LONGO DO TEMPO E NA SUA RELAÇÃO COM O “TEMPO PROCESSUAL”

O contencioso administrativo surgiu na França, sob forte influência da teoria da divisão dos poderes e das garantias das liberdades políticas introduzidas por Montesquieu, a fim de proporcionar a quebra do monopólio de jurisdição pelo Poder Judiciário⁷.

No Brasil, a formação de uma instância administrativa, formando um sistema paralelo de jurisdição, originou-se em 1549, quando Tomé de Souza, ao instalar o Governo Geral, trouxe consigo o primeiro Provedor-Mor da Fazenda Real no Brasil.

Suas atribuições, além de julgar os recursos contra as decisões dos Provedores da Fazenda Real existentes nas capitanias hereditárias, implicavam que tais decisões devessem ser submetidas a um tribunal de deliberação coletiva.⁸

Em 1850, por meio do Decreto nº 736, inaugurou-se a Diretoria-Geral do Contencioso, passando em seguida as decisões dos Chefes da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda, a terem idênticos efeitos das sentenças prolatadas pelos Tribunais de Justiça.⁹

⁷ DA COSTA, Dilvanir José. **O Contencioso Administrativo no Brasil** (Uma proposta de reforma do Poder Judiciário). Revista da Faculdade de Direito nº 28-29, 1986. p 273.

⁸ GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Coleção Memória Tributária**. Escola Superior de Administração Fazendária, 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/acervo/documentos/default.asp>>. Acesso: 22 ago. 2021. p. 31.

⁹ CORRÊA, Marcelo Caetano. **História da Administração Pública Portuguesa: o contencioso administrativo**. Coimbra: Editora Coimbra, 1994, p.3.

Mas foi somente a partir do Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927, que surgiu o sistema paritário, caracterizado por decisões elaboradas por um conselho constituído por funcionários da Administração Pública e dos contribuintes, a fim de proporcionar um sistema isonômico de decisões.

Desde a Constituição Federal de 1934 até 1988, houve uma preservação dos princípios do duplo grau de jurisdição e da sua inafastabilidade, de modo que no âmbito do contencioso administrativo tributário as atividades de julgamento continuaram sendo realizadas de forma monocrática, conduzida por um auditor fiscal parecerista, na primeira instância, e, por um conselho colegiado na segunda, formado por auditores fiscais e representantes dos setores da sociedade.

Tal fato permaneceu mesmo com o surgimento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento em 1993, quando aprovada a Medida Provisória nº 367, convertida na Lei nº 8.748/93, só sendo alterado em 2001, quando o julgamento passou a ser colegiado, composto por turmas de até cinco auditores fiscais.

Com o advento dos processos eletrônicos, a estrutura das Delegacias de Julgamento passou a conviver com uma nova estruturação administrativa, permeada pela centralização da distribuição de processos, concentrada em uma única jurisdição e pela nova dinâmica de metas gerenciais definidas pelo órgão central.

Se por um lado é possível afirmar que esta nova tipologia acomodou a crescente demanda de litígios administrativos, por outro, percebe-se que o Estado desguarneceu a Administração Pública de investimentos materiais e funcionais, medidas necessárias para que os julgamentos se dessem de forma célere.

Neste contexto, a Delegacia de Julgamento veio perdendo inúmeros julgadores, por razões de licenças e aposentadorias, sem qualquer medida que viesse a recompor o seu quadro técnico, iniciando-se um processo desmantelamento do julgamento administrativo de primeira instância.

É curioso que esse processo venha ocorrendo justamente em uma realidade de crescente valorização da duração razoável do processo, que se deu inicialmente pela incorporação dessa garantia constitucional no artigo 5º, LXXVII, da Constituição da República Federativa do Brasil, e que foi aprimorado na edição do Código de Processo Civil de 2015, que veio não só pela redação de seu artigo 4º, como também pela criação de um sistema de precedentes vinculantes, aumento dos poderes dos relatores em Tribunais e a criação de medidas atípicas de execução, para ficar em três exemplos.

É inegável que houve um esforço do legislador em busca de uma mitigação dos efeitos perversos que o tempo pode causar aos litigantes, de modo que se previu que "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação" (artigo 5º, LXXVII, CR/88) e, no âmbito judicial "as partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa" (artigo 4º, CPC).

Na verdade, uma atividade satisfativa é esperada no processo administrativo também, porque as normas do Código de Processo Civil se aplicam, salvo incompatibilidade ou norma em sentido diverso, aos processos administrativos na ausência da regulamentação sobre algum de seus aspectos (artigo 15, CPC), como é o caso.

Deveria haver, assim, uma procura dos órgãos administrativos por resolverem os litígios que lhe são postos, não se perdendo a filigranas, ainda mais por se entender que se aplicam aos processos administrativos o chamado

princípio do formalismo moderado, que consiste tanto, “na previsão de ritos e formas simples, suficientes para propiciar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos, o contraditório e a ampla defesa”, quanto “na exigência de interpretação flexível e razoável quanto a formas, para evitar que estas sejam vistas como fim em si mesmas, desligadas das verdadeiras finalidades do processo”¹⁰.

A melhor compreensão da duração razoável do processo é de duração *adequada* do processo, pois existe um embate também entre segurança jurídica e celeridade, de modo que “duração razoável não será, por certo, celeridade a qualquer custo. Decisões precipitadas, sem a devida fundamentação e elucidação dos fatos, podem ser mais perigosas e danosas do que uma resposta tardia”¹¹.

Superadas essas questões que podem influenciar nas prognoses administrativa e legislativa sobre processos judiciais e administrativos, tem-se que a legislação existente pode se transformar em meramente simbólica, no que toca aos julgamentos das Delegacias de Julgamento, porque a eficiência administrativa e a celeridade processual vem sendo prejudicadas desidratadas de forma sistemática e orquestrada, pela ausência de um quadro funcional compatível com o tamanho do contencioso administrativo.

Uma análise pela experiência comparada, como será feita no próximo tópico, revela como o tempo médio do processo tributário é uma questão não somente jurídica, como também de aferição de desenvolvimento econômico do

¹⁰ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 9.ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005, p. 199.

¹¹ REICHELTL, Luís Alberto; TEIXEIRA, Guilherme Puchalski; FORSTER, João Paulo Kulczynski. **Direito ao processo justo e direitos fundamentais processuais**; In: REICHELTL, Luís Alberto; DALL’ALBA, Felipe Camilo. (coords.). **Primeiras linhas de Direito processual Civil**. Volume 1 – Teoria Geral do Processo Civil. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2016, p. 214.

país, indicando ainda a necessidade de plena concretização do comando constitucional da duração razoável do processo.

3. A EXPERIÊNCIA COMPARADA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COM OS PAÍSES DA OCDE.

Mapeando o direito comparado, tem-se que os tribunais administrativos possuem estruturas bem diferentes, conforme peculiaridades culturais e jurídicas de cada nação. Em alguns países, há cortes especializadas, com a possibilidade de se prosseguir com a cobrança administrativa, ainda que o crédito tributário esteja em litígio; em outros, o prazo recursal se estende de um ano até cinco anos; mas nenhuma jurisdição se assemelha ao disfuncional modelo brasileiro, destacado por suas três instâncias administrativas, sem prejuízo da esfera judicial, configurando uma justiça tributária quase sempre tardia.

Nas lições de Cretella Júnior: "o prestígio da Administração é assegurado sempre que há possibilidade de se resolver o litígio entre o administrado e o Estado na própria esfera administrativa, dada a mínima repercussão dos procedimentos internos"¹².

Isso justifica o fato de que na grande maioria dos países o reforço e o investimento nas instâncias administrativas serem considerados instrumentos legítimos de redução de custos para o Estado, ao passo que reduz a obstrução do Judiciário e promove a redução de custos para os contribuintes, sem lesionar diretamente seus direitos.

As relações tributárias, que envolvem fisco e contribuinte, são complexas em todo o mundo, mas nada se compara ao Brasil, que possui uma

¹² CRETELLA JÚNIOR, J. **Controle jurisdicional do ato administrativo**. 3ªed. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 1993. p. 332.

hipercomplexidade, na dimensão do tamanho do contencioso administrativo superdimensionada até mesmo porque por muito tempo preponderou a “sensação de que a via administrativa era melhor para o contribuinte, tendo em vista a *expertise* dos julgadores dos órgãos fiscais”, em detrimento do juiz médio, que não foi treinado e preparado, ao longo de sua graduação, nem depois, para apreciar questões tributárias.¹³

Deste modo, o contencioso administrativo federal brasileira foi refém de sua própria confiabilidade, com poucos contribuintes optando diretamente pela via judicial para decidir suas questões.

Acrescendo-se a isso os déficits funcionais, entende-se por que, no relatório sobre os modelos de contencioso administrativo de 55 países, feito pela Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹⁴, constatou-se uma triste realidade: o Brasil foi qualificado como o país com mais longa duração dos litígios administrativo e judicial.

Segundo pesquisa elaborada pela empresa de consultoria EY e publicada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial¹⁵ (ETCO), o tempo médio de um processo para se chegar à decisão final é de 18 anos e 11 meses, enquanto, em 43 países, há uma limitação temporal de até um ano.

Na sequência, em outro tópico da pesquisa, enquanto 38 países prevêem a modalidade da cobrança administrativa do crédito tributário antes do trânsito em julgado, o modelo brasileiro reforça a cultura da litigância e garante a suspensão da cobrança até que haja uma decisão final.

¹³ PAULA, Débora Giotti de. **Desafios Culturais na Implantação dos Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Âmbito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 82.

¹⁴ OCDE. **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration2015_tax_admin-2015-en. Acesso em: 23 de ago de 2021.

¹⁵ ETCO, Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?** Revista ETCO, Agosto, 2020.

Deve-se considerar que essa faceta de desconsideração da duração razoável do processo não está apenas na cultura do processo administrativo brasileiro, pois como aponta Luiz Guilherme Marinoni, “a “duração razoável” não pode ser alcançada em um sistema em que o duplo juízo sobre o mérito é visto como dogma e a sentença, em regra, só tem valor depois de reafirmada pelo tribunal, bem como se ignorou que as tutelas antecipatória e de evidência logicamente pressupõem a execução provisória”¹⁶.

A segurança jurídica, culturalmente, parece indicar a necessidade, no Brasil, de um julgamento por vários órgãos e agentes públicos diversos, como se houve uma desconfiança contínua da institucionalidade.

Em síntese, o Brasil apresenta índices deploráveis de competitividade ao se cotejar com modelos adotados pelos demais países da OCDE, o que aponta para a dificuldade de se alcançar a razoável duração do processo, uma celeridade processual adequada, a ponto de até de colocar em dúvida a viabilidade de métodos de solução alternativas ou adequadas de conflitos tributários, via arbitragem, por exemplo.

As soluções consensuais de conflitos ainda são tímidas no processo administrativo brasileiro, embora se espere que a regulamentação da transação tributária em âmbito federal pela Lei 13.988, de 2020, possa servir como forma de superar a mentalidade adversarial, um dos obstáculos culturais à consensualidade desejada.¹⁷

É importante destacar, que a Alemanha, a título de exemplo, possibilita acordos informais entre os agentes estatais e seus contribuintes com o intuito de

¹⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. **Novo CPC ainda deixou pendente garantia sobre duração razoável do processo**. CONJUR de 13 abril 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-abr-13/direito-civil-atual-cpc-deixou-pendente-garantia-duracao-razoavel-processo>>. Acesso: 23 de ago de 2021.

¹⁷ PAULA, Débora Giotti de. **Desafios Culturais na Implantação dos Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Âmbito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. P. 115 a 119.

uma resolução pré-contenciosa a fim de se evitar custos desnecessários e a Austrália “oferece amplo espaço para defesa e negociação entre o contribuinte e o fisco na fase contenciosa, incluindo mediação, avaliação do caso, conciliação, conferência e avaliação neutra”¹⁸.

Estas respostas são determinantes para assegurar uma melhor eficiência e maior transparência em relação as disputas tributárias, conforme se depreende da tabela:

	Processo Administrativo			Possui corte especializado em tributário	Possibilidade de cobrança do tributo em discussão	
	Existência	Prazo para apresentar contestação	Prazo para decisão		Durante processo administrativo	Durante processo judicial
Austrália	Sim	Variado/1	Limitado	Não/3	Sim	Sim
África do Sul	Sim	30/1	60	Sim	Sim	Sim
Alemanha	Sim	60	Nenhum	Sim	Sim/1	Sim/1
Arábia Saudita	Sim	Não	60	Sim	Sim	Sim
Argentina	Sim	15/2	60	Sim	Não	Sim
Austria	Sim	30	180	Sim	Sim	Sim
Bélgica	Sim	180	180	Não	Não/1	Sim/2
Brasil	Sim	30	Nenhum	Não	Não	Não
Bulgária	Sim	14	60	Não/3	Sim	Sim
Canadá	Sim	90	90-180	Sim	Em certos casos	Em certos casos
Chile	Sim	Não	60	Sim/2	Não	Sim
China	Sim	60	60	Não	Sim/1	Sim/1
Coreia	Sim	1	1095/1	Não	Sim	Não
Cingapura	Sim	30/2	Nenhum	Não/3	Sim	Sim
Colômbia	Sim	60	365	Sim	Não	Não
Coreia	Sim	90	90	Não	Sim	Sim
Dinamarca	Sim	90	30 - 330	Não	Sim	Sim
Eslovênia	Sim	15 a 30	60	Sim	Sim	Sim
Espanha	Sim	30	30	Sim	Não	Não
Estados Unidos	Sim	30	/1	Sim	Sim/1	Sim/1
Estônia	Sim	30	30	Não	Sim	Sim
Finlândia	Sim	1825	1.825	Não	Sim	Sim
França	Sim	1	12	Não	Sim	Sim
Grécia	Sim	60	60	Sim	Não	Sim
Holanda	Sim	45	45	Sim	Sim/1	Sim/1
Hong Kong (CN)	Sim	30 - 2.190	Nenhum	Não	Sim	Sim
Hungria	Sim	15 a 30	30/2	Não	Não/3	Sim/4
Índia	Sim	Nenhum	Nenhum	Não/1	Não	Sim
Islândia	Sim	90	Nenhum	Não	Sim	Sim
Israel	Sim	15	1.095	Não	Não	Não
Itália	Não	-	Não	Sim	Não	Não
Japão	Sim	60	Não	Não	Sim	Sim
Lábia	Sim	20	30-60	Sim	Não	Não
Lituânia	Sim	20	30-60	Não	Não	Não
Luxemburgo	Sim	90	180	Não/1	Sim	Sim
Malásia	Sim	30	30/1	Não	Sim	Sim
Malta	Sim	30-180	na	Não	Não	Não
México	Sim	45	90	Sim	Não/1	Sim
Noruega	Sim	21	Nenhum	Não/1	Sim	Sim
Nova Zelândia	Sim	60	Nenhum	Sim	Não	Não/1
Polônia	Sim	14	60	Sim	Não	Não
Portugal	Sim/1	120	120	Sim	Sim	Sim
Reino Unido	Sim	30	45	Sim	Sim	Sim/1
Rep. Checa	Sim	15	Variado/1	Não	Não	Não
Rep. Tcheca	Não	-	-	Não	Sim	Sim
Romênia	Sim	30	45	Não	Sim/1	Sim/1
Rússia	Sim	10	30	Não	Sim/4	Sim/5
Suécia	Sim	60 - 1.825	Nenhum	Não	Sim	Sim
Suiça	Sim	30	Nenhum	Sim	Não	Não
Turquia	Sim	30	30	Sim	Sim	Sim

Fonte: Adaptado – (OECD, 2015)

¹⁸ ETCO, Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?** Revista ETCO, Agosto, 2020.

Independentemente de alguns avanços ocorridos para redução da demora dos processos tributários, sobretudo na fase judicial, por medidas a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a criação de *ratings* para devedores, ajuizamento seletivo de execuções fiscais e o regime diferenciado de cobrança das execuções fiscais (RDCC), o Brasil ainda precisa melhorar muito seu contencioso como um todo, sobretudo na fase administrativa, ainda a opção principal dos contribuintes para solucionar os litígios com o fisco.

4. O ATUAL MODELO BRASILEIRO DE CONTENCIOSO E O JULGAMENTO DE PROCESSOS DE PEQUENO VALOR

Conforme mencionado, o vertiginoso crescimento dos litígios, sem qualquer medida que salvaguardasse o aprimoramento do contencioso administrativo tributário, tornou-se uma especial preocupação quanto à efetivação dos direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, que se tornaram vulneráveis perante o Estado.

Nesse sentido, são precisas as palavras de James Marins¹⁹, para quem no campo da duração razoável do processo é necessário que se faça um exame a partir de três premissas básicas:

- "a) o princípio da duração razoável do processo é dúplice, pois tanto a abreviação processual indevida como o alongamento excessivo são potencialmente danosos ao indivíduo;
- b) o princípio da duração razoável do processo é garantia do indivíduo (ser biológico cuja realidade é limitada no tempo) e não garantia do Estado (ente cultural permanente), sobretudo quando houver sacrifício do indivíduo;
- c) o contribuinte, enquanto indivíduo, é particularmente vulnerável às implicações do tempo no processo, quer em razão

¹⁹ MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

de sua solução prematura, parcial ou total, quer em razão da morosidade excessiva de seu trâmite”.

Para se atingir essas premissas, deve-se investigar a radiografia do contencioso, referente ao ano de 2020, que revelou um estoque de mais de 240.000 processos aguardando decisão de primeira instância e 101.000 de segunda, cujos 70% destes, eram inferiores a sessenta salários mínimos.²⁰

Este diagnóstico não passou despercebido por parte da Administração Tributária, ao identificar que estava sob o contencioso administrativo um montante de crédito tributário na ordem de 748 bilhões de reais²¹.

A demora em decidir implica perda de receita, pois o tempo, mais uma vez, é inexorável. Direitos fundamentais e políticas públicas, como os direitos à saúde e à educação, a segurança pública, são demandas contínuas, que precisam ser implementadas o mais rápido possível.

Assim, o tamanho do contencioso administrativo revela a ineficiência do sistema de julgamento. Uma tentativa de mitigar esse estado de coisas, dando duração razoável ao processo administrativo tributário, deu-se com a aprovação da medida provisória (MP) nº 899/2019, convertida na Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020, cuja modalidade de transação por adesão de pequeno valor (artigos 23 a 27) e a adoção de outros métodos alternativos de solução de litígio, como a transação envolvendo processo de pequeno valor, podem, a médio e longo prazo, reduzir o tempo do processo, em ambas as fases administrativa e judicial.

Destaca-se, que tal proposta surgiu como tentativa de alcançar um contencioso célere, eficiente e que pudesse deslocar as demandas judiciais para a via administrativa, especialmente para a primeira instância.

²⁰ ETCO, Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?** Revista ETCO, Agosto, 2020.

²¹ Ibidem.

O contencioso administrativo de pequeno valor se dará para controvérsias que não superem 60 (sessenta) salários mínimos (artigo 23, I, da Lei Federal n.º 13.988), “o julgamento será realizado em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas subsidiariamente” (artigo 23, parágrafo único).

No mesmo dispositivo, determina-se que o contraditório e a ampla defesa serão observados e, por mais que se possa dizer que, em alguns casos, o baixo valor não afasta a complexidade de algumas matérias, o comando de que o contencioso de pequeno valor observará entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sugerem proteção aos contribuintes, que terão um julgamento abreviado de matérias realmente mais fáceis e anteriormente discutidas ou julgadas pela Administração Tributária Federal.

Obviamente, discordando, ao contribuinte é possível judicializar a matéria, após a decisão administrativa.

Trata-se de um tratamento de demandas específicas, segundo critérios objetivos, como Nelson Nery Jr.²² sugeriu para se alcançar a duração razoável do processos, tais como “a) a natureza do processo e complexidade da causa; b) o comportamento das partes e de seus procuradores; c) a atividade e o comportamento das autoridades judiciárias e administrativas competentes; d) a fixação legal de prazos para a prática de atos processuais que assegurem efetivamente o direito ao contrário e a ampla defesa”.

²² NERY Jr., Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 9ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p.317.

No entanto, tal previsão, dissociada de investimentos técnicos e de valorização do seu corpo funcional, pode tornar-se inócua e revelar um distanciamento do Estado na prestação de sua tutela jurisdicional.

Portanto, o julgamento de processos de pequeno valor, representado por mais de 70% do total da demanda do contencioso, traz eficiência administrativa, ao manter contribuintes com a possibilidade de ter uma via administrativa sem dispêndio com custas de ações judiciais, ao mesmo tempo que permite a União reduzir tempo e custo de julgamento de boa parte do acervo processual.

A medida se perfectibilizará se, para o acervo restante, de notável complexidade, houver efetivo fortalecimento dos órgãos de instâncias recursais.

5. SÍNTESE CONCLUSIVA

É indubitável que o processo tributário brasileiro demora muito. Demorar, por si só, não é o mal, mas sim o tratamento das controvérsias sob os mesmos critérios, sem verificar a complexidade de cada uma delas.

Analisando-se o contencioso administrativo fiscal de primeira instância, desde a sua origem, passando por suas transformações, até alcançar a etapa do julgamento de processos de pequeno valor, vê-se uma tentativa institucional de fomento da celeridade processual, da racionalidade e da eficiência do julgamento administrativo, ou seja, de concretização da duração razoável do processo.

Entretanto, a pretensão de se reduzir o estoque processual apenas com pontuais alterações legislativas revela um desconhecimento da complexidade que o sistema atual evidencia, bem como desnuda a contradição existente pelo reforço da cultura do litígio e pela absoluta ausência de investimentos no contencioso administrativo.

Nem tudo é resolvido pela positivação do direito é o que se quer dizer.

Resolver bem e adequadamente todas as demandas é uma questão de justiça fiscal, seja individual, para o contribuinte que deveria ter contra si processos demorados, seja coletiva, porque a demora na resolução de controvérsias tributárias impacta na prestação de serviços públicos, na concretização de direitos fundamentais e na implementação de políticas públicas para toda a sociedade.

A litigância aguerrida, não raro, atende a interesses específicos, não se podendo esquecer uma faceta da imoralidade do sistema tributário que se percebe, no âmbito do parlamento brasileiro, *locus* de cooptação influenciado por lobbies e grupos setoriais organizados, que demandam alterações legislativas em benefícios de pequenos grupos e que ultimam em uma legislação confusa, desconexa da realidade e que induz a litigiosidade.

É o que aduz Klaus Tipke, ao retratar a situação do contencioso administrativo tributário:

é sabido que com freqüência os contribuintes descarregam suas críticas contra a legislação fiscal e sobre os funcionários, mas são os funcionários fazendários que sentem envergonhados pelas atitudes do legislador.²³

Responder se o contencioso administrativo de pequeno valor aperfeiçoa o sistema ou é mais uma disfunção no hipercomplexo sistema tributário brasileiro demandará tempo, permita-se o trocadilho.

A mudança cultural, que deve vir de parte-à-parte, faz-se necessária, e será atendida se a alteração normativa da dinâmica processual vier acompanhada de medidas de investimentos que observem aspectos técnicos, administrativos e operacionais no contencioso administrativo tributário.

²³ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. 1. Ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 134.

Para melhorarmos as relações tributárias, assim, é preciso, citando José Saramago, escritor sempre preocupado com as questões temporais, que “não tenhamos pressa, mas não percamos tempo”, mudando conjuntamente as instituições, o direito positivo e a cultura até agora vigentes.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto n. 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso: 22 ago. 2021.

BRASIL. **Constituição Federal**, de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso: 22 ago. 2021.

BRASIL. **Portaria MF n. 343**, de 09 de junho de 2015. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2015/portaria-no-343-de-9-de-junho-de-2015-1>>. Acesso: 22 ago. 2021.

CORRÊA, Marcelo Caetano. **História da Administração Pública Portuguesa: o contencioso administrativo**. Coimbra: Editora Coimbra, 1994.

CRETELLA JÚNIOR, J. **Controle jurisdicional do ato administrativo**. 3ªed. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 1993.

CURI, Bruno Mauricio Macedo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública**. Disponível em: < Limitações ao poder de tributar.pdf - Google Drive>. Acesso: 22 ago.2021. p.24.

DA COSTA, Dilvanir José. **O Contencioso Administrativo no Brasil** (Uma proposta de reforma do Poder Judiciário). Revista da Faculdade de Direito nº 28-29, 1986.

DE CARVALHO, Isabella Oliveira. **A pós-censura na violação do direito à liberdade de expressão a partir do estudo de casos**. Disponível em: < A-PÓS-CENSURA-NA-VIOLAÇÃO-DO-DIREITO-À-LIBERDADE-DE-EXPRESSÃO-A-PARTIR-DO-ESTUDO-DE-CASOS.pdf (uff.br)>. Acesso: 22 ago.2021. p.62.

ETCO, Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?** Revista ETCO, Agosto, 2020.

FEITOSA, Heloisa de Carvalho. **Democracia e representação política no Brasil: uma análise da suposta crise de representatividade contemporânea.** Disponível em: <(Microsoft Word - DISSERTA+\347+\342O VERS+\342O PRELIMINAR_FEITOSA_Heloisa.docx) (uff.br)>. Acesso em : 22 ago.2021. p.59.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Coleção Memória Tributária.** Escola Superior de Administração Fazendária, 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/acervo/documentos/default.asp>>. Acesso: 22 ago. de 2021.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Novo CPC ainda deixou pendente garantia sobre duração razoável do processo.** CONJUR de 13 abril 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-abr-13/direito-civil-atual-cpc-deixou-pendente-garantia-duracao-razoavel-processo>>. Acesso: 23 de ago. de 2021.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte.** São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James. Vulnerabilidade do contribuinte no novo processo civil e de execução. Carta Forense de 02 de outubro de 2009. Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/vulnerabilidade-do-contribuinte-no-novo-processo-civil-e-de-execucao/4764>>. Acesso em: 23 de ago. de 2021.

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

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno.** 9.ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005.

NERY Jr., Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal.** 9ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

OECD, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Territorial Reviews: Brazil 2013.** Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/urban-rural-and-regional-development/oecd-territorial-reviews-brazil_9789264123229-en>. Acesso: 23 de ago. de 2021.

OCDE. **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration2015_tax_admin-2015-en. Acesso em: 23 de ago. de 2021.

PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018.

PAULA, Débora Giotti de. **Desafios Culturais na Implantação dos Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Âmbito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

REICHELT, Luís Alberto; TEIXEIRA, Guilherme Puchalski; FORSTER, João Paulo Kulczynski. **Direito ao processo justo e direitos fundamentais processuais**; In: REICHELT, Luís Alberto; DALL'ALBA, Felipe Camilo. (coords.). **Primeiras linhas de Direito processual Civil**. Volume 1 – Teoria Geral do Processo Civil. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2016.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. 1. Ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.