

**PROPOSIÇÕES PARA O APERFEIÇOAMENTO DO PROCESSO
TRIBUTÁRIO FEDERAL SOB A ÓTICA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO
DIREITO**

**PROPOSITIONS FOR THE IMPROVEMENT OF THE FEDERAL TAX
PROCESS FROM THE PERSPECTIVE OF THE ECONOMIC ANALYSIS OF
LAW**

Adriana Gomes Rêgo*

RESUMO: Este trabalho objetiva analisar o Processo Administrativo Fiscal Federal - PAF, pelo enfoque da Análise Econômica do Direito – AED, para verificar como determinados arranjos e mecanismos institucionais podem mitigar o maior problema enfrentado pelo contencioso tributário federal: excessivo volume e temporalidade de processos, à semelhança do que ocorre no Poder Judiciário. Aborda a metodologia da AED e apresenta o PAF e a opção pela via judicial sob uma perspectiva de análise de escolhas, para aplicar o ferramental da AED ao processo administrativo fiscal, de modo a evidenciar que o Estado faz uma escolha entre proteção e administração, pois, também no PAF, há custos de erros e de gestão. São analisados os reflexos de regras de revisão administrativa, dupla instância recursal, integração de instâncias, contencioso administrativo alternativo ao judicial e, ainda, os reflexos econômicos da alteração da regra do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Palavras-chave: Contencioso, Processo Administrativo Fiscal, Análise Econômica, CARF.

ABSTRACT: This work aims to analyze the Federal Tax Administrative Proceeding - PAF, from the perspective of the Economic Analysis of Law - AED, to verify how certain institutional arrangements and mechanisms can mitigate the biggest problem faced by federal tax litigation: excessive volume and temporality of processes, similarly of what happens in the Judiciary. It addresses the AED methodology and presents the PAF and the option for the judicial process from a perspective of analysis of choices, to apply the AED tool to the tax administrative process, in order to show that the State makes a choice between protection and administration, because, also in the PAF, there are errors and management costs. The effects of administrative review rules, double-instance appeal, integration of instances, administrative litigation alternative to the judicial one are analyzed, as well as the economic consequences of the change in the casting vote rule in the Administrative Council of Tax Appeals - CARF.

Keywords: Litigation, Administrative Tax Process, Economic Analysis, CARF.

* Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheira e Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Engenheira Civil pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Direito Processual Tributário pela Universidade de Brasília (Unb) e no Curso de Altos Estudos em Defesa pela Escola Superior de Guerra (ESG). Mestranda em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília (UniCeub).

INTRODUÇÃO

O presente artigo se propõe a buscar aperfeiçoamentos para o processo tributário federal, com enfoque no processo administrativo fiscal - PAF, a partir do que a Análise Econômica do Direito - AED pode contribuir, com vistas a se pensar em arranjos institucionais que confirmem eficiência, admitida esta como maximização de bem-estar social.

O processo tributário federal, objeto da presente análise, tem origem quando um sujeito passivo, contribuinte ou responsável tributário, se insurge em face de uma cobrança de tributo que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB considera devida e ele não; também pode ocorrer quando um contribuinte pede que a RFB lhe reconheça um direito creditório, e tal reconhecimento não ocorre. Em quaisquer dos casos, há uma pretensão resistida que enseja o início de um processo tributário.

O sujeito passivo pode dar início a esse processo no âmbito administrativo, pode optar por submeter a sua pretensão diretamente à apreciação judicial ou, ainda, pode optar pelo processo administrativo e, caso não logre êxito nesta esfera, ajuizar ação para iniciar a discussão no judiciário.

O processo administrativo é estruturado em duas instâncias ordinárias e uma especial. O processo judicial também apresenta três instâncias, podendo chegar ao Supremo Tribunal Federal – STF.

Dados divulgados pela RFB a respeito do tempo médio geral do processo naquele Órgão consignam mais de 950 dias nessa primeira instância¹. Por sua vez, os dados abertos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF² informam que o Órgão apresenta uma temporalidade, na segunda instância, em torno de 1.200 dias e, na instância especial, mais de 500 dias.

Essa média de dias, que em todas as instâncias ultrapassa o prazo máximo fixado pela legislação ordinária de 360 dias da entrada no órgão³, tem sido uma constante, pois levantamento efetuado a partir de sistemas da RFB, relativamente aos anos de 2013 a 2017,

¹ https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/julgamento-administrativo/dados-estatisticos/arquivos-e-imagens/cocaj_dashboard.pdf

² <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos>

³ Conforme art. 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007

concluiu que o tempo médio do processo administrativo fiscal era de 9,06 anos⁴ e o tempo médio do processo judicial federal, sem adentrar na matéria tributária, é de 5 anos e 8 meses, sendo as varas de execução fiscal as que apresentam maiores quantitativos de processos, com tempo médio de duração de 8 anos e 7 meses⁵.

As consequências do elevado tempo para julgamento dos recursos administrativos 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 dessa auditoria (conforme item 53 do acórdão) 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 e dificultar a recuperação de créditos tributários, por ocasião das execuções fiscais.⁶

No que diz respeito ao montante do crédito tributário julgado a favor da Fazenda Nacional que ingressa aos cofres públicos, Ricardo Fagundes da Silveira analisou a totalidade de acórdãos favoráveis à Fazenda Nacional e concluiu que, em 2017, apenas 3,74% do crédito tributário julgado favorável ao Fisco foi arrecadado⁷, o que implica dizer, ainda, que a maior parte dos contribuintes, ao término do contencioso administrativo, busca o litígio no âmbito judicial, o que ocorre, normalmente, sem aproveitamento de toda a discussão ocorrida no âmbito do processo administrativo.

A partir desse cenário de elevada temporalidade de processos nas instâncias administrativas e judiciais, sem qualquer integração entre esses ritos, o presente artigo se propõe a utilizar a abordagem AED, no intuito de fazer uma avaliação de alguns mecanismos e regras de incentivo para verificar como é possível mitigar esses problemas no PAF, quiçá no processo tributário federal como um todo.

⁴ SILVEIRA, Ricardo Fagundes da. **Muito além da Zelotes! A disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017.** 2019, pp. 149-236.

⁵ <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-051121.pdf>

⁶ Conforme consta também do Relatório de Auditoria nº 201504306, de 16 de maio de 2016, disponível em: (<https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>). Acesso em 11 nov. 2021

⁷ SILVEIRA, *op. cit.* p. 233.

Nesse sentido, faz-se, inicialmente, uma breve apresentação do ferramental da AED, suas origens e propósitos, para depois detalhar o comportamento dos sujeitos passivos relacionados ao processo administrativo e judicial tributário.

Uma vez detalhada a ferramenta e descrito o funcionamento do objeto sobre o qual se pretende aplicá-la, passa-se então à aplicação propriamente dita, buscando avaliar como algumas estruturas e arranjos institucionais poderiam influenciar no sentido de mitigar os problemas de excessivo volume e conseqüente excessiva temporalidade do processo tributário como um todo.

2. A METODOLOGIA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

A relação entre direito e economia remonta ao século XVIII, a partir das teorias de Adam Smith e David Hume. No entanto, a teoria econômica do direito, na *common law*, teve, como ideia precursora, um artigo sobre custo social, de Ronald Coase, publicado em 1961, quase concomitantemente, com outro artigo de Guido Calabresi, sobre responsabilidade civil, e teve os contornos da Análise Econômica do Direito modelados por Richard Posner, com a publicação do livro *Economic Analysis of Law*, em 1973, que a define como uma teoria para explicar e prever o comportamento de grupos que participam do sistema jurídico, servindo ainda para avaliar as conseqüências do direito e aperfeiçoá-lo⁸.

Ivo Gico Jr, por sua vez, apresenta a Análise Econômica do Direito - AED como o campo do conhecimento humano que aplica o instrumental da microeconomia e da economia do bem-estar social para explicar e prever implicações fáticas das normas, mediante uma análise sobre o comportamento humano, investigando como os agentes se comportam diante de incentivos⁹.

Fux e Bodart acrescentam que uma das características da AED é examinar as normas exclusivamente no tocante às suas conseqüências¹⁰.

A AED tem como metodologia o individualismo, porque estuda os comportamentos individuais dos agentes para poder, a partir daí, compreender os comportamentos da

⁸ POSNER, Richard. A., **Fronteiras da Teoria do Direito**. pp. 4-8.

⁹ GICO JR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. pp 8-10.

¹⁰ FUX, Luiz. BODARDT, Bruno. **Processo Civil e Análise Econômica**.p.2

coletividade estudada, levando em consideração a dinâmica da interação entre os agentes, sem, contudo, adotar valores, dada a sua característica de ser um instrumento analítico¹¹.

O pensamento desenvolvido por Coase serviu de ponto de partida para essa ferramenta, no sentido de buscar a eficiência na forma de decidir a alocação inicial de recursos e serviu também para demonstrar a importância das negociações, como forma de alocação eficiente desses recursos, com foco na redução dos custos de transação¹².

Mas foi Richard Posner quem primeiro identificou, no âmbito da Análise Econômica do Direito, que o processo tinha a função de minimizar o custo social decorrente de erros e de gestão¹³.

Na presente análise, o foco, como dito, não será o processo civil, mas sim o processo administrativo fiscal. Não serão analisados aspectos relacionados à negociação (que, no campo do direito tributário, poderia ocorrer por meio da transação ou da mediação), mas serão considerados os conceitos da AED de eficiência, de maximização de bem-estar social, de minimização de custos, desdobrando-se ainda esses custos em custos de erros e custos de gestão, levando-se em consideração, ainda, que os pressupostos da AED (preferências, escassez e racionalidade)¹⁴ também se encontram presentes no PAF, como se procurará evidenciar.

3. O COMPORTAMENTO DAS PARTES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Em regra, o processo tributário federal nasce a partir de duas situações distintas: i) quando a fiscalização da RFB identifica situações que considera infrações tributárias que resultaram em recolhimento a menor de tributos e, por essa razão, formaliza um auto de infração ou notificação de lançamento para exigir, então, esses tributos e acréscimos legais decorrentes¹⁵, e o autuado se insurge contra essa exigência¹⁶; ou, ii) quando o contribuinte pleiteia ou autocompensa um crédito de natureza tributária que declara possuir perante a

¹¹ GICO JR, *op. cit.*, pp. 21-22

¹² WOLKART, Erik Navarro. **Análise Econômica do Processo Civil: como a economia, o direito e a psicologia podem vencer a “tragédia da justiça”**. p. 107

¹³ GICO JR, *op. cit.*, p.39

¹⁴ GICO JR, *op. cit.*, p. 15

¹⁵ Nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹⁶ Ou seja, não existe o processo tributário se o sujeito passivo concorda em pagar ou parcelar. Para esses casos, há outras regras de incentivo que não fazem parte da presente análise.

Administração Tributária, mas a RFB entende que tal pleito é improcedente no todo ou em parte¹⁷.

É possível, ainda, que o sujeito passivo¹⁸, por discordar da legislação tributária ou de interpretação legislativa já manifestada pela RFB ou mesmo discordar de jurisprudência consolidada no âmbito da Administração Tributária, busque um provimento judicial para evitar ser constrangido a pagar algo que entende ser indevido. Ou seja, há casos em que o sujeito passivo se antecipa às situações acima descritas e busca, diretamente, o Poder Judiciário para obter uma tutela preventiva que evitaria um processo administrativo.

Entretanto, como o enfoque deste artigo recai sobre o processo administrativo tributário, a presente análise será restrita às duas situações iniciais, ou seja, sobre os processos que surgem a partir de uma iniciativa inicial de autuação da Administração Tributária ou de uma negativa desta, após o contribuinte peticionar o reconhecimento do direito creditório.

Tais processos são detalhados no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011¹⁹, como processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União e processos de reconhecimento de direito creditório. Nesse decreto também são descritos outros tipos de processos administrativos fiscais que nascem no âmbito da RFB, como os processos de suspensão da imunidade e da isenção de tributos, os relativos a pedidos de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais, os de aplicação da pena de perdimento, dentre outros.

Caso o sujeito passivo apresente uma impugnação administrativa contra a exigência de ofício ou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que lhe denegou direito creditório, tem-se, então, a opção pelo processo administrativo fiscal, o que não exclui a possibilidade, findo este e não satisfeito com o seu resultado, de o sujeito passivo buscar o

¹⁷ Nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

¹⁸ Em razão do disposto no art. 166, nos pleitos relativos a direitos creditórios, a regra é que tanto os pedidos de restituição, como de ressarcimento ou compensação sejam formalizados pelos contribuintes, definidos nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN). Entretanto, considerando que há exigências tributárias formalizadas em face de responsáveis tributários, em razão das situações descritas nos arts. 129 a 137 do CTN, para fins do presente artigo, adotar-se-á a expressão “sujeito passivo” que, de acordo com o art. 121 do CTN, é mais abrangente. Em qualquer dos casos, significa as pessoas físicas ou jurídicas contra as quais está sendo feita uma exigência tributária ou denegado um direito creditório, não se confundindo com sujeitos da relação processual.

¹⁹ O Decreto nº 7.574, de 2011, é o regulamento do processo administrativo fiscal federal, enquanto o Decreto nº 70.235, de 1972, é formal e materialmente lei ordinária, sendo, portanto, a legislação federal sobre o assunto.

provimento judicial. Assim como também existe a possibilidade de o sujeito passivo buscar direta e exclusivamente a opção pela via judicial.

É possível, ainda, buscar a via administrativa e judicial concomitantemente. Contudo, no âmbito da Administração Tributária, é pacífico o entendimento de que a busca pela instância judicial importa renúncia à via administrativa²⁰.

Ou seja, em que pese os provimentos judiciais serem de observância obrigatória no âmbito administrativo, não há uma ordem para essas escolhas pelo sujeito passivo²¹. Há, aliás, várias escolhas que o sujeito passivo pode adotar, inclusive não realizar nenhum procedimento depois de autuado ou ter seu pleito administrativo indeferido pela RFB.

Para a presente análise, interessa a opção pelo Contencioso Administrativo e, depois desse, a busca pelo provimento judicial.

3.1 A opção pelo Processo Administrativo Fiscal

Uma vez apresentada a impugnação administrativa ou a manifestação de inconformidade, tem-se o início do processo administrativo fiscal propriamente dito, ocasião em que o sujeito passivo informa para a Administração Tributária a sua discordância de entendimento e pede uma revisão do ato até então praticado.

A pretensão resistida que enseja a lide, no caso do processo administrativo fiscal, resta configurada, portanto, quando o sujeito passivo se insurge com o ato administrativo do lançamento de ofício ou com o despacho decisório que lhe denega a existência de um direito creditório.

A Administração Tributária, então, se pronuncia sobre esse pedido do sujeito passivo, em primeira instância, por meio de uma decisão colegiada de uma turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), órgão interno à RFB, formada por Auditores-Fiscais da RFB²².

²⁰ Vide súmula CARF nº 1, vinculante conforme Portaria MF nº 277, de 7 de junho de 2018, publicada no DOU de 8 de junho de 2018, disponível em < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>>. Acesso em 27 set. 2021.

²¹ MICHELS, Gilson Wessler. **Processo administrativo fiscal. Litigância tributária no contencioso administrativo**. p. 65.

²² Conforme art. 25, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Se a decisão de primeira instância reconhecer a procedência do pedido do sujeito passivo, no todo ou em parte, e desse entendimento resultar uma exoneração de crédito tributário em montante superior a R\$ 2,5 milhões, o legislador estabeleceu a obrigatoriedade de essa decisão ser necessariamente revista pela segunda instância administrativa, que atuará mediante recurso de ofício²³.

Além da hipótese do recurso do recurso de ofício, o processo administrativo fiscal poderá seguir para a segunda instância julgadora, por meio de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, que será julgado, então, pelo CARF²⁴.

O CARF é um órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Economia, portanto, fora da estrutura da Receita Federal. É responsável por julgar, além dos recursos voluntários e de ofício, também recursos especiais de divergência entre turmas de julgamento do próprio órgão²⁵. Tais recursos podem ser apresentados tanto pelos sujeitos passivos quanto pela Fazenda Nacional, tendo em vista que buscam a uniformização de entendimentos entre turmas do próprio Conselho²⁶.

Assim, no âmbito do processo administrativo tributário federal, a Fazenda Nacional, representando a União (Administração Tributária), passa a apresentar recursos apenas a partir da decisão de 2ª instância²⁷.

Além disso, por ser um órgão não pertencente à estrutura da RFB, o CARF, apesar de ser integrante da Administração Tributária, não está vinculado às normas interpretativas exaradas pela RFB, que vinculam as DRJ. O alinhamento normativo entre os órgãos somente

²³ A previsão do recurso do ofício consta do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972; o valor atualmente está fixado pelo art. 2º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, publicada no DOU de 10 de fevereiro de 2017, seção 1, pág. 12,

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=80371>.

²⁴ Recentemente, a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, alterou esse rito para os processos de pequeno valor (que discutem exigências até 60 salários mínimos), estabelecendo um limite de alçada para o CARF. Assim, processos relativos a valores inferiores a esse patamar são julgados em duas instâncias administrativas, sendo ambas no âmbito das DRJ.

²⁵ Nos termos do art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

²⁶ É de se observar que o art. 37, §2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, trata do recurso a ser apresentado pelo “interessado”.

²⁷ Nos termos do RICARF.

ocorre por meio de Súmulas do CARF, quando, por ato do Ministro, essas passam a ter efeito vinculante sobre toda a Administração Tributária²⁸.

Por conseguinte, as decisões proferidas em sede de contencioso administrativo somente vinculam os sujeitos passivos que participam do processo; aliás, nem o CARF se vincula às normas da RFB, nem o Fisco é vinculado a todas as decisões do CARF, portanto essas decisões não salvagam sujeitos passivos em situações equivalentes²⁹.

Tem-se, então, um modelo de contencioso administrativo federal que abrange até três instâncias julgadoras (uma, no âmbito da RFB e duas, no âmbito do CARF), sem que haja unicidade de marcos normativos entre elas e tampouco fazem coisa julgada ou traz limitação ao posterior acesso ao Poder Judiciário.

É vedado, ainda, ao julgador administrativo, afastar ou não observar lei, tratado, acordo internacional, ou mesmo decreto, ao argumento de ser inconstitucional³⁰. A vinculação com os precedentes judiciais somente existe com o trânsito em julgado de uma decisão proferida sob o rito da repercussão geral ou dos repetitivos, pelos Tribunais Superiores³¹.

Importa destacar, ainda, que todo o contencioso administrativo é gratuito, isto é, não há custas processuais³², não há exigência de garantia de instância³³ e a exigibilidade do crédito tributário está suspensa desde a impugnação até o trânsito em julgado administrativo³⁴, diferentemente, por exemplo, do modelo português, em que os recursos administrativos não

²⁸ Conforme o disposto no art. 75 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – Regimento Interno do CARF (RICARF).

²⁹ CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O processo administrativo fiscal federal. Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira.** Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/5179/1/o-processo-administrativo-fiscal-federal.pdf>>. Acesso em 27 set. 2021.

³⁰ Nos termos do art. 26 –A do Decreto nº 70.235, de 1972.

³¹ O art. 62 do Anexo II do RICARF detalha essas hipóteses.

³² Conforme artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” da CF/88

³³ 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.

³⁴ Nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN.

suspendem a exigibilidade do crédito tributário³⁵ e o modelo espanhol, cuja suspensão somente ocorre se oferecidas garantias³⁶.

É bem verdade que, ao longo do transcurso do contencioso administrativo, o crédito tributário objeto do lançamento de ofício é atualizado monetariamente pela variação da taxa de juros Selic³⁷. Registre-se que o sujeito passivo pode depositar em juízo o valor que discute administrativa ou judicialmente (artigo 151, inciso II, do CTN)³⁸.

3.2 A opção pelo Processo Judicial Tributário

Como dito, o sujeito passivo pode ajuizar uma ação preventiva mesmo antes de a Administração Tributária praticar qualquer ato administrativo no intuito de cobrar-lhe tributos. Pode ajuizar após o início de um procedimento fiscal, ou mesmo após formalizado ato administrativo contra o qual não concorde.

No entanto, como o enfoque no presente artigo diz respeito ao Processo Administrativo Fiscal Federal, a opção pela via judicial ora analisada diz respeito àqueles casos em que o sujeito passivo, após ter discutido o lançamento ou seu direito creditório na via administrativa e, não tendo logrado êxito, busca a via judicial.

Essas alternativas não são as mesmas para a outra parte da relação tributária, porque o sujeito ativo da relação tributária de direito material, a União, figura como ré nas ações ajuizadas pelos sujeitos passivos, ou como autora, quando se tratar de uma ação de cobrança / execução de uma exigência tributária.

Nos casos ora analisados, ou seja, a opção pela via judicial após o encerramento do contencioso administrativo somente ocorre para os sujeitos passivos da relação de direito material (contribuintes ou responsáveis tributários). É que, uma vez ocorrido o trânsito em

³⁵ Conforme publicação do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Os desafios do contencioso tributário no Brasil**. [S.l.], 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/>. Acesso em 28 nov. 2021

³⁶ De acordo com uma análise comparada publicada pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT): *Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica*, pp.31-50, 2020.

³⁷ Nos termos do artigo 161 do CTN, combinado com artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

³⁸ Conforme art. 151, II, do CTN.

julgado administrativo³⁹, tem-se entendido que a Fazenda Nacional não pode recorrer ao Judiciário, interpretando-se que o art. 156, inciso IX do CTN, ao dispor que a decisão administrativa irreformável extingue o crédito tributário, está se referindo àquela decisão em desfavor da União.

Ademais desse dispositivo, há o aspecto da confusão de sujeitos processuais, porque a decisão administrativa é um ato da Administração Tributária Federal, de forma que o recurso da Fazenda Nacional teria a União nos polos ativo e passivo da relação jurídica processual. Nessa linha, conclui Sérgio André Rocha pela observância ao princípio do *nemi potest venire contra pactum proprium*⁴⁰.

No entanto, para os sujeitos passivos vale a aplicação do princípio do livre acesso ao Judiciário, ainda que tal exercício já tenha ocorrido no contencioso administrativo. Com efeito, o fato de se oferecer uma instância administrativa não pode importar óbice ao acesso ao Judiciário⁴¹.

No entanto, o texto constitucional não veda a possibilidade de o ordenamento jurídico estabelecer condições ou limites de acesso ao judiciário. Assim, nada impede que se adote, por exemplo, um rito processual em que a opção pela via administrativa importe renúncia à discussão pela via judicial, uma vez que o texto constitucional, em momento algum, assegurou que o direito de acesso às duas instâncias (administrativa e judicial) para discutir uma mesma questão⁴².

É importante, então, dentro da proposta de análise econômica, avaliar alguns comportamentos em torno do processo administrativo fiscal.

³⁹ De acordo com o art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, são definitivas as decisões: I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; iii - de instância especial.

⁴⁰ ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. p. 276.

⁴¹ O direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, é direito constitucional: art. 5º, XXXIV, "a", da Constituição Federal de 1988.

⁴² MELO FILHO, João Aurino. **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** pp.438/439.

4. APLICAÇÃO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO PAF

Uma vez verificados os contornos do processo administrativo e suas consequências no âmbito do processo judicial, quando os sujeitos passivos não logram êxito, busca-se analisar alguns comportamentos e regras de incentivos/desincentivos à litigância, por meio do método econômico investigativo.

A análise econômica do direito pressupõe a busca de um modelo de eficiência que, na versão inicial defendida por Posner, se traduzia em maximização da riqueza. Entretanto, atualmente nem ele defende essa posição⁴³. Em 1990, provocado por críticas vindas, sobretudo, de Dworkin, Posner passou a considerar a maximização da riqueza como um dos valores a ser considerado⁴⁴.

O alicerce atual da AED tem a contribuição de Steven Shavell e Luis Kaplow, que buscaram demonstrar a aplicação da economia do bem-estar social (*welfare economics*) como parâmetro para a análise econômica normativa⁴⁵. E, nesse sentido, eficiência, como já dito, seria a maximização do bem-estar social.

O bem-estar da sociedade, por sua vez, pode ser compreendido como aquilo que revelam as preferências sociais, as quais, em uma democracia, são externalizadas pelas leis aprovadas pelos representantes do povo no Parlamento. Se eficiência pode ser considerada como uma busca de maximização do bem-estar social, logo, eficiência⁴⁶ está ligada às preferências sociais, de modo que a eficiência está intrinsecamente ligada à legalidade⁴⁷.

O mesmo raciocínio construído para aferição do que é bem-estar social, ou preferências sociais, pode ser aplicado ao que é justo, porque o conceito de justiça também é subjetivo. Assim, em um Estado Democrático de Direito, justiça seria aquilo que se aproxima do legal que, por sua vez, significa eficiência.⁴⁸

Traçando-se um paralelo para o processo administrativo fiscal, se o litígio é instaurado em decorrência de um lançamento de ofício, o qual, ao teor do art. 142 do CTN, é um ato

⁴³ Conforme observa Ivo Givo Jr, op. cit., p. 93.

⁴⁴ WOLKART, E.N. op. cit., p. 147.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 150.

⁴⁶ Para o presente estudo está sendo analisada tão somente a eficiência alocativa, tal definida como Ivo Gico como aquela que aloca o bem da vida em disputa àquele a quem o direito lhe assiste. GICO Jr, op. cit, p. 57.

⁴⁷ GICO Jr., op.cit, pp. 69/73.

⁴⁸ *Ibidem*, pp. 90/93

vinculado à lei, quanto mais clara for a interpretação da norma tributária, mais chances deste lançamento estar adequado à lei⁴⁹ e ao que é justo. Portanto, menos litígios se terá e, por conseguinte, menos custos sociais.

A mesma lógica há de ser aplicada ao julgador administrativo, seja aquele que analisa um pedido de reconhecimento de direito creditório, seja para apreciar uma impugnação a um lançamento de ofício.

Em outras palavras, havendo conformação do lançamento tributário ou da decisão administrativa com a lei, ter-se-á eficiência (alocativa).

Por conseguinte, medidas de conformidade administrativa, por meio das quais a Administração Tributária age para priorizar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, caminham para uma eficiência administrativa, tendo em vista que reduziriam custos sociais.

Nessa toada também se verificam os investimentos em segurança jurídica, como súmulas, soluções de consulta da Administração Tributária⁵⁰, dentre outras.

Mas, além dessas, pode-se destacar outras, como ora se detalha.

4.1 A Administração revendo seus próprios atos

A Administração pode e deve rever seus atos, quer seja a pedido do administrado, quer seja de ofício⁵¹. Ao rever seus atos, a Administração estará, na verdade, atuando para prevenção e resolução de conflitos, evitando, inclusive, a judicialização, uma vez que a Administração tem um papel de atuar como filtro de demandas judiciais.

Ivo Gico Jr pontua que o processo judicial é o resultado de uma decisão política de arranjos institucionais em que se procura conciliar dois interesses (que podem ser antagônicos): organizar a prestação dos serviços adjudicatórios e proteger os interesses das partes de erros de juízes. Dessa forma, haveria sempre um *trade-off* entre a proteção e a administração⁵². Essa

⁴⁹ E, neste caso, é de se entender que a lei que determina o surgimento da obrigação tributária está expressando as preferências sociais, no sentido de arrecadar tributos para custear as políticas públicas do Estado.

⁵⁰ As soluções de consultam são regulamentadas pelo art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, e vinculam não só o consultante, como a Administração Tributária a adotar o tratamento exarado na consulta.

⁵¹ Nessa esteira, o STF já se pronunciou por meio das Súmulas 346 e 473.

⁵² GICO Jr, op.cit, p. 36

escolha traduz-se no custo social do processo, tal como definido por Posner (como já dito, custo de gestão e de erros).

De igual modo, há uma escolha no processo administrativo, uma vez que este tipo de processo também envolve custos de administração (Ca, que são os custos com a estrutura administrativa) e os custos dos erros dos julgadores administrativos (Ce), de forma que o custo do processo administrativo (Cp) é a soma desses dois custos ($Cp = Ca + Ce$).

O modelo a ser buscado deve ser o de minimização do custo social, mas a busca acaba sendo de um equilíbrio entre essas parcelas, porque quanto maior forem os custos de administração, tanto menores serão os custos de erros e vice-versa.

Richard Posner pondera que a análise de custo-benefício não é a única regra decisória a ser usada pelo Estado, mas reconhece que, para uma grande parte das tomadas de decisões que levam em consideração interesses públicos, tal análise é inevitável⁵³. E, para o processo administrativo fiscal, essa avaliação também precisa ser sopesada, porque são custos da sociedade, e os recursos são limitados também.

Logo, se houver erro administrativo, quanto mais rápido (em termos de andamento processual) ele for revisto, menos custos sociais terão sido incorridos. Daí a importância do processo administrativo fiscal que, a despeito de onerar uma estrutura administrativa, é gratuito para o sujeito passivo (sob o ponto de vista de não importar custas processuais) e não gera ônus de sucumbência ao Estado.

Neste contexto, caso não tenha havido nenhuma revisão de ofício do lançamento, a primeira instância administrativa, realizada no âmbito da RFB (no caso, nas DRJ), pode desempenhar esse papel, assegurando-se o direito de petição sem pagamento de custas, conforme assegura a Constituição Federal.

Resta perquirir, então, sobre a necessidade de uma dupla instância no âmbito administrativo.

4.2 A dupla instância administrativa

⁵³ POSNER, Richard A., op. cit, p. 137.

O duplo grau de jurisdição não é contemplado expressamente na Constituição Federal de 1988, motivo pelo qual o princípio não é considerado princípio constitucional pelo STF, nem mesmo no âmbito do direito processual penal⁵⁴. Aliás, por meio do AgRg em sede do AGI nº 209.954-1/SP, julgado em setembro de 1998, 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 expressamente 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”⁵⁵.

Sob o enfoque da AED, o duplo grau (e, por conseguinte, o sistema recursal) é uma forma de reduzir os erros dos julgadores (Ce), aumentando-se, todavia, os custos de administração (Ca).

Luiz Fux e Bruno Bodart observam que, sendo a decisão de recorrer uma escolha racional, o vencido levará em consideração suas chances de êxito (daí a importância da jurisprudência) e os custos de recorrer⁵⁶.

Ivo Gico equaciona essas variáveis, considerando “B”, o benefício esperado, “C”, o custo esperado de sucumbência, e ainda “p”, a probabilidade subjetiva do vencido de obter êxito, de forma que recorrerá se $p.B - C > 0$.⁵⁷

Entretanto, no âmbito do processo administrativo fiscal, “C” representa apenas os honorários advocatícios que, embora correspondam à despesa individual mais expressiva para os litigantes⁵⁸, não se somam às custas judiciais.

Mas a equação bem retrata que quanto maior o bem em disputa, o que no processo administrativo fiscal corresponde ao valor do crédito tributário, maiores são as probabilidades de o vencido recorrer.

⁵⁴ Como se pode depreender do Agravo Regimental em sede de Agravo de Instrumento nº 601.832/SP.

⁵⁵ Nos termos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) 794.149/CE.

⁵⁶ FUX, Luiz. BODARD, Bruno. *op. cit.*, pp. 154/156.

⁵⁷ GICO Jr, *op. cit.* p. 162.

⁵⁸ CAPPELLETTI, Mauro. GARTH Bryant. **Acesso à Justiça**. p. 18

Outra diferença no contencioso administrativo, como já dito, é que a outra parte, no caso a Fazenda Nacional, não recorre da decisão de primeira instância e o recurso de ofício só ocorre quando a exoneração do crédito tributário é superior a R\$ 2,5 milhões⁵⁹.

Logo, se o interesse por recorrer à segunda instância administrativa é tanto maior quanto maior for o crédito tributário, uma política pública que estabelecesse um limite de alçada para recorrer à segunda instância contribuiria no sentido de reduzir o volume de processos dirigidos ao CARF, sem causar maiores danos aos interesses de defesa dos sujeitos passivos que, em qualquer caso, ainda dispõem da via judicial. Nesse sentido, do ponto de vista econômico, a segunda instância poderia ficar para processos de maior valor em disputa que, por sua vez, seriam julgados de forma mais célere.

Com efeito, estudo realizado em 2020, que tomou por base o estoque de processos do CARF, suas entradas e saídas médias, considerando, ainda, uma faixa de valor dos processos, concluiu que, se o limite de alçada para recurso ao CARF fosse de 1000 salários mínimos⁶⁰, o órgão poderia zerar aquele estoque em três anos, ao passo que, mantido o fluxo daquele período, sem o limite, o prazo seria de 10,76 anos⁶¹.

Cumprindo ainda destacar que o legislador ordinário estabeleceu um prazo de 360 dias⁶² para julgamento em cada instância administrativa, isto é, as preferências sociais traduzidas na lei esperam que tanto as DRJ, quanto o CARF, julguem o processo administrativo fiscal nesse prazo.

Outro aspecto a considerar diz respeito à dupla função do duplo grau de jurisdição, pontuada por Ivo Gico no sentido de que, além de corrigir erros, o duplo grau tem um papel de uniformização de regras jurídicas, que acaba por implicar um *trade-off* entre uniformização de regras (e previsão processual) vs celeridade (e mais prestação jurisdicional)⁶³.

⁵⁹ Conforme art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

⁶⁰ Atualmente, existe um limite de 60 salários mínimos, estabelecido pelo art. 23 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, mas ainda assim, há duplo grau de jurisdição no âmbito das DRJ.

⁶¹ REGO, Adriana Gomes. **Em que medida um tribunal administrativo pode contribuir para a defesa dos interesses da sociedade brasileira**. Disponível em: <
<https://repositorio.esg.br/bitstream/123456789/1124/1/ADRIANA%20GOMES%20R%20C3%8AGO%20-%20TCC%20CAED%202020.pdf>

⁶² Conforme art. 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

⁶³ GICO JR, op. cit. pp. 166/167

Contudo, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, além da segunda instância administrativa, existe a instância uniformizadora, que funciona no âmbito das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF⁶⁴. Assim, a supressão de uma instância administrativa não necessariamente poderia implicar em opção pela perda da uniformização jurisprudencial.

4.3 Aproveitamento do processo administrativo fiscal no âmbito do processo judicial

Como já dito, o sujeito passivo pode optar por recorrer administrativamente e, não logrando êxito, buscar rediscutir toda a matéria no âmbito judicial⁶⁵. Ocorre que, nestes casos, a discussão administrativa praticamente não é aproveitada, o que implica um desperdício de custos e de tempo, como observado por James Marins⁶⁶.

Nesse caso, sob o ponto de vista da AED, os custos sociais do processo são ainda maiores, porque os custos da administração devem ser somados, ou seja, os custos do contencioso administrativo são somados aos custos do contencioso judicial ($C_p = C_a + C_j + C_e$).

A tendência é que os custos dos erros dos julgadores sejam menores, todavia, ainda assim, existem soluções jurídicas que envolvem certamente menos custos administrativos, como a proposta pela Emenda Constitucional nº 112, de 2015⁶⁷, que visava alterar o art. 108 da Constituição Federal, no sentido de atribuir competência aos Tribunais Regionais Federais para apreciar recurso contra decisão definitiva do CARF.

Além de alocar os custos administrativos das duas instâncias do processo administrativo fiscal para instruir o processo judicial, uma proposta de integração de instâncias poderia

⁶⁴ De acordo com o art. 37, §2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, cabe recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

⁶⁵ Levando-se em consideração que não se conhece a taxa de reversibilidade das decisões do CARF pelo Poder Judiciário, pois, acaso essa taxa fosse conhecida, a tomada de decisão para recorrer ao judiciário levaria em consideração a probabilidade de reversão dessa decisão.

⁶⁶ “Por falta de regime jurídico adequado, porém, quase não há aproveitamento do Processo Administrativo no plano judicial, sobrepondo-se à 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”. (MARINS, 2012, p. 43, *apud* VALADÃO, 2013, p. 130).

⁶⁷ Arquivada em 27 de dezembro de 2018, pelo término da legislatura. Inteiro teor disponível em : <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/122738>. Acesso em 2 dez, 2021.

diminuir o fluxo de processos da primeira instância judicial, contribuindo para mitigar a chamada “Tragédia do Judiciário”, que Ivo Gico explica a partir da classificação econômica do direito e dos tribunais.

Segundo ele, o direito é um bem de clube (no caso, o direito como mecanismo de coerção é um bem altamente excludente, apesar de ter baixa rivalidade); porém, é um bem que se complementa com os tribunais (o consumo de um requer o consumo do outro), que são bens essencialmente privados do ponto de vista econômico (posto que apresentam grande rivalidade e são de fácil excludabilidade)⁶⁸.

Assim, a demanda maior do que a capacidade dos magistrados (ocasionada por políticas públicas de livre acesso ao Judiciário) faz com que o Judiciário passe a ser um recurso comum (ou seja, um bem de alta rivalidade e difícil excludabilidade de acesso), o que o torna vulnerável quando “superexplorado”, provocando congestionamentos que acabam por comprometer a utilidade do próprio sistema⁶⁹.

No caso do processo tributário, esse congestionamento é exacerbado pelas execuções fiscais, havendo inclusive um incremento de 6% do estoque em relação a 2019⁷⁰. Logo, uma política pública que aliviasse essa superdemanda na primeira instância judicial poderia assegurar uma melhor prestação jurisdicional.

4.4 A instância administrativa facultativa à via judicial

Da mesma forma que os tribunais podem se tornar recurso comum em razão do livre acesso à justiça, o contencioso administrativo possui igual configuração: há uma alta rivalidade no consumo (dado que a Administração Tributária promove lançamentos de forma eletrônica, porém os julgamentos são pessoais e ainda proferidos por colegiados) e, como é assegurado a todos o direito ao contraditório e à ampla defesa também no processo administrativo, a jurisdição administrativa fiscal passa a ser um bem de difícil excludabilidade de acesso.

⁶⁸ GICO Jr, *op. cit.*, pp. 213/220.

⁶⁹ GICO Jr, *op. cit.*, pp. 223/226.

⁷⁰ De acordo com o Relatório Analítico da Justiça em Números de 2021, publicado pelo Conselho Nacional de Justiça, mais de 52,3% do estoque de processo do Poder Judiciário correspondem às execuções fiscais. Disponível em: < <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>>, p. 169. Acesso em 5 dez. 2021.

Assim, uma alternativa para diminuir a demanda seria tornar a via administrativa, tal como a busca pela arbitragem, uma faculdade para resolução do litígio. Aquele que optasse pela via administrativa, renunciaria à instância judicial, exceto no que diz respeito às discussões de natureza constitucional, permanecendo, ainda, a competência do Poder Judiciário para assegurar o cumprimento das decisões administrativas, tal como ocorre na sentença arbitral e nos acórdãos do Tribunal Marítimo⁷¹.

Ademais, o princípio da inafastabilidade estaria sendo atendido, porque a opção seria exercida pelo sujeito passivo, como já decidiu o STF em relação à arbitragem⁷².

4.5 A litigância em torno do voto de qualidade e os efeitos do empate a favor do contribuinte.

Um último aspecto relativo a uma análise econômica do processo administrativo fiscal federal que merece atenção diz respeito à forma de decisão recentemente alterada pela Lei nº 13.988, de 2020⁷³, que dispôs que, no caso de empate no julgamento de processos administrativos fiscais de determinação e exigência de crédito tributário no CARF, a decisão deve ser favorável ao contribuinte.

Trazendo à tona a equação relativa à decisão de recorrer (p. B – C), é possível constatar, matematicamente, que quanto maior p (probabilidade de êxito), maiores serão as chances de recorrer.

Logo, enquanto se tinha tão somente o voto de qualidade proferido pelo presidente de turma, representante da Fazenda Nacional⁷⁴, em termos de regras de incentivo a recorrer, havia menos incentivos aos contribuintes recorrerem ao CARF do que atualmente, porque, pelo modelo anterior, em caso de empate, valia o entendimento de desempate do presidente de turma, que poderia ou não ser favorável ao contribuinte.

⁷¹ Instituído pela Lei nº 2.180, de 5 de fevereiro de 1954.

⁷² Por ocasião da Sentença Estrangeira – SE nº 5.206-7/Espanha, ao analisar a constitucionalidade da Lei nº 9.307, de 1996, o STF entendeu que a busca pela arbitragem como meio alternativo de solução de litígios não ofende o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

⁷³ O art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, incluiu o art. 19-E para afastar o voto de qualidade, no caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.

⁷⁴ Nos termos do art. 25, §9º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Como nos processos tributários federais, a lide tem como parte, além do sujeito passivo, a União, a qual, como dito, não recorre das decisões administrativas, o incentivo trazido pela introdução da regra do empate favorável aos contribuintes tende a aumentar os recursos no âmbito administrativo, podendo, entretanto, diminuir a litigância no contencioso judicial.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O contencioso administrativo fiscal federal, tal como o contencioso judicial federal, encontra-se assoberbado por um volume de processos que sinalizam uma situação de demanda pelo serviço de julgamento dos litígios maior do que a sua capacidade, haja vista que a temporalidade em todas as instâncias administrativas não está de acordo com a lei.

Tal contexto pode ser analisado pelo ferramental da AED, tendo em vista que se trata de uma metodologia que busca um modelo de eficiência, assim compreendida como uma medida de maximização do bem-estar social, analisando comportamentos e regras de incentivo, como foco na redução de custos sociais do processo, custos esses associados à correção de erros e à gestão da atividade de adjudicar o bem em disputa a quem de direito.

Considerando que o processo administrativo fiscal nasce quando o contribuinte ou responsável tributário se insurge contra uma exigência da Administração Tributária em cobrar-lhe, de ofício, o crédito tributário que ele entende ser indevido ou quando a Administração Tributária lhe denega o reconhecimento de direito creditório que ele entende lhe ser devido e, ainda, levando em consideração que sempre assiste a esses sujeitos passivos o direito de ingressar em juízo para discutir os mesmos pleitos, independentemente da discussão administrativa, evidencia-se a possibilidade de utilização da AED para discutir o atual arranjo institucional, com vistas a verificar como minimizar os custos sociais do processo administrativo fiscal, bem como do tributário federal.

Para tanto, deve-se ter em conta que a maximização do bem-estar social deve ser associada à maximização das preferências sociais. Desta forma, considerando que não existe um mecanismo totalmente apropriado para aferir o que seriam essas preferências sociais sob todos os aspectos, em uma democracia participativa, essas podem se traduzir nas leis aprovadas pelos representantes do povo.

Por conseguinte, a eficiência seria aferida a partir de uma convergência com aquilo que a lei quer expressar. No mesmo sentido caminha a justiça, haja vista a subjetividade e ausência de conteúdo próprio que a palavra expressa.

Partindo desses pressupostos, é possível concluir que o lançamento de ofício calcado nos ditames da lei e as decisões administrativas que observam as leis, resultam em eficiência alocativa, haja vista que não irão ensejar litígios e, por conseguinte, não importarão custos para a sociedade.

Logo, medidas de conformidade administrativas, bem como as que visam segurança jurídica, produzem resultados semelhantes, em termos de eficiência e redução de custos sociais.

Mas outras alternativas merecem ser analisadas, dentre as quais pode-se destacar: i) a revisão administrativa; ii) o estabelecimento de limite de alçada à segunda instância administrativa; iii) a integração entre as instâncias administrativas e judiciais; e iv) a concepção da instância administrativa como opção em detrimento da judicial.

Em todas essas possibilidades, há uma análise de escolhas que envolvem reforçar a proteção dos direitos ou reforçar a gestão. Ao se reforçar a proteção, aumenta-se a estrutura de julgamentos, porém tem-se menos celeridade processual. Por outro lado, quando se reduz as instâncias e os mecanismos de revisão das decisões, pode-se incorrer em erros de julgamento. É preciso, então, buscar o equilíbrio.

Nesse sentido, a revisão administrativa, pelo menos, em uma instância é um mecanismo importante como filtro para demandas judiciais, de forma que a dupla instância poderia ser estabelecida para processos de maior valor, tendo em vista, ainda, que no atual modelo de contencioso administrativo é prevista uma instância uniformizadora.

Além disso, é possível se pensar em integração entre a instância administrativa e a judicial como medida para reduzir custos sociais ou, alternativamente, em considerar a segunda instância administrativa como uma faculdade a ser exercida pelos sujeitos passivos, tal como hoje existe para a arbitragem.

A par dessas medidas, pensando em processo administrativo fiscal federal, ainda é possível analisar os efeitos sobre o comportamento das partes e, por conseguinte, sobre o contencioso administrativo e judicial, que a nova legislação que considera o empate na votação

de processos administrativos de determinação e exigência do crédito tributário, no âmbito do CARF, como decisão sempre favorável ao contribuinte. Neste sentido, pode-se concluir que a medida incentiva o litígio no CARF, mas pode reduzir a busca pelo contencioso judicial. Registre-se que, tanto no modelo anterior quanto no modelo atual, apenas os contribuintes podem ingressar em juízo contra as decisões do CARF.

REFERÊNCIAS

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 27 set. 2021

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 27 set. 2021.

BRASIL. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União:** seção 1. Brasília, DF, 30 set. 2011 e retificado em 8 nov. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm. Acesso em 27 set. 2021.

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 27 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para 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 27 set. 2021.

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/l11457.html . Acesso em 10 dez. 2021.

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/L13988.htm>. Acesso em 3 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia). Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, 10 jun. 2015. Disponível:<<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=10/06/2015&jornal=1&pagina=14&totalArquivos=76>>. Acesso em 3 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia). Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 10 fev. 2017. Disponível em <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=10/02/2017&jornal=1&pagina=12&totalArquivos=88>>. Acesso em 3 dez. 2021.

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/>. Acesso em 17 nov. 2021.

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: 5 dez. 2021.

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. <https://jurisprudencia.stf.jus.br>. Acesso em 17 nov. 2021.

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 nov. 2021.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. Análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira. Disponível em:< <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/5179/1/o-processo-administrativo-fiscal-federal.pdf>>. Acesso em 27 set. 2021.

CAPPELLETTI, Mauro. GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. Northfleet, Ellen Gracie. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre, 1988.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica**. Panamá, p. 31-50, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5723>. Acesso em 28 nov. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2021**. Brasília, DF, pp. 199-203, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-051121.pdf>. Acesso em 13 nov. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Os desafios do contencioso tributário no Brasil.** [S.l], 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/>. Acesso em 28 nov. 2021

FUX, Luiz; BODART, Bruno. **Processo civil e análise econômica.** 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

REGO, Adriana Gomes. **Em que medida um tribunal administrativo pode contribuir para a defesa dos interesses da sociedade brasileira.** Disponível em: <<https://repositorio.esg.br/bitstream/123456789/1124/1/ADRIANA%20GOMES%20R%C3%8AGO%20-%20TCC%20CAED%202020.pdf>>. Acesso em 2 dez. 2021.

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

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.

POSNER, Richard A. **Fronteiras da Teoria do Direito.** Trad. Ferreira e Silva, Camargo e Sette-Câmara. 1ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

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.

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.