

A IMPORTÂNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PARA A FORMAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

THE IMPORTANCE OF ADMINISTRATIVE TAX LITIGATION FOR THE FORMATION OF TAX JUSTICE

Mauricio Rigel Lacerda Duarte¹

Álvaro Raphá Lemos Guerra²

RESUMO: O contencioso administrativo tributário desempenha papel estratégico na efetivação da justiça fiscal, ao oferecer uma instância especializada para a resolução de conflitos entre o Fisco e os contribuintes, sem necessidade de imediata judicialização. No entanto, sua legitimidade tem sido questionada diante de problemas como a vinculação dos julgadores à administração tributária, a morosidade dos processos e a ausência de uniformização das decisões. Este trabalho tem como objetivo analisar a importância do contencioso administrativo para a promoção da justiça fiscal, investigando suas fragilidades e potencialidades. Utilizando o método dedutivo e abordagem bibliográfica, a pesquisa evidencia que a estrutura atual favorece desequilíbrios institucionais que afetam a imparcialidade, a celeridade e a previsibilidade das decisões. Destarte, os resultados desta pesquisa defendem-se a adoção de medidas estruturantes, como a valorização da imparcialidade funcional, a implementação da dupla conformidade e o fortalecimento da qualificação técnica dos julgadores. As considerações finais destacam o contencioso administrativo tributário como essencial para uma justiça fiscal mais equilibrada, mas enfrenta entraves institucionais, normativos e operacionais. Problemas como parcialidade, morosidade e falta de autonomia comprometem sua legitimidade. A estrutura atual favorece desequilíbrios entre Fisco e contribuinte, exigindo reformas, modernização e maior transparência. Medidas como seleção técnica de julgadores, inclusão social e adoção de meios alternativos de solução de conflitos podem fortalecer sua credibilidade e eficácia.

Palavras-chave: Contencioso; Justiça fiscal; Imparcialidade; Segurança jurídica; Reforma institucional.

ABSTRACT: Tax administrative litigation plays a strategic role in ensuring tax justice by offering a specialized body for resolving disputes between the tax authorities and taxpayers without the need for immediate judicial action. However, its legitimacy has been questioned due to issues such as the ties between judges and the tax administration, the lengthy nature of proceedings, and the lack of uniformity in decisions. This paper aims to analyze the importance of administrative litigation in promoting tax justice, investigating its weaknesses and strengths. Using the deductive method and a bibliographical approach, the research shows that the current structure favors institutional imbalances that affect the impartiality, speed, and predictability of decisions. Therefore, the results of this research advocate the adoption of structural measures, such as valuing functional impartiality, implementing dual compliance, and strengthening the technical qualifications of judges. The final considerations highlight that tax administrative

¹Aluno concludente do Curso de Bacharelado em Direito, da Faculdade do Cerrado Piauiense-FCP. E-mail: mauriciorigel@gmail.com

²Orientador de conteúdo desse artigo, da Faculdade do Cerrado Piauiense-FCP, formado em Bacharelado em Direito, em Licenciatura em Pedagogia, em Licenciatura em Ciências Biológicas. Especialista em Gestão Educacional e em Gestão em Saúde, ambas pela UESPI, Especialista em Direito Ambiental, pela PROMINAS. Especialista em Direito Público e Gestão Financeira (FABRAS). Mestre em Educação. E-mail: abgailneto@gmail.com

litigation is essential for more balanced tax justice, but faces institutional, regulatory, and operational obstacles. Problems such as bias, slowness, and lack of autonomy undermine its legitimacy. The current structure fosters imbalances between the tax authorities and taxpayers, requiring reforms, modernization, and greater transparency. Measures such as technical selection of judges, social inclusion, and the adoption of alternative dispute resolution methods can strengthen its credibility and effectiveness.

Keywords: Litigation; Tax justice; Impartiality; Legal certainty; Institutional reform.

INTRODUÇÃO

O contencioso administrativo tributário é um dos pilares da justiça fiscal, atuando como instância técnica para resolver conflitos entre o Fisco e os contribuintes. Sua função desjudicializante contribui para a racionalização do sistema tributário, preservando a segurança jurídica e garantindo o contraditório e a ampla defesa na esfera administrativa. Além de evitar a sobrecarga do Judiciário, promove previsibilidade e padronização nas decisões fiscais, funcionando como espaço de controle da legalidade dos atos da administração tributária.

A justiça fiscal exige um sistema equilibrado, transparente e acessível, que permita ao Estado arrecadar sem violar os direitos fundamentais dos contribuintes. Contudo, há desigualdade no acesso aos mecanismos de defesa administrativa. A estrutura atual favorece contribuintes com maior capacidade econômica, que contam com assessorias especializadas, enquanto os pequenos enfrentam barreiras técnicas e procedimentais. Essa disparidade levanta dúvidas sobre a compatibilidade com os princípios constitucionais de igualdade e justiça.

Nesse contexto, é pertinente questionar a imparcialidade das decisões proferidas pelos órgãos responsáveis pelos litígios administrativos. A vinculação institucional dos julgadores à administração fazendária pode comprometer a neutralidade dos julgamentos, gerando desconfiança quanto à isenção do processo decisório e afetando a legitimidade do contencioso. Essa percepção, se não enfrentada, reforça a ideia de que o contencioso favorece os interesses do Estado em detrimento dos contribuintes.

A hipótese central é que, quando bem estruturado, o contencioso administrativo tributário é indispensável para consolidar um sistema tributário justo, eficiente e democrático. Sua atuação vai além da resolução de litígios, contribuindo para a uniformização da interpretação das normas fiscais, a contenção de abusos administrativos e o fortalecimento da cidadania tributária. Assim, ele aprimora a governança fiscal e equilibra as relações entre Estado e sociedade. No entanto, persistem desafios na adequação das leis à realidade tributária, exigindo proteção e direitos mais específicos.

Este estudo busca compreender o contencioso administrativo tributário como instrumento de efetivação da justiça fiscal e dos direitos fundamentais dos contribuintes. Trata-se de uma instância especializada, tecnicamente estruturada e menos onerosa que a via judicial, ampliando o acesso à justiça tributária, especialmente para os economicamente vulneráveis. Sua relevância ultrapassa o aspecto técnico-processual, alcançando dimensões constitucionais ligadas à igualdade, proporcionalidade e segurança jurídica.

A pesquisa propõe investigar a acessibilidade do contencioso para diferentes perfis de contribuintes, avaliar a imparcialidade dos órgãos julgadores e identificar os principais desafios enfrentados pelo sistema, como a complexidade normativa, a carência de capacitação técnica e a obsolescência legal. O artigo está dividido em três seções: definição, estrutura e papel do contencioso; sua integração ao sistema de justiça fiscal; e propostas de melhorias, como qualificação de julgadores, maior transparência, acesso facilitado a recursos e promoção da imparcialidade, visando eficiência e credibilidade na resolução de conflitos fiscais.

1 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E ESTRUTURA

O contencioso administrativo tributário consiste no conjunto de mecanismos e órgãos administrativos destinados à resolução de conflitos entre os contribuintes e a administração tributária. No Brasil, esse sistema é composto por instâncias como os Conselhos de Contribuintes e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que possuem competência para revisar autuações e decisões fiscais.

O contencioso administrativo tributário representa o conjunto de procedimentos e instâncias internas da administração pública responsáveis por solucionar conflitos entre o Fisco e os contribuintes. Esse mecanismo tem como principal finalidade permitir ao contribuinte contestar lançamentos e penalidades fiscais sem recorrer, de forma imediata, ao Poder Judiciário, proporcionando maior celeridade e economicidade na resolução de litígios.

Conforme apontado pela doutrina, o contencioso administrativo possui natureza jurídica mista. Embora se desenvolva no âmbito do Poder Executivo, incorpora diversas garantias processuais próprias do processo judicial, como a ampla defesa, o contraditório e o duplo grau de jurisdição. Abreu (2018) observa que tais garantias conferem legitimidade ao processo e ampliam a segurança jurídica, sendo fundamentais para a proteção dos direitos dos contribuintes em face do poder de tributar do Estado.

Acrescenta-se que o contencioso administrativo funciona como importante instrumento de filtragem dos litígios tributários, contribuindo para a redução da sobrecarga do Poder Judiciário. Além disso, destaca-se que a paridade na composição dos órgãos julgadores, como ocorre no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), reforça a imparcialidade e a qualidade técnica das decisões proferidas.

A esse respeito, Alink e Kommer (2011) destacam que a existência de um sistema administrativo eficiente de resolução de litígios é essencial para uma governança fiscal sólida, na medida em que estimula o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, promove maior transparência e fortalece a relação de confiança entre o contribuinte e o Estado. Nesse contexto, ganha destaque a análise de Abreu (2018, p. 67), ao explicar que:

A composição paritária visa garantir maior equilíbrio e legitimidade nas decisões administrativas, favorecendo a imparcialidade na análise das controvérsias tributárias. Além disso, o contencioso administrativo se apresenta como instrumento de proteção dos direitos dos contribuintes e de controle dos atos da administração fiscal. Ele permite a reavaliação dos lançamentos e penalidades de maneira célere e especializada, o que contribui significativamente para a eficiência da arrecadação e para a diminuição da litigiosidade no âmbito judicial.

Portanto, o contencioso administrativo tributário ocupa posição estratégica na estrutura da administração fiscal brasileira, promovendo justiça fiscal, controle de legalidade e eficiência na arrecadação tributária. A consolidação de um sistema técnico, transparente e imparcial de julgamento administrativo é essencial para a efetividade das relações jurídico-tributárias no Estado Democrático de Direito.

A estrutura do contencioso administrativo tributário, embora varie conforme o país e o ordenamento jurídico vigente, geralmente se organiza em duas fases bem definidas. Na fase inicial, também chamada de Instância de Julgamento Administrativo, o contribuinte pode impugnar o lançamento tributário diretamente perante órgãos da administração tributária, como as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), os Conselhos de Contribuintes ou tribunais administrativos equivalentes. Na segunda fase, os tribunais administrativos, especialmente em sua instância recursal, são comumente organizados de forma colegiada e paritária.

Segundo Paulsen, Ávila e Sliwka (2022), o processo administrativo tributário inicia-se com a constituição do crédito tributário e desenvolve-se por meio de uma sequência de atos administrativos que compreendem a fase de fiscalização, autuação, impugnação, julgamento e eventual recurso. Essa fase é essencial por possibilitar ao contribuinte exercer o contraditório e a ampla defesa, conforme garantido pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988.

Observa-se que o julgamento administrativo em primeira instância deve ser técnico, imparcial e eficiente, de forma a assegurar que o controle da legalidade dos atos administrativos seja realizado por julgadores qualificados, embora vinculados à própria administração.

Abreu (2018) ressalta que a estruturação dessa fase inicial busca garantir um julgamento especializado e célere, além de reduzir os custos e o tempo do processo tributário, quando comparado ao processo judicial. Essa instância é considerada uma oportunidade importante para que o contribuinte apresente provas e argumentos em sua defesa, evitando, em muitos casos, a necessidade de recorrer ao Poder Judiciário.

Ainda de acordo com Alink e Kommer (2011), a existência de um sistema de julgamento administrativo bem estruturado contribui para a legitimidade da administração tributária e para o fortalecimento da confiança dos contribuintes no sistema fiscal. A previsibilidade e a tecnicidade das decisões aumentam a conformidade voluntária e a eficiência do sistema de arrecadação.

Dessa forma, a fase inicial do contencioso administrativo não apenas representa um meio de controle da legalidade dos atos do Fisco, mas também constitui instrumento relevante para a efetivação dos direitos dos contribuintes, promovendo equilíbrio entre a autoridade fiscal e o contribuinte no âmbito das relações tributárias. Os julgadores são, muitas vezes, auditores fiscais ou membros da administração pública. No âmbito do contencioso administrativo tributário, é comum que os julgadores das instâncias administrativas sejam servidores públicos, especialmente auditores fiscais ou integrantes da própria estrutura da administração tributária. Essa característica é alvo de debates na doutrina, especialmente quanto à imparcialidade e tecnicidade das decisões.

Segundo Abreu (2018), os julgadores administrativos, mesmo sendo membros da administração pública, devem atuar com independência funcional, julgando com base na legalidade e nos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. A autora reconhece que, embora pertençam ao mesmo órgão responsável pela autuação, esses servidores não podem ter vínculo direto com o processo fiscal que será julgado, o que garante um mínimo de imparcialidade institucional.

Na análise de Paulsen, Ávila e Sliwka (2022) observa que a composição dos órgãos administrativos, como as Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJ), é composta exclusivamente por servidores de carreira, selecionados por critérios técnicos e com atuação desvinculada das autuações em análise. Essa separação funcional é um dos mecanismos adotados para mitigar riscos de parcialidade e assegurar um julgamento técnico.

Além disso, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em sua composição paritária, busca reforçar o equilíbrio entre os interesses da administração e os dos contribuintes. Como destacam Alink e Kommer (2011), essa estrutura de composição mista é vista como uma boa prática internacional, especialmente quando há transparência na nomeação e capacitação dos membros julgadores.

Portanto, a atuação dos auditores fiscais como julgadores administrativos é uma característica marcante do contencioso tributário brasileiro. Ainda que suscite preocupações sobre imparcialidade, reconhecendo que, com salvaguardas institucionais adequadas, como a independência funcional, a paridade nos conselhos e a especialização técnica, é possível garantir julgamentos justos e efetivos no âmbito administrativo.

Nas segundas instâncias, os tribunais administrativos do contencioso tributário, especialmente em grau recursal, são organizados de forma colegiada e paritária. Isso significa que seus membros incluem representantes da administração tributária e indicados por entidades dos contribuintes. Essa estrutura busca garantir decisões equilibradas e plurais, reduzindo a possibilidade de parcialidade. Alink e Kommer (2011) apontam que a composição paritária é uma prática internacional recomendada, pois promove transparência, confiança e qualidade técnica, além de fomentar o diálogo entre Estado e sociedade civil.

No Brasil, o principal exemplo dessa estrutura é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vinculado ao Ministério da Fazenda, responsável por julgar recursos contra decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) (Andrade, 2022). Segundo Paulsen, Ávila e Sliwka (2022), o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem função estratégica no sistema tributário federal, atuando como instância revisora e uniformizadora da interpretação da legislação fiscal. Sua composição, dividida entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, reforça a pluralidade de visões e experiências. Abreu (2018) destaca que sua atuação técnica e imparcial tem contribuído para entendimentos mais coerentes no direito tributário.

O julgamento administrativo pode manter, modificar ou anular o crédito tributário, conforme a análise dos fatos, provas e legalidade do lançamento. Nessa fase, o princípio da verdade material é central, permitindo ao julgador apurar a realidade dos fatos, independentemente da forma como foram inicialmente apresentados.

Se o contribuinte não obtiver decisão favorável na instância administrativa final, permanece garantido seu direito de recorrer ao Poder Judiciário. Essa prerrogativa constitucional, prevista no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, assegura que nenhuma lesão ou ameaça a direito será excluída da apreciação judicial. A judicialização do

conflito inicia novo processo, regido pelas normas do processo civil e do direito tributário. Essa possibilidade de revisão judicial é um dos pilares da proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, reforçando o papel do Judiciário como instância última de controle da legalidade e da justiça nas relações entre Fisco e cidadão.

1.1 O PROBLEMA DA LEGITIMIDADE DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O contencioso administrativo tributário refere-se ao conjunto de instâncias e procedimentos administrativos pelos quais os contribuintes podem contestar exigências fiscais impostas pelo Estado antes de recorrer ao Poder Judiciário. Esse modelo busca oferecer uma via mais célere e menos onerosa para resolver litígios fiscais, evitando a sobrecarga do Judiciário.

O problema da legitimidade desse contencioso decorre da sua vinculação ao próprio ente arrecadador (Fisco), o que pode comprometer a imparcialidade das decisões. Além disso, há questionamentos sobre sua autonomia e sua conformidade com os princípios constitucionais de ampla defesa, contraditório e imparcialidade. Os principais desafios da legitimidade do contencioso administrativo tributário incluem: Imparcialidade dos Julgadores; Falta de Autonomia e Independência; Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa; Duração Excessiva dos Processos; Judicialização e Dupla Conformidade.

1.1.1 Imparcialidade dos julgadores

A imparcialidade dos julgadores é um princípio essencial à credibilidade do processo administrativo tributário, especialmente em órgãos como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cuja composição paritária busca equilibrar os interesses da administração fazendária e dos contribuintes. No entanto, a vinculação de parte dos julgadores à própria estrutura da Receita Federal levanta dúvidas sobre a real neutralidade das decisões, suscitando críticas na doutrina especializada.

Abraham (2019) afirma que a imparcialidade não se limita à ausência de envolvimento direto com o caso julgado, mas também envolve a percepção externa de independência. Para ele, a legitimidade do julgamento administrativo está diretamente vinculada à confiança que o sistema é capaz de transmitir aos contribuintes, o que demanda uma separação clara entre as funções de acusar e julgar.

De forma semelhante, Andrade (2011) destaca que o controle da legalidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (PAF) exige um julgador dotado de independência funcional. Segundo o autor, a sobreposição entre funções administrativas e julgadoras compromete a efetividade do contraditório e da ampla defesa, transformando o contencioso administrativo em mera formalidade. A doutrina é uníssona em afirmar que a imparcialidade não pode se restringir a aparências ou estruturas formais. Como ressalta Barbosa (2017a, p. 76):

O fato de os julgadores serem majoritariamente servidores da administração tributária, mesmo quando compõem órgãos paritários, acarreta uma assimetria estrutural que favorece, ainda que inconscientemente, uma predisposição pró-Fisco nas decisões. A imparcialidade exige não apenas uma composição formal equilibrada, mas também a adoção de mecanismos institucionais que garantam a independência funcional dos julgadores, protegendo-os contrapressões internas e externas.

Essa preocupação não é recente. Para garantir a legitimidade do processo, é indispensável que exista separação funcional entre a autoridade que autua e aquela que julga, pois somente dessa forma se preserva o devido processo legal e se assegura uma decisão justa e imparcial. Torna-se, portanto, essencial aperfeiçoar institucionalmente o contencioso fiscal, promovendo maior transparência na escolha dos julgadores, estabelecendo critérios técnicos e objetivos, vedando reconduções automáticas e garantindo autonomia na formação do convencimento decisório. Somente com tais medidas será possível assegurar um julgamento verdadeiramente isento, confiável e legítimo no âmbito do processo administrativo tributário.

1.1.2 Falta de autonomia e independência

A ausência de autonomia funcional, administrativa e financeira dos órgãos administrativos responsáveis pelo julgamento de questões tributárias constitui uma das principais fragilidades do contencioso administrativo brasileiro. No plano federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) está institucionalmente vinculado ao Ministério da Economia, o que compromete sua independência decisória e reforça a percepção de que os julgadores podem estar sujeitos à influência da própria administração tributária.

Essa vinculação orgânica levanta sérias preocupações quanto à imparcialidade dos julgamentos, especialmente porque muitos dos conselheiros representantes da Fazenda são servidores de carreira da Receita Federal. Além disso, as decisões são proferidas em um ambiente no qual inexiste estrutura própria, orçamento autônomo ou garantias funcionais semelhantes às de magistrados, dificultando a neutralidade exigida de um processo justo. Para Abraham (2019), a credibilidade das decisões administrativas tributárias está diretamente

relacionada à percepção pública de independência, sendo fundamental que haja uma clara separação entre as funções de lançar e julgar o crédito tributário.

Andrade (2011) destaca que a falta de autonomia funcional dos órgãos julgadores administrativos favorece uma assimetria processual em prejuízo do contribuinte. O autor observa que, enquanto a administração tributária exerce forte controle sobre a atuação dos conselheiros, os contribuintes encontram dificuldades em garantir a isenção e a paridade efetiva no julgamento de seus recursos. Essa relação de subordinação estrutural impede o pleno exercício do contraditório e compromete o equilíbrio entre as partes litigantes.

Nesse mesmo sentido, Barbosa (2017a) afirma que o contencioso fiscal federal, ao não dispor de estrutura autônoma, sofre com limitações que impactam diretamente a eficiência, a celeridade e a imparcialidade do julgamento. O autor propõe a criação de um sistema de julgamento desvinculado da Receita Federal, com garantias institucionais de independência e critérios técnicos para a nomeação dos conselheiros.

A imparcialidade do julgamento administrativo somente pode ser efetivamente assegurada mediante a separação funcional entre a autoridade responsável pelo lançamento e o órgão encarregado do julgamento. Defende-se que um contencioso verdadeiramente equitativo exige autonomia não apenas formal, mas também estrutural e decisória, de modo a garantir a proteção dos direitos dos contribuintes e a legitimidade do sistema tributário. O fortalecimento institucional do contencioso administrativo, por meio da criação de estruturas independentes e da implementação de garantias que assegurem a independência funcional dos julgadores, constitui passo essencial para a construção de um sistema mais justo, equilibrado e transparente.

1.1.3 Princípio do contraditório e da ampla defesa

O contraditório e a ampla defesa constituem garantias constitucionais essenciais à efetividade do devido processo legal, estando expressamente previstos no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988. Esses princípios asseguram aos contribuintes o direito de serem ouvidos, de produzir provas e de contestar, com meios adequados, os atos administrativos que lhes imponham deveres ou restrições, especialmente no âmbito do processo administrativo tributário. No entanto, embora o ordenamento jurídico brasileiro contemple tais garantias, a prática revela que a sua efetividade nem sempre é observada de forma plena nas instâncias administrativas, especialmente quando se trata de decisões proferidas por órgãos como as Delegacias de Julgamento da Receita Federal e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Andrade (2011) observa que, apesar de o contribuinte dispor de mecanismos para impugnar autuações fiscais, o processo administrativo frequentemente opera com baixa transparência e limitado espaço de influência para as alegações defensivas. Em ato contínuo Andrade (2011) menciona que a estrutura dos órgãos julgadores, aliada à ausência de publicidade de decisões e à repetição de entendimentos majoritários pró-Fisco, esvazia o contraditório e reduz a amplitude da defesa possível no âmbito administrativo. Essa limitação estrutural gera um desestímulo à participação efetiva do contribuinte, que, diante de decisões previsivelmente desfavoráveis, opta por recorrer diretamente ao Judiciário, onde espera encontrar maior imparcialidade.

Além disso, Santos Júnior (2014) destaca que, embora o processo administrativo seja considerado um ambiente menos formal que o judicial, a realidade é que muitos dos atos processuais não são devidamente motivados, o que prejudica o exercício pleno da defesa técnica. Isso se deve, em grande parte, à centralização decisória em órgãos vinculados ao mesmo ente que realiza a fiscalização e a autuação, comprometendo a neutralidade do julgamento. Para o autor, a revisão interna de autuações fiscais, muitas vezes, se limita à confirmação do lançamento, sem aprofundamento na análise das provas apresentadas pelo contribuinte, caracterizando uma tendência institucional de favorecimento ao Fisco.

Abraham (2019) corrobora essa visão ao afirmar que o contencioso tributário brasileiro apresenta um índice elevado de manutenção de créditos tributários nas instâncias administrativas, o que evidencia um descompasso entre a formalidade das garantias e sua efetividade prática. Segundo ele, a recorrente necessidade de judicialização das demandas tributárias indica que os princípios do contraditório e da ampla defesa não estão sendo adequadamente observados, especialmente quando as decisões administrativas são tomadas com base em precedentes internos e interpretações restritivas da norma tributária. O autor enfatiza a importância de estruturas decisórias independentes e transparentes para garantir um ambiente em que a defesa do contribuinte seja de fato considerada.

A vinculação institucional entre órgãos autuadores e julgadores, a ausência de publicidade das decisões e a baixa reversão de autuações nas instâncias internas contribuem para a ineficácia prática dessas garantias. Assim, o fortalecimento da transparência, da motivação das decisões e da autonomia dos órgãos julgadores constitui passo essencial para a consolidação de um sistema tributário mais justo, dialógico e confiável.

1.1.4 Duração excessiva dos processos

Embora o processo administrativo tributário tenha como ideal a celeridade e a eficiência na resolução de conflitos fiscais, na prática, verifica-se que muitos litígios permanecem pendentes por anos, o que compromete gravemente a segurança jurídica dos contribuintes e da própria Administração Pública. Esse prolongamento decorre de diversos fatores, como a sobrecarga dos órgãos julgadores, a escassez de recursos humanos e estruturais, e a elevada complexidade da matéria tributária, especialmente em âmbito federal.

Barbosa (2017a) destaca que a morosidade no contencioso administrativo fiscal federal está intimamente ligada à estrutura atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, apesar dos avanços, ainda enfrenta dificuldades operacionais para lidar com o volume de processos. Segundo os autores, é fundamental repensar o modelo vigente, promovendo reformas que garantam mais eficiência e previsibilidade ao sistema.

A lentidão na tramitação dos processos administrativos também pode comprometer a recuperabilidade do crédito tributário. Conforme argumenta Abraham (2019), quanto mais tempo se leva para concluir o contencioso, menores são as chances de efetivar a cobrança, sobretudo em razão da deterioração da capacidade econômica do contribuinte ao longo do tempo. A demora, nesse contexto, implica prejuízos não apenas ao Erário, mas também à efetividade da justiça fiscal. Outro aspecto relevante é a insegurança jurídica gerada pela duração excessiva dos processos. A falta de uma solução definitiva em tempo razoável dificulta o planejamento tributário e empresarial, podendo, inclusive, afastar investimentos.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Brasil. CARF 2023) tem adotado algumas medidas para mitigar esse cenário, como a criação de turmas extraordinárias e a implementação de julgamentos virtuais. No entanto, conforme descrito em relatório institucional do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Brasil. CARF, 2024), tais iniciativas ainda são insuficientes diante da magnitude do acervo processual. A necessidade de uma transformação mais profunda permanece evidente.

Segundo Cunha (2011), os custos e o tempo envolvidos na tramitação de processos tributários são significativamente superiores aos padrões internacionais. Em comparação com outros países da *Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE)*, o Brasil se destaca negativamente pela morosidade no julgamento das lides fiscais. Isso demonstra a urgência de reformas estruturais no sistema de contencioso.

Além disso, Marins (2018) observam que a lentidão processual no âmbito do contencioso administrativo tem reflexos negativos também sobre a arrecadação tributária e

sobre a capacidade de gestão da dívida ativa, dificultando a atuação eficiente da Fazenda Pública. A situação se agrava quando os processos prescrevem sem resolução definitiva.

A Constituição Federal de 1988 assegura, no artigo 5º, inciso LXXVIII, o direito à razoável duração do processo, aplicável também aos procedimentos administrativos. A inobservância desse princípio no contencioso tributário compromete a legitimidade do sistema e fere garantias fundamentais do contribuinte (Brasil, 1988).

Segundo Santos Junior (2014), o princípio da celeridade processual deve orientar a condução dos litígios administrativos tributários, especialmente em um país com elevada litigiosidade como o Brasil. A demora excessiva enfraquece a confiança no sistema e acentua as assimetrias entre Fisco e contribuinte. Portanto, é imprescindível repensar as bases institucionais do contencioso administrativo tributário no Brasil. A busca por maior eficiência, celeridade e racionalização do procedimento deve nortear a atuação dos legisladores e das autoridades fiscais, a fim de conferir efetividade ao direito à segurança jurídica e à justiça fiscal.

1.1.5 Judicialização e dupla conformidade

A judicialização dos litígios tributários é uma realidade que afeta profundamente a eficiência e a racionalidade do sistema fiscal brasileiro. Muitos casos que poderiam ser solucionados de forma definitiva na via administrativa acabam sendo levados ao Judiciário, o que gera sobrecarga ao Poder Judiciário e prolonga a resolução dos conflitos. Em países que adotam a exigência de dupla conformidade, busca-se justamente evitar essa judicialização excessiva, ao garantir que apenas decisões firmes e reiteradas da Administração possam justificar a cobrança do tributo.

No Brasil, embora o processo administrativo tributário represente uma importante etapa prévia à cobrança judicial, ele ainda não se consolida como instância definitiva, visto que suas decisões podem ser levadas ao Judiciário sem restrições. Segundo Abraham (2019), essa possibilidade amplia a litigiosidade, encarece o processo e contribui para a morosidade na recuperação dos créditos tributários. A ausência de um mecanismo de dupla conformidade enfraquece a autoridade das decisões administrativas e compromete a eficácia da Administração Tributária.

A dupla conformidade, nos moldes adotados por países da *Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE)*, implica a exigência de que o crédito tributário somente seja considerado definitivo após ser confirmado por pelo menos duas instâncias administrativas distintas. Como ressalta Cunha (2011), essa sistemática fortalece a

imparcialidade das decisões e reduz a percepção de parcialidade na atuação dos órgãos julgadores. Além disso, contribui para a segurança jurídica e para a previsibilidade na aplicação do direito tributário.

No cenário brasileiro, diversas propostas legislativas têm sido apresentadas com o objetivo de tornar obrigatória a revisão administrativa antes da cobrança judicial de tributos. Segundo Conrado (2016), essa medida traria maior racionalidade ao sistema, evitando que questões mal resolvidas no âmbito administrativo sejam imediatamente levadas ao Judiciário. O autor também defende que a aplicação do princípio da subsidiariedade entre as esferas administrativa e judicial é essencial para o equilíbrio do sistema de solução de conflitos.

A jurisprudência dos tribunais superiores tem sinalizado a importância de se valorizar as decisões administrativas definitivas. Em julgamento recente, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que, havendo decisão administrativa definitiva em favor do contribuinte, não se deve prosseguir com a execução fiscal (Brasil, STJ, AgRg no REsp 1.464.381/PR, 2016). Tal entendimento corrobora a ideia de que a via administrativa pode e deve ser fortalecida, inclusive com maior eficácia vinculante.

Carvalho (2011) argumenta que a ausência de uma sistemática de dupla conformidade contribui para a insegurança jurídica e para a multiplicação de litígios tributários. O autor aponta que, em muitas situações, o contribuinte opta por judicializar a questão justamente por não confiar na imparcialidade das decisões de primeira instância administrativa. Nesse contexto, a existência de duas instâncias administrativas independentes e especializadas poderia atenuar essas desconfiças, evitando o ajuizamento de demandas frágeis ou precipitadas.

Além disso, a exigência de dupla conformidade pode reduzir os custos estatais com a tramitação de processos judiciais, além de conferir maior estabilidade às relações jurídicas. Segundo Barbosa (2017a), o custo da judicialização para os cofres públicos é elevado e compromete recursos que poderiam ser aplicados em outras áreas prioritárias. Assim, um sistema administrativo mais robusto e respeitado contribui para a sustentabilidade fiscal do Estado.

A implementação desse modelo, entretanto, exige alterações legislativas e a criação de garantias adicionais de imparcialidade e tecnicidade nos órgãos administrativos. Conforme apontado por Marins (2018), a legitimidade das decisões administrativas está diretamente ligada à sua fundamentação e à composição equilibrada dos colegiados. Dessa forma, não basta instituir a dupla conformidade formalmente, sendo necessário dotar os órgãos julgadores de autonomia e capacidade técnica.

A adoção de medidas como a dupla conformidade representa um passo importante nesse caminho, mas deve vir acompanhada de uma mudança cultural no modo como se compreende o papel do processo administrativo fiscal. Ao fortalecer a via administrativa, estar-se-á promovendo não apenas a desjudicialização, mas também a justiça fiscal e a efetividade do sistema tributário nacional.

2 O PAPEL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NA FORMAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

O contencioso administrativo tributário desempenha papel essencial na consolidação da justiça fiscal no Brasil, funcionando como instrumento de equilíbrio entre Fisco e contribuinte. Essa instância garante o contraditório e a ampla defesa, assegurando que as controvérsias sejam resolvidas com base na legalidade e imparcialidade. Segundo Torres (2015), um sistema contencioso robusto é indispensável para efetivar as garantias constitucionais dos contribuintes e controlar a legalidade dos atos fiscais.

A especialização técnica dos órgãos administrativos favorece decisões mais adequadas à complexidade tributária. Marins (2018) destaca que esses órgãos têm maior familiaridade com a legislação fiscal e estrutura voltada para julgamentos céleres e técnicos, promovendo previsibilidade e estabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte. Isso os diferencia do Judiciário, onde muitas vezes a matéria tributária é julgada por magistrados sem formação específica.

O contencioso também exerce função preventiva ao oferecer uma instância acessível e técnica para resolução de litígios, evitando que disputas menores cheguem ao Judiciário. Conrado (2016) aponta que essa função desjudicializante racionaliza a litigiosidade fiscal e melhora a gestão dos recursos públicos destinados à Justiça.

Além disso, fortalece a cultura de respeito aos direitos dos contribuintes, promovendo maior confiança na atuação estatal. Oliveira (2017) observa que, ao perceber que seus argumentos são apreciados por um órgão técnico e imparcial, o contribuinte tende a reduzir a litigância defensiva e a cumprir voluntariamente suas obrigações, o que melhora a arrecadação e a conformidade fiscal.

A função educativa do contencioso se evidencia na publicação de súmulas e decisões reiteradas, que orientam a conduta dos contribuintes e do Fisco. Costa (2023) ressalta que a uniformização da jurisprudência administrativa, por meio de enunciados vinculantes, confere segurança jurídica e pacifica temas controversos, contribuindo para evitar conflitos.

A transparência e publicidade das decisões são igualmente relevantes. Abraham (2019) afirma que o acesso público às decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e das Delegacias de Julgamento permite à sociedade acompanhar os critérios utilizados pela Administração, reforçando a legitimidade institucional e possibilitando controle social sobre a atuação fiscal.

O contencioso também exerce função fiscalizadora e de controle interno, ao submeter os atos de lançamento tributário a análise independente. Andrade (2011) defende que esse controle é necessário para conter abusos do poder tributante e garantir que o Estado atue dentro dos limites legais. Barbosa (2017b) complementa que um canal efetivo de revisão administrativa melhora a qualidade das decisões fiscais, evitando retrabalho e reduzindo custos judiciais.

Por fim, o contencioso contribui para a justiça fiscal ao viabilizar soluções mais equânimes, especialmente para micro e pequenas empresas com acesso limitado ao Judiciário. Abraham (2019) destaca que o fortalecimento dos mecanismos administrativos amplia o acesso à justiça tributária, tornando-a mais inclusiva e eficiente. A legitimidade do contencioso depende de julgamentos imparciais, técnicos e céleres. Com boas práticas e valorização dos precedentes, o sistema pode evoluir como instrumento de cidadania fiscal e pacificação dos conflitos entre Estado e contribuinte.

3 PROPOSTAS PARA O FORTALECIMENTO DA LEGITIMIDADE DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

A legitimidade do contencioso administrativo tributário depende da percepção social de que seus julgamentos são justos, imparciais e tecnicamente qualificados. Para isso, é essencial promover reformas institucionais que reforcem a confiança dos contribuintes. Uma das propostas recorrentes na doutrina é o aperfeiçoamento da composição dos colegiados julgadores. Oliveira (2017) defende a ampliação da paridade entre representantes do Fisco e dos contribuintes, com inclusão de profissionais técnicos e independentes.

Além da paridade, a transparência das decisões é fundamental para a credibilidade do contencioso. A divulgação clara das fundamentações dos acórdãos permite controle social e jurídico sobre a atuação dos órgãos administrativos. Abraham (2019) destaca que o acesso público às decisões fortalece a confiança na Administração Pública e oferece previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes e à Receita Federal.

Outro ponto relevante é a valorização dos precedentes administrativos. O uso coerente de decisões anteriores, especialmente em casos análogos, evita dispersão jurisprudencial e melhora a eficiência processual. Costa (2023) ressalta que súmulas e enunciados vinculantes, bem fundamentados, contribuem para pacificar temas controversos e reduzir a litigiosidade administrativa e judicial.

A celeridade processual também é pilar da legitimidade. Processos longos geram insegurança jurídica e desestimulam o uso das vias administrativas. Marins (2018) aponta que, para maior eficiência, é necessário investir em recursos humanos e tecnológicos, estabelecer prazos razoáveis para julgamento e controlar o estoque processual. Ferramentas digitais e inteligência artificial podem ser aliadas nessa transformação.

O fortalecimento das garantias processuais dos contribuintes é igualmente essencial. Conrado (2016) afirma que o contencioso deve assegurar contraditório, ampla defesa, imparcialidade dos julgadores e devido processo legal, conforme os preceitos constitucionais. A observância dessas garantias reduz a percepção de parcialidade e arbitrariedade nos julgamentos tributários.

A literatura também propõe regulamentar critérios objetivos para seleção e atuação dos conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Barbosa (2017b) defende a profissionalização e independência dos membros dos tribunais administrativos, evitando interferências indevidas. Concursos públicos ou seleções por mérito e experiência técnica são alternativas viáveis.

Outra proposta é ampliar o controle externo sobre o contencioso, especialmente por órgãos como o Tribunal de Contas da União e o Ministério Público. Andrade (2011) destaca que essas instituições são essenciais para prevenir fraudes, combater desvios de conduta e garantir uso ético dos recursos públicos em decisões de grande impacto.

Normativamente, é necessário revisar o Decreto nº 70.235/1972, adequando-o às exigências do Estado Democrático de Direito e aos princípios do Código de Processo Civil de 2015. Conrado (2016) defende a harmonização entre os procedimentos administrativos e o Código de Processo Civil (CPC), promovendo maior integração entre os sistemas jurídico e administrativo.

Por fim, é fundamental incentivar mecanismos alternativos de resolução de conflitos, como mediação e transação tributária. A Lei nº 13.988/2020 permite acordos entre Fisco e contribuinte, contribuindo para soluções mais céleres e consensuais. Machado (2020) destaca que a conciliação administrativa reduz litígios prolongados e dispendiosos. A justiça fiscal envolve legalidade, valores democráticos, respeito aos direitos fundamentais e participação

social. Medidas articuladas são essenciais para construir um contencioso legítimo, eficiente e justo.

METODOLOGIA

A metodologia adotada para o desenvolvimento deste trabalho baseia-se no método dedutivo, considerado adequado para investigações que partem de premissas gerais rumo à análise de casos específicos. Tal abordagem mostra-se pertinente ao se discutir a importância do contencioso administrativo tributário como instrumento de promoção da justiça fiscal. Conforme aponta Creswell (2014), o método dedutivo é amplamente utilizado em pesquisas jurídicas por permitir raciocínios lógicos e estruturados. A escolha desse caminho metodológico está alinhada à complexidade do tema tributário, o qual, do ponto de vista do cidadão comum, ainda é percebido majoritariamente como um dever imposto pelo Estado para o custeio da máquina pública (Costa, 2023).

Optou-se também pela realização de uma pesquisa descritiva, cuja finalidade é observar, registrar, analisar e interpretar fenômenos atuais, oferecendo uma visão ampla sobre os eventos em seu estado presente. Esse tipo de investigação busca delinear com clareza “o que é”, sendo fundamental para compreender como o contencioso administrativo atua na resolução de litígios fiscais e contribui para uma justiça tributária mais eficiente e equânime. Segundo Marconi e Lakatos (2017), a pesquisa descritiva estrutura-se em quatro eixos centrais: descrição, registro, análise e interpretação, sendo especialmente valiosa em estudos de natureza jurídico-tributária.

No que se refere aos procedimentos técnicos, optou-se pela pesquisa bibliográfica, tendo como base fontes doutrinárias, legislativas e jurisprudenciais, além de artigos acadêmicos disponíveis em bases confiáveis como *Scielo*, *Periódicos Capes*, *LexML*, Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, entre outras. A pesquisa bibliográfica permite reunir, organizar e interpretar contribuições teóricas já publicadas, promovendo um embasamento consistente sobre o objeto de estudo. De acordo com Gil (2021), esse tipo de pesquisa é desenvolvido com base em materiais já elaborados e se mostra essencial para a fundamentação teórica de estudos que buscam examinar conceitos, interpretações e abordagens anteriores sobre um determinado tema.

A seleção do material bibliográfico foi feita com rigor metodológico, a fim de garantir a atualidade, relevância e originalidade das fontes. Para tanto, evitou-se a duplicidade de informações e foram excluídas obras com conteúdo excessivamente similar entre si. A análise

dos documentos priorizou publicações recentes, com destaque para autores reconhecidos no campo do Direito Tributário e Processual, permitindo a construção de um referencial teórico sólido e crítico.

DISCUSSÃO E RESULTADOS

A revisão bibliográfica evidenciou que o contencioso administrativo tributário exerce papel decisivo no sistema fiscal brasileiro, sendo frequentemente acionado como via alternativa ao Judiciário para a resolução de disputas entre contribuintes e a Fazenda Pública. Essa instância representa uma oportunidade para o exercício do contraditório e da ampla defesa em âmbito administrativo, contribuindo para a racionalidade e economicidade processual. Mesmo com sua importância reconhecida, esse instrumento ainda enfrenta limitações que comprometem sua efetividade, notadamente nos aspectos estruturais e institucionais.

A percepção de imparcialidade dos julgadores é frequentemente questionada quando vinculados diretamente à administração fazendária. Para Barros (2024), tal estrutura fere a ideia de julgamento isento, essencial para garantir confiança ao contribuinte. A superação desse problema exige mais do que mudanças formais; requer autonomia funcional e proteção contra influências hierárquicas, de forma que os julgadores não estejam sujeitos a pressões institucionais.

Conforme indica Barbosa (2021), a composição paritária, prevista no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não tem sido suficiente para garantir neutralidade decisória. O equilíbrio entre representantes do Fisco e dos contribuintes não elimina vícios de origem vinculados à subordinação orgânica dos membros julgadores. Nesse contexto, a reforma da estrutura colegiada passa pela valorização da qualificação técnica e pela desvinculação dos julgadores em relação direta com a União, Estados e Municípios.

A lentidão na tramitação dos processos administrativos compromete severamente a função resolutiva do contencioso. Segundo o Conselho Nacional de Justiça - CNJ (2022), a morosidade dificulta o ingresso rápido de receitas públicas e afeta negativamente o planejamento tributário, principalmente de pequenas e médias empresas. Essa realidade aponta para a necessidade de revisão dos procedimentos e racionalização das instâncias, a fim de conferir celeridade e segurança jurídica ao processo.

Instabilidade nos entendimentos administrativos tem provocado desorientação tanto para o contribuinte quanto para a própria Receita Federal. Como observado por Castilhos (2021), a ausência de precedentes vinculantes favorece decisões conflitantes sobre questões

semelhantes, o que contribui para a judicialização excessiva e acarreta sobrecarga ao Poder Judiciário. Uma solução viável seria a adoção de mecanismos inspirados na sistemática de precedentes prevista no Código de Processo Civil de 2015, como analisado por Queiroz (2020).

A divulgação inadequada dos julgados administrativos é outro entrave à transparência institucional. Abraham (2021) enfatizam a importância da publicidade dos fundamentos das decisões para a construção de um sistema confiável e acessível. Sem clareza nos registros, torna-se inviável consolidar uma jurisprudência estável e coerente, capaz de orientar os agentes públicos e privados envolvidos nas relações tributárias.

Soluções extrajudiciais vêm ganhando espaço como alternativa à rigidez do contencioso tradicional. A mediação tributária, introduzida pela Lei nº 13.988/2020, tem sido apontada por Silva (2020) como um instrumento eficaz na prevenção de litígios e na promoção de acordos equitativos entre as partes. A formalização dessas práticas no âmbito administrativo amplia a eficiência da resolução de controvérsias e permite respostas mais dinâmicas aos conflitos fiscais.

No tocante à qualificação dos julgadores, destaca-se a urgência de políticas voltadas à formação continuada. Para Albuquerque (2022), a crescente complexidade das normas tributárias impõe ao julgador um domínio técnico aprofundado. A ausência de capacitação adequada pode gerar decisões frágeis, juridicamente vulneráveis e desalinhadas com os princípios da equidade fiscal.

A solidez do contencioso administrativo depende diretamente da legitimidade de suas decisões. O Instituto Justiça Fiscal (2022) defende que essa confiança está vinculada à existência de julgamentos previsíveis, transparentes e imparciais. Quando esses pilares são enfraquecidos, o contribuinte tende a buscar o Judiciário como única via de reparação, o que acarreta perda de efetividade da instância administrativa.

Diante desse panorama, torna-se necessário reunir e sintetizar as principais contribuições extraídas da literatura examinada. Essa sistematização viabiliza uma análise crítica mais estruturada sobre os caminhos possíveis para o fortalecimento institucional do contencioso administrativo no Brasil. Na sequência, apresenta-se o Quadro 1, contendo os pontos centrais debatidos pelos autores consultados.

Quadro 1 – Contribuições dos autores sobre os desafios e potencialidades do contencioso administrativo tributário

Autor(es)	Contribuição principal	Tema relacionado
-----------	------------------------	------------------

Barros (2024)	Aponta a necessidade de autonomia institucional dos julgadores e a superação da vinculação orgânica ao Fisco.	Estrutura e imparcialidade
Lima (2022)	Destaca a importância do contraditório e da ampla defesa na fase administrativa como garantia do contribuinte.	Garantias processuais
Instituto Justiça Fiscal (2022)	Evidencia os gargalos operacionais do contencioso e propõe maior transparência e celeridade processual.	Diagnóstico institucional
Castilhos (2021)	Critica a ausência de uniformização de decisões e defende mecanismos de padronização administrativa.	Previsibilidade e segurança jurídica
Queiroz (2020)	Analisa a viabilidade da adoção de precedentes vinculantes no processo administrativo tributário.	Sistematização de jurisprudência
Silva (2020)	Enfatiza a relevância da mediação tributária como alternativa eficaz à judicialização de conflitos.	Meios alternativos de resolução
Albuquerque (2022)	Reforça a necessidade de formação continuada para garantir decisões técnicas e juridicamente consistentes.	Qualificação dos julgadores

Fonte: O Autor (2025).

A leitura crítica do Quadro 1 revela uma clara convergência entre os autores quanto à urgência de reformulação do contencioso administrativo tributário. Barros (2024) destaca que a atual estrutura decisória, atrelada funcionalmente ao aparato fazendário, compromete a neutralidade exigida para julgamentos técnicos. O vínculo orgânico dos julgadores com a administração tributária enfraquece a confiança nas decisões, o que torna necessária a institucionalização de mecanismos que assegurem autonomia decisória.

Lima (2022) enfatiza que a preservação do contraditório e da ampla defesa na esfera administrativa não depende apenas de dispositivos legais, mas de um modelo que garanta imparcialidade prática e efetiva. Quando o julgamento ocorre em instâncias percebidas como parciais, o contribuinte tende a recorrer diretamente ao Judiciário, esvaziando a função do processo administrativo. A proteção real das garantias constitucionais deve ser refletida na organização funcional dos conselhos e na independência dos seus membros.

A questão da morosidade também se destaca como fator que limita a eficiência do sistema. O Diagnóstico do Conselho Nacional de Justiça - CNJ (2022), evidencia que o tempo excessivo de tramitação de processos fiscais, sobretudo no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF, 2023), gera instabilidade na relação entre Fisco e contribuinte, além de comprometer a arrecadação. Superar esse entrave requer não apenas reorganização procedimental, mas uma mudança de mentalidade institucional voltada à celeridade e resolutividade.

A ausência de previsibilidade nas decisões é identificada por Castilhos (2021) como fator gerador de insegurança jurídica. Entendimentos divergentes para casos semelhantes alimentam o ciclo de litigiosidade, resultando em sobrecarga tanto no contencioso administrativo quanto no judicial. Diante disso, Queiroz (2020) propõe a incorporação de mecanismos de uniformização, inspirados no regime de precedentes vinculantes do Código de Processo Civil de 2015, como forma de garantir estabilidade interpretativa e equidade decisória.

A transparência aparece como condição indispensável para a credibilidade institucional. Abraham (2021) argumentam que a publicidade dos fundamentos das decisões administrativas é essencial para o controle social e para a formação de expectativas legítimas por parte dos contribuintes. A publicação incompleta dos julgados impede o acesso pleno à jurisprudência administrativa, dificultando sua função educativa e regulatória.

Alternativas consensuais ganham destaque como instrumentos eficazes na resolução de conflitos. Silva (2020) ressalta que a mediação e a transação tributária, previstas na Lei nº 13.988/2020, apresentam-se como soluções viáveis para desafogar o contencioso e promover acordos ajustados à realidade econômica das partes. A formalização dessas práticas em âmbito administrativo representa uma evolução no paradigma da resolução fiscal.

A qualificação técnica dos julgadores é apontada por Albuquerque (2022) como ponto crítico para o aprimoramento das decisões. A constante atualização normativa no campo tributário exige conhecimento aprofundado e sensibilidade jurídica. Sem investimento em formação continuada, o risco de decisões frágeis e tecnicamente equivocadas se amplia, afetando diretamente a confiança no sistema.

No tocante à equidade no acesso à justiça fiscal, Barros (2024) observa que a disparidade de recursos entre grandes contribuintes e pequenos empresários impacta diretamente a capacidade de defesa técnica. A criação de canais simplificados e a difusão de informação jurídica acessível são medidas essenciais para reduzir a assimetria processual e assegurar igualdade material no contencioso administrativo.

As contribuições reunidas no quadro demonstram que o contencioso, quando adequadamente estruturado, pode desempenhar papel estratégico na pacificação tributária. Para o Instituto Justiça Fiscal (2022), sua função vai além da solução de litígios, alcançando a promoção de um ambiente regulatório previsível e a indução de comportamentos fiscalmente responsáveis. A legitimidade das decisões administrativas depende da combinação entre imparcialidade, celeridade e coerência normativa.

O aprimoramento contínuo requer esforços articulados entre poder público, órgãos técnicos e sociedade civil, com foco na transparência, qualificação e modernização

institucional. A confiança social nesse mecanismo só será plenamente restabelecida quando suas decisões refletirem, de forma concreta, os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e justiça tributária. A estrutura do contencioso administrativo deve ser compreendida como parte integrante do sistema de justiça fiscal e não como uma instância meramente acessória. Quando seu funcionamento está dissociado dos princípios da imparcialidade e da eficiência, compromete-se não apenas a solução de litígios, mas a própria legitimidade do Estado na arrecadação tributária. Conforme destaca o Instituto Justiça Fiscal (2022), a efetividade do contencioso deve ser medida pela sua capacidade de resolver conflitos com celeridade, coerência e respeito às garantias processuais.

As reformas propostas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, ao promover mudanças no sistema tributário nacional, impõem novos desafios à estrutura de julgamento administrativo. Tais alterações devem ser acompanhadas de adequações nos órgãos responsáveis pela solução de controvérsias, sob pena de perpetuar a sobrecarga de processos e os desequilíbrios estruturais já diagnosticados. Nesse cenário, a modernização tecnológica e a digitalização dos procedimentos aparecem como requisitos indispensáveis para o acompanhamento das novas demandas (Brasil, 2023).

Não se pode ignorar o papel pedagógico do contencioso quando as decisões administrativas são fundamentadas, acessíveis e coerentes. Para Lima (2022), a clareza na argumentação dos acórdãos administrativos orienta a conduta dos contribuintes e reforça a cultura da conformidade tributária. A previsibilidade nas interpretações, além de mitigar conflitos, fortalece a segurança jurídica, pilar essencial para o ambiente de negócios e para a estabilidade fiscal.

Por sua vez, a ausência de um modelo eficaz de responsabilização dos julgadores pode favorecer decisões pouco técnicas ou alinhadas a interesses fazendários. A implementação de critérios objetivos para nomeação, avaliação e permanência nos cargos de julgamento é um passo necessário para consolidar um modelo de controle interno eficiente. A falta de prestação de contas dos órgãos julgadores enfraquece o sistema e reduz a legitimidade das decisões, como bem aponta Barros (2024).

A integração entre o processo administrativo e o processo judicial também merece atenção. A sobreposição de instâncias, sem comunicação efetiva entre elas, contribui para o prolongamento dos litígios e a duplicação de esforços institucionais. A adoção de soluções como a dupla conformidade e a valorização dos precedentes administrativos pode ajudar a reduzir esse descompasso. A sistematização de entendimentos vinculantes no âmbito do contencioso representaria avanço significativo no caminho da racionalização fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa demonstrou que o contencioso administrativo tributário exerce função essencial na consolidação de um sistema fiscal mais justo, eficiente e equilibrado. No entanto, a análise bibliográfica evidenciou que sua efetividade permanece comprometida por entraves institucionais, normativos e operacionais, que impactam diretamente sua legitimidade. Questões como a parcialidade estrutural dos julgadores, a morosidade processual e a limitação da autonomia decisória figuram entre os principais obstáculos à conformação de um modelo que atenda plenamente aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e da igualdade entre as partes.

A hipótese inicialmente proposta foi confirmada ao se constatar que, quando devidamente estruturado, o contencioso administrativo pode, de fato, atuar como um mecanismo de fortalecimento da justiça fiscal. Entretanto, sua configuração atual ainda favorece desequilíbrios na relação jurídica entre Fisco e contribuinte, em virtude de uma estrutura frequentemente vulnerável a interferências institucionais. Tal cenário compromete a credibilidade das decisões administrativas e contribui para o aumento da judicialização, contrariando o objetivo de desoneração do Poder Judiciário.

No que se refere à democratização do acesso, observou-se que contribuintes com menor capacidade econômica enfrentam maiores dificuldades para exercer plenamente o direito de defesa. A complexidade do processo administrativo, aliada à escassez de canais especializados de atendimento, limita a atuação de pequenos e médios contribuintes. Essa constatação reforça a percepção de que o modelo vigente, embora previsto em norma, não assegura de forma efetiva a equidade processual nem a universalização do direito à contestação.

A análise institucional do funcionamento dos órgãos julgadores evidenciou a necessidade de aprimoramento da imparcialidade e da composição dos colegiados. A concentração de decisões em profissionais vinculados ao órgão arrecadador compromete a percepção de independência funcional. A adoção de critérios técnicos para a seleção de julgadores, a inclusão de representantes da sociedade civil e a valorização de estruturas deliberativas autônomas apresentam-se como medidas viáveis para superação dessas fragilidades.

Outros desafios identificados ao longo da pesquisa incluíram a lentidão na tramitação dos processos, a falta de uniformização dos entendimentos administrativos e a obsolescência de parte da legislação que rege o processo fiscal. A ausência de precedentes vinculantes e a baixa efetividade das decisões de instâncias inferiores contribuem para a recorrência de litígios

e reduzem a capacidade do contencioso de atuar como instância resolutive. Reformas estruturantes e investimentos em tecnologia, modernização normativa e capacitação técnica revelam-se, portanto, indispensáveis para o aprimoramento do sistema.

O fortalecimento da transparência e da publicidade dos julgamentos, a promoção de decisões acessíveis e a publicação de enunciados orientadores também figuram como estratégias relevantes. Essas ações não apenas qualificam a atuação administrativa, como também ampliam o caráter pedagógico do contencioso, permitindo que os contribuintes conheçam previamente os critérios aplicáveis a suas situações. A adoção de meios alternativos de resolução de conflitos, como a mediação e a transação tributária, desponta como solução complementar, capaz de tornar a administração tributária mais proativa, cooperativa e menos punitiva.

Importa-se reconhecer que o contencioso não deve ser compreendido unicamente como um instrumento técnico de revisão de autuações fiscais, mas como um espaço legítimo de diálogo entre o Estado e os contribuintes. Sua credibilidade está diretamente relacionada à consolidação de julgamentos imparciais, fundamentados e acessíveis, que estimulem a adesão voluntária às normas e promovam segurança jurídica. Nesse sentido, sua legitimação depende da capacidade de assegurar equilíbrio entre a autoridade arrecadatória e os direitos fundamentais dos cidadãos.

A trajetória de aperfeiçoamento do contencioso passa por reformas normativas, políticas de formação contínua, revisão de práticas administrativas e compromisso institucional com a equidade fiscal. A implantação de soluções tecnológicas e o fortalecimento do controle social representam etapas indispensáveis para a construção de um sistema mais célere, transparente e previsível. O alinhamento entre eficiência administrativa e justiça tributária exige a articulação sinérgica de todos esses fatores.

Recomenda-se que futuros estudos aprofundem a análise empírica da atuação dos órgãos de julgamento administrativo, com especial atenção ao impacto das reformas recentes, à percepção de satisfação dos contribuintes e à eficácia das decisões proferidas. A comparação com modelos estrangeiros pode, ademais, oferecer diretrizes valiosas para o aperfeiçoamento contínuo do contencioso no Brasil, contribuindo para a consolidação de um sistema fiscal fundamentado na legalidade, na efetividade e na justiça distributiva.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus Vinicius. Contencioso administrativo fiscal e justiça tributária. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45, p. 121-146, 2019.

ABREU, Ana Paula Dourado de. **Contencioso administrativo tributário no Brasil: legitimidade e eficiência institucional**. São Paulo: Atlas, 2018.

ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O dever fundamental de pagar (legalmente) tributos: significado, alcance e análise de precedentes do CARF. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 51, p. 197–224, São Paulo: IBDT, 2022.

ALINK, Marcel; KOMMER, Martin. Procedural law and tax administration: balancing the power of the tax authorities with the rights of taxpayers. **European Taxation**, v. 51, n. 10, p. 420-437, 2011.

ANDRADE, Aurélio Oliveira. Os princípios do contraditório e da ampla defesa e os julgamentos administrativos fiscais pelas Delegacias Regionais de Julgamento Receita Federal do Brasil: ponderações necessárias acerca da operacionalização constitucional frente à virada tecnológica do direito processual. **Revista do CAAP**, v. 27, n. 1-2, p. 1-15, 2022.

ANDRADE, José Roberto Dantas. **Processo administrativo tributário e due process of law**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BARBOSA, Pablo Roniery. **Tributação da renda, grandes fortunas e herança: possibilidade de redução das desigualdades sociais no Brasil**. Goiânia: Pontifícia Universidade Católica de Goiás, 2021.

BARBOSA, Ricardo Antônio Carvalho. A crise da legitimidade do contencioso administrativo fiscal. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 46, p. 61-88, 2017a.

BARBOSA, Ricardo Antônio Carvalho. Eficiência e legitimidade no contencioso administrativo tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 48, p. 35-58, 2017b.

BARROS, Carlos Macedo. **A reforma tributária e o contencioso judicial tributário**. 2024. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Brasília, 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2023.

BRA SIL. **Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e n. 10.522, de 19 de julho de 2002. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Justiça em números 2023: ano-base 2022**. Brasília, DF: CNJ, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 03 abril. 25

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm. Acesso em: 13 dez. 2024.

BRASIL. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro:** relatório final de pesquisa. Brasília: Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa – INSPER, 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 25 out. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2015/lei-13105-16-marco-2015-780273-publicacaooriginal-146341-pl.html>. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Manual de procedimentos do CARF:** aspectos processuais e administrativos. [S. l.]: CARF, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/carf/pt-br/acao-a-informacao/institucional/manual-de-procedimentos>. Acesso em: 26 set. 2025.

BRASIL. **Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 dez. 2023. Atualizada pela Portaria MF nº 528, de 2 abr. 2024. Disponível em: https://www.gov.br/carf/pt-br/acao-a-informacao/institucional/ricarf_portaria-mf-1634_atualizada-ate-portaria-1918_6_12_2024.pdf. Acesso em: 22 ago. 25

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Dados estatísticos processuais.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=CartaServicosJurisdicionais&pagina=atualizacoesEstatisticasProcessuais>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Agravo Regimental no Recurso Especial (REsp) nº 1.464.381/PR**, Relator(a): Ministro(a) Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 05/05/2016, DJe 05/05/2016. Acesso em: 22 ago. 25.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário:** linguagem e método. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011. xxxiii, 998 p. ISBN 9788599349205.

CASTILHOS, Ian. O fim do voto de qualidade e o problema da deliberação racional. **Revista de Direito Tributário Atual**. n. 47, São Paulo, 2021.

CONRADO, Paulo César. Processo tributário e as garantias do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 243, p. 76-92, 2016.

COSTA, Ronaldo Cardoso da. **A materialidade dos direitos fundamentais sob o enfoque da justiça fiscal:** a face oculta dos direitos fundamentais. 2023. Disponível em: <https://repositorio.upt.pt/entities/publication/1d1ede33-c958-4788-8b13-9354b4c9c810/full>. Acesso em: 13 dez. 2024.

CRESWELL, John W. **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa:** escolhendo entre cinco abordagens. 3. ed. Porto Alegre: Penso, 2014.

CUNHA, Alexandre. Justiça tributária e eficiência administrativa: propostas para um novo modelo de contencioso fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 38, p. 133-158, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

INSTITUTO JUSTIÇA FISCAL (IJF). **Estudo contencioso final**. [S.l.]: Instituto Justiça Fiscal (IJF), 2022. Disponível em: https://www.ijf.org.br/wpcontent/uploads/2022/08/Estudo_Contencioso_Final.pdf. Acesso em: 22 ago. 2025.

LIMA, Lucélia Brilhante de. **Procedimentos e garantias do contencioso administrativo tributário**. 2022. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Maranhão, Imperatriz, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação tributária e seus impactos no contencioso fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 273, p. 55-70, 2020.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARINS, James. **Contencioso tributário e justiça fiscal: análise crítica do modelo brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2018.

OLIVEIRA, Rafael de; SILVA, Marília Nogueira da; TORRES, Ricardo Lobo. A contribuição do contencioso administrativo para a segurança jurídica no direito tributário. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 52, n. 3, p. 93-110, 2017.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, Humberto; SLIWKA, Ricardo. **Direito tributário: constituição, legislação e doutrina**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

QUEIROZ, Giovanna Duarte de. **A formação e aplicação de precedentes no julgamento dos recursos fiscais: uma análise da (in)compatibilidade da sistemática de resolução de demandas repetitivas do Código de Processo Civil no âmbito do processo administrativo tributário**. Santa Rita: UFPB, 2020.

SANTOS JÚNIOR, Marcos Aurélio Pereira dos. Processo administrativo tributário: garantias do contribuinte e legitimidade institucional. **Revista Brasileira de Direito Público**, Brasília, v. 12, n. 45, p. 33-57, 2014.

SILVA, Jamilli Carvalho da. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos na seara tributária**. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal Fluminense, Macaé, 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça fiscal e cidadania: fundamentos para uma nova ordem tributária no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2015.