



DIAGNÓSTICO DO
CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
FEDERAL E
RECOMENDAÇÕES

2022



Diretoria

- Presidente: Dão Real Pereira dos Santos
- Primeiro Vice-Presidente: Claudio Graziano Fonseca
- Segundo Vice-Presidente: Maria Regina Paiva Duarte
- Diretoria Financeira: Izabel Ruth Tamiozzo Vieira
- Diretoria Administrativa: Marcelo Ramos Oliveira
- Diretoria Técnica: Clair Maria Hickmann e Róber Iturriet Ávila
- Diretoria de Assuntos Institucionais: Paulo Gil Holck Introíni e Ricardo Fagundes da Silveira
- Diretoria de Cidadania e Educação Fiscal: João Carlos Loebbens e Rosa Ângela Chieza
- Diretoria de Comunicação: Carlos Eduardo Mantovani e Francisco César de Oliveira Santos

Conselho Deliberativo

- Fábio Brunetto
- Fátima Maria Gondim Bezerra Farias
- Francisco Mendes de Barros
- João Carlos Loebbens
- Kamila Vieira de Mendonça
- Marcelo Lettieiri Siqueira
- Marcelo Porto Rodrigues
- Marcilio Henrique Ferreira
- Márcio Calvet Neves
- Ricardo Fagundes da Silveira
- Wilson de Moraes Torrente

Equipe de elaboração do Estudo

- Carlos André Soares Nogueira
- Clair Maria Hickmann (coordenação)
- Luís Orlando Rotelli Rezende
- Luiz Tadeu Matosinho Machado
- Márcio Calvet Neves
- Ricardo Fagundes da Silveira

SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AT	Administração Tributária
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CNA	Confederação Nacional da Agricultura
CNC	Confederação Nacional do Comércio
CNF	Confederação Nacional das Instituições Financeiras
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CNT	Confederação Nacional dos Transportes
CNS	Confederação Nacional de Serviços
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação do Sistema de Tributação da RFB
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CRPS	Conselho de Recurso da Previdência Social
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CUT	Central Única dos Trabalhadores
DRJs	Delegacias Regionais de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
HE	Horas Estimadas
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ME	Ministério da Economia
NCST	Nova Central Sindical de Trabalhadores
NESFI	Núcleo de Estudos Sociopolíticos do Sistema Financeiro
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
PGFN	Procuraria Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
SIEF	Sistema Integrado de Informações Econômico Fiscais
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SRRF	Superintendência Regional da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SCC	Sistema de Crédito e Compensação
TCU	Tribunal de Contas da União
TRF	Tribunal Regional Federal
UGT	União Geral dos Trabalhadores

APRESENTAÇÃO

O principal objetivo do Instituto Justiça Fiscal – IJF é o aperfeiçoamento da legislação tributária, visando a construção de um país mais justo e menos desigual. Em regra, isso envolve a elaboração de propostas legislativas que busquem maior progressividade na tributação da renda, a majoração da tributação do patrimônio dos indivíduos e famílias das classes mais altas, a criação de tributos que viabilizem a justiça fiscal (como o Imposto sobre Grandes Fortunas), além da busca por uma tributação ecológica.

No entanto, a mudança do sistema tributário, visando uma alocação de carga tributária mais justa, não será suficiente para obter a pretendida justiça fiscal se os grandes pagadores de tributos, pessoas físicas e jurídicas, continuarem a usar o contencioso administrativo e judicial para postergar ou mesmo, eliminar tributação contra o interesse da sociedade como um todo. O sistema vive hoje uma realidade em que o lobby a favor de poucos contribuintes prejudica milhões de outros.

Por esta razão, o IJF entendeu ser de sua alçada apresentar um diagnóstico e uma proposta para revisão do contencioso administrativo fiscal, contribuindo com um debate fundamental para o futuro do Brasil.

Além do detalhado diagnóstico, o IJF pretende apresentar uma proposta alternativa a outros estudos feitos pelo Conselho Nacional de Justiça e Banco Interamericano de Desenvolvimento e Receita Federal do Brasil. A análise evidencia os históricos problemas enfrentados pelo contencioso administrativo, ampliados pela recente extinção do voto de qualidade (voto de desempate), servindo de base para a elaboração da proposta.

O objetivo principal é o de revisar o processo administrativo fiscal (PAF), para eliminar a captura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pelas confederações empresariais, e propor medidas para agilizar o julgamento e o efetivo ingresso dos recursos nos cofres públicos. Será mostrado que a participação de julgadores indicados por confederações empresariais na revisão administrativa da cobrança tributária é uma exceção mundial.

No entendimento do IJF, o modelo do contencioso fiscal administrativo deve ser modernizado adotando a estrutura de países da OCDE, em que o poder de decisão cabe apenas a representantes da Fazenda, visto tratar-se de decisão de natureza administrativa revisional. No entanto, o IJF propõe a criação de uma instância normativa superior administrativa, da qual poderão participar representantes de toda a sociedade civil, incluindo entidades sindicais dos trabalhadores, de profissionais liberais, representantes de ONGs e consumidores e não apenas as confederações empresariais.

O que o IJF propõe é um projeto respaldado nas melhores experiências internacionais para mudar a cultura do contencioso, desestimular a inadimplência tributária, a protelação do pagamento, o planejamento fiscal abusivo e assim obter maior justiça tributária.

[+]
 Clique sobre o
 título para ir à
 seção desejada

Sumário

1. Introdução	6
2. Objetivo do estudo	7
3. As origens históricas do CARF e suas competências	8
3.1 - Composição do colegiado do CARF e da CSRF	9
4. A natureza revisional do Processo Administrativo Fiscal	11
5. Diagnóstico do Processo Administrativo Fiscal da União	14
5.1 - A captura do CARF pelas grandes corporações empresariais	14
5.2 - A extinção do voto de qualidade na 2ª instância	16
5.3 - A revisão administrativa em outros países	17
5.3.1 - Representação empresarial no contencioso administrativo	18
5.3.2 - Morosidade no contencioso tributário	18
5.3.3 - Estrutura e aspectos legais do contencioso tributário	19
5.3.4 - Resumo comparativo do contencioso brasileiro e outros países	19
5.4 - Demonstração da Influência das corporações empresariais no CARF	20
5.4.1 - Análise das decisões em termos quantitativos e de valor do litígio	20
5.4.2 - Análise das decisões por valor médio do processo	24
5.4.3 - Resultado das decisões por faixa de valor do litígio	24
5.4.4 - Resultado das decisões por setor econômico	26
5.4.5 - Resultado das decisões por tipo de votação (unânime, maioria e qualidade)	27
5.5 - Divergência na aplicação do marco normativo - CARF e RFB	29
5.6 - O lento processo de evolução das normas da Receita Federal	30
5.7 - Principais causas da morosidade no contencioso administrativo	30
5.7.1 - Excesso de instâncias, elevado estoque de processos e de crédito tributário	31
5.7.2 - Baixo Custo para Litigância	38
5.7.3 - A ausência de filtros entre a primeira e a segunda instância	39
5.8 - Ineficácia na realização do crédito tributário	40
5.8.1 - Análise da realização do crédito tributário em geral	40
5.8.2 - Análise de realização do crédito tributário por faixa de valor	41
5.8.3 - Realização do crédito tributário nos principais setores econômicos	43
5.8.4 - Conclusão da realização do crédito tributário.	43
5.9 - Insegurança jurídica (especialmente para os pequenos)	44
6. Conclusões	46
7. Propostas	48

1. Introdução

O contencioso tributário brasileiro possui rituais de disputa duplicados, com instâncias de julgamento nas esferas administrativa e judicial. Isso permite que os contribuintes autuados questionem as autuações fiscais da fazenda pública em instâncias administrativas e, posteriormente, em instâncias do poder judiciário. Existem assim, três instâncias de julgamento no poder executivo e mais três, no poder judiciário.

O contencioso administrativo tributário da União, que promove a **revisão administrativa** das autuações fiscais realizadas pela Receita Federal do Brasil, compõe-se de duas fases de litigância, representado por três instâncias: i) a primeira, formada pelas Delegacias Regionais de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (DRJs); ii) a segunda, formada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); e iii) a terceira, formada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que faz parte da estrutura do CARF.

O contribuinte autuado pela Receita Federal do Brasil pode contestar primeiramente na DRJ e, se insatisfeito com a decisão, pode recorrer ao CARF; se inconformado com a decisão deste colegiado, pode, ainda, apelar para a Câmara Superior de Recursos Fiscais nos casos de divergência de entendimento em decisões similares dentro do próprio CARF.

Contudo, a Administração Pública não pode recorrer ao Judiciário se a decisão lhe for desfavorável.

2. Objetivo do estudo

O presente estudo tem como objetivo fazer um **diagnóstico** do Contencioso Administrativo Tributário brasileiro com foco no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da União, identificando seus principais problemas, produzir uma **análise e propor medidas** de alteração da legislação com vista a torná-lo um órgão mais eficiente, célere na solução dos litígios administrativos fiscais, transparente, democrático e efetivamente republicano.

3. As origens históricas do CARF e suas competências

No Brasil, o órgão de revisão administrativa foi criado antes da administração fiscal. A Secretaria da Receita Federal, criada em 1968, e mesmo a antiga Direção Geral da Fazenda Nacional, criada em 1934, são posteriores à criação dos “Conselhos de Contribuintes”. O 1º Conselho de Contribuintes foi criado pelo Decreto nº 16.580 em 1924 e o 2º Conselho pelo Decreto nº 5.157 em 1927. Estes conselhos seguiam os modelos da administração tributária do Brasil Colônia e do Império português, as chamadas Juntas da Real Fazenda e o Tribunal de Conselho da Fazenda.

Este modelo, nada republicano, é resultado da inquietude das elites econômicas com a criação do Imposto de Renda (IR) em 1922, e a presença de representantes das confederações e associações empresariais então garantidas nos decretos, mesmo sem a previsão de existência dos mesmos nas Leis nº 4.625/1922 e nº 4.783/1923 que criaram o IR. A ideia subjacente já era limitar os efeitos das fiscalizações sobre grandes contribuintes. Os primeiros presidentes, nomeados para o 1º e 2º Conselhos de Contribuintes, eram José Leopoldo Bulhões Jardim e Mário Foster Vidal da Cunha Bastos, respectivamente. Bulhões Jardim foi deputado federal no Império, na constituinte de 1891, senador no início do século XX e ministro da fazenda dos governos Rodrigues Alves (1902-1906) e Hermes da Fonseca (1910-1914). Era o homem de confiança dos financistas do período. Cunha Bastos era o presidente da Federação de Seguradores e Diretor da Associação Comercial do Rio de Janeiro.

Ou seja, privilégios tributários da aristocracia imperial, garantidos pelo Tribunal do Conselho da Fazenda, foram estendidos às elites econômicas na república velha por meio dos Conselhos de Contribuintes. O objetivo central na criação e funcionamento destes Conselhos era a defesa dos interesses de grupos empresariais influentes e não a revisão administrativa. Com o fim do voto de qualidade (voto de desempate), em 2020, há uma retomada deste espírito arcaico.

Com a edição da Lei 11.941/2009, os três Conselhos de Contribuintes foram unificados em um único órgão que passou a denominar-se de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

O CARF é um órgão colegiado vinculado ao Ministério da Economia e responsável pelos julgamentos de recursos administrativos de segunda e terceira instâncias contra autuações fiscais realizadas pela Receita Federal do Brasil. A terceira instância é a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)¹.

São competências, portanto, do CARF, julgar os litígios em matéria tributária e aduaneira, além de uniformizar a jurisprudência do órgão mediante recurso especial das partes, quando ocorrer divergência de entendimento entre os colegiados de julgamento.

A partir de 3 de novembro de 2020, com a edição da Lei nº 13.988/2020 (art. 23) e da Portaria ME nº 340/2020, a competência para julgamento dos recursos (2ª instância) referentes a processos de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários-mínimos, passou às Câmaras Recursais, no âmbito da própria Receita Federal do Brasil.

1 Competências da CSRF: Compete a CSRF julgar (artigos 9º e 10º do Regimento interno do CARF): i) o recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF (art. 67 do Regimento do CARF); ii) Ao Pleno da CSRF compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução.

3.1 - Composição do colegiado do CARF e da CSRF

O CARF é um órgão paritário, no qual a **metade** de seus julgadores são **indicados pelas Confederações** e entidades de classe, representando os “contribuintes”, e a outra metade são indicados pela Receita Federal do Brasil. Os conselheiros (julgadores) representantes dos contribuintes são escolhidos a partir de uma lista tríplice, apresentada pelas Confederações Empresariais e Centrais Sindicais (art. 28, do Anexo II do Regimento Interno do CARF). A escolha dos candidatos é realizada pelo Comitê de Seleção de Conselheiros e a indicação referendada por designação do Ministro da Fazenda para o mandato.

A despeito da previsão regimental de indicação das Centrais Sindicais, a distribuição do total de vagas é, majoritariamente, destinada às Confederações empresariais, sendo que os representantes das categorias de trabalhadores ocupam apenas algumas vagas da 2ª Seção do CARF e não têm assento em nenhuma das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, última instância de julgamento.

Das 90 vagas para conselheiros titulares e suplentes, nas três Seções do CARF e nas três Turmas da CSRF, os trabalhadores têm previsão de assento de apenas cinco titulares em turmas ordinárias da 2ª Seção e de um (suplente) em turma especial, na mesma Seção.

O número de vagas de cada uma das representações dos contribuintes está fixado na Portaria MF nº 453, de 16 de agosto de 2019, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 – Previsão de representação dos contribuintes no CARF

Representação	Quantidade de conselheiros		
	Titulares	Suplentes	Total
Confederações Empresariais			
Confederação Nacional do Comércio – CNC	28	6	34
Confederação Nacional da Indústria - CNI	20	5	25
Confederação Nacional das Instituições Financeiras - CNF	11	3	14
Confederação Nacional da Agricultura – CNA	3	1	4
Confederação Nacional dos Transportes – CNT	3	1	4
Confederação Nacional de Serviços - CNS	2	1	3
Total de conselheiros do Empresariado	67	17	84
Centrais Sindicais			
Central Única dos Trabalhadores – CUT	1		1
União Geral dos Trabalhadores - UGT	1		1
Central dos Trabalhadores do Brasil – CTB	1		1
Força Sindical – FS	1		1
Central dos Sindicatos Brasileiros – CSB	1		1
Nova Central Sindical de Trabalhadores - NCST		1	1
Total de conselheiros dos Trabalhadores	5	1	6
Total de conselheiros dos Contribuintes	72	18	90

Elaboração própria. Portaria MF nº 453, de 16 de agosto de 2019.

Os representantes das entidades sindicais dos trabalhadores participam apenas das turmas da Segunda Seção do CARF que julgam recursos relacionados ao IRPF, IRRF, ITR e Contribuições Previdenciárias.

A distribuição atual das vagas, em cada Turma e Seção, é feita pelo presidente do CARF, conforme o quadro abaixo:

Quadro 2 - Distribuição das vagas de conselheiros dos contribuintes no CARF

DISTRIBUIÇÃO DE VAGAS DE CONSELHEIROS									
REPRESENTAÇÃO	PRIMEIRA SEÇÃO			SEGUNDA SEÇÃO			TERCEIRA SEÇÃO		
	CSRF	Titular	Suplente	CSRF	Titular	Suplente	CSRF	Titular	Suplente
CNA	0	1	0	0	1	1	0	1	0
CNC	2	8	2	2	6	2	2	8	2
CNF	1	3	1	1	2	1	1	3	1
CNI	1	6	2	1	5	1	1	6	2
CNSaúde	0	1	1	0	0	0	0	1	0
CNT	0	1	0	0	1	0	0	1	1
CSB	0	0	0	0	1	0	0	0	0
CTB	0	0	0	0	1	0	0	0	0
CUT	0	0	0	0	1	0	0	0	0
FS	0	0	0	0	1	0	0	0	0
NCST	0	0	0	0	0	1	0	0	0
UGT	0	0	0	0	1	0	0	0	0
TOTAL	4	20	6	4	20	6	4	20	6

Elaboração Própria. Fonte: Site do CARF

Dada a composição vigente do quadro de conselheiros, a expressão “Conselheiros dos Contribuintes”, embora utilizada na legislação e nas discussões sobre o contencioso administrativo, não se revela adequada porque tais conselheiros não representam necessariamente o contribuinte real, aquele que assume, de fato, o ônus econômico dos tributos.

Seria mais apropriado utilizar a expressão “Conselheiros do Poder Econômico”, uma vez que a esmagadora maioria representa esse segmento da sociedade. O emprego do termo “contribuinte”, ao longo do tempo, foi sendo corrompido e indevidamente associado somente às empresas e não às pessoas físicas, que são os contribuintes reais (seja dos tributos diretos ou indiretos) e estão sub-representadas nos litígios que envolvem tributos diretos pagos por elas, como IRPF, ITR e Contribuição Previdenciária, não tendo qualquer representação nos julgamentos envolvendo tributos indiretos, cuja carga é por elas suportada.

4. A natureza revisional do Processo Administrativo Fiscal

Há, na teoria do processo administrativo fiscal, diversas interpretações quanto a sua natureza. Neste trabalho, como ficará evidente mais à frente, trabalha-se com a noção de que o processo administrativo fiscal seja expressão do poder-dever conferido à Administração de revisar seus próprios atos à luz da legislação de regência, de forma a declarar nulos ou cancelar os atos que estejam eivados de vícios processuais ou materiais.

Para que se possa compreender com maior clareza o que quer dizer a natureza de revisão administrativa, impende colocar alguns pontos basilares para a construção dessa noção.

À partida, é preciso salientar que o processo administrativo fiscal deve atender aos princípios do contraditório e da ampla defesa, corolários do devido processo legal, conforme previsão do artigo 5º, inciso LV, da Constituição. Em outras palavras, o processo deve garantir - com eficácia - que o sujeito passivo possa questionar os atos administrativos quanto à adequação à legislação em termos de motivação, forma, competência, substância fático-jurídica e apuração do montante devido.

Entretanto, a promoção do devido processo legal não significa que o PAF tenha natureza de amplo reexame do fato jurídico tributário.

A compreensão do devido processo administrativo precisa estar inserida no contexto da separação de poderes, conforme a organização constitucional do Estado Brasileiro. Neste diapasão, há que se diferenciar a competência de julgadores e órgãos que integram o Poder Executivo daquela reservada, exclusivamente, aos membros e órgãos do Poder Judiciário. Tal diferenciação, embora possa parecer óbvia do ponto de vista intuitivo, é assaz delicada, visto que a Administração também está adstrita à legalidade e à constitucionalidade ao emitir atos normativos constitutivos de direitos e obrigações ou ao proceder a revisão destes.

Ademais, no seio do Poder Executivo, releva distinguir a competência dos julgadores administrativos no âmbito do PAF (i) da competência da Administração Tributária de emitir normas gerais e abstratas atinentes ao poder de regulamentar, no âmbito administrativo, as normas legais e (ii) da competência exclusiva das autoridades fiscais da RFB de emitir, de forma original, os atos administrativos individuais e concretos de constituição de crédito tributário ou de apreciação de direito creditório.

Assim, de pronto, é mister observar que o objeto do processo administrativo fiscal da União é constituído pelos atos administrativos como autos de infração, notificações de lançamento e despachos decisórios em processos de direito creditório, emitidos pelas autoridades competentes da RFB. Tais atos produzem efeitos na esfera dos direitos patrimoniais dos particulares na relação com o ente tributante.

Em apertada síntese, conforme a legislação de regência hoje em vigor, as Delegacias de Julgamento (DRJ) apreciam as impugnações e manifestações de inconformidade apresentadas pelos contribuintes em face de atos administrativos (autos de infração, notificações de lançamento, despachos decisórios, atos de exclusão do Simples) e o CARF aprecia os recursos de ofício e voluntários em face das decisões de primeira instância.

Os atos administrativos individuais e concretos emanados da RFB compõem o objeto sujeito à revisão no decorrer do processo administrativo fiscal. Portanto, incumbe aos julgadores administrativos tão somente revisá-los à luz da legislação aplicável.

Tomando-se as premissas acima, pode-se traçar algumas linhas distintivas entre a atividade julgadora administrativa, no âmbito do PAF, e as competências de outros agentes públicos.

Primeiro, não é da competência dos julgadores administrativos substituir as autoridades fiscais de que trata o artigo 142 do Código Tributário Nacional, na realização de atos administrativos constitutivos de crédito tributário ou denegatórios de direitos creditórios, de forma original. Os julgadores deverão limitar-se a confirmar, ou não, a validade do ato administrativo emanado da autoridade fiscal que detém a competência exclusiva para tanto.

Também não está na competência dos julgadores administrativos substituir a Administração Tributária - na esfera da União, substituir a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - em seu poder de regulamentar administrativamente a matéria tributária.

Vale lembrar que as normas complementares, emanadas da RFB, integram a legislação de regência dos tributos administrados pela União, conforme inteligência do artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Nesse contexto, vale dizer que, embora o CARF não tenha função normativa, não há incompatibilidade com a enunciação de súmulas, com ou sem efeito vinculante. As súmulas são construídas a partir dos precedentes administrativos decorrentes da apreciação de casos concretos e servem aos princípios da eficiência e da igualdade no processo administrativo fiscal. Todavia, para respeitar o caráter administrativo e a atual regulamentação do processo administrativo fiscal, as súmulas, assim como as decisões em casos concretos, não deveriam afastar a aplicação de atos administrativos da RFB aos quais o CTN atribui efeito normativo.

Por fim, com mais razão ainda, não compete julgadores administrativos se pronunciar sobre matérias de competência exclusiva do Poder Judiciário, inerentes à guarda última da legalidade e da constitucionalidade da norma.

Portanto, ao exame dos casos concretos, não podem os julgadores administrativos deixar de aplicar os atos administrativos gerais e abstratos aos quais se atribua efeito normativo e que configurem normas complementares que integram a legislação tributária a teor do artigo 100, I, do CTN, anteriormente citado.

É oportuno observar, no contexto traçado, que a proposta que será apresentada à frente irá permitir que, dentro do processo administrativo fiscal, haja a revisão, também, das normas regulamentares emanadas da RFB. Assim, introduz-se uma dinâmica nova - atualmente inexistente na legislação processual administrativa da União - que permitiria não apenas a revisão dos atos das autoridades fiscais, mas, também, os atos regulamentares, propiciando constante modernização e adequação da legislação, com evidentes ganhos para a igualdade e a segurança jurídica.

Traçadas as linhas acima, é preciso dizer, nesta etapa do trabalho, que, em muitos momentos, o CARF tem extrapolado os limites de um processo de revisão de adequação da norma individual e concreta à legislação em vigor.

Predomina, por exemplo, um entendimento de que os conselheiros do CARF não estariam adstritos à interpretação administrativa da norma legal, veiculada por meio de Instruções Normativas, Pareceres Normativos e outros. Embora a legislação processual não confira ao CARF a competência para declarar a ilegalidade dos atos normativos gerais e abstratos emanados da RFB, inúmeros são os casos em que os conselheiros decidem de forma contrária à norma administrativa. Esta situação leva a tratamentos desiguais, face a contribuintes que se encontravam na mesma situação regulamentada pela norma e que a tenham observado.

No entanto, o ponto mais sintomático - e relevante quanto aos montantes envolvidos - da extra-polação dos limites do processo de revisão de atos administrativos individuais e concretos é a adoção, por parte do CARF, de teses tributárias contrárias ao entendimento da Administração Tributária em relação às grandes controvérsias tributárias, com respeito aos temas nos quais se concentram os processos com os maiores créditos tributários, como são os temas dos grandes planejamentos tributários abusivos. Em temas como esses, concentra-se a maior parte dos créditos tributários em tramitação no contencioso fiscal.

É oportuno destacar, também, que aqui não se critica a interpretação do julgador administrativo acerca do caso concreto, seus fatos e elementos de prova, mas a adoção de teses tributárias que contrariem a interpretação esposada pela Administração Tributária, veiculada por meio de atos normativos. Afinal, mesmo com as limitações características do julgamento administrativo, a aplicação do direito ao caso concreto sempre irá exigir a subsunção do fato à norma e o convencimento motivado do julgador.

5. Diagnóstico do Processo Administrativo Fiscal da União

Este diagnóstico pretende identificar os principais problemas do contencioso administrativo tributário com vistas a propor medidas de melhoria como: celeridade no julgamento, racionalidade e eficiência da administração tributária, entre outros. Parte deste diagnóstico resulta de levantamento de dados empíricos analisados numa pesquisa concluída em julho/2019 e realizada dentro do Núcleo de Estudos Sociopolíticos do Sistema Financeiro – NESFI do Programa de Pós-graduação em Sociologia Política da Universidade Federal de Santa Catarina. Essa pesquisa acadêmica investigou as disputas do contencioso fiscal federal no CARF, analisando, entre diversas outras questões, as características básicas do contencioso fiscal (administrativo e judicial) de 56 países.

Outra parte deste diagnóstico decorre da inclusão e análise de dados atuais relacionados ao contencioso fiscal da RFB, bem como da longa experiência profissional dos componentes desse grupo de estudo, dentre eles, advogados, auditores-fiscais, julgadores do CARF e da DRJ.

Os principais problemas identificados serão abordados de forma mais detalhada nos tópicos a seguir.

5.1 - A captura do CARF pelas grandes corporações empresariais

A revisão administrativa de autuações fiscais é procedimento comum a todas as nações desenvolvidas. É um instrumento lógico porque agentes fiscais podem cometer erros e equívocos na aplicação da lei, sendo absolutamente razoável que as administrações fiscais procedam à revisão administrativa de atos que, além de não gerar incremento de arrecadação, possam gerar transtornos e custos com judicialização para contribuintes e Estado.

Além de tal mecanismo, a legislação brasileira garante aos contribuintes que não lograram êxito nos questionamentos administrativos, o direito à disputa no judiciário daquilo que não conseguir rever administrativamente.

Contudo, a morosidade processual e o elevado valor em disputa no contencioso administrativo são aspectos preocupantes para as finanças públicas. O valor em estoque que aguarda julgamento é de **R\$ 1,05 trilhão**, distribuído em mais de 92 mil processos. Deste montante, R\$ 781 bilhões (74%) estão concentrados em 1.412 processos, com valores unitários superiores a R\$ 100 milhões.

A morosidade das disputas faz com que grande parte do montante se transforme em títulos podres, não executáveis, da Dívida Ativa da União que, em 2021, totalizava **R\$ 2,208 trilhões** (BRASIL, CNJ, 2022).

No núcleo das disfuncionalidades deste sistema está algo sólido, mas quase intocável: **a presença de julgadores indicados por confederações empresariais na revisão administrativa.**

A forma de representação paritária, que privilegia essas confederações no CARF, **é uma anomalia exclusivamente brasileira**, um instrumento objetivo que possibilita a ampliação das margens de lucros de grandes corporações e grupos empresariais. Com a mudança legal introduzida pelo artigo

28º da Lei 13.988/2020, que extinguiu o voto de qualidade (voto de desempate), estas instituições privadas ampliaram sua influência e poder de forma tal que transformaram a revisão administrativa numa muralha intransponível para o sucesso do combate à sonegação fiscal. As disputas sequer chegarão ao judiciário porque a revisão administrativa das autuações fiscais foi transformada em revisão empresarial. Em outros termos, a sentença do CARF não é mais uma decisão da Administração Tributária, mas das Corporações Empresariais.

A ação estatal de interesse público é precocemente bloqueada com a captura do Estado por interesses privados absolutamente questionáveis.

Para as grandes empresas, a revisão administrativa se constitui numa etapa de protelação da disputa, postergação no recolhimento de tributos ou mesmo inviabilização efetiva na sua cobrança/execução. Como veremos abaixo, a realização efetiva (recebimento pela União) do enorme estoque do contencioso é insignificante.

A extinção do voto de qualidade veio aprofundar e convalidar contradições, injustiças e privilégios que beneficiam os setores mais enriquecidos da sociedade brasileira. Com essa última alteração legislativa os grandes grupos econômicos conseguiram estabelecer uma barreira que os protege da atuação do Estado no combate à sonegação fiscal e de uma interpretação da legislação tributária que os prejudique.

Não procede o argumento de que o voto de qualidade favorecia o Fisco. Primeiro, é preciso lembrar que se trata de uma **decisão de natureza administrativa**, da qual a Fazenda não pode recorrer. Em segundo lugar, a pesquisa de Ricardo Silveira junto ao NESFI comprova o contrário: de R\$ 248,81 bilhões julgados nos anos de 2013, 2014 e 2017, R\$107,39 bilhões (43,16%) foram desonerados a favor dos sujeitos passivos. O estudo concluiu que: quanto maior o valor em disputa, maior é a possibilidade de a decisão ser desfavorável ao fisco; e, quanto menor o valor da disputa, maior a possibilidade de a decisão ser favorável ao fisco.

Nas decisões favoráveis à Fazenda, quanto maior o valor em disputa, maior a tendência de voto dos conselheiros das confederações ser favorável às empresas, obrigando o voto de qualidade (desempate) pelos presidentes das turmas.

A extinção do voto de qualidade transforma o empate em decisão favorável aos grandes grupos econômicos, eximindo-os da disputa no judiciário. Portanto, como os representantes das confederações empresariais podem decidir unilateralmente, não podemos mais falar em decisão administrativa. Aqui, a disposição para o benefício às grandes corporações empresariais é evidente. Nas decisões favoráveis à Fazenda realizadas na CSRF com valores superiores a R\$ 300 milhões, 50% foram tomadas com o voto de qualidade e, na faixa de valores superiores a R\$ 1 bilhão, esse percentual alcançou 75%.

Os dados acima referem-se a períodos anteriores à mudança trazida pela Lei 13.988/2020. Destaque-se, como exemplo, o impacto que o fim de voto de qualidade no CARF causaria se já estivesse em vigor em 2017:

➤ Naquele ano, os **R\$ 60,32 bilhões** decididos favoravelmente à fazenda, nos julgamentos das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF, seriam reduzidos para **R\$ 26,33 bilhões**. Uma redução de **R\$ 33,99 bilhões**;

- Nas Seções da 2ª instância, essa redução alcançaria outros **R\$ 16,44 bilhões**.

Os capítulos a seguir apresentam informações mais detalhadas e análises mais aprofundadas das decisões do CARF.

5.2 - A extinção do voto de qualidade na 2ª instância

Por determinação legal, o CARF é composto atualmente por membros indicados por representações das Confederações Empresariais que, ao lado de igual número de representantes da Fazenda Nacional, formam um colegiado paritário, embora inexista um mandamento constitucional que determine tal composição.

Dada tal composição - e tendo em vista o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, da presunção de legitimidade do ato administrativo e da natureza revisional dos seus próprios atos pela administração - a lei sempre reservou à Fazenda Pública, em estrita consonância com o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, o voto de desempate, por meio de um de seus representantes, o presidente do colegiado, denominado também de voto de qualidade.

Assim é que, cabia a um representante estatal, servidor de carreira fiscal, pronunciar-se em nome do ente estatal tributante sobre a manutenção ou não do ato administrativo impugnado em caso de empate na votação.

Sob essa perspectiva, o modelo, ao menos em tese, mostrava-se equilibrado ao conferir ao presidente do colegiado o **voto de qualidade**, sem prejuízo do contribuinte questionar a decisão administrativa que lhe fosse desfavorável junto ao Poder Judiciário, faculdade não permitida ao Fisco em caso de decisão favorável ao contribuinte.

O novo dispositivo (Lei 13.988/2020, art. 28º) inverteu o sinal e, por via oblíqua, em caso de simples empate na votação, acabou estabelecendo uma espécie de voto de qualidade às avessas, só que sempre a favor do sujeito passivo, afastando assim a presunção legal de legitimidade do ato administrativo, mesmo sem a maioria formada para tanto.

Os efeitos da extinção do voto de qualidade no âmbito dos julgamentos do CARF já podem ser sentidos com a reversão de diversas teses jurídicas relativas aos grandes temas tributários. Antes do fim do voto de qualidade, na decisão administrativa, preponderava - embora por mecanismo frágil - a interpretação da Administração Tributária sobre as questões de fato do caso concreto, bem como as questões de direito.

Pode-se observar que as matérias, cujo entendimento foi revertido após o fim do voto de qualidade, são, normalmente, de interesse apenas das grandes empresas, tais como: (i) a possibilidade de pagamento de juros sobre capital próprio de forma retroativa (processo 16327.001202/2009-72); (ii) a tributação de lucros das controladas no exterior, em países que têm tratado para evitar dupla tributação da renda com o Brasil (processo 16561.000065/2009-86); (iii) a impossibilidade de se aplicar o limite de 30% para compensação de prejuízos acumulados no caso de incorporação de empresas (processo 19515.007944/2008-00); (iv) os limites da coisa julgada, quando há decisão favorável transitada em julgado contra a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (processo 1637.002083/2005-41); (v) a cobrança de contribuições previdenciárias sobre bônus de

contratação (processo 17546.000495/2007-97) e *stock options* (processo 10880.734908/2018-43); e (vi) a impossibilidade de se cobrar multa agravada na autuação pela dedutibilidade de ágio interno.

A norma de desempate trazia um precário equilíbrio à relação processual entre a Fazenda e o interessado no processo, visto que este sempre tem a oportunidade de levar sua interpretação do fato jurídico tributário à apreciação do Poder Judiciário, conforme a garantia constitucional do amplo acesso ao judiciário.

Para além de ser esdrúxula a solução de negar validade ao ato administrativo regularmente lavrado pela autoridade competente mediante o simples empate de votação nos colegiados do CARF, o que se observa desde logo é a desconsideração direta e imediata da interpretação e orientação normativa dada pelo órgão competente da administração tributária e a consequente supressão do direito da Fazenda Pública de submeter e sustentar tal entendimento perante o Poder Judiciário.

Em curto prazo, o que se vislumbra é o tratamento desigual entre sujeitos passivos autuados, que anteriormente foram submetidos ao entendimento defendido pela administração e aqueles que, posteriormente à nova norma de solução do litígio, venham a ser beneficiados por ela. Já se afiguram situações em que colegiados do CARF afastaram exigências com base em interpretação de normas de forma dissonante do entendimento dos tribunais superiores.

Em médio prazo, revela-se esvaziado não apenas o poder normativo e impositivo do órgão encarregado de administrar a imposição tributária, com prejuízos evidentes aos cofres público e, por consequência, a toda a sociedade, principalmente em face da subtração destas questões aos órgãos do Poder Judiciário, a quem compete a palavra final na interpretação da lei.

De se notar que as questões limítrofes de interpretação da lei tributária, especialmente nos casos de planejamentos tributários, estão restritas a um diminuto e seletivo grupo de empresas com enorme poder econômico, muito bem assessoradas por especialistas, que, ante a nova regra de solução de litígios, certamente serão ainda mais agressivas em seus planejamentos fiscais, potencializando ainda mais a erosão das bases tributáveis a que estão submetidas, ante a certeza de que não serão submetidas ao crivo do Poder Judiciário.

Assim, se não forem estabelecidas novas bases e premissas para o funcionamento e composição do órgão de julgamento administrativo tributário da União, haverá aumento do desequilíbrio da carga tributária entre os agentes econômicos, com impacto direto na questão concorrencial e implicará na sobrecarga de tributos sob contribuintes com menor capacidade contributiva para fazer frente às necessidades públicas previstas no orçamento da União.

5.3 - A revisão administrativa em outros países

O **recurso administrativo**, como forma inicial de disputa entre contribuintes e administrações fiscais, é prática comum em quase todos os órgãos de administração tributária dos países contemplados em relatório específico da OCDE dedicado à questão do contencioso fiscal.

O recurso ou revisão caracteriza-se pela possibilidade de revisão dos valores cobrados pela administração fiscal antes do litígio judicial e é geralmente **obrigatório**, como condição prévia para o recurso judicial, em mais de três quartos dos países pesquisados.

O escopo do estudo comparativo é identificar boas práticas de outros países que poderiam contribuir para a melhoria do litígio administrativo brasileiro. Para essa comparação, utilizamos, além do relatório da OCDE supra destacado, artigos de especialistas de 31 países diferentes (Brasil inclusive) publicados na revista britânica *The Law Review*, selecionando aspectos que identificam os problemas centrais do contencioso pátrio. Os principais problemas identificados podem ser resumidos em três grupos, que são abordados nos tópicos a seguir, sendo:

- I. O problema da representação empresarial no contencioso administrativo e seus efeitos nas decisões;
- II. O problema da morosidade no contencioso;
- III. Questões de estrutura e aspectos legais do contencioso.

Para fins de pesquisa e análise comparativa mais precisa, dividimos os três problemas centrais em sete quesitos que identificam melhor as questões brasileiras e serão abordados a seguir. O quadro 3 abaixo, denominado **Resumo comparativo do contencioso tributário brasileiro e outros países**, apresenta uma síntese do resultado dos sete quesitos pesquisados.

5.3.1 - Representação empresarial no contencioso administrativo

Quando consideramos 27 países, a maioria da OCDE, analisados pela revista *The Law Review*, que permitem o recurso junto à administração tributária, verificamos que:

- a) **Em 24 países, os julgadores são vinculados à administração tributária** e a análise do recurso é realizada por funcionários dela. Essa constatação vale, inclusive, para países que têm possibilidade de um segundo recurso contra a primeira decisão administrativa, como Colômbia, Polônia, Portugal e Rússia;
- b) Em dois países - Dinamarca e Finlândia - existem órgãos de julgamento administrativo independentes da Administração Tributária precedendo as disputas judiciais, formados por julgadores desvinculados da administração tributária, **mas sem julgadores indicados por associações empresariais**.
- c) Em um único país (Noruega), com órgão de julgamento também independente da AT, as associações empresariais são consultadas, assim como universidades e associações profissionais de trabalhadores. Bem distinto do caso brasileiro, esse modelo tem somente uma instância, dura no máximo dois anos, exige o recolhimento prévio do tributo cobrado para recepção do recurso e suas decisões podem ser questionadas judicialmente, inclusive pela AT.

5.3.2 - Morosidade no contencioso tributário

A análise da questão da morosidade no contencioso tributário levou em consideração dois aspectos que possuem uma relação direta entre si, que são a quantidade de instâncias julgadoras e o tempo médio de tramitação do processo.

A) Quantidade de instâncias de Julgamento no contencioso

O Brasil é o único país que possui três instâncias de julgamento administrativo entre 28 países analisados pela *The Law Review*, ou seja, 81% dos países possuem, apenas, uma instância; e 19% deles têm duas instâncias.

Na esfera judicial, a quantidade de instâncias é semelhante ao Brasil. Dos 30 países pesquisados, verificamos que 25 possuem instâncias recursais equivalentes às varas federais (1ª); tribunais (2ª) e Superior Tribunal de Justiça (3ª); cinco países possuem estruturas distintas.

B) Tempo médio de tramitação do processo administrativo e judicial

No Brasil, a disputa administrativa durou, em média, **9 anos e 21 dias**, entre 2013 e 2017. Na esfera judicial, o tempo médio de tramitação é de oito anos e um mês, segundo pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça ou nove anos, nove meses e 16 dias segundo o IPEA.

Segundo a OCDE, dos 56 países analisados, 44 (78,5%) julgam o processo administrativo em até um ano. Dois países possuem limite legal de três e cinco anos; e sete países não possuem limites legais impondo prazos.

Na esfera judicial, de 19 países pesquisados, apenas três deles têm duração próxima à do Brasil: França (10 anos), Nigéria (seis anos) e Colômbia (cinco anos). Nos demais, o litígio no judiciário é inferior a quatro anos, chegando a se limitar em alguns meses nos países mais desenvolvidos, como Nova Zelândia, Liechtenstein e Holanda.

5.3.3 - Estrutura e aspectos legais do contencioso tributário

Com vista a colher subsídios sobre a estrutura e aspectos legais do contencioso tributário de outros países, pesquisamos sobre:

- a) Existência ou não de previsão legal que estabeleça prazo limite para o julgamento administrativo:

Em 78,5% dos países da OCDE existe prazo para o julgamento administrativo de até um ano. No Brasil, não há prazo estabelecido em lei.

- b) Existência ou não de corte judicial especializada em litígios fiscais:

Em 49% dos países existe justiça especializada. No Brasil, não há justiça especializada em litígio tributário.

- c) Existência ou não da possibilidade de cobrança do crédito tributário antes do encerramento do litígio administrativo e judicial:

Na esfera administrativa, em 69% dos países há possibilidade de cobrança antecipada. No Brasil não há essa possibilidade. Na esfera judicial, em 76% dos países há possibilidade de cobrança antecipada. No Brasil, não há essa possibilidade

5.3.4 - Resumo comparativo do contencioso brasileiro e outros países

O quadro 3, abaixo, denominado Resumo comparativo do contencioso tributário brasileiro e outros países, apresenta uma síntese do resultado apurado dos sete quesitos pesquisados.

Quadro 3 - Resumo comparativo do contencioso tributário brasileiro e outros países.

Questões	Brasil	Outros Países*		Observações
1. Há Julgadores indicados por corporações empresariais?	Sim	Não		Em nenhum outro país existe a indicação por corporações. Em 89% dos países, os julgadores são vinculados à Administração Tributária.
2. Quantidade de Instâncias Administrativas.	3	1 (81%)	2 (19%)	O Brasil é o único país com três instâncias de julgamento. Em 81% dos países existe apenas uma instância.
3. Tempo médio de tramitação	9 anos e 21 dias	1 ano		De 56 países pesquisados, 44 (78,5%) julgam em até um ano.
4. Há prazo limite para o julgamento administrativo estabelecido por lei?	Não	Sim		Em 78,5% dos países/OCDE, existe prazo legal para o julgamento, que é de um ano.
5. Existe corte judicial especializada em litígios fiscais?	Não	Sim (49%) Não (51%)		
6. Há a possibilidade de cobrança do débito antes do encerramento do litígio administrativo?	Não	Sim (69%)		
7. Há possibilidade de cobrança do débito antes do encerramento do litígio na esfera judicial?	Não	Sim (76%)		

*A maioria dos países pesquisados são da OCDE. Fonte: Elaboração Própria. Dados extraídos do Relatório OCDE e Revista The Law Review.

5.4 - Demonstração da Influência das corporações empresariais no CARF

Neste capítulo, vamos analisar as decisões administrativas sob a ótica do resultado, se desfavoráveis ou favoráveis ao Fisco. Nos tópicos a seguir serão abordados diversos aspectos das decisões, como: i) análise em termos quantitativo e valor do litígio; ii) valor médio do processo; iii) faixa de valor; iv) setor econômico; v) tipo de votação (unânime, maioria e qualidade).

A análise abaixo é baseada no estudo realizado por Silveira, que examinou 24.710 acórdãos das Seções do CARF e 4.086 da CSRF julgados nos anos 2013, 2014 e 2017. A pesquisa considerou apenas os processos com decisões totalmente favoráveis e desfavoráveis ao Fisco. O valor do crédito tributário desses 28.796 processos é R\$ 318.999.980.340,76, sendo R\$ 248.818.148.366,51 (78%) da 2ª instância e R\$ 70.181.831.974,25 (22%) da 3ª instância.²

5.4.1 - Análise das decisões em termos quantitativos e de valor do litígio

Os dados demonstram que, em média, a 2ª instância julgou desfavorável ao Fisco 43% do valor em litígio e a 3ª instância 21%. Essa acentuada diferença, entre as duas instâncias, é ainda maior na 1ª seção do CARF que desonerou 52% do valor e a turma correspondente da CSRF desonerou somente 16%. Essa disparidade ocorreu após a operação Zelotes, que gerou efeitos na CSRF, conforme esclarecido abaixo.

Observamos que é na 1ª Seção, onde são julgados os processos de valor mais expressivo e de

2 A pesquisa excluiu os anos 2015 e 2016 da análise de algumas variáveis em função dos efeitos da operação Zelotes em questões como duração, decisões e votações. Na variável realização efetiva (recolhimento) pós julgamentos esses períodos são considerados.

sujeitos passivos de grande porte, que há maior interesse dos conselheiros indicados pelas corporações empresariais. O contraste entre as seções é flagrante: na 1ª seção, 52% do crédito tributário é favorável às empresas e nas 2ª e 3ª Seções esse percentual é de, aproximadamente, 29%.

A) Análise das decisões das Seções do CARF (2ª instância)

A 1ª Seção do CARF, responsável pelo julgamento dos processos de maior valor (IRPJ e CSLL), desonerou 52% do crédito tributário, enquanto nas 2ª e 3ª Seções desoneraram apenas 29%. As três câmaras, juntas, desoneraram 43% do valor em litígio e julgaram favorável ao Fisco 57%. Em termos quantitativos, esses percentuais são bastante diferentes: 77% das decisões são favoráveis ao Fisco, conforme tabelas e gráficos abaixo.

Portanto, é na 1ª Seção que se observa maior interesse dos julgadores indicados pelas corporações empresariais dentro do CARF. O contraste entre as seções é flagrante: na 1ª seção, apenas 48,5% do crédito tributário julgado é favorável à Fazenda Nacional e nas 2ª e 3ª Seções esse percentual é de, aproximadamente, 71%, conforme tabela a seguir.

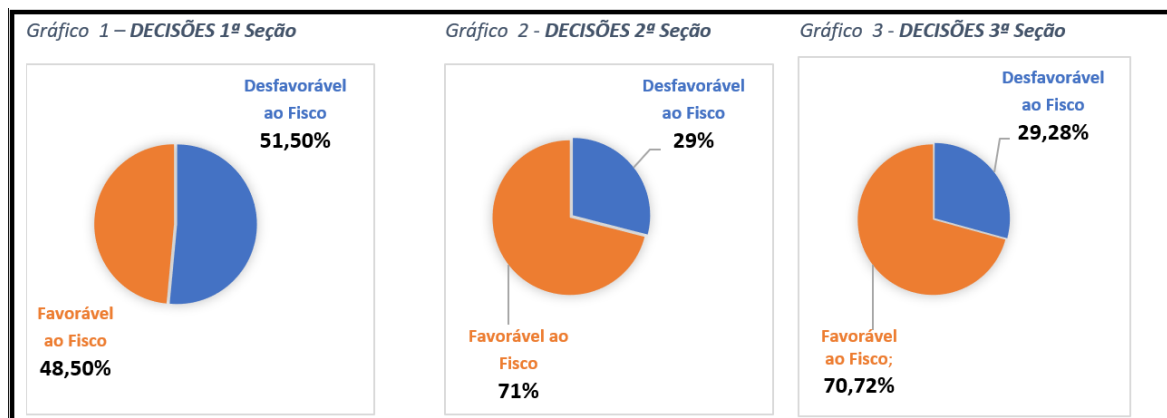
Tabela 1 - Resultado das decisões de 2ª instância (CARF) em termos de quantidade e valor

Análise sob o aspecto:	Desfavoráveis ao Fisco			Favoráveis ao Fisco		
	1ª Seção	2ª Seção	3ª Seção	1ª Seção	2ª Seção	3ª Seção
(24.710 decisões) Quantidade e % por seção	1.224	2.323	2.178	3.642	4.754	10.589
	25%	33%	17%	75%	67%	83%
(CT Total R\$ 248.818.148.366) Valores e % por seção	80.225.072.030	7.901.807.698	19.266.163.329	75.547.373.268	19.344.007.009	46.533.725.030
	52%	29%	29%	48%	71%	71%
Total do Crédito e percentual	R\$ 107.393.043.058 = 43%			R\$ 141.425.105.307 = 57%		

Elaboração própria. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB

Os gráficos abaixo ilustram melhor os resultados dos julgamentos.

Gráficos 1, 2 e 3 – Proporções dos montantes julgados nas Seções do CARF – 2013, 2014 e 2017.



Elaboração Ricardo F. Silveira. Fonte: Sistema SIEF e E-Processo da RFB

B) Análise das decisões das Turmas da CSRF

Quando se compara as decisões das seções da 2ª Instância com as decisões das turmas da 3ª Instância (CSRF), verifica-se que há um desequilíbrio entre elas. A 3ª instância desonerou apenas 21%

do valor em julgamento e manteve 79%, enquanto a 2ª instância desonerou 43% e manteve 57%.

Em termos quantitativos, a CSRF julgou 43% dos processos desfavoráveis ao Fisco e 57% favoráveis.

Tabela 2 - Decisões de 3ª Instância – Turmas da CSRF (julgamentos de 2013, 2014 e 2017)

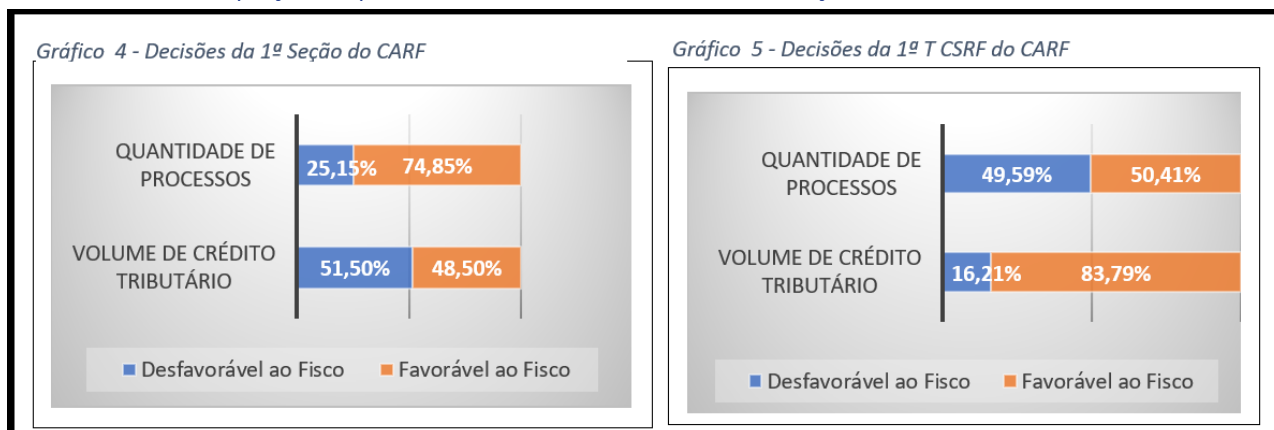
Análise sob o aspecto:	Desfavoráveis ao Fisco			Favoráveis ao Fisco		
	1ª Turma	2ª Turma	3ª Turma	1ª Turma	2ª Turma	3ª Turma
Quantitativo: número (4.086 decisões) e percentual	423 50%	578 36%	745 46%	430 50%	1030 64%	880 54%
Valor do crédito tributário (Total R\$ 70.181.831.974)	8.980.752.954	2.501.304.558	3.515.390.359	46.436.867.596	4.527.171.760	4.220.344.745
	16%	36%	45%	84%	64%	55%
Total do Crédito e percentual	R\$ 14.997.447.872 =21%			R\$ 55.184.384.103= 79%		

Elaboração própria. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB

O desequilíbrio maior está entre a 1ª seção (2ª instância) e 1ª Turma (3ª instância), que julgam o mesmo tipo de processos (valores mais expressivos e de contribuintes de grande porte): a 1ª seção julgou 52% do valor desfavorável ao Fisco, enquanto a 1ª Turma julgou apenas 16% desfavorável ao Fisco.

Os gráficos abaixo ilustram a diferença entre as duas instâncias administrativas.

Gráficos 4 e 5 – Proporção de quantidade e volume das decisões da 1ª Seção do CARF nos anos 2013, 2014 e 2017.



Elaboração Ricardo F. Silveira. Fonte: Sistema SIEF e E-Processo da RFB

O que explica diferenças tão acentuadas? Por que a 1ª Seção desonera 52% do valor e a 1ª Turma da CSRF 16%?

Essa anomalia pode ser explicada por um acontecimento que ficou conhecido como “Operação Zelotes”, que ocorreu entre os anos 2015 e 2016. Aprofundando a análise, Silveira separou os dois anos que antecedem ao acontecimento, 2013 e 2014, e analisou as decisões separadamente. Na tabela a seguir, podemos observar os efeitos da Operação Zelotes.

Tabela 3 - Efeitos da Operação Zelotes nas decisões da CSRF

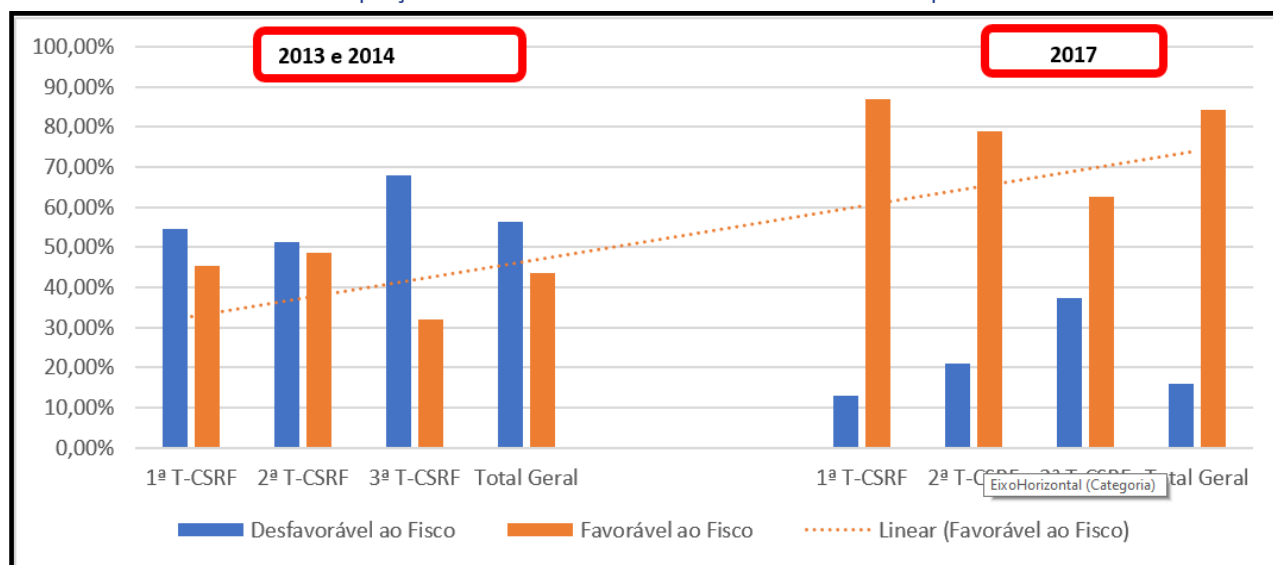
Operação Zelotes	DESAVORÁVEIS AO FISCO		FAVORÁVEIS AO FISCO		Valor do crédito tributário	
	Quantidade %	Valor do litígio (%)	Quantidade %	Valor do litígio (%)	Quantidade	Valor R\$
Antes da Zelotes	53%	56%	47%	44%	1.566	9.622.020.290
Depois da Zelotes	36%	16%	64%	84%	2.520	60.559.817.727

Elaboração própria. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB

Em 2017, a CSRF julgou 2.520 processos, que correspondem a R\$ 60.559.817.727³. Deste montante, 16% foram desfavoráveis ao Fisco e 84% favoráveis. Destacou-se a 1ª Turma que julgou apenas 13% desfavorável ao Fisco e 87% favorável. Esta turma foi responsável por 85% do valor julgado na CSRF (60.559.817.217), em 2017.

A extensão dos efeitos da operação Zelotes nas decisões da CSRF pode ser visualizada pelo gráfico abaixo, em termos de valor do crédito tributário.

Gráfico 4 - Proporções dos montantes decididos na CSRF antes e depois da Zelotes.



Elaboração própria. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Em síntese, com a “Operação Zelotes” ocorreu uma inversão acentuada na quantidade e nos montantes decididos favoravelmente ao fisco, quando comparados os julgamentos ocorridos na CSRF no biênio 2013/2014 com o ano de 2017. Esse movimento ocorreu em todas as três turmas da CSRF e em todos os tipos de recursos apresentados.

A operação Zelotes trouxe exposição, foco social e transparência, pelo menos temporária, para o órgão administrativo. A exposição pública inibe comportamentos anormais, colocando luz naquilo que, criticamente, pode ser visto como uma irregularidade. A radical

³ A quantidade e o volume julgados no ano de 2017 são resultados diretos do represamento de julgamentos, nos anos de 2015 e 2016, em decorrência da Operação Zelotes.

mudança nas decisões pode revelar maior precaução e cuidado com a decisões favoráveis ao Fisco.

5.4.2 - Análise das decisões por valor médio do processo

O resultado da pesquisa mostra que o valor médio do processo julgado desfavorável ao Fisco é 316% superior ao que é julgado favorável ao Fisco na 1ª seção da segunda instância (que julga 63% do valor do contencioso), o que não ocorre com as demais seções.

Não há lógica que explique as diferenças de valores médios e percentuais de montantes julgados desfavoráveis ao fisco, entre as três seções. Não é razoável que 43,16% do contencioso administrativo já revisado e julgado pela 1ª instância seja desqualificado e julgado como autuações fiscais indevidas ou incorretas, conforme dados da tabela 6 abaixo

A concentração do montante do crédito tributário julgado na 1ª Seção (63% do valor) deve-se aos tributos de valor mais expressivo que ali são julgados (IRPJ, CSL e reflexos).

Tabela 4 - Valores médios das decisões nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017)

Seção	DESFAVORÁVEL AO FISCO			FAVORÁVEL AO FISCO			Variação dos Valores Médios
	Quantidade decisões	Montante	Valores Médios	Quantidade decisões	Montante	Valores Médios	
1ª Seção	1.224	80.225.072.030,85	65.543.359,50	3.642	75.547.373.268,73	20.743.375,42	315,97%
2ª Seção	2.323	7.901.807.698,37	3.401.553,03	4.754	19.344.007.009,05	4.068.996,01	83,60%
3ª Seção	2.178	19.266.163.329,51	8.845.805,02	10.589	46.533.725.030,00	4.394.534,43	201,29%
Totais	5.725	107.393.043.058,73	18.758.610,14	18.985	141.425.105.307,78	7.449.307,63	251,82%

Elaboração: Ricardo F Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB

5.4.3 - Resultado das decisões por faixa de valor do litígio

Como podemos ver abaixo, mais de 50% do valor do litígio é julgado desfavorável ao Fisco nas faixas acima de R\$ 300 milhões, enquanto nos processos de valor reduzido apenas 20% é desfavorável ao Fisco.

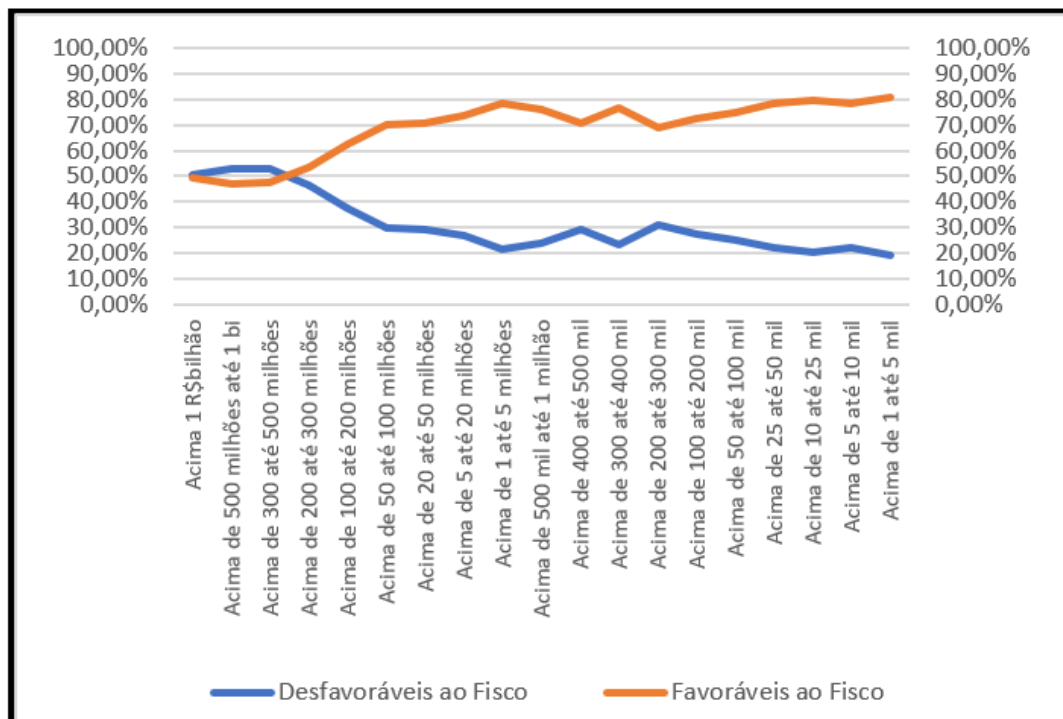
Conclui-se que, quanto maior o valor em disputa, mais favorável é a decisão para o sujeito passivo autuado; e quanto menor, mais desfavorável é para o “contribuinte”. Portanto, a desoneração é maior para os “contribuintes” de grande porte, o que representa um indício da influência das corporações empresariais no julgamento da 2ª instância. A tabela e o gráfico a seguir apresentam os dados da pesquisa.

Tabela 5 - Resultado das decisões do CARF (Seções) por faixa de valor do litígio

Faixas de Valor	Desfavorável ao Fisco		Favorável ao Fisco		Valor total do litígio
	Valor	%	Valor	%	
Acima 1 R\$ bilhão	50.082.745.820	50,38%	49.334.295.791	49,62%	99.417.041.611
Acima de 500 milhões até 1 bi	13.376.679.414	53,09%	11.819.754.271	46,91%	25.196.433.685
Acima de 300 até 500 milhões	9.814.038.893	52,64%	8.830.326.475	47,36%	18.644.365.367
Acima de 200 até 300 milhões	6.667.217.267	46,59%	7.642.360.245	53,41%	14.309.577.511
Acima de 100 até 200 milhões	7.874.576.558	37,53%	13.106.164.078	62,47%	20.980.740.637
Acima de 50 até 100 milhões	5.305.156.976	29,68%	12.571.138.839	70,32%	17.876.295.815
Acima de 20 até 50 milhões	7.187.463.973	29,43%	17.233.893.382	70,57%	24.421.357.356
Acima de 5 até 20 milhões	5.232.451.456	26,56%	14.470.783.209	73,44%	19.703.234.664
Acima de 1 até 5 milhões	1.317.341.887	21,42%	4.832.839.928	78,58%	6.150.181.815
Acima de 500 mil até 1 milhão	228.636.034	23,79%	732.579.644	76,21%	961.215.678
Acima de 400 até 500 mil	57.796.263	29,23%	139.951.470	70,77%	197.747.733
Acima de 300 até 400 mil	51.625.440	23,50%	168.061.700	76,50%	219.687.141
Acima de 200 até 300 mil	68.599.785	30,82%	153.951.486	69,18%	222.551.271
Acima de 100 até 200 mil	60.621.867	27,52%	159.650.872	72,48%	220.272.738
Acima de 50 até 100 mil	32.603.306	25,03%	97.655.646	74,97%	130.258.953
Acima de 25 até 50 mil	18.083.713	21,85%	64.669.711	78,15%	82.753.424
Acima de 10 até 25 mil	11.545.257	20,47%	44.842.120	79,53%	56.387.377
Acima de 5 até 10 mil	3.861.795	21,80%	13.855.764	78,20%	17.717.559
Acima de 1 até 5 mil	1.997.353	19,34%	8.330.677	80,66%	10.328.030
Totais de decisões	107.393.043.059	43,16%	141.425.105.308	56,84%	248.818.148.367

Elaboração própria. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Gráfico 5 - Tendências das decisões nas Seções do CARF por Faixas de Valores nos anos 2013, 2014 e 2017.



Elaboração: Ricardo F Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

5.4.4 - Resultado das decisões por setor econômico

A análise por setor econômico indica que o setor Financeiro consegue desonerar 66% do valor em disputa, o que representa 39% do total do crédito tributário desonerado, enquanto o setor da Indústria desonera apenas 28% e representa 15% do total desonerado. Do montante em litígio, o setor Financeiro está em primeiro lugar, com 26%, seguido do setor da Indústria, com 24%, mas o montante desonerado contrasta bastante: 66% e 28%, respectivamente, dos 16 principais setores econômicos estudados.

O setor Extração de Petróleo representa 13% do total em litígio e consegue desonerar 60% do seu valor nas decisões de 2ª instância, enquanto o setor do Comércio representa 12% do total em litígio e consegue desonerar apenas 20% do seu valor.

O setor de Energia consegue desonerar 71% do valor em litígio, mas representa apenas 3% do montante em disputa; enquanto as Holding Não-Financeiras conseguem desonerar apenas 25% do valor e representam 10% do montante em disputa.

Os setores da Agricultura e Pecuária, Extração Mineral e Planos de Seguro de Saúde alçam índices de 66% e 59% de desoneração, conforme mostra a tabela abaixo.

Tabela 6 - Resultado das decisões de 2ª instância (seções) por setor econômico (2013, 2014 e 2017)

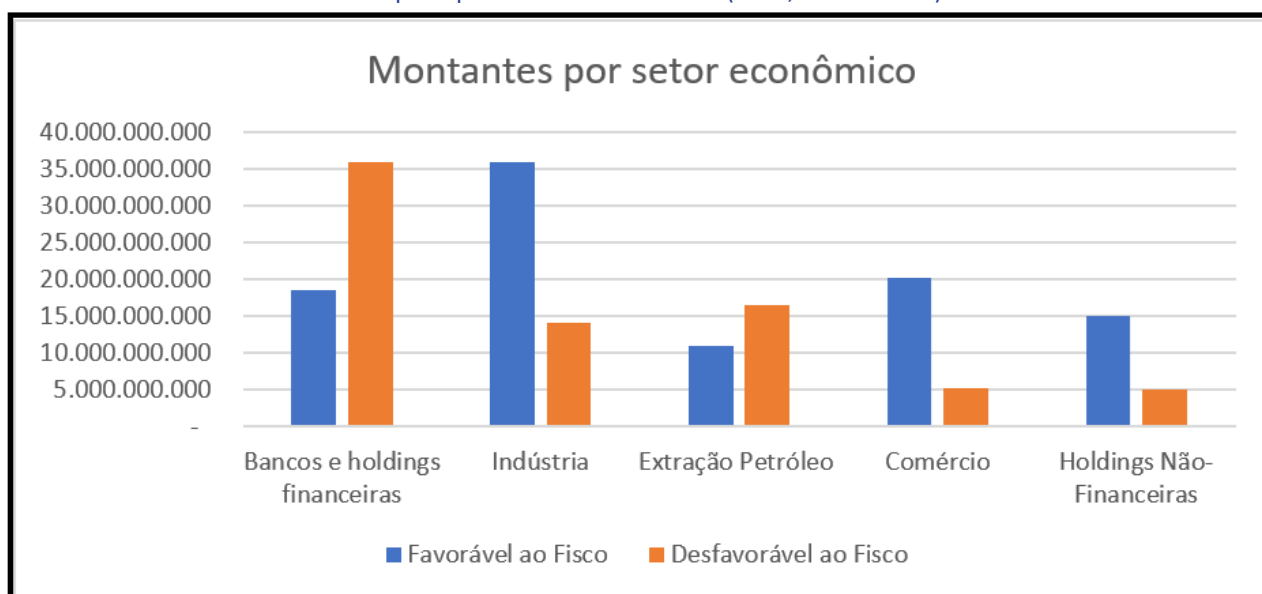
Setor Econômico	Montante total em litígio		FAVORÁVEL AO FISCO		DESFAVORÁVEL AO FISCO		
	R\$	% total	Montante por setor	% do setor	Montante por setor	% do setor	% do total desfavorável
Bancos e holdings financeiras	54.381.444.173	26%	18.498.657.581	34%	35.882.786.592	66%	39%
Indústria	49.984.094.218	24%	35.852.136.248	72%	14.131.957.970	28%	15%
Extração Petróleo	27.281.578.241	13%	10.855.745.800	40%	16.425.832.441	60%	18%
Comércio	25.334.346.959	12%	20.186.206.641	80%	5.148.140.318	20%	6%
Holdings Não-Financeiras	20.024.791.978	10%	14.943.835.462	75%	5.080.956.516	25%	6%
Energia Geração Trans e Distr	6.862.974.922	3%	1.994.924.853	29%	4.868.050.069	71%	5%
Agricultura e pecuária	1.845.474.049	1%	628.086.491	34%	1.217.387.558	66%	1%
Extração Mineral	1.239.250.738	1%	503.165.124	41%	736.085.614	59%	1%
Planos e Seguros de saúde	1.253.362.969	1%	511.796.077	41%	741.566.891	59%	1%
Telefonia e telecomunicações	1.991.696.391	1%	1.065.540.350	53%	926.156.041	47%	1%
Educação	1.771.048.235	1%	1.265.643.185	71%	505.405.051	29%	1%
Transporte	2.670.959.315	1%	1.362.119.862	51%	1.308.839.452	49%	1%
Serviços	4.097.244.479	2%	2.733.965.180	67%	1.363.279.298	33%	1%

Corretoras e financeiras	2.446.929.328	1%	1.392.804.294	57%	1.054.125.034	43%	1%
Construção	2.466.234.601	1%	1.750.932.000	71%	715.302.602	29%	1%
Pessoas Físicas	5.600.390.351	3%	4.286.342.935	77%	1.314.047.416	23%	1%
TOTAL	209.251.820.948	100%	117.831.902.085	56%	91.419.918.863	44%	100%

Elaboração: Ricardo F Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB

O gráfico a seguir apresenta a diferença entre o montante de decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao Fisco na 2ª instância entre os cinco principais setores econômicos (2013, 2014 e 2017).

Gráfico 6 – Diferença entre montantes de decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao Fisco nas Seções do CARF entre os cinco principais setores econômicos (2013, 2014 e 2017).



Elaboração própria. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB

5.4.5 - Resultado das decisões por tipo de votação (unânime, maioria e qualidade)

O estudo das votações concluiu que quanto maior o valor em disputa e, conseqüentemente, o porte do contribuinte, maior o interesse e a votação fechada dos conselheiros das confederações; pois à medida que aumenta o valor em disputa aumenta também a divergência entre os julgadores. Os conselheiros da Fazenda não revelaram interesse semelhante nas decisões desfavoráveis ao Fisco.

Como antecipamos no tópico 5.1, nos julgamentos ocorridos na CSRF, em processos com valores superiores a R\$ 300 milhões, 50% das decisões favoráveis à fazenda eram tomadas com voto de qualidade. Nos julgamentos de processos superiores à R\$1 bilhão esse percentual alcançava 75%. Embora em percentuais inferiores, essa mesma tendência também ocorre nas Seções.

Nas decisões favoráveis ao Fisco de valor elevado a votação é bastante dividida, sendo: 32% unânime, 36% maioria e 32% voto de qualidade (desempate); enquanto nas decisões de valor reduzido a votação chegou a percentuais bem diferentes, atingindo 90% unânime, 5% maioria e 5% voto de

qualidade. Destaca-se a importância do voto de qualidade nas votações de processos de maior valor, que chega a 32% nas decisões favoráveis ao Fisco, enquanto nas decisões desfavoráveis ao Fisco é inexistente.

Nas decisões desfavoráveis à Fazenda de grande valor, a votação é bem mais equilibrada e o voto de qualidade é inexistente: 50% das decisões unânimes e 50% por maioria; enquanto nos processos de pequena monta as decisões unânimes chegam a 86%, conforme pode ser observado na tabela abaixo. Nas decisões desfavoráveis ao Fisco, não se observou a tendência dos conselheiros da Fazenda de voto “fechado”. A tabela e gráficos abaixo ilustram melhor o resultado da pesquisa.

A análise alcançou 24.710 decisões, sendo 5.725 desfavoráveis ao Fisco e 18.985 processos favoráveis ao Fisco. O voto de qualidade, extinto em 2020, representa o voto de desempate, sendo caracterizado essencialmente por uma divisão paritária entre conselheiros das confederações empresariais e conselheiros da fazenda, principalmente em processos com valores elevados.⁴

Tabela 7 - Percentuais sobre os montantes das decisões das Seções do CARF (2013, 2014 e 2017)

Faixas de Valor	Desfavorável ao Fisco			Favorável ao Fisco		
	Unânime	Maioria	Qualidade	Unânime	Maioria	Qualidade
Acima 1 R\$ bilhão	50%	50%	0%	32%	36%	32%
Acima de 500 milhões até 1 bi	47%	47%	5%	41%	41%	12%
Acima de 300 até 500 milhões	52%	48%	0%	30%	39%	30%
Acima de 200 até 300 milhões	56%	41%	4%	45%	29%	23%
Acima de 100 até 200 milhões	70%	26%	2%	59%	21%	17%
Acima de 50 até 100 milhões	59%	37%	3%	56%	25%	17%
Acima de 20 até 50 milhões	60%	35%	4%	61%	22%	14%
Acima de 5 até 20 milhões	70%	27%	2%	74%	14%	12%
Acima de 1 até 5 milhões	77%	22%	1%	78%	13%	9%
Acima de 500 mil até 1 milhão	71%	28%	1%	83%	9%	8%
Acima de 400 até 500 mil	71%	29%	0%	85%	10%	6%
Acima de 300 até 400 mil	72%	28%	1%	85%	7%	8%
Acima de 200 até 300 mil	69%	31%	0%	89%	7%	5%
Acima de 100 até 200 mil	72%	27%	1%	87%	7%	5%
Acima de 50 até 100 mil	70%	29%	0%	88%	7%	5%
Acima de 25 até 50 mil	69%	31%	0%	89%	6%	4%
Acima de 10 até 25 mil	79%	20%	0%	86%	7%	7%
Acima de 5 até 10 mil	80%	20%	0%	90%	5%	5%
Acima de 1 até 5 mil	86%	13%	0%	86%	7%	8%
Totais de decisões	74%	25%	1%	84%	9%	7%

Elaboração própria . Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB

Nos gráficos abaixo, podemos observar, nos processos de valor elevado, a divergência existente na votação dos conselheiros (unânime, maioria e qualidade) e a importância do voto de qualidade nas decisões favoráveis ao Fisco (gráfico 7). Verifica-se, também, que, nos processos de pequeno valor, a divergência nas votações é muito reduzida, o que demonstra maior interesse e votação

⁴ Das 24.710 decisões analisadas, 38 favoráveis ao fisco e 14 desfavoráveis foram classificadas como Outros tipos diferentes de Unânime, Maioria ou Qualidade. Isso faz com que algumas faixas a somatória dos percentuais não alcancem 100%.

fechada dos conselheiros dos representantes das confederações, nos processos dos grandes contribuintes. (gráfico 8).

Gráfico 7 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões favoráveis ao fisco nas Seções do CARF

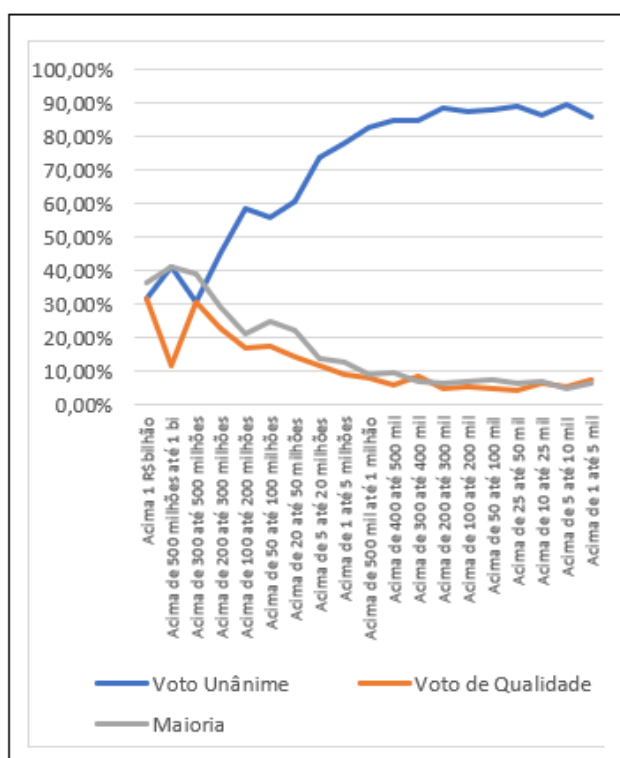
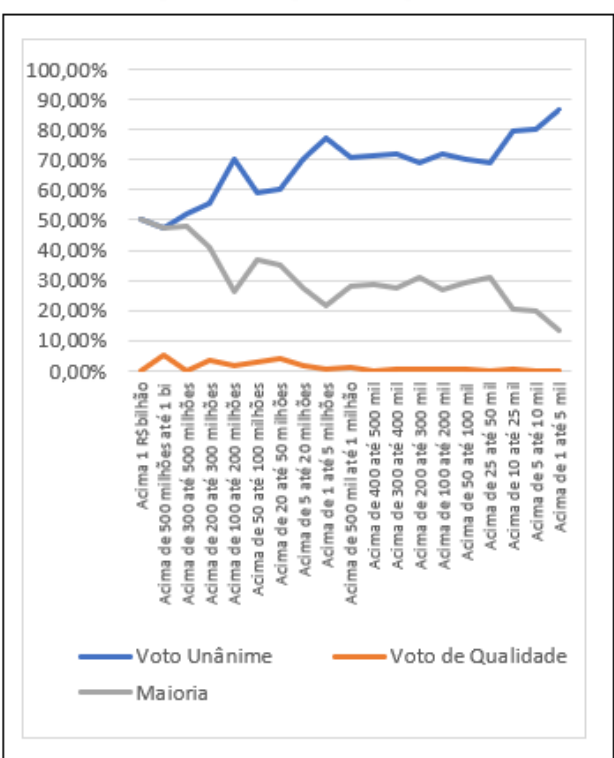


Gráfico 8 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões desfavoráveis ao fisco nas Seções do CARF



Elaboração própria. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

5.5 - Divergência na aplicação do marco normativo - CARF e RFB

Não obstante a existência de 3 instâncias reais na esfera administrativa, podemos afirmar que, em alguns casos, não existe de fato um duplo grau de jurisdição no contencioso administrativo fiscal, pois o CARF reexamina a matéria sob um marco normativo distinto da primeira instância, podendo fazer o controle da legalidade dos atos normativos da Receita Federal que orientam a constituição do crédito tributário e o julgamento de primeira instância. Ou seja, embora o CARF também seja um órgão administrativo de 2ª e 3ª instância, seus julgadores não são obrigados a aplicar os atos administrativos e as interpretações da Receita Federal, enquanto as autoridades lançadoras (Fiscalização) e julgadoras de 1ª Instância (DRJ) estão subordinadas por obrigação legal às normas e interpretações da Administração Tributária.

Trata-se, nestes casos, de julgamento inteiramente novo, porque tem a liberdade de ignorar a legislação ao que o primeiro estava subordinado (e da qual a autoridade lançadora não poderia se distanciar). Ao reexaminar a matéria sob uma perspectiva inacessível à primeira instância, traz, como consequência, mais litigiosidade na esfera administrativa do que solução para o problema da tão sonhada segurança jurídica no âmbito administrativo tributário, meta a ser alcançada pelos citados estudos para dar efetividade ao problema crônico que vive hoje o contencioso administrativo tributário.

Se tal dissociação fosse possível no judiciário, o juiz de primeira instância julgaria com base em um marco normativo e os Tribunais Regionais Federais por outro distinto. Espantosamente, é exatamente isso o que acontece na esfera administrativa neste modelo brasileiro, único no mundo.

Essa anomalia permite ao CARF extinguir um processo com uma única decisão dissociada da legislação que a administração tributária estava subordinada, da qual a União não poderá recorrer. Os contribuintes, por sua vez, salvaguardados por cláusula pétrea da Constituição, podem reiniciar o processo no judiciário em 1ª instância em caso de derrota. Trata-se, portanto, de decisão em única e última instância, uma vez que o CARF examina a matéria sob um marco normativo que ultrapassa amplamente a natureza revisional do processo administrativo fiscal.

5.6 - O lento processo de evolução das normas da Receita Federal

Outro fator de incremento ao litígio atua colateralmente ao da divergência entre marcos normativos: trata-se do lento processo de evolução dos atos normativos da Receita Federal, que se traduz na insistência em manter uma interpretação que contraria a jurisprudência, quando as decisões nos tribunais judiciais apontam para outra direção.

Além desse engessamento que impede a evolução das normas legais interpretativas, é de se observar que inexiste nos processos de trabalho da Receita Federal qualquer tentativa de permeabilidade (para a sociedade) na definição do marco normativo que orienta os processos de fiscalização e julgamento de primeira instância.

Um exemplo recente deste problema foi o conceito de insumos de PIS/Cofins constante das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, no qual somente bens ou serviços diretamente aplicados no processo de fabricação poderiam ser considerados como insumo. Durante mais de uma década essa linha interpretativa foi mantida, contrariando uma jurisprudência claramente estabelecida.

Todos os julgadores de DRJs, assim como as autoridades lançadoras, foram obrigados a aplicar o conceito de insumos dessas instruções normativas sabendo que as decisões não se sustentariam no CARF ou no Judiciário. Mesmo quando as respectivas instruções normativas foram declaradas ilegais por acórdão do STJ no RESP nº 1.221.170/PR, os julgamentos não foram suspensos enquanto se aguardava o Parecer da PGFN estipulando o novo conceito de insumos à luz do decidido pelo STJ, seguindo o rito da Lei nº 10.522/2002, que dispôs sobre o procedimento necessário para que a Receita Federal seja vinculada às decisões tomadas em sede de recurso repetitivo pelo STJ.

Posteriormente, o tema foi objeto do Parecer Normativo nº 5/2018, exarado pela COSIT e só assim o problema foi solucionado. Mas esse processo levou mais de 10 anos. Além do litígio que poderia ter sido evitado, houve o desperdício de recursos públicos em incontáveis horas de trabalho especializado.

5.7 - Principais causas da morosidade no contencioso administrativo

A pesquisa de Silveira apurou que o **tempo médio de julgamento** de um processo administrativo tributário é de 9,06 anos, ou seja, **nove anos e 21 dias**, contado da data da autuação fiscal até o

Julgamento final na 3ª Instância administrativa.

Considerando o tempo de julgamento até o final da 2ª instância (última decisão nas seções do CARF), a média de tempo de julgamento é de 5,30 anos e, posteriormente, na 3ª Instância (CSRF), mais 3,76 anos, o que totaliza 9,06 anos, conforme demonstramos nos quadros a seguir.

Após a decisão do CARF, o contribuinte insatisfeito ainda pode recorrer ao Poder Judiciário, onde o tempo médio de tramitação do processo tributário é de oito anos e um mês, conforme estudo recente do INSPER, totalizando, **em média, 17 anos e 37 dias de tempo de julgamento**.

A apuração do tempo médio de julgamento, selecionou **36.913 recursos** julgados pelo CARF durante os anos 2013, 2014 e 2017, sendo 32.427 pelas seções do CARF e 4.486 pela CSRF⁵.

Quadros 5 e 6 – Tempo de julgamento das decisões nas Seções e Turmas da Câmara Superior de Julgamento do CARF.

Quadro 5 - Tempo de julgamento até a decisão nas Seções do CARF		Quadro 6 - Tempo de julgamento até a decisão na CSRF do CARF	
Ano Julgamento	Tempo de julgamento do processo	Ano Julgamento	Tempo de julgamento do processo
2013	4,75 anos	2013	8,18 anos
2014	5,05 anos	2014	8,76 anos
2017	6,40 anos	2017	9,40 anos
Média Geral	5,30 anos	Média geral	9,06 anos

Elaboração: Ricardo F. Silveira Fonte: Sistemas SIEF e E-processo da RFB

A morosidade do julgamento de quase uma década na disputa administrativa, implica demora do efetivo ingresso nos cofres públicos dos tributos cobrados por meio de autuações fiscais e representa enormes prejuízos para a Fazenda Pública e sociedade brasileira.

A comparação com outros países, acima apresentada, mostra que de 56 países pesquisados 44 possuem leis que limitam o recurso administrativo ao prazo máximo de um ano, dois países possuem limite legal de três e cinco anos; e sete países não possuem limites legais impondo prazos

Os principais fatores que levam a este longo tempo de contencioso no Brasil estão elencados a seguir.

5.7.1 - Excesso de instâncias, elevado estoque de processos e de crédito tributário

O Brasil é o único país no âmbito dos países da OCDE a oferecer três instâncias administrativas. Na tabela abaixo, temos a quantidade de processos e montantes em disputa na 3ª instância, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em junho/2022. Destacam-se a quantidade de processos e os valores envolvidos numa instância que revisa julgamentos do próprio CARF e contribui acentuadamente para os longos prazos que separam autuações da fase de execução fiscal.

⁵ Nessa parte da análise Silveira acrescenta às 28.796 decisões estudadas nas Decisões e Votações, 847 acórdãos referentes a Recursos de Ofício e 7.270 de acórdãos “parcialmente favoráveis ao fisco” ocorridas nos anos de 2013, 2014 e 2017. A lógica destas inclusões está explicada no capítulo 2 da Dissertação.

Tabela 8 - Faixas de valor, quantidade e montantes de processos na CSRF do CARF - jun 2022

Faixas de valor (R\$)	Nº processos	% Quantidade	Montante (R\$)	% Montante
Acima de 1 bilhão	44	1,13%	108.936.796.930,00	50,65%
Entre 100 milhões e 1 bilhão	294	7,53%	77.767.748.729,00	36,16%
Entre 15 milhões e 100 milhões	544	13,93%	24.453.285.936,00	11,37%
Entre 1 milhão e 15 milhões	741	18,98%	3.585.728.407,00	1,67%
Entre 66 mil e 1 milhão	977	25,03%	323.946.665,00	0,15%
Abaixo de 66 mil	1.304	33,40%	18.758.498,00	0,01%
Totais (CSRF)	3.904	100%	215.086.265.165,00	100%

Elaboração: Luis Orlando Rezende. Fonte: Sistema e-processo

Para lidar com o estoque crescente de processos fiscais e tentar diminuir o tempo médio de julgamento nestas três instâncias administrativas, a Receita Federal e o CARF têm adotado estratégias como:

- Triagem de processos por área de concentração temática (RFB) e pela classificação em códigos de alegação (CARF), para agrupar processos de mesmo tema/alegação e distribuir para julgamento em lote;
- Imposição e cobrança crescente de metas, baseadas na parametrização e quantificação de horas de trabalho para cada processo;
- Ferramentas de automatização e até mesmo investimento em inteligência artificial, com o objetivo final de julgar processos simplificados automaticamente.

Este último ponto está em consonância com a recomendação do Tribunal de Contas da União (TCU), no Acórdão nº 2.133/2017, determinando que a Receita Federal “desenvolva ou aprimore sistemas automatizados de tarefas com o objetivo de otimizar o processamento dos dados de tributos e de cidadãos, de forma a liberar força de trabalho para atividades nas quais a intervenção humana seja imprescindível”. Quando juntamos os estoques da 3ª Instância (CSRF) e 2ª Instância (Seções) vemos o quão preocupantes são os números:

Tabela 9 - Faixas de valor, quantidade e montantes de processos nas Seções e CSRF do CARF - jun 2022

Faixas de valor (R\$)	Nº processos	Quantidade (%)	Montante (R\$)	Montante (%)
Acima de 1 bilhão	159	0,17%	442.584.644.548,00	42,04%
Entre 100 milhões e 1 bilhão	1.253	1,36%	338.735.627.500,00	32,18%
Entre 15 milhões e 100 milhões	4.508	4,88%	164.965.896.973,00	15,67%
Entre 1 milhão e 15 milhões	22.097	23,94%	95.394.617.351,00	9,06%
Entre 66 mil e 1 milhão	30.899	33,48%	10.499.143.617,00	1,00%
Abaixo de 66 mil	33.373	36,16%	609.999.633,00	0,06%
Totais (seções + CSRF)	92.289	100%	1.052.789.929.622,00	100%

Elaboração: Luis Orlando Rezende. Fonte: Sistema e-processo

Como visto, o estoque de processos ultrapassou o montante de 1 trilhão de reais em 2022. Mas é fundamental destacar que apenas 1,53% dos processos respondem por 74,22% do valor do contencioso em disputa no CARF. Ou, visto por outro ângulo, 69,64% do quantitativo de processos em estoque respondem por apenas 1,06% do valor em discussão.

Nas Delegacias de Julgamento a situação é semelhante. A tabela abaixo é um recorte do estoque nacional obtido no sistema e-Processo em abril de 2022:

Tabela 10 - Estoque do contencioso administrativo nas Delegacias de Julgamento da RFB - abr 2022

Faixas de Valor	Nº de Processos	Soma de Valor Processos	% Processos	% Valor Total
1 - <10.000	90.016	331.346.356,11	33,45%	0,15%
2 - Entre 10.000 e 100.000	106.637	3.757.599.060,54	39,62%	1,74%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	52.152	17.496.896.028,37	19,38%	8,09%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	18.411	55.679.464.465,88	6,84%	25,74%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	1.692	40.523.017.082,70	0,63%	18,73%
6 - > 100.000.000	222	98.565.801.610,96	0,08%	45,56%
Total Geral	269.130	216.354.124.604,56	100%	100%

Elaboração: Luis Orlando Rezende. Fonte: Sistema e-processo

Cabe destacar que esta extração foi feita depois de cinco anos de um grande esforço institucional para acelerar o julgamento de processos mais simples, com mobilização de um contingente de auditores para julgar sob um sistema chamado Julgamento de Alta Performance, que automatiza o julgamento em lote de processos simplificados semelhantes, de contribuintes distintos. Esse sistema foi aplicado ao IRPF, ao Simples e aos processos de saldo negativo de IRPJ.

Sem qualquer demérito ao sistema, que alcançou resultados relevantes na quantidade de processos julgados, o fato é que, mesmo depois deste intenso esforço que praticamente esgotou os processos extremamente simples, que continuam apenas uma ou duas infrações (que foram triados entre processos de 2011 a 2020), o fato é que os processos de valor menor que 10 mil reais ainda correspondem a 33,45% do estoque e, no entanto, respondem por apenas 0,15% do valor em estoque. Quando fazemos o recorte com processos abaixo de 100 mil reais, observamos que 73,1% do estoque de processos respondem por apenas 1,9% do valor em estoque.

Para lidar com esse elevado estoque, é fundamental ter uma visão sistêmica e adotar uma série de medidas gerenciais na etapa final do processo para acelerar o julgamento, sem deixar de avaliar e analisar as razões que criaram este estoque elevado. Não estamos falando aqui de 10% (o que já seria muito relevante), mas de 73,1% dos processos em estoque.

Temos a maior parte do contingente de julgadores e conselheiros, recursos humanos altamente qualificados, alocados para julgar 73,1% dos processos em estoque, que respondem por apenas 1,9% do valor em litígio. Em boa parte destes processos, o custo em horas de julgamento supera o valor do próprio litígio.

Quando se olha para a prioridade de julgamento destes processos tal como estabelecida atualmente pelas normas internas da RFB e a quantidade de horas estimadas para julgá-los (sem contar as horas em outros setores da RFB) tem-se uma noção maior do problema.

Vejamos a tabela da página seguinte (posição do estoque nas DRJs em abril de 2022):

Tabela 11 - Processos por faixa de valor e horas estimadas de julgamento nas DRJs

Faixas de Valor e Prioridade	Nº de Processos	Horas Estimadas	Soma de Valor Processos (R\$)	% Processos	% Horas Estimadas	%Valor Total
1 - <10.000	90.016	539.949,69	331.346.356,11	33,45%	19,95%	0,15%
ALTA	39.424	243.481,62	158.280.719,36	14,65%	9,00%	0,07%
MAXIMA	3.740	21.025,27	12.183.405,80	1,39%	0,78%	0,01%
SEM PRIORIDADE	46.852	275.442,80	160.882.230,95	17,41%	10,18%	0,07%
2 - Entre 10.000 e 100.000	106.637	917.791,83	3.757.599.060,54	39,62%	33,91%	1,74%
ALTA	49.407	419.695,32	1.703.445.275,44	18,36%	15,51%	0,79%
MAXIMA	3.591	24.536,93	102.740.283,82	1,33%	0,91%	0,05%
SEM PRIORIDADE	53.639	473.559,58	1.951.413.501,28	19,93%	17,50%	0,90%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	52.152	728.216,31	17.496.896.028,37	19,38%	26,91%	8,09%
ALTA	22.452	294.967,25	7.372.305.920,53	8,34%	10,90%	3,41%
MAXIMA	636	16.703,79	251.994.812,11	0,24%	0,62%	0,12%
SEM PRIORIDADE	29.064	416.545,27	9.872.595.295,73	10,80%	15,39%	4,56%
4 - Entre 1.000.000 e 10.000.000	18.411	437.627,47	55.679.464.465,88	6,84%	16,17%	25,74%
ALTA	7.486	164.115,94	25.083.553.172,20	2,78%	6,06%	11,59%
MAXIMA	928	37.521,44	3.533.565.716,61	0,34%	1,39%	1,63%
SEM PRIORIDADE	9.997	235.990,09	27.062.345.577,07	3,71%	8,72%	12,51%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	1.692	68.633,52	40.523.017.082,70	0,63%	2,54%	18,73%
ALTA	358	11.770,40	5.141.596.468,62	0,13%	0,43%	2,38%
MAXIMA	1.137	50.744,39	32.037.753.263,69	0,42%	1,87%	14,81%
SEM PRIORIDADE	197	6.118,73	3.343.667.350,39	0,07%	0,23%	1,55%
6 - > 100.000.000	222	14.152,92	98.565.801.610,96	0,08%	0,52%	45,56%
ALTA	8	269,55	2.266.794.002,19	0,00%	0,01%	1,05%
MAXIMA	211	13.801,77	95.150.784.832,20	0,08%	0,51%	43,98%
SEM PRIORIDADE	3	81,60	1.148.222.776,57	0,00%	0,00%	0,53%
Total Geral	269.130	2.706.371,74	216.354.124.604,56	100,00%	100,00%	100,00%

Elaboração: Luis Orlando Rezende. Fonte: Sistema e-processo

Considerando tão somente **processos abaixo de 10 mil reais**, com prioridades Alta e Máxima, ou seja, que são julgados antes dos outros, vemos que estes processos correspondem a apenas 0,079% do valor em julgamento, mas consumirão mais de 264 mil horas de trabalho especializado, ou 33 mil dias de oito horas de trabalho em regime prioritário, afóra as horas de sessão de julgamento que, sintomaticamente, são consideradas pela Receita como atividade não processual.⁶

Comparando os processos abaixo de 10 mil reais com os processos acima de 100 milhões de reais, que correspondem a 97,5 bilhões de reais em julgamento, ou 45% do valor total em julgamento e que consumirão, aproximadamente, 14 mil horas de trabalho ou 1.758 dias, vemos que as horas estimadas (HE) para julgá-los equivalem a apenas 5% das horas de julgamento somadas nestas duas faixas (HE de processos prioritários com valor abaixo de 10 mil reais + HE de processos prioritários com valor acima de 100 milhões de reais). Em outros termos, comparando apenas estes dois segmentos, temos 95% de alocação para os processos abaixo de 10 mil reais com prioridade alta ou máxima, quando eles correspondem a menos de 0,08% do valor em estoque.

Não basta tentar resolver o problema com medidas para acelerar o julgamento, conferindo uma

⁶ Como resultado, as horas em que o processo é de fato julgado no colegiado não são computadas nessa estimativa, embora seja a atividade de fato principal. Um sintoma das decisões gerenciais da RFB, como veremos mais adiante.

enorme importância na metrificação do trabalho intelectual, na imposição de metas, na pressão por produtividade e no desenvolvimento de sistemas automatizados e de inteligência artificial. É necessário olhar para o início do ciclo, que antecede o contencioso, a fim de interromper o fluxo de entrada de processos irrelevantes, localizados, notadamente, na malha fiscal de IRPF (imposto que corresponde a apenas 4,8% da arrecadação federal⁷) e no SCC, para prevenir a criação de litígios de valores irrisórios, muitas vezes da ordem de 50, 100, 500 reais, ignorando-se as imensas consequências que este ato traz para todo o sistema.

Depois que o litígio foi criado, é preciso mobilizar imensos recursos especializados para atender o princípio do contraditório e da ampla defesa, causando o aumento do tempo médio de julgamento junto com todas as consequências que isso traz.

A tabela abaixo demonstra claramente esta situação com o IRPF representando 39% dos processos e 686 mil horas estimadas para julgamento de apenas 4,39% do valor em julgamento em estoque nas DRJs em abril de 2022.

Tabela 12 - Quantidade, montantes e horas estimados por Grupo de Tributos – Delegacias de Julgamento RFB

Grupos de Tributo	Nº de Processos	Valor dos Processos (R\$)	Horas Estimadas	% Processos	% Valor	% Horas Estimadas
CIDE	316	585.176.232,09	4.101,80	0,12%	0,27%	0,15%
Comex	17.601	18.941.496.189,77	327.412,58	6,54%	8,75%	12,10%
Comex - Reintegra	2.503	1.100.517.025,21	31.848,10	0,93%	0,51%	1,18%
Contrib Previd	19.083	28.563.628.934,26	302.764,13	7,09%	13,20%	11,19%
CPMF/IPMF	6	19.572.774,56	93,45	0,00%	0,01%	0,00%
IOF	1.066	3.178.100.160,04	13.174,55	0,40%	1,47%	0,49%
IPI	6.929	16.143.924.642,80	115.163,58	2,57%	7,46%	4,26%
IRPF	105.121	9.499.911.874,88	686.159,46	39,06%	4,39%	25,35%
IRPJ/CSLL	15.084	65.241.468.168,91	223.466,73	5,60%	30,15%	8,26%
IRPJ/CSLL_PER/DCOMP	26.542	11.996.998.154,97	283.654,45	9,86%	5,55%	10,48%
IRRF	6.081	4.576.643.838,93	69.116,00	2,26%	2,12%	2,55%
ITR	4.988	1.612.774.562,37	27.391,01	1,85%	0,75%	1,01%
OUTROS	7.937	2.156.305.373,75	46.609,96	2,95%	1,00%	1,72%
Pasep/Finsocial	575	1.688.884.477,54	7.484,75	0,21%	0,78%	0,28%
PIS/Cofins	10.509	30.842.556.469,99	128.112,45	3,90%	14,26%	4,73%
PIS/Cofins_PER/Dcomp	42.758	20.116.359.691,74	423.613,90	15,89%	9,30%	15,65%
Simplex	2.031	89.806.032,75	16.204,84	0,75%	0,04%	0,60%
Total Geral	269.130	216.354.124.604,56	2.706.371,74	100%	100%	100%

Elaboração: Luis Orlando Rezende. Fonte: Sistemas SIEF e E-processo da RFB

Os processos de PER/DCOMP somam 707 mil horas estimadas de julgamento. Juntos, IRPF e PER/DCOMP representam mais de 51% das horas estimadas de julgamento, 1 milhão e 393 mil horas de julgamento ou trocando por algo mais simples de imaginar, 174 mil dias de trabalho especializado em jornada de 8 horas.

⁷ Sumário Executivo do Seminário Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, BID, 2022, pág. 20.

Essa distorção pode ser, também, visualizada na tabela a seguir, que contém as faixas de valor de cada tributo em estoque nas DRJs em abril de 2022. Destacamos neste recorte de dados apenas os tributos mais relevantes em quantidade ou valor. Observem as faixas de menor valor comparadas às de maior valor em cada tributo. A maior discrepância acontece no IRPF. Mas também em PIS e COFINS, essencialmente em razão do SCC.

Tabela 13 - Estoque de processos por tributo e faixa de valor nas Delegacias de Julgamento da RFB

Tributos e Faixa de Valor	Nº de Processos	Soma de Valor Processos (R\$)	% de Processos	% de Valor Total
10 - IRPF - Imposto sobre a Renda da Pessoa Física	105.121	9.499.911.874,88	39,06%	4,39%
1 - <10.000	48.914	214.728.833,02	18,17%	0,10%
2 - Entre 10.000 e 100.000	48.219	1.319.539.986,68	17,92%	0,61%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	6.413	1.798.389.185,06	2,38%	0,83%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	1.480	4.067.277.061,86	0,55%	1,88%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	92	1.505.899.315,38	0,03%	0,70%
6 - > 100.000.000	3	594.077.492,88	0,00%	0,27%
20 - IRPJ - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	27.535	70.859.515.962,10	10,23%	32,75%
1 - <10.000	4.137	11.808.440,57	1,54%	0,01%
2 - Entre 10.000 e 100.000	10.254	440.927.472,51	3,81%	0,20%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	9.040	3.101.654.983,36	3,36%	1,43%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	3.598	11.380.487.475,37	1,34%	5,26%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	415	11.533.313.021,63	0,15%	5,33%
6 - > 100.000.000	91	44.391.324.568,66	0,03%	20,52%
40 - IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados	6.929	16.143.924.642,80	2,57%	7,46%
1 - <10.000	531	2.016.033,90	0,20%	0,00%
2 - Entre 10.000 e 100.000	2.570	115.738.490,20	0,95%	0,05%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	2.423	807.719.123,86	0,90%	0,37%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	1.221	4.238.234.001,17	0,45%	1,96%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	156	3.780.099.727,70	0,06%	1,75%
6 - > 100.000.000	28	7.200.117.265,97	0,01%	3,33%
55 - Outros Vinculados - Comércio Exterior	12.044	9.768.382.651,62	4,48%	4,51%
1 - <10.000	4.860	28.933.850,59	1,81%	0,01%
2 - Entre 10.000 e 100.000	4.617	147.780.538,32	1,72%	0,07%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	1.884	637.382.030,35	0,70%	0,29%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	623	1.720.195.272,38	0,23%	0,80%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	49	1.265.772.079,41	0,02%	0,59%
6 - > 100.000.000	11	5.968.318.880,57	0,00%	2,76%
61 - PIS - Contribuição para o Progr de Integr Social	21.881	5.499.344.254,01	8,13%	2,54%
1 - <10.000	7.746	18.460.258,65	2,88%	0,01%
2 - Entre 10.000 e 100.000	8.131	333.780.042,80	3,02%	0,15%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	5.289	1.616.100.446,99	1,97%	0,75%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	685	1.760.747.763,40	0,25%	0,81%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	29	478.054.981,72	0,01%	0,22%
6 - > 100.000.000	1	1.292.200.760,45	0,00%	0,60%
63 - COFINS - Contribuição p/ o Financ da Seg Social	31.386	45.459.571.907,72	11,66%	21,01%
1 - <10.000	4.492	12.187.907,83	1,67%	0,01%
2 - Entre 10.000 e 100.000	10.601	452.677.625,60	3,94%	0,21%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	11.609	4.287.702.059,92	4,31%	1,98%

4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	4.255	11.974.351.635,49	1,58%	5,53%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	392	9.630.468.931,67	0,15%	4,45%
6 - > 100.000.000	37	19.102.183.747,21	0,01%	8,83%
64 - CSLL - Contribuição Social s/ o Lucro Líquido	14.091	6.378.950.361,78	5,24%	2,95%
1 - <10.000	2.997	9.760.707,77	1,11%	0,00%
2 - Entre 10.000 e 100.000	6.487	264.131.741,80	2,41%	0,12%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	3.931	1.203.234.560,70	1,46%	0,56%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	651	1.637.183.791,33	0,24%	0,76%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	19	603.325.844,92	0,01%	0,28%
6 - > 100.000.000	6	2.661.313.715,26	0,00%	1,23%
67 - CS - Contribuições Previdenciárias	19.033	28.563.387.963,01	7,07%	13,20%
1 - <10.000	5.271	10.440.662,58	1,96%	0,00%
2 - Entre 10.000 e 100.000	6.516	302.582.977,76	2,42%	0,14%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	4.189	1.430.707.778,96	1,56%	0,66%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	2.702	9.465.583.811,73	1,00%	4,38%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	332	7.383.445.639,61	0,12%	3,41%
6 - > 100.000.000	23	9.970.627.092,37	0,01%	4,61%
70 - SIMPLES - Regime Especial Unificado de ...	2.031	89.806.032,75	0,75%	0,04%
1 - <10.000	1.819	515.116,96	0,68%	0,00%
2 - Entre 10.000 e 100.000	67	2.908.782,25	0,02%	0,00%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	118	45.662.142,55	0,04%	0,02%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	27	40.719.990,99	0,01%	0,02%
Total Geral	269.130	216.354.124.604,55		

Elaboração: Luis Orlando Rezende. Fonte: Sistemas SIEF e E-processo da RFB

O princípio da economicidade, inscrito no art. 70 da Constituição Federal, é aplicado pela fiscalização externa desde sempre. Não se mobiliza uma equipe de Auditores Fiscais para fiscalizar crédito tributário de 50 reais, de 500 reais ou de cinco mil reais. Ou seja, em razão da limitação de recursos, reconhece-se a impossibilidade de se fazer uma fiscalização universal, que abranja todos os contribuintes, em todos os períodos. Na Aduana, esse critério da não universalidade é regra de sistema, por meio dos canais de parametrização. Este mesmo critério deveria orientar a malha fiscal e os sistemas de notificação de lançamento da RFB.

O SCC, por sua vez, gera litígios desnecessariamente pelas regras do próprio sistema, seja, dentre outros, pela aceitação de Declarações de Compensação (DCOMPs) em valores originais superiores ao constante do Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso (PER), seja pela visão fragmentada do crédito do contribuinte, onde os diferentes tipos de créditos na importação e no mercado interno, não são avaliados globalmente no sistema de aproveitamento trimestral. Dessa forma, DCOMPs que seriam consideradas “Não Declaradas” por ultrapassarem o valor do indébito, ou “Homologadas”, quando consideradas globalmente nas regras de aproveitamento dos diferentes tipos de crédito e, portanto, não gerariam litígio, são erroneamente consideradas “Não Homologadas”, gerando milhares de processos que irão mobilizar centenas de julgadores, milhares de horas de julgamento, análise de alocação dos créditos, realização de diligências, distribuição, movimentação, intimação, etc.

A tabela da página seguinte demonstra os processos de PER/DCOMP por faixa de valor em estoque nas DRJs, em abril de 2022:

Tabela 14 - Processos de PER/DCOMP por Faixa de Valor nas Delegacias de Julgamento da RFB

Faixas de Valor	Nº de Processos	Horas Estimadas	Soma de Valor Processos	% Horas	% Valor
1 - <10.000	27.225	196.177	R\$ 69.396.516,15	17,87%	0,16%
2 - Entre 10.000 e 100.000	35.528	380.248	R\$ 1.538.356.691,77	34,63%	3,44%
3 - Entre 100.000 e 1.000.000	28.312	370.768	R\$ 9.502.844.679,49	33,77%	21,24%
4- Entre 1.000.000 e 10.000.000	7.246	136.066	R\$ 19.610.448.160,63	12,39%	43,83%
5 - Entre 10.000.000 e 100.000.000	429	14.219	R\$ 10.166.134.577,02	1,29%	22,72%
6 - > 100.000.000	15	544	R\$ 3.858.645.249,31	0,05%	8,62%
Total Geral	98.755	1.098.022	R\$ 44.745.825.874,37		

Elaboração: Luis Orlando Rezende. Fonte: Sistemas SIEF e E-processo da RFB

O próprio Despacho Decisório eletrônico do SCC é resumido e de difícil compreensão pelo contribuinte, e muitos dos litígios seriam evitados se houvesse no despacho a explicação didática e detalhada dos motivos de sua compensação não ter sido homologada, total ou parcialmente, ou sua restituição/ressarcimento ter sido negada, com o detalhamento da alocação dos pagamentos e da compensação dos débitos. Também nos PER/DCOMPs apresentados pelos contribuintes deveriam elencar os motivos de os ter apresentado, a base legal do pedido e a comprovação anexa de suas alegações, sob pena de sequer serem recepcionados, agilizando o processo de conhecimento amplo pela autoridade fiscal de sua apresentação e evitando intimações ou mesmo indeferimentos indevidos.

Além disso, é preciso mencionar a distorção que as medidas concentradas em metrificação e pressão por atingimentos de metas, cada vez mais inexecutáveis, está causando no auditor fiscal que julga, esse mesmo que foi reconhecido e elogiado pela alta especialização na mencionada pesquisa conduzida pela Associação Brasileira de Jurimetria, em uma verdadeira espiral de desestímulo, de desvalorização do conhecimento e da qualificação e de decaimento da qualidade do julgamento⁸.

5.7.2 - Baixo Custo para Litigância

Há vários fatores que estimulam a litigância e representam incentivos de natureza econômico-financeira para as empresas de grande porte protelarem o recolhimento de tributos ou, até mesmo, inviabilizar a efetiva cobrança/execução.

Algumas das condições são: a gratuidade do acesso à litigância administrativa, a ausência de garantias do crédito em disputa e a impossibilidade de cobrança antecipada. Em 69% dos 56 países pesquisados, a maioria deles (da OCDE), há possibilidade de cobrança antecipada do débito.

Os prazos de tramitação processual muito longos estimulam o não recolhimento de tributos, na expectativa de surgir algum tipo de benefício, anistia fiscal ou longos parcelamentos das dívidas tributárias, como, por exemplo, os Programas de Regularização Tributária (Refis). No Brasil, o tempo

⁸ Um exemplo da perda de qualidade do julgamento em função da pressão pelo atingimento de metas está na Portaria RFB nº 2724/2017, que dispõe sobre a emissão de acórdãos sem ementas pelas DRJs, retirando um elemento que resume o voto e, conseqüentemente, prejudicando o entendimento pelo contribuinte do teor decidido, além de prejudicar os próprios julgadores na consulta de jurisprudência em processos similares.

médio de julgamento processual administrativo é de quase uma década, enquanto nos 56 países pesquisados 78,5% julgam em até um ano.

O ínfimo pagamento do débito após o julgamento no CARF – que representou apenas 3,74% do crédito julgado em 2017 e de 9,42% no conjunto de cinco anos (2013 a 2017), além da possibilidade de influência das corporações empresariais no CARF, por meio da indicação dos julgadores, são outros fatores que representam baixo custo para litigância.

O excesso de instâncias de julgamento que leva à morosidade de quase uma década na disputa administrativa, implica demora do efetivo ingresso nos cofres públicos dos tributos cobrados por meio de autuações fiscais e representa enormes prejuízos para a Fazenda Pública e para a sociedade brasileira. Tudo isso são mecanismos que servem para protelar o pagamento dos impostos e constituem-se num estímulo à sonegação e evasão fiscais.

Há ainda o fato de que as impugnações e recursos apresentados, nos termos das leis do processo administrativo tributário, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o art. 151, inciso III, do CTN.

Além dos fatores acima, a demora no deslinde final do conflito tributário leva também à possibilidade de ocorrência de práticas fraudulentas, como o esvaziamento patrimonial, que retiram as possíveis garantias do crédito tributário e que, igualmente, beneficiam o devedor tributário.

Portanto, os fatores e condições mencionados acima representam um baixo custo de litigância para os devedores e estimulam o seu uso abusivo, mediante a adoção de medidas supostamente destinadas a um “ganho de causa”, quando, na verdade, o que se pretende é um “ganho de tempo”, obstruindo a efetiva realização da justiça.

Tudo isso causa impactos negativos para o orçamento público e financiamento dos serviços prestados pelo Estado à sociedade brasileira.

Para obter a pretendida justiça fiscal é fundamental impedir que os devedores de tributos, pessoas físicas e jurídicas, continuem a usar o contencioso administrativo e judicial para postergar o pagamento ou mesmo eliminar a tributação, contra o interesse da sociedade.

5.7.3 - A ausência de filtros entre a primeira e a segunda instância

Atualmente não há qualquer filtro que elimine, da segunda instância, processos que tratam somente de matérias de inconstitucionalidade de lei (atribuição reservada ao poder judiciário), ou que foram decididos com base em súmula (se não houver distinção do caso concreto), além daqueles meramente protelatórios ou ineptos.

Como resultado, temos uma quantidade imensa de processos na segunda instância, ocupando recursos humanos e financeiros da União e, conseqüentemente, alongando o tempo médio de julgamento, que não estariam ali se fosse introduzido um simples exame de admissibilidade.

A introdução de um exame de admissibilidade poderia reduzir significativamente a quantidade de processos que chegam à segunda instância, sem resvalar em direito de petição ou princípio de contraditório ou ampla defesa.

5.8 - Ineficácia na realização do crédito tributário

No presente capítulo, vamos verificar o que acontece com o crédito tributário mantido pelo CARF após o julgamento. Vamos demonstrar qual é o percentual efetivamente pago - arrecadado, seja por parcelamento, pagamento ou compensação, após a decisão final do CARF. Em outros termos, vamos apurar o índice de realização efetiva do crédito tributário, que mede a relação entre o valor pago e o montante devido, após o julgamento favorável à Fazenda.

A realização do crédito tributário é analisada sob o aspecto geral, por faixa de valor e ainda por setor econômico (principais).

5.8.1 - Análise da realização do crédito tributário em geral

Na tabela a seguir, verifica-se que a realização efetiva do contencioso fiscal após julgamento no CARF é muito reduzida. Dos mais de R\$327 bilhões decididos favoravelmente ao fisco, apenas R\$ 36,7 bilhões podem ser considerados como efetivamente realizados, o que corresponde a 11,22% do conjunto dos três anos analisados. Chama atenção o reduzido índice (3,74%) de realização do crédito julgado em 2017, ilustrado pelo gráfico a seguir.

Tabela 15 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções e CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017

Situação do contencioso	2013	%	2014	%	2017	%	Total Geral	% sobre Total
Não realizado	43.881.219.278,70	83,29%	74.688.923.964,81	77,83%	172.232.925.008,38	96,26%	290.803.068.251,89	88,78%
Realizado	8.805.376.698,34	16,71%	21.272.977.196,09	22,17%	6.695.527.421,13	3,74%	36.773.881.315,56	11,22%
Total por ano	52.686.595.977,04	100,00%	95.961.901.160,90	100,00%	178.928.452.429,51	100,00%	327.576.949.567,45	100,00%

Elaboração: Ricardo F. Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Gráfico 7 - Realização do contencioso fiscal julgado no CARF em 2017



Elaboração: Ricardo F. Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

5.8.2 - Análise de realização do crédito tributário por faixa de valor

Na tabela a seguir, por faixa de valor, verificamos que o índice (8%) de realização do crédito tributário é mais reduzido nos processos de valor elevado, onde se situam os grandes grupos empresariais.

Contudo, nas faixas de menor valor, geralmente, contribuintes de portes médio e pequeno, a realização do crédito tributário aumenta, consideravelmente, chegando a 79%.

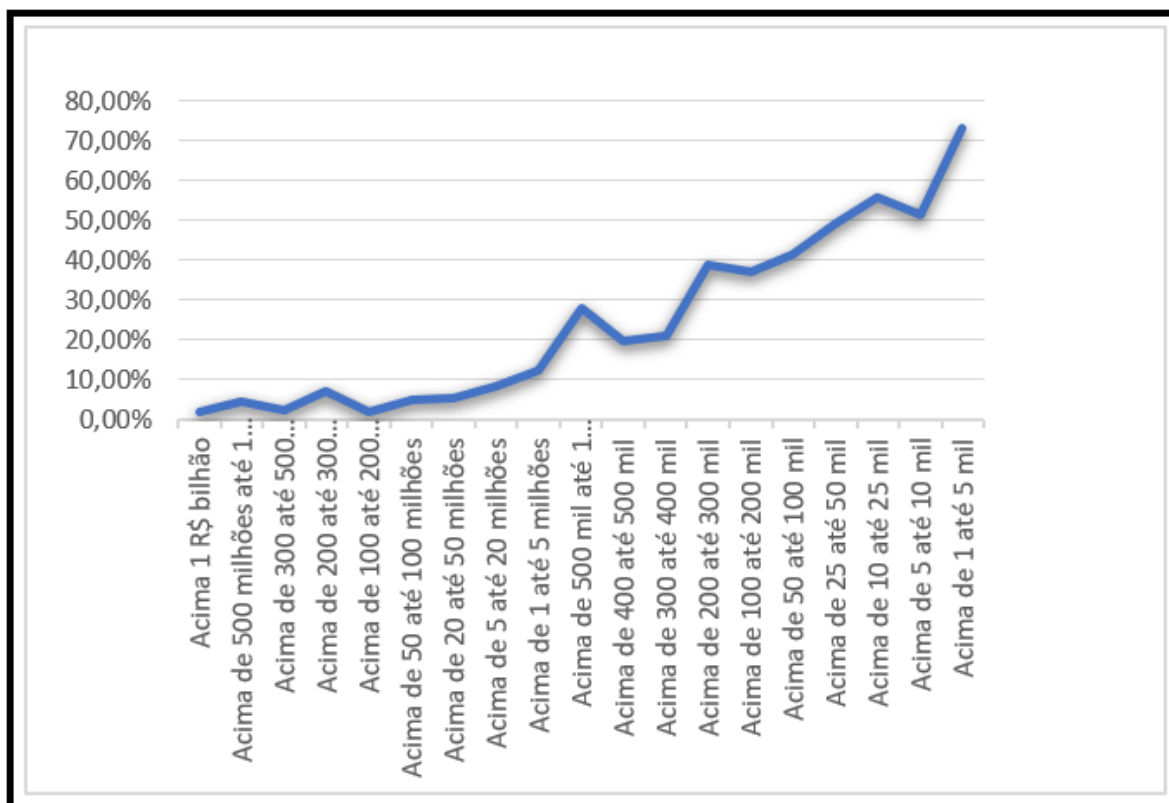
Tabela 16 - Montantes e percentuais realizados por Faixas de Valores após julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis no CARF (Seções + CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017

Faixas de Valor	NÃO REALIZADO	%	REALIZADO	%	Total Geral
Acima 1 R\$ bilhão	112.561.432.622,78	91,27%	10.766.413.156,76	8,73%	123.327.845.779,54
Acima de 500 milhões até 1 bi	30.545.238.774,15	95,03%	1.597.723.998,28	4,97%	32.142.962.772,43
Acima de 300 até 500 milhões	20.060.350.726,94	88,44%	2.622.682.413,48	11,56%	22.683.033.140,42
Acima de 200 até 300 milhões	18.388.750.493,07	83,30%	3.687.476.728,52	16,70%	22.076.227.221,59
Acima de 100 até 200 milhões	27.336.981.392,96	91,59%	2.508.752.073,91	8,41%	29.845.733.466,87
Acima de 50 até 100 milhões	24.450.095.961,41	87,57%	3.469.722.579,50	12,43%	27.919.818.540,91
Acima de 20 até 50 milhões	28.095.455.163,66	85,90%	4.611.563.024,67	14,10%	32.707.018.188,33
Acima de 5 até 20 milhões	20.718.431.096,76	80,84%	4.909.260.015,33	19,16%	25.627.691.112,09
Acima de 1 até 5 milhões	6.823.568.568,07	79,97%	1.708.714.597,44	20,03%	8.532.283.165,51
Acima de 500 mil a 1 milhão	915.334.177,59	72,21%	352.325.716,70	27,79%	1.267.659.894,29
Acima de 400 até 500 mil	182.666.158,30	73,92%	64.433.004,05	26,08%	247.099.162,35
Acima de 300 até 400 mil	209.370.886,30	72,17%	80.742.107,43	27,83%	290.112.993,73
Acima de 200 até 300 mil	188.297.926,50	63,21%	109.617.806,92	36,79%	297.915.733,42
Acima de 100 até 200 mil	177.235.050,68	62,83%	104.858.935,91	37,17%	282.093.986,59
Acima de 50 até 100 mil	80.914.300,72	52,98%	71.810.517,94	47,02%	152.724.818,66
Acima de 25 até 50 mil	39.269.940,84	43,09%	51.870.942,17	56,91%	91.140.883,01
Acima de 10 até 25 mil	22.102.114,43	37,70%	36.518.735,34	62,30%	58.620.849,77
Acima de 5 até 10 mil	5.491.737,82	32,25%	11.534.316,07	67,75%	17.026.053,89
Acima de 1 até 5 mil	2.081.158,91	20,93%	7.860.645,14	79,07%	9.941.804,05
Total Geral	290.803.068.251,89	88,77%	36.773.881.315,56	11,23%	327.576.949.567,45

Elaboração: Ricardo F Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Quando analisamos separadamente os processos julgados em 2017, decorrido pelo menos um ano do julgamento, verificamos que o índice de realização se mantém inferior a 10% nas faixas de valor elevado e acima de 70% naqueles de valor menor, conforme gráfico a seguir.

Gráfico 8 - Tendência do índice de realização efetiva do contencioso julgado no CARF após 1 ano – julgados em 2017



Elaboração: Ricardo F Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Quando a análise considera o conjunto dos cinco anos analisados, de 2013 a 2017, o montante julgado favorável à Fazenda alcança o montante de **R\$ 517 bilhões**. Deste valor, somente **R\$ 48,7 bilhões** foram efetivamente realizados por meio de pagamentos, parcelamentos ou compensações. A tabela abaixo apresenta os montantes e percentuais de realização efetiva dos julgamentos definitivos, realizados no CARF (Seções e CSRF), entre 2013 e 2017.⁹

Tabela 17 - Realização efetiva do contencioso julgado favoravelmente ao fisco no CARF entre 2013 e 2017

Anos	Não Realizado		Realizado		Totais
	Montante R\$	%	Montante R\$	%	
2013	43.881.219.278,70	83,29%	8.805.376.698,34	16,71%	52.686.595.977,04
2014	74.688.923.964,81	77,83%	21.272.977.196,09	22,17%	95.961.901.160,90
2015	31.720.525.606,78	89,25%	3.820.991.502,96	10,75%	35.541.517.109,74
2016	145.781.054.985,97	94,73%	8.110.297.561,06	5,27%	153.891.352.547,03
2017	172.232.925.008,38	96,26%	6.695.527.421,13	3,74%	178.928.452.429,51
Soma	468.304.648.844,64	90,58%	48.705.170.379,58	9,42%	517.009.819.224,22

Elaboração: Ricardo F Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

⁹ Na análise do crédito tributário, efetivamente, realizado, Silveira inclui os anos de 2014 e 2015 porque, indiferente do efeito da operação Zelotes nas decisões e votações ocorridas, neste período, o que interessa, nesta parte do estudo, é a entrada para o erário público dos créditos litigados e já decididos, favoravelmente, à fazenda.

5.8.3 - Realização do crédito tributário nos principais setores econômicos

Dos R\$ 517 bilhões julgados favoravelmente à fazenda entre 2013 e 2017, **R\$ 354,5 bilhões** (68,5%) correspondem a litígios de cinco setores econômicos: Indústria, Comércio, Instituições Financeiras, Petróleo e Holdings Não Financeiras. A tabela abaixo apresenta os montantes decididos, favoravelmente, à fazenda, por setor, nos cinco anos:

Tabela 18 - Principais setores econômicos e contencioso julgado favoravelmente ao fisco no CARF (Seções + CSRF) entre 2013 a 2017

Setor econômico	Montante por setor	
	(R\$)	
Indústria	148.157.168.628,88	
Comércio	70.901.595.778,65	
Bancos e Holdings Financeiras	51.547.885.807,60	
Extração de Petróleo	44.729.352.033,74	
Holdings Não Financeiras	39.161.011.565,83	
Total contencioso julgado	354.497.013.814,70	

Elaboração: Ricardo F Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Com exceção do setor de petróleo, onde predomina uma empresa pública, os índices de realização efetiva são inferiores ao índice de 9,42% para os cinco anos, sendo: Petróleo (19,09%); Comércio (8%); Indústria (7,58%), Holdings Não Financeiras (7,55%) e Bancos e Holdings Financeiras (4,35%).

Considerando apenas os julgamentos realizados em 2017, os índices de realização são ainda mais negativos nos setores de Bancos e Holdings Financeiras (0,32%), Holdings Não Financeiras (0,82%), de Indústria (1,8%). O setor financeiro recolheu apenas R\$ 72 milhões dos R\$ 22,6 bilhões julgados favoráveis à Fazenda em 2017. Vejamos a tabela a seguir:

Tabela 19 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso pós CARF - Bancos e Holdings Financeiras (2013 a 2017)

Anos	Realizado		Não Realizado		Totais
	Montante	%	Montante	%	
2013	690.033.730,39	14,61%	4.032.795.554,24	85,39%	4.722.829.284,63
2014	944.880.761,10	9,44%	9.068.159.790,50	90,56%	10.013.040.551,60
2015	269.267.200,32	13,30%	1.755.620.630,13	86,70%	2.024.887.830,45
2016	265.126.928,13	2,18%	11.900.191.935,54	97,82%	12.165.318.863,67
2017	72.271.529,47	0,32%	22.549.537.747,78	99,68%	22.621.809.277,25
Soma	2.241.580.149,41	4,35%	49.306.305.658,19	95,65%	51.547.885.807,60

Elaboração: Ricardo F Silveira. Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

5.8.4 - Conclusão da realização do crédito tributário.

- Os dados demonstram que, quanto maior o valor em disputa, onde se situam as grandes corporações empresariais, menor é o índice de realização efetiva; e, quanto menor o valor do litígio – geralmente, contribuintes de porte médio e pequeno - maior é o índice de realização do crédito tributário.

- **A realização efetiva do contencioso fiscal** após julgamento no CARF é muito reduzida. Dos mais de R\$ 517 bilhões decididos favoravelmente ao fisco, ao longo de cinco anos, apenas R\$ 48,7 bilhões podem ser considerados como efetivamente realizados, o que **corresponde a 9,42%** do conjunto dos cinco anos analisados.
- Para o setor econômico Bancos e *Holdings* Financeiras este mesmo índice é de **4,35%**; para o setor de Extração de Petróleo é de **19,09%**; para o setor de Indústria é de **7,58%**; para o setor de Comércio é de **8,00%**; e para as *Holdings* Não Financeiras este índice é de **7,55%**;
- Quando passados um ano dos julgamentos realizados em 2017, o índice geral (para todos os setores econômicos) é de poucos **3,74%**.
- O setor **Financeiro**, além de ser o maior beneficiário de decisões desfavoráveis à Fazenda, é também o setor econômico com menor índice (**0,32%**) de realização do crédito tributário das decisões do CARF de 2017 e **4,35%** dos julgados em cinco anos. Isso demonstra como este setor econômico, mais que os outros, utiliza as etapas da revisão administrativa para postergar o recolhimento de tributos;
- **Observa-se que quanto maior o poder econômico, menos eficiente é o ritual do contencioso administrativo para realização dos créditos tributários lançados pela RFB. Em grande medida, o contencioso tem sido utilizado como meio estratégico de postergação de tributos ou inviabilização de seu recolhimento efetivo.**
- A realização efetiva de apenas R\$ 3,74 para cada R\$ 100,00 devido constitui-se num resultado, no mínimo, incômodo para a Administração Tributária. Mesmo que consideremos a realização no conjunto dos cinco anos pesquisados, o percentual de **9,42%** causa um impacto negativo perante o conjunto da sociedade porque, expirados os prazos de cobrança administrativa pela RFB, esse último índice de realização efetiva já se encontra muito influenciado pela execução fiscal da PGFN e pela etapa de recursos no judiciário.

5.9 - Insegurança jurídica (especialmente para os pequenos)

O longo prazo para que teses tributárias sejam decididas na esfera administrativa é um fator crucial para a insegurança jurídica, tanto de contribuintes, quanto da Fazenda Pública. Os dois lados acabam praticando durante anos, às vezes décadas, atos sem ter certeza sobre as últimas consequências em termos de carga fiscal e legalidade da cobrança pelo Estado. De todas as partes, os pequenos contribuintes são os mais afetados, pois a ausência de recursos para continuar discutindo cobranças após o fim da esfera administrativa faz com que muitas vezes não consigam os benefícios decorrentes da postergação sempre implementada pelos grandes contribuintes.

Com o transcorrer do tempo, os sujeitos passivos ficam expostos a oscilações na jurisprudência, ressaltando a insegurança. No processo administrativo, amplia-se a incerteza na medida em que a legalidade ou não da cobrança depende de um único voto. Se é assim, não há razão para os auditores fiscais deixarem de autuar as empresas sobre matérias controvertidas quando o que é praticado pelo contribuinte é contrário ao entendimento da RFB. A jurisprudência administrativa favorável ao contribuinte pode reverter com uma única mudança na composição do tribunal administrativo,

fazendo com que tanto o contribuinte quanto o Fisco não tenham razão para alterar procedimentos. A insegurança jurídica ficou ainda mais evidente com o fim do voto de qualidade, que já gerou mudança na jurisprudência de várias teses discutidas no CARF.

Claro que num ambiente de reversão de entendimento, até grandes empresas sofrem as consequências da insegurança. Administradores são, constantemente, forçados a decidir sobre se devem agir de acordo com a jurisprudência mais recente, aguardar uma reversão ou seguir a orientação às vezes conflitante da RFB.

Só que a insegurança jurídica não existe apenas para as empresas. O domínio de representantes de esfera privada no CARF gera incerteza também para Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sobre a cobrança de créditos tributários. Insegurança exacerbada quando se constata que, nas ADIs 6399, 6403 e 6415, atualmente em julgamento pelo STF, o tribunal provavelmente se posicionará pela constitucionalidade do fim do voto de qualidade e a impossibilidade de a PGFN recorrer ao judiciário de uma decisão contrária aos seus interesses no CARF (julgamento está suspenso com 5 x 1 favoráveis à constitucionalidade do fim do voto de qualidade). Tal situação tem capacidade real de gerar conflitos concorrenciais, com decisões finais do CARF contrárias à jurisprudência judicial.

Um exemplo recente ajuda a ilustrar a insegurança jurídica: em 2021, já após a mudança que extinguiu o voto de qualidade, no Processo 16327.002083/200541 a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou definitivamente a possibilidade de a União cobrar a CSLL declarada inconstitucional em processo judicial transitado em julgado. Entretanto, logo em maio de 2022, ao julgar os RE 949297 e RE 95522 em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal se posiciona em sentido exatamente oposto, evidenciando não só a insegurança jurídica como a tendência a uma interpretação mais parcial às grandes empresas no tribunal administrativo.

Se a insegurança é grande para grandes contribuintes e a Fazenda Pública, é ainda maior para pequenos contribuintes, que, por estarem afastados das discussões no CARF por causa da restrição de recurso ao tribunal no caso de processos de valor inferior a 60 salários-mínimos, ficam reféns de uma jurisprudência administrativa formada por grandes empresas, que pode ser contrária a seus interesses.

6. Conclusões

O diagnóstico do contencioso administrativo da União demonstra a necessidade de apresentar uma proposta para revisão estrutural que realmente contemple as principais anormalidades do sistema.

A primeira delas é a captura do CARF, facilitada pela forma como os conselheiros são indicados. O poder decisório concedido aos indicados por confederações empresariais e o fato de que um processo julgado favoravelmente à empresa se torna irrecorrível, sem chances de revisão judicial, é uma porta aberta para a tomada de decisões contrárias ao interesse público.

Além disso, o atual processo administrativo, caracterizado por uma morosidade excessiva, decorrente da ausência de prazo para decisão final e a existência de várias instâncias, permite que as grandes corporações se beneficiem mesmo antes da decisão ser tomada. A protelação da cobrança do tributo por vários anos acaba inviabilizando a arrecadação fiscal, o que foi demonstrado na análise da realização efetiva das dívidas em disputa no CARF.

A grande empresa atualmente é incentivada a litigar e postergar a cobrança por diversos fatores: o acesso à disputa administrativa é gratuito; não há cobrança antecipada ou necessidade de garantir o débito; não há filtro adequado que elimine a possibilidade de recursos para segunda instância; e, há sempre a possibilidade de exercer influência nos julgamentos, por meio de indicações das corporações empresariais de indivíduos que pertencem ao mesmo meio profissional e social e, naturalmente, tendem a ser mais receptivos às teses defendidas pelas empresas.

Como consequência do último ponto, o risco de o CARF adotar teses tributárias contrárias ao entendimento da Administração Tributária em relação às grandes controvérsias e planejamentos abusivos que envolvem os maiores valores é enorme. E o potencial prejuízo futuro causado à União, incalculável.

A existência de três instâncias nem ao menos significa que o processo passe por uma revisão adequada, uma vez que o CARF às vezes adota marco normativo distinto das DRJs. O CARF realiza o controle de legalidade dos atos normativos da própria RFB, o que não acontece em primeira instância, totalmente subordinada às normas e interpretações da Administração Tributária. A insegurança jurídica decorrente existe tanto para o Fisco quanto para o contribuinte que, rotineiramente, tem sua autuação confirmada em decisões de primeira instância que são contrárias à jurisprudência administrativa e judicial dos tribunais superiores.

Os problemas para a sociedade apontados acima são exacerbados com o fim do voto de qualidade, pois existe risco real de os conselheiros indicados pelas confederações empresariais decidirem unilateralmente as grandes teses tributárias em sentido contrário ao entendimento esposado pela Administração Tributária. Essa possibilidade afasta qualquer dúvida acerca da perda do caráter de revisão administrativa do processo administrativo fiscal. Ora, a última palavra sobre o crédito tributário não é mais da Administração, mas das entidades empresariais.

O ideal é seguir as melhores práticas das administrações estrangeiras, onde todos os julgadores são vinculados à administração tributária, mas, se o Brasil decidir continuar com a prática atual, será preciso que outros atores da sociedade estejam representados entre os julgadores do processo administrativo fiscal, para, aí sim, o contencioso tributário alcançar uma representação democrática.

Deve-se buscar o aumento da participação de representantes de centrais sindicais, a inserção de membros de conselhos de saúde e educação, da OAB, da PGFN e do Conselho Federal de Contabilidade, entre outros. Se é inegável que o empresariado é um importante ator da esfera privada, com interesse direto em causas tributárias, o mesmo ocorre para trabalhadores e o restante da sociedade civil, que também são afetados pelo deslinde de teses fiscais.

A captura por interesses privados de um órgão público responsável pelo julgamento de bilhões em tributos é, por si só, questionável. Mas essa contradição é ainda mais profunda quando o controle do órgão por uma pequena parcela de grupos empresariais resulta em injustiça fiscal, transferindo o custo das desonerações obtidas pelos grandes contribuintes nas disputas tributárias para o conjunto da sociedade, que arcará com o aumento de tributos e, principalmente, com a ausência de políticas públicas.

A assertiva pode ser evidenciada pelo fato de que o voto de qualidade é aplicado numa pequena parcela dos casos em disputa no CARF. Em 2019, apenas 5,3% dos processos foram decididos pelo voto de qualidade, mas foram justamente os de maior valor, envolvendo os grandes contribuintes. A redução de tributos pagos por quem tem capacidade contributiva transfere carga fiscal (ou menos prestação de serviços públicos) para toda a sociedade, resultando em maior desigualdade social.

A possibilidade do atual PAF aumentar ainda mais a desigualdade social, decorrente da regressividade no pagamento de tributos, é que faz o Instituto Justiça Fiscal (IJF), cujo objeto é contribuir para o aperfeiçoamento do sistema fiscal com vistas a torná-lo mais justo, interessar-se em propor um processo administrativo tributário alternativo.

A necessidade ficou mais evidente com a análise das reversões de jurisprudência ocorridas no CARF, após a mudança na regra do voto de qualidade, pois quase todas as decisões reduziram o imposto de renda devido pelas empresas envolvidas, na contramão do que o país necessita. A arrecadação do IRPJ, corresponde a 2,9% do PIB no Brasil, enquanto a média nos países da OCDE é de 3,2% e, nos cinco maiores países da América Latina, de 3,7%. Quanto menor for a tributação da renda, maior terá que ser a tributação indireta, aumentando a regressividade do sistema tributário e, portanto, a injustiça fiscal que o IJF combate.

7. Propostas

Partindo do diagnóstico realizado, que identificou os principais problemas do contencioso fiscal no Brasil e ofereceu uma compreensão dos nexos causais dos fatores que levam a um elevado tempo médio de julgamento e ineficácia na realização efetiva do crédito tributário, e também da elaborada pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Jurimetria no âmbito da Cooperação Técnica BR-T1446 entre Receita Federal e Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), que resultou em recomendações técnicas sumarizadas no Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo¹⁰, apresentamos uma solução estrutural de reforma do contencioso administrativo fiscal que utiliza uma abordagem sistêmica que considera o ciclo de vida completo do processo fiscal, com medidas que antecedem e previnem o surgimento do litígio, passando pelo julgamento até o esgotamento da via administrativa e sua continuidade na via judicial.

Compreender o escopo global dos problemas do contencioso e a correlação entre eles é a chave para se pensar um modelo que resolva de forma satisfatória e simultânea os problemas diagnosticados.

Também nos concentramos em avaliar os detalhados diagnósticos à luz das soluções adotadas na maior parte dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para construir uma proposta consistente com as melhores práticas internacionais.

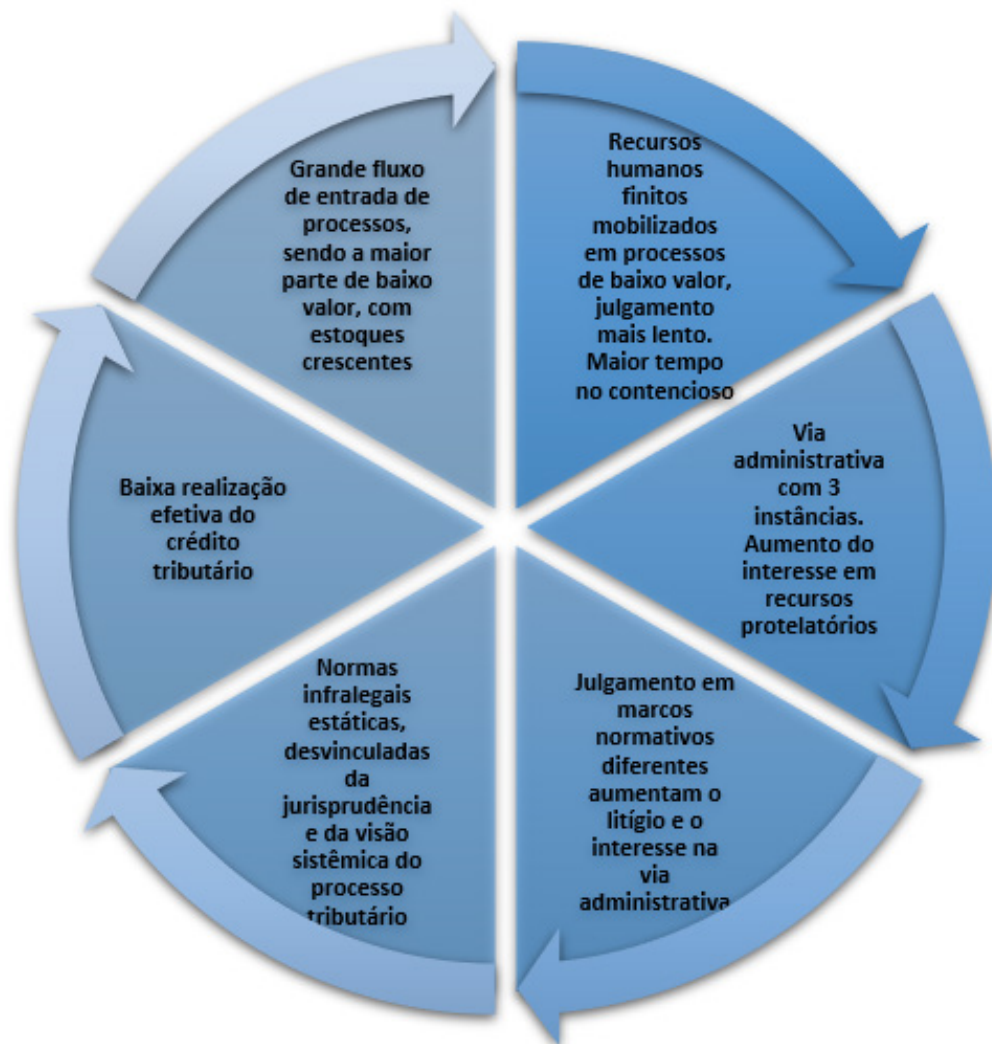
Entre o leque de opções disponíveis para compor a solução descartamos aquelas que dependem de emenda constitucional (como a exigência de depósito prévio para recorrer na via administrativa), ou que geram dúvidas interpretativas em relação ao direito de petição, ao devido processo legal ou ao contraditório e ampla defesa (como seria o julgamento administrativo em instância única), ou as já declaradas expressamente inconstitucionais (arrolamento de bens).

O objetivo a ser alcançado é implementar um período máximo de julgamento de dois anos na via administrativa, a exemplo de alguns países da OCDE. Será necessário, porém, estabelecer um horizonte de transição para consumação dos elevados estoques existentes, antes que este limite temporal seja formalmente inscrito no Decreto nº 70.235/1976, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), para todos os efeitos jurídicos e administrativos.

É importante também ressaltar que a estrutura atual do contencioso tributário funciona como um mecanismo de retroalimentação do litígio: estoques elevados levam a um aumento do tempo médio de julgamento, que leva a um interesse crescente no uso de recursos protelatórios, que culminam em ineficácia na realização efetiva do crédito tributário. O diagrama a seguir demonstra o ciclo de feedback de reforço.

¹⁰ Sumário Executivo do Seminário Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2022.

Ciclo Vicioso atual ilustrando os principais pontos de diagnóstico levantados



Tratando-se de um sistema complexo, para se alcançar um prazo limite de dois anos e um ciclo de equilíbrio com estoque controlado de processos de valor relevante e alta efetividade na realização do crédito tributário, a solução precisa ser modelada a partir de uma abordagem sistêmica da inter-relação entre os fatores e considerar fundamentalmente a experiência sólida de países desenvolvidos com bons indicadores nesta área.

Soluções não sistêmicas estão fadadas a apresentar resultados modestos ou até trazer mais complexidade ao sistema. É o que aconteceria se propuséssemos, por exemplo, manter a estrutura atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), modificando, porém, a composição paritária para uma representação nos moldes do quinto constitucional dos tribunais judiciais (TRFs, TST, STJ, entre outros), o que seria um paralelo fiel ao que acontece no poder judiciário. Mesmo que retorne a natureza administrativa ao contencioso, retirando a decisão final das mãos das confederações empresariais no julgamento administrativo e devolvendo ao Estado o seu poder de tributar, tal medida não seria suficiente porque:

1. Não resolveria a criação de litígios pelo julgamento em marcos normativos diferentes, entre lançamento e primeira instância de um lado e segunda instância de outro;
2. Não solucionaria o problema das três instâncias (Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil – DRJs, CARF e Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF) e;
3. Não diminuiria a morosidade do julgamento, nem a ineficácia de realização do crédito tributário.

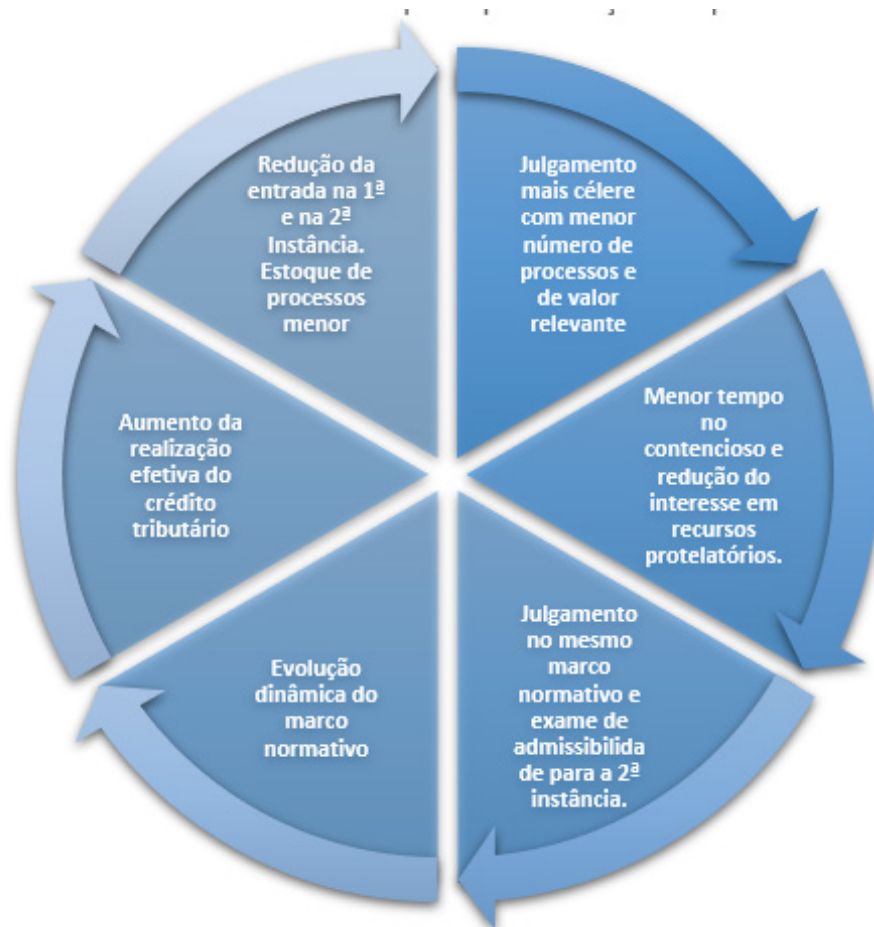
to tributário, que tem como causas o conjunto desses fatores.

Mudanças que olham apenas uma parte do problema, sem enxergá-lo no todo podem, até mesmo, reforçar um ciclo vicioso. É o que aconteceria em um modelo em que as Delegacias de Julgamento pudessem seguir a orientação do CARF, com salvo conduto para desobedecer às Instruções Normativas da própria Receita Federal. Ambos, de fato, julgariam no mesmo marco normativo, que é um dos principais pontos de diagnóstico levantado, mas a atividade de lançamento continuaria a seguir as normas da Receita Federal.

O que se conseguiria, nesse caso, seria apenas agravar o quadro de dissociação existente, que hoje acontece dentro do Ministério da Economia, entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e o CARF, trazendo-a para dentro da RFB. A instituição criaria normas que continuariam sendo seguidas pela fiscalização, aduana, tributação e arrecadação, mas desprezadas pelo julgamento que acontece dentro da própria instituição. De fato, uma espécie de esquizofrenia institucional, com reflexos graves na insegurança jurídica e no aumento do interesse em litigar, com as consequências já conhecidas que, ao final, se traduzem em ineficácia da realização do crédito tributário.

Salienta-se a necessidade de um período de transição para que o ciclo virtuoso implementado comece a surtir o efeito desejado até a equalização do estoque de processos. Findo este período, o processo administrativo fiscal poderá ser concluído com prazo limite de dois anos.

Visão do Ciclo Virtuoso com as principais soluções implementadas

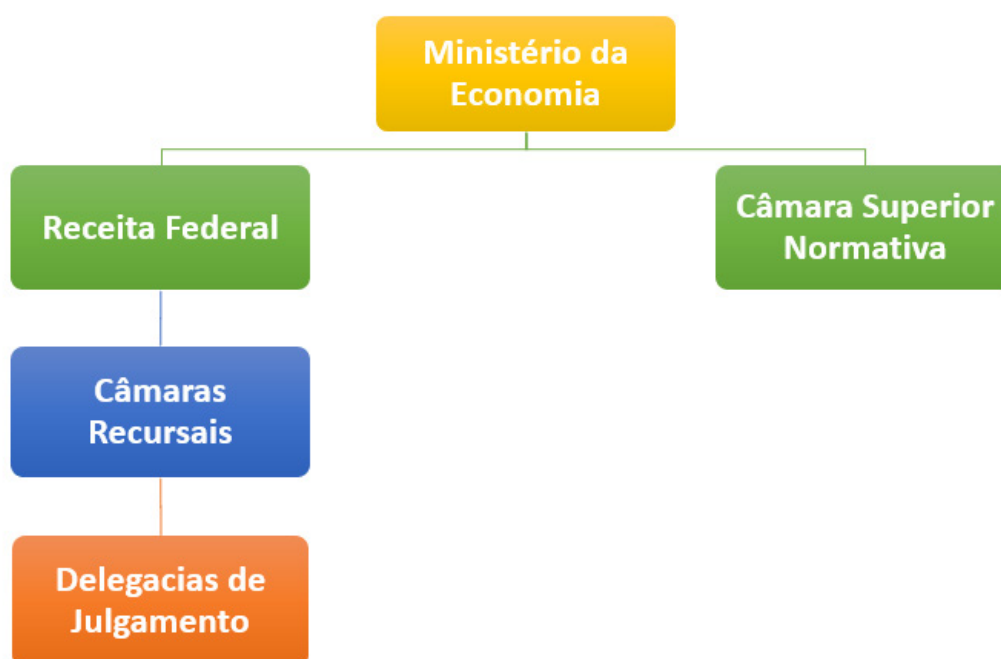


Observando a interação entre os fatores, funcionando ao mesmo tempo como causa e consequência do litígio, construímos uma proposta considerando os seguintes pontos do diagnóstico: a raiz primordial do elevado estoque de processos; a existência de três instâncias administrativas; a ausência de filtros entre a primeira e a segunda instância; o julgamento em marcos normativos distintos; o lento processo de evolução das normas da Receita Federal; o longo tempo de litígio que não atende ao princípio da razoável duração do processo; o monopólio de representação das confederações empresariais no julgamento em segunda instância, amplamente abordado neste diagnóstico; o nível baixo de efetivo pagamento após o julgamento do processo no CARF, que varia conforme o valor do crédito, tendendo a zero nos processos acima de 20 milhões; a tendência de decisões unânimes nos processos de baixo valor e empatadas nos de alto valor; o baixo custo para litigar, sem a imposição de garantias ou de custas processuais; o índice extremamente baixo de recuperação da dívida ativa, causado pelo longo litígio e o alto interesse em litigar apenas para fins protelatórios, transformando o crédito tributário líquido e certo em créditos irrecuperáveis, todos amplamente demonstrados com dados apresentados neste diagnóstico.

A maior parte destes fatores foi endereçada nesta solução, com a exceção da questão da ausência de custo para litigar, que demandaria uma proposta de emenda constitucional.

E outros fatores, notadamente na recuperação do crédito, para que fossem inteiramente resolvidos, necessitariam de medidas que ultrapassem o escopo desta proposta, como a exigência de garantias ou o depósito prévio (o que de fato garantiria o recebimento do crédito tributário) e a reforma do contencioso judicial.

Resolver todos estes pontos de forma sistêmica demanda, evidentemente, uma reestruturação do contencioso. O diagrama seguinte representa uma solução possível com uma nova estrutura administrativa.



O julgamento de primeira instância continuará sendo feito pelas turmas colegiadas das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Aproveitando a experiência bem-sucedida das Câmaras Recursais da Receita Federal do Brasil, criadas no âmbito da Lei 13.988, de 14 de abril de 2020, para julgar o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, propomos que o julgamento de segunda instância passe a ser feito pelas Câmaras Recursais da Receita Federal do Brasil.

As Câmaras Recursais da Receita Federal permitirão a sustentação oral das partes ou dos respectivos representantes legais.

As duas instâncias passam a ser puramente administrativas, como na totalidade dos países da OCDE. Ao prever a apreciação da matéria fática em duas instâncias colegiadas, debaixo da mesma instituição, seguindo a mesma legislação, resolve-se a questão do julgamento no mesmo marco normativo.

Isso leva a outra questão, que é a necessidade de evolução mais rápida do marco normativo, que é devidamente solucionada na proposta como veremos adiante.

A terceira instância de julgamento, atualmente feita pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é extinta. Não existe país desenvolvido no mundo que possua três instâncias administrativas. De fato, 81% dos países da OCDE têm somente uma instância administrativa.

O julgamento dos processos administrativos tributários em duas instâncias, nas quais são apreciadas tanto as questões de fato (provas) quanto as de direito (interpretação da legislação tributária) contidas no litígio instaurado, são suficientes para garantir o devido processo legal, formal e substancial. Essa conclusão é apoiada no Diagnóstico do BID¹¹, que concluiu que, na segunda instância administrativa, 92,3% das decisões são de mérito e, em sede de Recurso de Ofício, 86,5%, largamente superior ao do processo judicial, em que, na maioria, são enfrentadas apenas questões formais, apontando ainda para a alta especialização dos servidores públicos.

O servidor público tem a estabilidade jurídica suficiente para garantir a imparcialidade do julgamento colegiado nas duas instâncias, não havendo razões para representantes de contribuintes nas instâncias de julgamento administrativas. Devemos olhar, atentamente, para a experiência dos países desenvolvidos. A experiência de um conselho paritário com representantes indicados pelas grandes confederações empresariais e agora sem o voto de qualidade da Fazenda é uma anomalia exclusivamente brasileira, sem paralelo no mundo. Basta verificar os indicadores desastrosos de tempo médio de julgamento, 19 anos para julgar processos tributários no contencioso administrativo e judicial somados, com uma dívida ativa da União na casa de 2 trilhões e meio (dados de 2021) e a recuperação do crédito tributário de apenas 3,7%, somando todos os programas de parcelamento, para se constatar que no Brasil este sistema não resolveu o problema, apenas o agravou, tornando o sistema profundamente disfuncional¹² e na contramão do restante dos países.

A representação da sociedade, minoritária e democrática, pode ter lugar em outra esfera até mais importante que a do julgamento: a esfera normativa, participando da definição do marco normativo que poderá balizar não apenas o julgamento de primeira e segunda instâncias, como o próprio lançamento do crédito tributário.

¹¹ Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), 2022, pág. 30.

¹² Consta no projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) de 2022, enviado ao Congresso Nacional em abril de 2021 que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão ligado ao Ministério da Economia, classificou 81% dos débitos inscritos na dívida ativa da União como “perdas”, ou seja, mais de 2 trilhões de reais foram considerados perdidos.

O atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passaria a ser denominado Câmara Superior Normativa, sendo composto por Auditores-Fiscais da RFB (representantes da Fazenda) e da sociedade civil com notório conhecimento jurídico no âmbito do direito tributário e teria a função exclusiva de julgar, em abstrato, as divergências de interpretação da legislação tributária suscitadas pelas partes interessadas (Contribuintes ou Fazenda Nacional), diante de decisões divergentes no âmbito das Câmaras Recursais e fazer o controle da legalidade das normas internas, emitidas pela Receita Federal, que regem o processo administrativo fiscal, quando provocada por qualquer turma colegiada de primeira ou de segunda instância (Turmas de DRJ e Câmaras Recursais respectivamente).

Considerando que atualmente as súmulas do CARF vinculam apenas as decisões de 2ª Instância, ao contrário de uma aparente redução do papel do órgão, a presente proposta, na realidade, amplia as suas atribuições, ao substituir o julgamento de processos individuais e concretos pela definição do marco normativo que irá balizar toda a administração tributária, da constituição do crédito tributário até a última instância revisora.

Esta proposta está em consonância com a nossa conclusão de que as grandes discussões, no âmbito do CARF, que culminam em situações de empate no julgamento, não se dão em face de divergência na análise de provas, mas em face de divergências de interpretação da legislação tributária.

Portanto, o papel atualmente reservado à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em última análise, ampliar-se-ia. Propõe-se que os julgadores de primeira ou segunda instância, ao examinarem casos concretos em que sejam suscitadas divergência de interpretação da legislação dada pelo órgão normativo (RFB) por meio de instruções normativas, soluções de consulta, pareceres normativos e outros, quando questionados pelo sujeito passivo ou identificadas pela própria Turma de Julgamento ou Câmara Recursal, possam ser submetidas de imediato à Câmara Superior Normativa, suspendendo-se a análise das demais matérias em litígio naquele processo até a resolução da divergência de interpretação da norma atacada. A depender da relevância e do número de casos em que a mesma norma é questionada, a Câmara Superior Normativa poderá determinar a suspensão do julgamento de todos os litígios em curso, até a decisão final sobre a matéria.

Além disso, a Câmara Superior Normativa teria a competência para a edição de súmulas com efeitos vinculantes para toda a administração tributária, não mais apenas para o julgamento de segunda instância.

Sáímos, assim, de um processo hierarquicamente engessado, anacrônico e sem transparência, e introduzimos uma dinâmica nova, permeável - atualmente inexistente na legislação processual administrativa da União - que permitirá expandir a revisão administrativa do lançamento impugnado para a revisão dos próprios atos normativos que delimitam o lançamento e o julgamento, propiciando a constante modernização e adequação da legislação, com participação da sociedade, com ganhos evidentes para a equidade e a segurança jurídica.

Tendo em vista a natureza e complexidade dos temas tributários, a Câmara Superior Normativa terá divisões por competências com turmas especializadas por matéria (IPI, IRPJ e CSLL, PIS e COFINS, IRPF, Contribuições Previdenciárias, SIMPLES e assim por diante).

Como as duas instâncias administrativas julgarão sob o mesmo marco normativo, o efeito será a maior celeridade aos processos em curso e a redução de litígios futuros da mesma natureza. A

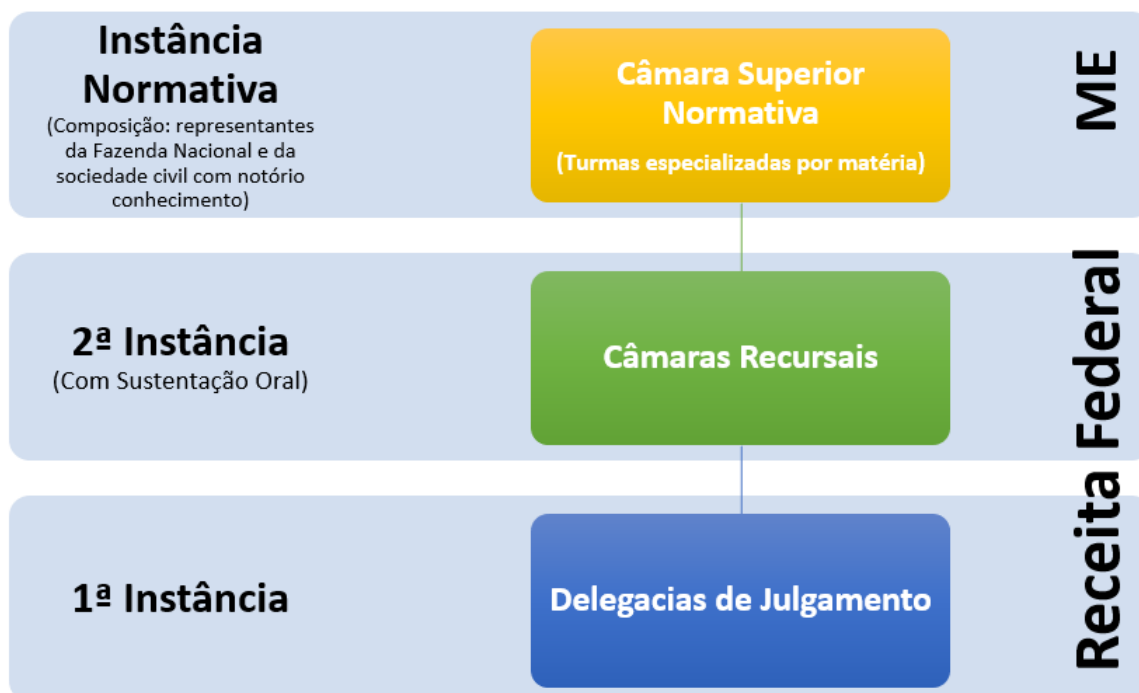
própria dinâmica implementada impulsiona uma tendência natural de consolidação de uma única interpretação no âmbito administrativo.

Considerando o grau de importância e competência atribuído à Câmara Superior Normativa, é muito importante estabelecer uma nova forma de composição e funcionamento que permita uma maior representatividade e assegure a imparcialidade dos seus membros julgadores.

Depois que se firmou o entendimento no STF de que a Administração não pode ingressar em juízo contra suas próprias decisões, é necessário recuperar o sentido “administrativo” das decisões administrativas. Ou seja, se a Administração não pode levar suas teses para apreciação do judiciário, suas teses devem prevalecer no processo administrativo. Assim, há que se ter maioria de representantes da Fazenda nesta Câmara Superior Normativa e uma representação democrática da sociedade civil - os contribuintes de fato em nosso sistema tributário, que tem predominância de tributos indiretos, e os pequenos empresários - e não apenas os representantes das grandes confederações empresariais.

Uma vez que a Câmara Superior Normativa terá um quantitativo de conselheiros semelhante ao que hoje tem a CSRF, os Auditores Fiscais da Receita Federal que exercem seu papel como Conselheiros do CARF serão automaticamente realocados para o novo contencioso nas Câmaras Recursais e um novo processo de seleção, menor, mais especializado, terá lugar para a composição da Câmara Superior Normativa, tanto de representantes da Fazenda quanto de representantes da sociedade civil.

O diagrama a seguir mostra como será o contencioso administrativo fiscal proposto:



Outro ponto importante desta solução é a adoção do Exame de Admissibilidade no recurso para as Câmaras Recursais afastando-se aqueles que:

- tratam somente de matérias de inconstitucionalidade de normas legais, atribuição reservada ao judiciário;
- foram decididos com base em súmula (se não houver distinção do caso concreto); e
- meramente protelatórios ou ineptos.

Esse filtro entre a primeira e a segunda instância terá o condão de diminuir o número de processos que chegam à segunda instância. É um mecanismo de otimização da mão de obra intelectual, que não será desperdiçada com recursos que não atendam a estes critérios mínimos que não resvalam em qualquer princípio constitucional de direito de petição ou do contraditório e ampla defesa.

Submeter à unidade lançadora decisões sobre lançamentos efetivamente errados evitando Recursos de Ofício da primeira para a segunda instância é outra medida prevista para evitar a ascensão indiscriminada de processos para a segunda instância e otimizar o fluxo do contencioso.

Finalmente, é preciso tratar a entrada e a saída do contencioso administrativo fiscal.

Com a compreensão de que atualmente 33% dos processos em estoque no contencioso são de processos de baixo valor que respondem por apenas 0,15% do crédito em litígio, com custo de julgamento muitas vezes superior ao valor disputado, são necessárias medidas administrativas para melhor aproveitamento dos recursos humanos. Trata-se de profissionais altamente qualificados, atualmente mobilizados para julgar processos sem relevância econômica. Tais medidas podem ser aplicadas adotando-se os princípios da economicidade e da razoável duração do processo.

A aplicação deste conceito resultará em diminuição do estoque, aproveitamento total dos recursos humanos no contencioso com relevância econômica, com a conseqüente aceleração do julgamento, que, por sua vez, irá se traduzir em maior qualidade do julgado com um tempo médio de julgamento menor, maior realização efetiva do crédito tributário e, no final, com a diminuição do tempo de contencioso administrativo, a retroalimentação positiva com o menor interesse em litigar apenas para fins protelatórios.

Esse conceito acerca da repercussão das atividades de controle e fiscalização no contencioso, por sinal, deveria ser introduzido em todos os processos de trabalho. As decisões acerca dos procedimentos de controle deveriam levar em conta não apenas seus próprios custos e investimentos, mas a estimativa de recursos aplicados no contencioso decorrente de sua existência ou introdução.

Na última etapa do ciclo, é preciso criar uma conexão entre o Processo Administrativo e o processo Judicial para evitar que, após a decisão administrativa final, o contribuinte possa recomeçar a discussão do zero no judiciário.

Assim, é fundamental prever ao menos uma regra processual que obrigue a instrução das ações judiciais (inclusive embargos à execução) iniciadas após o término do contencioso administrativo com a íntegra do processo administrativo fiscal correspondente, com todas as intimações, diligências, documentação probante e acórdãos de primeira e segunda instância. O juiz de primeira instância que for analisar o processo terá, então, toda a memória do que foi examinado e decidido na via administrativa: um ponto de partida muito mais avançado para a análise do mérito.

Notas bibliográficas

ⁱ 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. p. 305 Dissertação de Mestrado. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/204563>

ⁱⁱ OCDE. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en. Acesso em: 31 out 2018.

ⁱⁱⁱ SILVEIRA, Op. Cit, p. 282.

^{iv} LAW BUSINESS RESEARCH LTD. The Tax Disputes and Litigation Review. London, United Kingdom, Sixth Edition, Março 2018. Disponível em: <https://thelawreviews.co.uk/edition/1001302/thetax-disputes-and-litigation-review-edition-6>. Acesso em: 31 out. 2018.

^v SILVEIRA, Op. Cit, p. 282.

^{vi} CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022.

^{vii} BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Nota Técnica. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/notatecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em: 09 set. 2015.

^{viii} SILVEIRA, Op. Cit., p. 291-294; p. 302

^{ix} Castilhos, Ian. O Fim do Voto de Qualidade e o Problema da Deliberação Racional. RDT Atual 47-2021, ISSN 1415-8124

^x Castilhos, Ian. O Fim do Voto de Qualidade e o Problema da Deliberação Racional. RDT Atual 47-2021, ISSN 1415-8124