

Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC
Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas – ESAG
Programa de Pós-Graduação em Administração
Mestrado Profissional em Administração

Rui Kenji Ota

***Contencioso Administrativo Fiscal Federal: proposta para o aprimoramento
da solução de litígios.***

Florianópolis
2021

Rui Kenji Ota

Contencioso Administrativo Fiscal Federal: proposta para o aprimoramento da solução de litígios.

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas – Esag, da Universidade do Estado de Santa Catarina – Udesc.
Orientador: Prof. Dr. Leonardo Secchi

Florianópolis

2021

Ota, Rui Kenji

Contencioso Administrativo Fiscal Federal: proposta para o aprimoramento da solução de litígios. / Rui Kenji Ota. -- 2021.

104 p.

Orientador: Leonardo Secchi

Dissertação (mestrado) -- Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas - ESAG, Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração, Florianópolis, 2021.

1. Receita Federal. 2. Contencioso Administrativo. 3. Recursos Administrativos. 4. Litígios Fiscais. 5. Brasil. I. Secchi, Leonardo. II. Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas - ESAG, Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração. III. Título.

RUI KENJI OTA

***Contencioso Administrativo Fiscal Federal: proposta para o aprimoramento da
solução de litígios.***

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas – Esag, da Universidade do Estado de Santa Catarina – Udesc.
Orientador: Prof. Dr. Leonardo Secchi

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Leonardo Secchi

Universidade Estadual de Santa Catarina - UDESC

Orientador

Membros:

Prof. Dr. Fabiano Maury Raupp

Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC

Membro

Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Membro externo

Florianópolis, 12 de agosto de 2021

Ao Daniel para que se inspire.
À Eva pela paciência.

AGRADECIMENTOS

A realização de um trabalho não é fruto unicamente de um esforço pessoal, ainda que sem ele seja de difícil realização. O homem é um ser social e a pandemia que enfrentamos evidenciou nossa dependência uns dos outros. Preciso agradecer a todos que me apoiaram nesse desafio autoimposto, a começar pela Eva e pelo Daniel sempre presentes, até para mandar “pegar leve”. Aos meus pais pela vida e à minha irmã Sueli, pelo apoio e incentivo.

Ao Orientador Professor Doutor Leonardo Secchi pelas observações, críticas e correções de rumo e que se tornou um elevado amigo.

Ao Professor Doutor Fabiano Maury Raupp pelas precisas observações sobre a condução do trabalho.

Ao Professor Doutor Gilson Wessler Michels que, além de apoiar, orientar, criticar e incentivar, é um inestimável amigo que teve grande responsabilidade ao servir de inspiração e exemplo.

A todos os entrevistados, colegas da Receita Federal e do Carf, que dedicaram seu precioso tempo a conversar sobre o assunto e expor suas valiosas opiniões.

Aos colegas de turma do mestrado pela troca de experiências, conhecimento e pela excelente convivência. Vão ficar no coração.

A todos os professores do PPGA que demonstraram preparo, dedicação e empenho na mais bonita das profissões e às profissionais da Secretaria pela organização e plena disposição de sempre ajudar.

À Universidade do Estado de Santa Catarina pela oportunidade de possibilitar a toda a sociedade a ampliação do conhecimento, cumprindo sua função pública.

À Esag pelo profissionalismo e qualidade do curso que, na pessoa da Professora Doutora Micheline Gaia Hoffmann, demonstra a dedicação, competência, orgulho e cuidado de todos.

À Receita Federal por possibilitar e apoiar seus servidores na ampliação de suas capacitações técnicas, sempre revertidas em prol da instituição e da sociedade, em especial ao Subsecretário de Tributação e Contencioso Sr. Sandro de Vargas Serpa pelo total apoio e incentivo à presente pesquisa.

A todos os amigos e familiares pela torcida pelo sucesso.

“Para isso existem as escolas: não para ensinar as respostas, mas para ensinar as perguntas. As respostas nos permitem andar sobre a terra firme. Mas somente as perguntas nos permitem entrar pelo mar desconhecido.” (Rubem Alves)

1. Resumo

O tempo médio para que se prolate a decisão final no Contencioso Administrativo Fiscal Federal supera os 2.300 dias. São mais de 370.000 processos que envolvem mais de R\$ 703 bilhões de crédito tributário com exigibilidade suspensa a espera de uma solução para o litígio ou o reconhecimento do direito creditório do contribuinte. A presente pesquisa busca respostas para as causas que levaram à situação-problema, analisa as principais ações de gestão implementadas pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e consolida as sugestões para a agilização do sistema ao entrevistar os gestores da área do contencioso administrativo fiscal dessas organizações. Foi realizado um estudo teórico sobre a burocracia, suas disfunções e um de seus principais objetivos que é a eficiência, agregado aos fundamentos da teoria da instrumentalidade do processo, na qual a busca pela efetividade processual demanda a construção de um instrumento a partir do plano material, adaptado às necessidades e peculiaridades dos problemas. Os dados levantados na pesquisa de campo analisados sob o prisma da pesquisa teórica serviram de fundamento para o desenvolvimento de uma proposta de ações para ajustar o fluxo de entrada de processos no contencioso administrativo fiscal e um novo modelo para os ritos procedimentais e para a estrutura dos órgãos de julgamento com a manutenção da segurança jurídica. O fluxo de entrada de processos pode ser diminuído com a autorregularização de inconsistências, pelo contribuinte, antes da decisão de indeferimento do pedido ou do lançamento fiscal. No modelo de contencioso proposto os processos são classificados e submetidos a ritos procedimentais de julgamento de acordo com suas características próprias.

Palavras-chave: Receita Federal; Contencioso Administrativo; Recursos Administrativos; Litígios Fiscais; Brasil.

ABSTRACT

The average time for issuing a final decision in Federal Tax Administrative Litigation is over 2,300 days. There are more than 370,000 processes involving more than R\$703 billion of tax credit with suspended payment, waiting for a solution to the litigation or recognition of the taxpayer's credit right. This research seeks answers to the causes that led to the problem situation, analyzes the main management actions implemented by the Federal Revenue Service of Brazil and the Administrative Council of Tax Resources, and consolidates the suggestions for streamlining the system by interviewing managers in the area of administrative tax litigation of these organizations. A theoretical study was carried out on bureaucracy, its dysfunctions and one of its main objectives, which is efficiency, added to the foundations of the theory of process instrumentality, in which the search for procedural effectiveness demands the construction of an instrument from the material level, adapted to the needs and peculiarities of the problems. The data collected in the field research analyzed from the perspective of theoretical research served as the foundation for the development of a proposal for actions to adjust the input flow of processes in tax administrative litigation and a new model for procedural rites and the structure of trial bodies with the maintenance of legal certainty. The input flow of processes can be reduced with the self-regulation of inconsistencies, by the taxpayer, before the decision to reject the application or the tax assessment. In the proposed litigation model, processes are classified and submitted to procedural rites of judgment according to their characteristics.

Keywords: Federal Revenue Service; Administrative Litigation; Administrative Appeal; Tax Litigation; Brazil.

Lista de ilustrações

| | | |
|------------|---|----|
| Figura 1. | Evolução do acervo de processos do Contencioso Administrativo Fiscal Federal..... | 20 |
| Figura 2. | Tempo médio de permanência dos processos em contencioso de primeira instância..... | 21 |
| Figura 3. | Tempo médio de permanência dos processos no CARF..... | 22 |
| Figura 4. | Fluxo do processo administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito tributário, conforme Decreto nº 70.235/1972..... | 39 |
| Figura 5. | Fluxo do processo de reconhecimento de direito creditório..... | 40 |
| Figura 6. | Fluxo dos processos de determinação e exigência de crédito tributário de pequeno valor..... | 42 |
| Figura 7. | Fluxo dos processos de reconhecimento de direito creditório (restituição, ressarcimento, reembolso e compensação) de pequeno valor..... | 43 |
| Figura 8. | Modelo de análise relacionado ao tema e aos fatores de análise.... | 52 |
| Figura 9. | Categorias de análise relacionadas aos fatores específicos..... | 53 |
| Figura 10. | Delegacias de Julgamento da RFB e localização das turmas..... | 56 |
| Figura 11. | Mapa de localização das Regiões Fiscais e sedes das DRJ..... | 57 |
| Figura 12. | Tempo considerado razoável para a prolação de decisão na 1ª instância..... | 60 |
| Figura 13. | Tempo considerado razoável para a prolação de decisão na 2ª instância..... | 61 |
| Figura 14. | Síntese dos fatores específicos analisados..... | 87 |

Lista de abreviaturas e siglas

| | |
|--------|--|
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| AFRFB | Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil |
| AGU | Advocacia Geral da União |
| CARF | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| CIAT | Centro Interamericano de Administrações Tributárias |
| COFINS | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social |
| CPC | Código de Processo Civil |
| CR | Câmara Recursal |
| CSC | Comitê de Avaliação de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros |
| CSRF | Câmara Superior de Recursos Fiscais |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DRJ | Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil |
| ENAP | Escola Nacional de Administração Pública |
| ITR | Imposto Territorial Rural |
| ME | Ministério da Economia |
| MP | Medida Provisória |
| OAB | Ordem dos Advogados do Brasil |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| ONU | Organização das Nações Unidas |
| PAF | Processo Administrativo Fiscal |
| PFN | Procuradoria da Fazenda Nacional |
| PGFN | Procuradoria Geral da Fazenda Nacional |
| PIS | Contribuição para o Programa de Integração Social |
| RFB | Receita Federal do Brasil |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |

Sumário

| | |
|---|----|
| 1. Resumo | 8 |
| 2. Introdução | 15 |
| 2.1 Situação-problema | 17 |
| 2.2 Objetivos | 23 |
| 2.2.1 Objetivo Geral | 23 |
| 2.2.2 Objetivos Específicos | 23 |
| 2.3. Justificativa, relevância e contribuições da pesquisa. | 24 |
| 3. Referencial Teórico | 26 |
| 3.1 Burocracia | 26 |
| 3.1.1 Disfunções da burocracia..... | 28 |
| 3.1.2 Burocracia e eficiência | 29 |
| 3.2 Contencioso Administrativo Fiscal Federal..... | 33 |
| 3.2.1. Direitos fundamentais da pessoa humana e tributação..... | 33 |
| 3.2.2 O ato administrativo de lançamento tributário | 34 |
| 3.2.3 Contencioso administrativo fiscal – breve histórico | 35 |
| 3.2.4 O modelo brasileiro de contencioso administrativo fiscal federal | 36 |
| 3.2.5 Ritos processuais | 38 |
| 3.2.6 Instrumentalidade do processo e princípios do processo administrativo fiscal..... | 44 |
| 4. Procedimentos metodológicos | 48 |
| 4.1 Caracterização do estudo..... | 48 |
| 4.2 Métodos, Procedimentos e Técnica de coleta de dados. | 49 |
| 4.3 Técnicas e procedimentos de análise de dados..... | 51 |
| 4.4 Limitações da pesquisa | 55 |
| 5. Caracterização, diagnóstico e análise da realidade estudada..... | 56 |

| | |
|---|----|
| 5.1 Análise da situação-problema na percepção dos entrevistados..... | 59 |
| 5.1.1 Prazo para decisões nas DRJ e no CARF | 59 |
| 5.1.2 Responsáveis pelo tempo de demora no contencioso | 61 |
| 5.1.2.1 As fiscalizações eletrônicas em massa | 62 |
| 5.1.2.2 O processamento eletrônico de Pedidos de Restituição e/ou Ressarcimento conjugados com Declarações de Compensação. | 63 |
| 5.1.2.3 A complexidade da legislação tributária e aduaneira | 64 |
| 5.1.2.4 Os ritos processuais | 66 |
| 5.1.2.5 As estruturas do contencioso administrativo fiscal | 67 |
| 5.1.2.6 As diferenças de marcos normativos seguidos nos julgamentos nas DRJ e no CARF | 68 |
| 5.1.2.7 A forma de composição das turmas de julgamento do CARF e o voto de qualidade. | 70 |
| 5.1.3 A gestão da RFB e do CARF | 75 |
| 5.1.3.1 A criação do e-processo..... | 76 |
| 5.1.3.2 O estabelecimento de métricas para acompanhamento da atividade de julgamento..... | 76 |
| 5.1.3.3 O acompanhamento de prazo para indicação de processos para julgamento ... | 77 |
| 5.1.3.4 O estabelecimento de prioridades para o julgamento | 77 |
| 5.1.3.5 A centralização nacional do estoque de processos..... | 78 |
| 5.1.3.6 O julgamento de processos em lotes, julgamento de alta performance e de repetitivos..... | 78 |
| 5.1.3.7 A criação de sessões virtuais de julgamento..... | 79 |
| 5.1.4 Sugestões para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal | 80 |
| 5.1.4.1 Aumentar a integração entre a área de fiscalização e do contencioso | 80 |

| | |
|---|-----|
| 5.1.4.2 Possibilitar a autorregularização pelo contribuinte antes da emissão de auto de infração, notificação de lançamento ou ato decisório..... | 82 |
| 5.1.4.3 Desenvolver ferramentas utilizadas na fiscalização preparadas para o contencioso | 82 |
| 5.1.4.4 Utilizar de forma mais incisiva a inteligência artificial | 84 |
| 5.1.4.5 Constituir equipes de apoio aos julgadores para o preparo de processos | 85 |
| 5.1.4.6 Uniformizar os marcos normativos entre instâncias de julgamento..... | 85 |
| 6. Proposta para o aprimoramento do Contencioso Administrativo Fiscal Federal | 88 |
| 6.1 Novo modelo para o contencioso | 89 |
| 6.1.1 Detalhamento do novo modelo..... | 90 |
| 6.1.1.1 Processos de baixa complexidade, de pequeno valor ou de Simples Nacional..... | 91 |
| 6.1.1.2 Matérias objeto de precedente vinculante..... | 92 |
| 6.1.1.3 Processos cujo objeto foi submetido a apreciação judicial..... | 92 |
| 6.1.1.4 Processos mais complexos | 93 |
| 6.1.1.5 Competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF | 93 |
| 7. Conclusões..... | 95 |
| 8. Referências bibliográficas | 98 |
| Apêndice A | 103 |

2. Introdução

A pesquisa do presente trabalho decorre da constatação de que o tempo de demora para a solução de litígios entre o contribuinte e a Administração tributária federal, no âmbito administrativo, é demasiado elevado. Na primeira instância de julgamento, nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal, o tempo médio para a prolação da primeira resposta ao contribuinte, depois de estabelecido o litígio, gira em torno de mais de 900 dias. Na segunda instância, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, esse tempo é superior a 1350 dias. Nos casos de decisão divergente o processo ainda pode aguardar mais tempo para a solução final na Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda no CARF. São, ao total, mais de 2300 dias para a decisão final, ou seja, mais de seis anos de espera.

A estruturação de um contencioso administrativo tem entre seus princípios evitar que controvérsias sejam levadas ao Poder Judiciário, sabidamente sobrecarregado. Todavia, o elevado grau de litigiosidade parece fazer parte da cultura nacional. No âmbito judicial os tribunais estão abarrotados de processos nos quais uma das partes é a Administração (CNJ, 2011), ainda que tenham sido implementadas medidas alternativas de solução de controvérsias como a conciliação, a mediação, a arbitragem, a transação. Na esfera administrativa essas ferramentas ainda são incipientes ou sequer foram previstas ou postas em prática, fato que contribui ainda mais para o aumento do número de processos litigiosos e para a demora na solução.

Uma peculiaridade do sistema nacional de solução de litígios fiscais é a ausência de repercussão do processo administrativo no âmbito judicial. Ao contribuinte, por uma interpretação restrita do princípio constitucional de inafastabilidade da Justiça e da separação dos Poderes, é possibilitado o início da litigância judicial sem que nenhum reflexo do processo administrativo seja considerado nessa esfera, mesmo depois de o objeto da controvérsia ter sido discutido, provado e decidido de maneira exauriente em até três instâncias administrativas. Nesses casos, aos mais de 6 (seis) anos de trâmite do processo administrativo serão somados mais de 12 (doze), em média, para a solução judicial (CNJ, 2020). Essa é uma estratégia de protelação da exigência fiscal usada pelos

maus pagadores, fato confirmado pela baixa taxa de recuperação de créditos tributários que vão à execução fiscal pela Fazenda (IPEA 2011).

De outro lado, administrativamente, os litígios fiscais devem ser solucionados por meio de um julgamento no qual o julgador analisa os fundamentos da autuação e as razões da defesa, tudo embasado nas provas que compõem os autos. Ocorre que, na prática, não raras vezes o julgador distorce suas funções ao realizar uma verdadeira devassa na situação fiscal do impugnante, consultando sistemas e informações que não estão nos autos do processo, não se limitando a decidir sobre a lide concretamente posta. Esse comportamento, ademais de gerar questionamentos sobre a real natureza e imparcialidade do julgamento administrativo, causa retardo no andamento da solução buscada.

O objetivo é o desenvolvimento de uma solução que ajude a reduzir o tempo de espera, preservando o direito do contribuinte de ter uma resposta adequada à sua situação, mantendo a qualidade das decisões e ampliando a estabilidade e a segurança jurídica nas relações fisco-contribuinte.

Para se atingir esse objetivo foi realizado um estudo teórico sobre a burocracia, suas disfunções e um de seus principais objetivos que é a eficiência. A esse estudo foram agregados os fundamentos da teoria da instrumentalidade do processo, na qual a busca pela efetividade processual demanda a construção de um instrumento a partir do plano material, adaptado às necessidades e peculiaridades dos problemas.

A pesquisa de campo foi dirigida aos responsáveis pela gestão do contencioso administrativo fiscal federal atuantes nas diversas instâncias de julgamento. Suas opiniões a respeito das causas que levam ou levaram à situação-problema, as sugestões para sua resolução e as principais ações da gestão do contencioso já implementadas para tentar diminuir o tempo de demora foram analisadas.

Amparada nas sugestões apresentadas e na fundamentação teórica foi proposta a implementação de ações para a solução ou mitigação da situação-problema e um novo modelo para o contencioso administrativo fiscal. As sugestões colhidas nas entrevistas e sua implementação são muito relevantes e a proposta apresentada não as exclui, antes as incentiva, e propõe alterações mais aprofundadas nos ritos procedimentais e na estrutura do contencioso administrativo fiscal federal.

2.1 Situação-problema

A história da administração tributária no Brasil se confunde com a história do próprio país. As “feitorias”, com um caráter estratégico-militar e de precária estrutura, são o primeiro sinal da presença de um Estado em nosso solo. Com o estabelecimento das “capitanias hereditárias”, nos anos 1530, foram instaladas as primeiras Provedorias da Fazenda Nacional e Alfândegas, com a intenção de controle fiscal e arrecadatário para a Coroa Portuguesa. A vinda da família real para o Brasil, em 1808, plantou a semente do Ministério da Fazenda, todavia somente em 1822, com a Proclamação da República essa denominação veio a ser adotada. A Receita Federal, por sua vez, nasce da reforma administrativa de 1967, mais precisamente em 20 de novembro de 1968, quando foi criada a Secretaria da Receita Federal, sistêmica, com quatro grandes áreas: de arrecadação, de fiscalização, de tributação e de informações econômico-fiscais (EZEQUIEL, 2014).

A Receita Federal do Brasil - RFB é órgão de Estado e possui entre suas competências a responsabilidade de administrar os tributos federais e a aduana. Entre as atividades inerentes à administração tributária possui a atribuição de preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários e de reconhecimento de direitos creditórios, relativos aos tributos por ela administrados (BRASIL, 2019).

No âmbito do julgamento dos processos administrativos fiscais em litígio o julgamento de primeira instância é realizado, desde 1994, pelas Delegacias de Julgamento. Até agosto de 2001, a decisão era monocrática do Delegado de Julgamento. A partir daí, foram criadas Turmas de Julgamento, compostas por Julgadores, nas quais a decisão é colegiada.

Em segunda instância e em instância especial, os processos administrativos fiscais são julgados pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão vinculado ao Ministério da Economia. O CARF tem como origem os Conselhos de Contribuintes, nascidos nas décadas de 1920 e 1930, e que foram reunidos em uma estrutura única em 2008 (CARF, 2020).

A atividade de julgamento é plenamente vinculada à legislação, que estabelece os ritos processuais e os procedimentos a serem adotados. Aos órgãos julgadores, por sua vez, compete, além do julgamento propriamente dito, a gestão do acervo de processos, dos recursos humanos, da estrutura, assim como, propor e subsidiar tecnicamente eventuais alterações na legislação para o melhor cumprimento de suas competências.

Diz-se isso, porque ao longo dos últimos anos o acervo de processos aguardando decisão nas diferentes instâncias de julgamento tem atingido um patamar bastante elevado. Em março de 2012 eram quase 272 mil processos com valor de R\$ 343 bilhões. Esse número se elevou chegando em maio de 2020 a mais de 370 mil processos com valor total de mais de R\$ 703 bilhões (BRASIL, 2020, 2020e).

E quanto ao tempo de espera por uma decisão administrativa definitiva o número chegou a quase 2.300 dias (943 dias nas DRJ e 1.355 dias no CARF) em março de 2020 (BRASIL, 2020, 2020e).

Nas situações em que o contribuinte contesta eventual exigência de crédito tributário ou ainda quando não concorda com o ato da autoridade que denegou seu pedido de reconhecimento de crédito tributário, apresenta um recurso administrativo, que estabelece um litígio, compondo o contencioso administrativo fiscal federal.

O contencioso administrativo fiscal federal tem por objetivo resolver um conflito de natureza tributária entre a administração tributária e o contribuinte, na esfera administrativa, atendendo a princípios constitucionais e infraconstitucionais (MICHELS, 2018).

A estrutura do contencioso administrativo fiscal federal está inserida no Ministério da Economia. Fazem parte dessa estrutura as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil - DRJ, que julgam os litígios em primeira instância, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF que julgam os recursos em segunda instância e em instância especial (BRASIL, 1972). Todos os Julgadores das DRJ são Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – AFRFB, enquanto que as turmas de julgamentos do CARF possuem composição paritária: 50% dos julgadores são AFRFB e 50% são julgadores indicados por entidades representativas dos contribuintes. No CARF os julgadores são denominados “Conselheiros” (BRASIL, 2011, 2015).

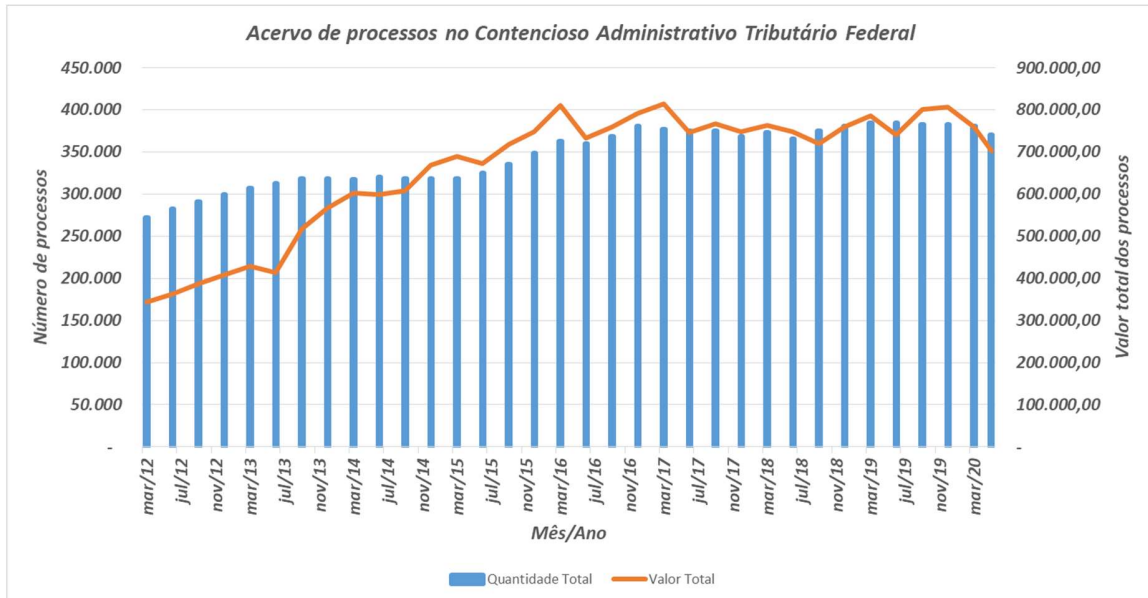
Estabelecido o litígio administrativo, o crédito tributário discutido fica com sua exigibilidade suspensa (BRASIL, 1966). Nessa situação, a administração tributária fica impedida de cobrar os valores questionados ao mesmo tempo que o contribuinte tem sua condição fiscal posta em dúvida até que se resolva a controvérsia e não pode dispor plenamente de eventual crédito pleiteado.

As consequências da demora na solução dos litígios são negativas para ambas as partes: a administração tributária não pode dispor dos recursos quando são devidos pelo contribuinte e o contribuinte, nos casos em que tiver decisão contrária a seu pleito, arcará com o pagamento de juros de mora que incidem sobre o crédito desde o vencimento até o efetivo pagamento. Nos casos de reconhecimento de direito creditório o contribuinte não pode dispor do crédito quando lhe é devido, exceção à compensação com outros débitos (BRASIL, 1996).

Outras consequências da demora para o término da contenda administrativa podem ser esperadas, como por exemplo, a impossibilidade de a Fazenda cobrar a dívida tributária do devedor depois de passado muito tempo, pelo fato dele não mais existir ou seu patrimônio ter sido dilapidado ou simplesmente porque os juros incidentes impossibilitam o pagamento.

Os dados do contencioso administrativo fiscal – DRJ e CARF, demonstram que o acervo de processos nas diversas instâncias de julgamento tem se elevado ao longo dos anos. O número de processos que aguardavam decisão em março de 2012 era de 271.680 processos, e chegou a 370.771 processos em maio de 2020 (260.900 processos nas DRJ e 109.900 processos no CARF). Esses processos representavam em março de 2012 R\$ 343 bilhões e alcançaram a cifra de quase R\$ 703 bilhões em maio de 2020 (R\$ 152,2 bilhões nas DRJ e R\$ 550,6 bilhões no CARF) (BRASIL, 2020, 2020e).

Figura 1. Evolução do acervo de processos do Contencioso Administrativo Fiscal Federal.

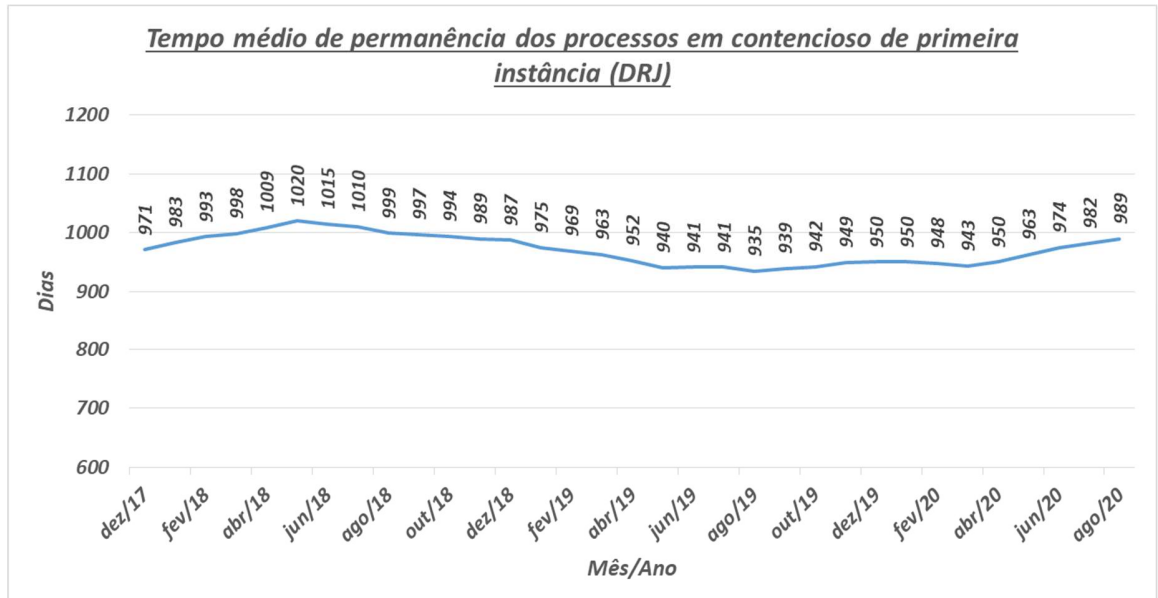


Fonte: Elaboração própria (BRASIL, 2020, 2020e).

A figura 1 apresenta graficamente a evolução do acervo total de processos no contencioso administrativo fiscal nas duas instâncias. Podemos observar que o acervo de processos sofreu variações ao longo do tempo. Essas variações podem ser creditadas a diversos fatores, tais como, a ação da administração tributária na gestão de processos e na gestão dos recursos humanos, assim como, a alterações legislativas, programas incentivadores de parcelamento de dívidas e outros mais.

Levantamento do tempo médio de permanência dos processos aguardando decisão administrativa nas diversas instâncias de julgamento está demonstrado nas figuras 2 e 3, as quais evidenciam a demora e a tendência a elevação desse prazo.

Figura 2. Tempo médio de permanência dos processos em contencioso de primeira instância.

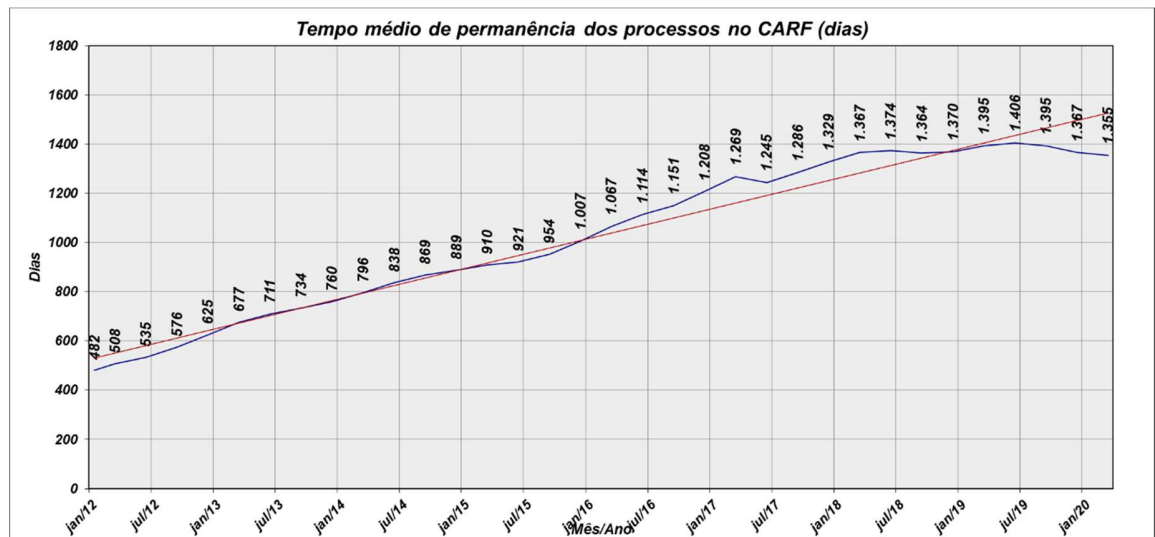


Fonte: Elaboração própria (BRASIL, 2020e).

A figura 2 apresenta a série histórica do tempo médio de permanência dos processos aguardando decisão de primeira instância, nas DRJ, e se refere ao período entre dezembro de 2017 e agosto de 2020. O tempo médio para o julgamento dos processos nessa instância mantém-se relativamente constante, com pequenas variações. Nesse período, a oscilação do tempo médio de permanência dos processos aguardando decisão, teve pouca amplitude, ficando entre 1020 dias em junho de 2018 e 935 dias em agosto de 2019. Em agosto de 2020 esse prazo estava em 989 dias. Esses números evidenciam que o tempo médio de espera por uma decisão de primeira instância tem girado em torno de 1000 dias.

Na segunda instância e em instância especial, no CARF, o tempo médio de permanência dos processos tem se elevado ao longo do tempo. No início da série histórica, em janeiro de 2012, o tempo médio de permanência era de 489 dias, chegando em março de 2020 a 1.355 dias como mostra a figura 3. É uma elevação de quase 280% no período de 8 anos (BRASIL, 2020).

Figura 3. Tempo médio de permanência dos processos no CARF.



Fonte: Elaboração própria (BRASIL,2020a).

As figuras 2 e 3 demonstram que o tempo médio de permanência dos processos nas diversas instâncias de julgamento possui tendência de elevação e chegou em março de 2020 a 2.300 dias. Essa elevação se reflete no aumento do acervo de processos, seja em quantidade, seja em valor, ao longo do tempo, como visto na figura 1.

Esses dados revelam que o tempo de espera para a prolação de decisões administrativas dos litígios fiscais é bastante longo, o que desatende, por um lado, o direito de o contribuinte ter seu litígio com a administração tributária resolvido em tempo razoável e, por outro, dificulta o recebimento dos créditos tributários por parte da administração tributária federal.

Diante dessa situação identificamos dois problemas:

PROBLEMA DE POLÍTICA PÚBLICA:

“Contencioso administrativo fiscal com estoque de mais de 370.000 processos: são mais de R\$ 703 bilhões com exigibilidade suspensa e tempo médio de mais de 2.300 dias para solução dos litígios.”

PROBLEMA DE PESQUISA:

“Quais alternativas podem ser implementadas para agilizar a solução dos litígios fiscais administrativos que permitam uma melhoria na gestão de processos do contencioso administrativo fiscal federal?”

2.2 Objetivos

2.2.1 Objetivo Geral

Desenvolver uma proposta para o aprimoramento do Contencioso Administrativo Fiscal Federal para que os litígios fiscais sejam resolvidos com maior agilidade por meio de ações que permitam uma melhor gestão de processos com a manutenção da segurança jurídica.

2.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar as principais causas, na percepção dos gestores do contencioso administrativo fiscal, que levam à demora na solução dos litígios do contencioso administrativo fiscal.
- Analisar as principais ações de gestão de processos implementadas no contencioso administrativo fiscal federal no âmbito da RFB e do CARF.
- Analisar as principais sugestões apresentadas pelos gestores do contencioso administrativo fiscal para agilizar os procedimentos de solução de litígios administrativos fiscais.
- Desenvolver uma alternativa para a agilização da solução dos litígios administrativos fiscais, aplicável à gestão de processos com a manutenção da segurança jurídica.

A pesquisa de campo busca, dessa forma, conhecer o problema em profundidade e as ações implementadas para sua minimização, bem como analisar as sugestões para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal. A análise dos dados à luz da teoria da eficiência burocrática e da instrumentalidade do processo, somadas ao conhecimento da realidade das organizações por parte do pesquisador, procura desenvolver uma proposta viável para a agilização da solução dos litígios, de forma a otimizar a gestão dos processos, com a manutenção da segurança jurídica.

2.3. Justificativa, relevância e contribuições da pesquisa.

Os dados sobre o contencioso administrativo fiscal demonstram, sob diversos aspectos, a relevância do tema e do problema a ser pesquisado.

A expectativa do contribuinte é ter sua controvérsia com o fisco resolvida o mais rapidamente possível. Não é conveniente ter sua situação fiscal contestada, nem ser impossibilitado de dispor de créditos que entende serem seu direito. Ademais, não lhe convém aguardar tanto tempo para solucionar o caso e ao fim, eventualmente, ter que arcar com um montante significativo a título de juros de mora.

À Administração Tributária, da mesma forma, não interessa aguardar um tempo demasiadamente longo para dispor dos créditos tributários lançados. Não é raro chegar ao fim da discussão e a Fazenda não conseguir receber os créditos devidos pelo fato de o devedor não mais existir ou não mais possuir patrimônio para honrar a dívida. E ao fim da disputa ainda é permitido ao interessado reiniciar a discussão na via judicial que, sabidamente, é sobrecarregada e ainda mais demorada para resolver as questões a ela levadas. Assim, aprofundar o entendimento sobre as causas do problema e buscar soluções viáveis para sua solução ou, ao menos, para mitigação de seus efeitos, se apresenta como um desafio a ser superado e de grande valia para todos, sociedade e Estado.

Os recursos de toda ordem, sejam estruturais, humanos, econômicos devem ser otimizados, sobretudo na esfera do Poder Público que tem a incumbência de administrar recursos de toda a sociedade. Essa missão é ainda mais relevante quando se trata da Receita Federal do Brasil, órgão que tem como uma de suas maiores atribuições, justamente, arrecadar e administrar os tributos pagos pelos cidadãos.

A Receita Federal é tida por um órgão de excelência dentro do governo federal (SILVA, 2015). Todavia, os prazos para o julgamento dos processos administrativos fiscais ainda é demasiadamente longo, a despeito dos esforços dos gestores e dos julgadores para reduzi-lo, mantendo a qualidade técnica dos julgados.

Nesse contexto é que a presente pesquisa ganha ainda mais relevância, pois permitirá à Receita Federal e ao CARF conhecer e avaliar soluções apresentadas por

especialistas na matéria, de forma a melhor gerir os escassos recursos públicos orçamentários e manter, também nessa área, o status de elevada competência.

No campo teórico, uma das contribuições do trabalho é o estudo sobre a burocracia, suas disfunções e um de seus principais objetivos que é a eficiência. A esse estudo são agregados os fundamentos da teoria da instrumentalidade do processo, na qual a busca pela efetividade processual demanda a construção de um instrumento a partir do plano material, adaptado às necessidades e peculiaridades dos problemas.

Sob o ângulo da burocracia, a pesquisa permite a verificação empírica de um dos pontos centrais desse modelo de gestão, a eficiência. Do ponto de vista da instrumentalidade do processo, demonstra o nível de adaptação do sistema à necessária efetividade processual. Analisar detalhadamente o problema e fazer emergir soluções para minimizar seus efeitos auxilia no aprimoramento da gestão de processos.

3. Referencial Teórico

3.1 Burocracia

O termo “burocracia” cunhado pelo francês Vincent de Gournay por volta de meados do século XVIII foi rapidamente adotado e passou por muitos significados. Inicialmente o termo foi vinculado às palavras “monarquia”, “aristocracia” e “democracia” no sentido de que o elemento governante seriam os funcionários do serviço público. Ao longo do tempo foi-se dando novas conotações à “burocracia”, desde organizações até a governos governados por profissionais. Dentre as diversas concepções de “burocracia” a mais notória é a do “tipo ideal” de burocracia descrita por Max Weber (RIGGS, 1979).

Weber (1978) concebeu a burocracia como um tipo ideal de organização formal. Esse modelo tem por pressupostos a autoridade racional legal, baseada nas premissas de que se deve obediência à norma legal, imposta ou estabelecida por acordo, e o processo administrativo que busca a racionalidade dos interesses comuns. Secchi (2009) observa que nesse modelo o poder emana das normas, das instituições formais e não do perfil carismático ou da tradição.

Nessa concepção as categorias fundamentais da autoridade racional legal seriam a hierarquia, a divisão do trabalho, a presença de regras claras, a normatividade, a impessoalidade, a separação entre propriedade da organização e dos funcionários e a competência técnica (WEBER, 1978).

A qualificação técnica, adquirida por meio de procedimentos formais e imparciais, é a determinante para a atribuição das funções. A designação para as funções é promovida por exames técnicos ou por atribuição da chefia; os dirigentes são os poucos que podem ter sido eleitos ou designados (MERTON, 1978). A separação entre o planejamento e a execução é uma das características centrais da burocracia (SECCHI, 2009).

As atividades dos burocratas são rigidamente balizadas por normas claras, porém abstratas, de forma que não se necessite especificar instruções para cada caso. São estabelecidos critérios para se categorizar, enquadrar e resolver situações equivalentes

(MERTON, 1978). As regras podem ser técnicas ou normas e devem ser aplicadas de forma plenamente racional, o que exige plena especialização (WEBER, 1978).

A atuação dos funcionários segue alguns critérios, entre eles remuneração por meio de salários fixos, hierarquia de cargos, carreira definida, promoções por antiguidade ou merecimento, livre relação contratual (WEBER, 1978). Merton (1978) observa que esses fatores são necessários para a segurança funcional e para o bom desempenho no cargo, de maneira a evitar pressões indevidas.

A separação entre os meios de produção e o indivíduo trabalhador é vista por Merton (1978) como decorrente das relações sociais que se estabelecem entre eles, ainda que afastado o caráter ideológico marxista dessa afirmação. Defende que a crescente burocratização desnuda a condição cada vez mais evidente de que ao indivíduo é necessário se tornar empregado para ter acesso aos meios de produção e poder sobreviver. Os instrumentos imprescindíveis ao trabalho do indivíduo não lhe pertencem, mas à empresa privada ou ao ente estatal.

Weber (1978), por seu turno, atribui ao capitalismo o grande desenvolvimento da burocracia e sublinha que isso decorre do fato de que, do ponto de vista fiscal, é ele, capitalismo, que fornece os recursos monetários requeridos.

Os elementos burocráticos prescritos por Weber e abordados como uma totalidade, não são um todo integrado. As dimensões da burocracia possuem uma natureza contínua e nem todas as dimensões estão presentes nas organizações em um mesmo grau. O grau de burocratização da organização está relacionado ao tipo de atividade desenvolvida (HALL, 1978).

Nesse sentido, Udy Jr (1978) conclui que a transformação do tipo ideal de Weber em um modelo geral, que permitisse que as variáveis contemplassem os mecanismos de adaptação entre o formal e o informal, observados empiricamente, concederia maior flexibilidade, com a ressalva da necessidade de delimitar os conceitos de “formal” e “informal”.

O sistema de administração burocrática pode ser implementado nos mais diferentes tipos de organizações: públicas ou privadas, filantrópicas ou com objetivo de lucro, com fins materiais ou ideais. Em diferentes graus de aproximação ao tipo puro, exemplos de organizações burocráticas são a Igreja Católica, o Estado, grandes

empresas capitalistas, partidos políticos, os clubes e as instituições militares (WEBER, 1978).

A burocracia, na visão de Weber (1978), permitiria o exercício mais puro da autoridade legal e conduziria à máxima eficiência, baseada na eficiência técnica suportada pelo conhecimento. Por outro lado, ele mesmo questiona: “quem controla a máquina burocrática? ”

3.1.1 Disfunções da burocracia.

Desenvolvido como tipo ideal, o sistema burocrático puro seria de difícil implementação, como o próprio Weber estava ciente. Disfunções do sistema ideal seriam identificadas nas organizações.

Gouldner (1978) aponta pontos não esclarecidos na teoria de Weber que dificultariam sua utilização. Ao impor equivalência entre instituir normas por acordo ou por imposição Weber torna obscura a dinâmica da organização burocrática. No mesmo sentido, não determinar diferenças em relação a quem seriam úteis as normas ou em prol dos objetivos de quem a burocracia operaria são questões que a teoria não observa como potenciais problemas. Weber parece ter descrito dois tipos de burocracia: uma representativa, na qual as normas tecnicamente justificadas são estabelecidas por acordo e administradas por pessoal técnico qualificado; e outra punitiva, com normas impostas e a obediência simplesmente exigida.

No âmbito da Teoria das Organizações, uma forte crítica ao modelo de Weber é o da Escola das Relações Humanas ao ressaltar que os membros das organizações se influenciam reciprocamente, de forma a modificar os arranjos formais a que estão submetidos, refletindo no alcance dos objetivos organizacionais (ARAGÃO, 1997).

Algumas das disfunções da burocracia foram observadas por Merton (1978) que buscou em outros estudiosos a fundamentação para essas disfunções. A incapacidade treinada de Veblen, a psicose ocupacional de Dewey e a deformação profissional de Warnotte, que assim se expressam na burocracia: a) A incapacidade treinada é determinada pela inadequação da preparação do funcionário que se evidencia quando da alteração das condições para as quais foi treinado. Em um meio em constantes

transformações a incapacidade treinada provoca desajustes e denuncia a falta de flexibilidade; b) A psicose social decorre da rotina diária que leva os funcionários à aquisição de preferências e antipatias, infringindo uma das dimensões da burocracia, a impessoalidade; e c) A exigência de que os funcionários possuam rigorosa disciplina, prudência e adequação dos procedimentos às normas exerce grande pressão sobre eles, o que acaba levando ao excesso de formalismo, tecnicismo e até ao ritualismo, pela incapacidade de ajustes imediatos às situações particulares. As normas deixam de ter um valor instrumental para se tornarem um fim em si mesmas, chegando a ser sacralizadas.

Alguns elementos estabelecidos para a manutenção da eficiência, tais como carreira graduada, promoções, salários e benefícios podem, em casos particulares, ter o efeito contrário com o surgimento de “corporativismo”, no qual os interesses de grupos são sobrepujados aos interesses do público e dos níveis hierárquicos superiores. Esse “espírito de grupo” impõe resistência a mudanças que ponham em risco o status dos burocratas (MERTON, 1978).

A impessoalidade, como uma das características básicas da burocracia, pode levar à categorização das situações, na qual o tratamento dispensado não considera as particularidades do caso próprio. Isso causa conflitos com o público que deseja ver sua situação analisada com as peculiaridades específicas e não como mais um caso geral. Nasce, assim, a imagem do burocrata de “arrogante”, “insolente” (MERTON, 1978).

Merton (1978) observa que, por outro lado, dentro da estrutura burocrática é a pessoalidade que muitas vezes causa conflitos, pois é a base para o nepotismo e os favoritismos que causam ressentimentos automáticos.

3.1.2 Burocracia e eficiência

Eficiência, eficácia e efetividade possuem conceitos próprios e diferentes, ainda que cada estudioso as observe do ponto de vista de sua área. No âmbito organizacional, a eficiência está ligada ao melhor uso dos recursos para obtenção do produto ou serviço. Eficácia se refere ao desempenho externo da organização, sua contribuição para atingir os objetivos da organização. Efetividade é uma dimensão qualitativa do resultado, o valor

social do produto. A produtividade, ao expressar a relação entre o produto de uma organização com os recursos utilizados para sua obtenção, reúne os conceitos de eficácia e eficiência, além dos de qualidade e tempestividade (ARAGÃO, 1997).

O modelo burocrático de gestão administrativa difundido por Weber tem na eficiência uma preocupação central. Eficiência econômica, traduzida pela alocação racional dos recursos, principalmente das pessoas dentro da estrutura organizacional, e eficiência administrativa, em relação à otimização do trabalho (SECCHI, 2009).

A burocracia, desde seu nascimento carrega uma forte conotação negativa associada ao excesso de formalismo, abundância de papéis e normas. Essa imagem persiste até a atualidade e, inclusive, incorpora a da ineficiência (ARAGÃO, 1997).

Os críticos ao modelo de Weber, em relação à eficiência, apontam que suas características levam facilmente à ineficiência, como por exemplo, o ritualismo desenvolvido pelos funcionários ao aderirem estritamente às regras e normas; a centralização, hierarquização e especialização, que tendem a distorcer as informações; a limitação da capacidade de tomada de decisões em função da centralização por parte dos superiores; e a falta de flexibilização e adaptação que decorrem do fato de ser excessivamente mecanicista (ARAGÃO, 1997). O modelo burocrático weberiano não responde mais às demandas da sociedade contemporânea, os cidadãos não encontram respostas satisfatórias para seus anseios (ABRÚCIO, 1997).

O insulamento burocrático ou seu isolamento a fim de evitar que pressões externas clientelísticas prejudiquem sua eficiência é defendida por alguns estudiosos. Porém, esse afastamento excessivo pode levar ao tecnocratismo e os mecanismos de controle são fundamentais. A autonomia inserida, conceituada por Evans como *“um conjunto concreto de laços sociais que amarra o Estado à sociedade e fornece canais institucionalizados para a contínua negociação e renegociação de metas e políticas”* e defendido por Schneider, consiste em uma combinação entre isolamento e colaboração, e seria mais eficiente (ARAGÃO, 1997).

Os modelos de gestão buscaram respostas para melhorar a eficiência e desempenho da administração burocrática. O modelo neoliberal, ao preconizar um Estado minimalista, propõe que a existência e a utilidade das organizações públicas sejam determinadas pelas finalidades do mercado. Defende que empresas privadas

possam fornecer bens públicos, de forma a aumentar a eficiência. Esse modelo sofre críticas por não haver evidências pragmáticas de sua validade. O modelo gerencial se baseia na introdução de modelos empresariais na Administração Pública, mas com um Estado atuante, seguindo critérios de eficiência de mercado (ARAGÃO, 1997).

A “burocracia gerencial” está voltada para a realização eficiente das tarefas, com redução de custos e aumento da qualidade dos serviços, independentemente das normas e rotinas, necessárias, mas flexibilizadas (BRESSER-PEREIRA, 2007). O modelo gerencial vem preencher um vácuo teórico e prático, amparando os desejos da sociedade, como o controle dos gastos públicos e a demanda por serviços públicos de qualidade (ABRÚCIO, 1997). O foco do modelo gerencial é maior no desempenho e no tratamento dos problemas do que na identificação de quem implementará ou como serão implementadas as políticas públicas (SECCHI, 2009).

A burocracia pública, chamada de “alto-escalão”, em conjunto com a classe profissional privada reivindica o monopólio do conhecimento técnico, organizacional e comunicativo, ao pretender ser a única classe com capacidade de lograr eficiência nos processos de trabalho (BRESSER-PEREIRA, 2007).

Os “burocratas de nível de rua”, aqueles servidores públicos que interagem diretamente com o cidadão e que são a linha de frente do governo, tomam decisões discricionárias e podem afetar a trajetória, os resultados e o desenho das políticas públicas (CAVALCANTE et al., 2015).

Por outro lado, na fase da implementação de políticas públicas a burocracia de “médio-escalão”, assim considerados os gestores e dirigentes encarregados de operacionalizar as estratégias formuladas pelo alto-escalão fazendo a intermediação com os chamados “burocratas de rua”, ganharam relevância para a atividade governamental (LOTTA et al., 2015).

Estudo promovido pela Escola Nacional de Administração Pública - ENAP sobre os burocratas de médio escalão, dividido em quatro grandes áreas: social, infraestrutura, econômica e órgãos centrais, demonstrou as diferenças e semelhanças entre os funcionários. A participação feminina se destaca na área social; a área da infraestrutura possui o maior percentual de pós-graduados. O tempo de experiência no governo federal é fator convergente entre as áreas, mas os burocratas da área econômica possuem maior

experiência na iniciativa privada. O padrão de interação e atuação mais voltados para o público e às atividades internas é fator convergente, todavia a área social interage fortemente com o cidadão, enquanto que a área econômica com a iniciativa privada. Os fatores que influenciam a nomeação nas áreas social e de infraestrutura são a afinidade político-partidária e a rede de relacionamentos, enquanto que na área econômica e dos órgãos centrais prevalece a competência técnica (CAVALCANTE et al., 2015).

A Receita Federal é considerada uma “ilha de excelência” no governo federal e um órgão menos aberto a nomeações de viés político-partidárias, de acordo com Loureiro e Martins. Possui um insulamento parcial, pois apesar do isolamento burocrático em relação às instituições políticas, tem uma forte inserção social em um ambiente complexo. A presença de uma estrutura burocrática sólida, aliada à autonomia, possibilita a construção de relações de governança fortemente orientadas ao alcance dos objetivos estratégicos da organização (SILVA, 2015).

O insulamento seletivo da Receita Federal abrange, basicamente três dimensões cruciais: 1. Blindagem política, em relação a outros órgãos do governo, inclusive a Presidência da República e os órgãos de controle; 2. Organização burocrática weberiana, com alta racionalização e hierarquização do trabalho, alta autonomia operacional, corpos burocráticos estáveis, capacitados e relativamente coesos; e 3. Inserção funcional, representada pela forte interação com atores externos vinculados a recursos estratégicos para sua atuação funcional, que possibilitam o estabelecimento de parcerias e relacionamentos visando à mobilização das capacidades burocráticas e abrem caminho para processos de inovação. Essas inovações têm sido de ordem incremental, fortemente voltadas para a adoção de ferramentas gerenciais modernas e com grande adesão entre o corpo burocrático (SILVA, 2015).

3.2 Contencioso Administrativo Fiscal Federal

3.2.1. Direitos fundamentais da pessoa humana e tributação.

Os direitos fundamentais do homem são aqueles inerentes à condição humana, considerados universais, inalienáveis, pertencentes ao direito natural das pessoas (LAFER, 1988).

Os direitos da pessoa humana e dos cidadãos há muito foram proclamados: na Inglaterra, em 1689, a Declaração de Direitos; em 1789, na França, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão; em 1791, a Carta de Direitos nos Estados Unidos. Modernamente, em 1948, a Declaração Universal dos Direitos Humanos foi adotada pela Organização da Nações Unidas (CARVALHO, 2008).

Todos esses documentos trazem, de uma maneira ou de outra, além dos direitos, os deveres das pessoas. A Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de abril de 1948, da qual o Brasil é signatário, seis meses antes da declaração aprovada pela ONU trouxe expressamente em seu artigo 36: “*Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos*” (OEA, 2020).

O pagamento de tributos constitui-se assim, não em uma simples obrigação, mas em um verdadeiro direito/dever fundamental do ser humano que vive em sociedade. A Constituição Federal brasileira contempla esse direito/dever do cidadão e estabelece os princípios fundamentais que regem todo o sistema tributário nacional (BRASIL, 1988).

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, como assim define o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Historicamente nem sempre foi assim. O tributo parece ter surgido na forma de ofertas ou presentes voluntários concedidos ao líder grupal como meio de agradecimento pela atuação em favor da comunidade. Nas guerras, o pagamento na forma de bens dos vencidos aos vencedores passou a ser compulsório. Em seguida, iniciou a cobrança por parte dos soberanos de contribuições, ajudas, donativos de seus súditos. Uma placa com

escrita cuneiforme, datada de 2.350 a.C., da antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates, registra a mais antiga cobrança de tributos, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o rei Urukagina na cidade-estado de Lagash (BRASIL, 2008).

Acompanhando a humanidade desde tempos remotos os tributos e a tributação estão hoje alicerçados em leis, amparadas constitucionalmente.

3.2.2 O ato administrativo de lançamento tributário

Os atos administrativos são aqueles emanados pela administração pública que adquirem, resguardam, transferem e modificam, extinguem e declaram seus direitos. Esses atos estão sujeitos ao controle de sua legalidade (MEIRELLES, 2003).

Na seara tributária o ato administrativo do lançamento é aquele, segundo Machado (2006), a despeito dos exatos termos do artigo 142 do CTN, “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.*” (p.191)

O ato de lançamento pode ser contaminado por vícios do procedimento de apuração e fiscalização, conquanto é espécie do gênero ato administrativo e se submete tanto aos critérios do Direito Administrativo quanto aos rigores próprios da atividade tributária (MARINS, 2002).

Os elementos do lançamento são definidos pelo próprio CTN:

“Obrigação tributária” é principal quando se trata do pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; é acessória, quando tem por objeto prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

“Fato gerador da obrigação principal” é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; e “fato gerador da obrigação acessória” a situação que imponha a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O lançamento pode ser de três tipos: lançamento de ofício, a cargo exclusivamente da autoridade administrativa; lançamento por declaração, promovido com base em informações indispensáveis fornecidas pelo contribuinte ou por terceiros; e lançamento

por homologação, quando o contribuinte antecipa o pagamento, por determinação legal, sem prévio exame da autoridade administrativa, e esta, tomando conhecimento, expressamente o homologa (MACHADO, 2006).

O lançamento de ofício decorre de uma fase “investigatória”, não contenciosa, uma “ação fiscal” ou um “procedimento de ofício” e se materializa em um auto de infração ou em uma notificação de lançamento, constituindo o crédito tributário (MICHELS, 2018).

A partir da ciência do sujeito passivo sobre a lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento abre-se a possibilidade de sua contestação, momento no qual o litígio será estabelecido (ROCHA, 2007).

3.2.3 Contencioso administrativo fiscal – breve histórico

A instituição de estruturas internas à Administração para rever atos emanados por ela própria remete à França revolucionária. Amparada na divisão de poderes preconizada por Montesquieu, não se admitia a ingerência no Executivo pelo Parlamento, visto como ligado ao *Ancien Regime* e dotado de algumas funções jurisdicionais que interferiam nas decisões do monarca (MEDAUAR, 2008).

Estabeleceu-se então na França o sistema dual, no qual as litigâncias com a Administração são julgadas e resolvidas sem o envolvimento do Poder Judiciário. Esse sistema opera até hoje e a manutenção do contencioso administrativo ocorre por diversas razões, inclusive em função do alto grau de especialização, que se perderia caso houvesse a transferência para a justiça comum, e por possuir caráter jurisdicional (BRITO, 2012).

Na Inglaterra, mantendo a tradição liberal, desenvolveu-se o sistema de direção una, no qual todos estão submetidos ao Poder Judiciário, inclusive a Administração Pública que não tem nenhum privilégio em relação aos comuns (NOBRE e PIMENTEL, 2016).

O sistema alemão consiste em um meio termo entre o sistema francês que possui separação absoluta das jurisdições e o da unidade de jurisdição do sistema inglês. A jurisdição administrativa possui autonomia, porém integra o Poder Judiciário. A hierarquia

é composta por tribunais administrativos de primeira instância, pelos tribunais superiores e pelo Tribunal Administrativo Federal (TÁCITO, 1978).

Segundo Brito (2012) o sistema português de soluções de litígios administrativos foi inspirado no sistema francês, ao implementar um contencioso administrativo com jurisdição reservada que evoluiu para uma estrutura judiciária administrativa, chegando a criar o Supremo Tribunal Administrativo ainda ligado à Administração. Após a Revolução de Abril, em 1974, os Tribunais Administrativos foram incorporados ao Ministério da Justiça e atualmente foram reconduzidos à ideia de justiça administrativa com uma organização judiciária específica e regras de processo.

O sistema brasileiro de resolução administrativa de conflitos de natureza tributária seguiu o modelo inglês e norte-americano de unidade de jurisdição, no qual a última palavra é do Poder Judiciário. Nossas Constituições republicanas, à exceção da de 1934 com curta duração, não previram a criação de um contencioso administrativo com competências privativas e definitivas em matérias de Direito Administrativo. Em verdade, nem mesmo o Conselho de Estado do período imperial alcançou o estágio de justiça administrativa. Suas atribuições tiveram mais um caráter consultivo e opinativo e não jurisdicionais (TÁCITO, 1978).

3.2.4 O modelo brasileiro de contencioso administrativo fiscal federal

O modelo de contencioso administrativo fiscal adotado pelo Brasil não encontra paralelo em outros países. O modelo próprio brasileiro é constituído por até três instâncias colegiadas e sofisticadas de julgamento administrativo. O que torna o modelo ímpar é a faculdade de, ao contribuinte, depois de percorrer todas as instâncias administrativas, ser possibilitado o reinício da discussão na via judicial desconsiderando todo o processo administrativo. Ao iniciar o questionamento perante o Poder Judiciário, nada do que foi discutido e decidido na esfera administrativa vincula o contribuinte, seja em relação às alegações, seja quanto às provas, sendo-lhe facultado inovar em todos os aspectos. A análise do judiciário, da mesma forma, pode desconsiderar tudo o que fora apreciado com detalhes no processo administrativo fiscal (MICHELS, 2018).

A adoção desse modelo se fundamenta em uma superada visão rígida da separação dos Poderes, na qual não se admite a interferência de um na esfera do outro. Todavia, a interdependência nas relações entre os Poderes é uma realidade que não pode ser negada. Já não se justifica a falta de comunicação entre os processos administrativo e judicial que, ao menos em parte, poderiam estabelecer vínculos sem prejuízo da primazia da apreciação final pelo Poder Judiciário (MICHELS, 2018).

O Contencioso Administrativo fiscal apresenta diversas vantagens, tanto para o contribuinte, quanto para a Administração Tributária. A solução de litígios no âmbito administrativo ademais de possibilitar o aperfeiçoamento da atividade e reduzir os custos da Administração tributária, facilita a vida do contribuinte ao resolver sua situação tributária sem a necessidade de acionar o Poder Judiciário. As decisões dos tribunais administrativos, em função de sua maior flexibilização, são mais alinhadas às políticas públicas e servem de baliza para prescrições futuras das condutas da Administração e do contribuinte, o que representa outro benefício importante da manutenção de um sistema administrativo de solução de litígios (MICHELS, 2018).

O Contencioso Administrativo funciona como um filtro ao reduzir da presença da Administração Pública em ações judiciais. Esse entendimento é no sentido de que ao cidadão é possibilitada a solução de sua demanda na esfera administrativa, é sua faculdade, porquanto a unidade de jurisdição lhe garante o direito constitucional da apreciação por parte do Poder Judiciário (MACHADO, 2013).

Rocha (2007) ao defender que não existe propriamente um contencioso administrativo brasileiro, mas um meio facultativo de controle da legalidade e legitimidade dos atos administrativos, pontua dentre os problemas enfrentados, em especial, na área tributária, as dificuldades técnicas de parcela da magistratura brasileira, relacionadas à especificidade dessa complexa matéria. Crê ser possível importar soluções como as de Portugal, Alemanha e Espanha, países nos quais tribunais judiciais especializados por matéria foram criados para julgar controvérsias administrativas e tributárias.

Os sistemas adotados na Alemanha e na Espanha exigem que sejam esgotadas as vias administrativas para o acesso ao Poder Judiciário e ainda com limitações em relação a inovações relativas às alegações já apresentadas e analisadas em sede administrativa, observa Michels (2018).

Um fator, apontado por Rocha (2007) como restritivo à implementação de um sistema de contencioso administrativo imparcial, equivalente ao esperado do Judiciário, é a falta de independência dos julgadores administrativos, pois hierarquicamente subordinados à Administração e aos entendimentos por ela emanados.

A estrutura do contencioso administrativo fiscal brasileiro é formada, basicamente, pela primeira instância de julgamento, realizada pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil - DRJ, e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ligado ao Ministério das Economia, que promove o julgamento em segunda instância e em instância especial, esta por meio da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF inserido no CARF (MICHELS, 2018).

3.2.5 Ritos processuais

Rito processual são procedimentos processuais; é o caminho a ser percorrido do início ao fim do processo.

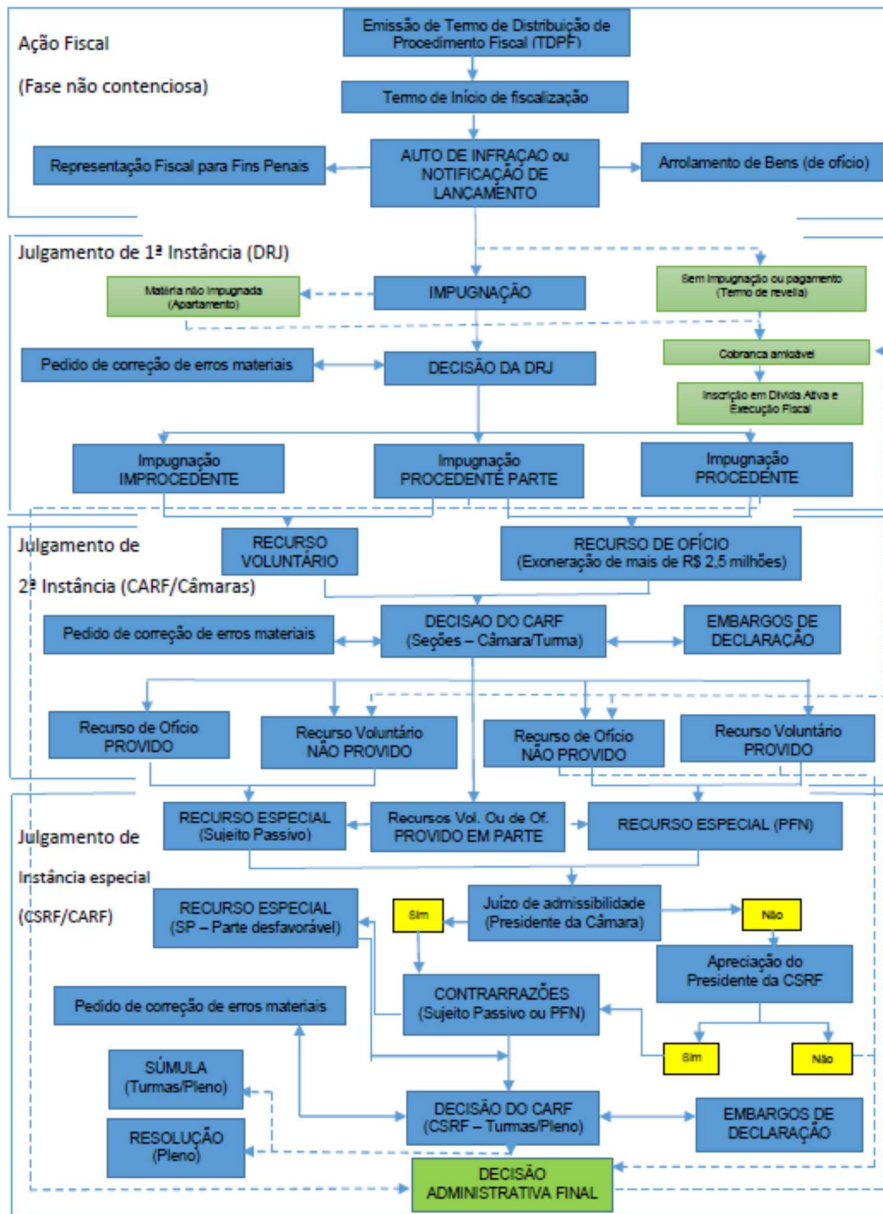
A complexidade do rito processual a ser seguido influencia diretamente na duração do processo administrativo. O processo administrativo fiscal, de forma geral, tem seu rito processual definido pelo Decreto nº 70.235/1972, que foi regulamentado pelo Decreto 7.574/2011, além de legislação complementar (MICHELS, 2018).

Estão submetidos a esse rito processual diferentes tipos de processos administrativos fiscais, desde processos de determinação e exigência de créditos tributários decorrentes de fiscalizações de diversos tributos, até processos de indeferimento ou deferimento parcial de restituição, reembolso ou compensação de direitos creditórios solicitados pelo contribuinte, passando por processos de exigência de outros créditos não tributários, como por exemplo, direitos antidumping (MACHADO, 2006).

O Processo Administrativo Fiscal - PAF de determinação e exigência de créditos tributários federais, regulado pelo Decreto nº 70.235/1972 possui, basicamente, duas fases: uma investigativa, não litigiosa, que termina com a lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento, e outra litigiosa, que pode ser dividida em até três

instâncias de julgamento. Essa fase inicia com a apresentação da contestação do autuado contra o lançamento fiscal.

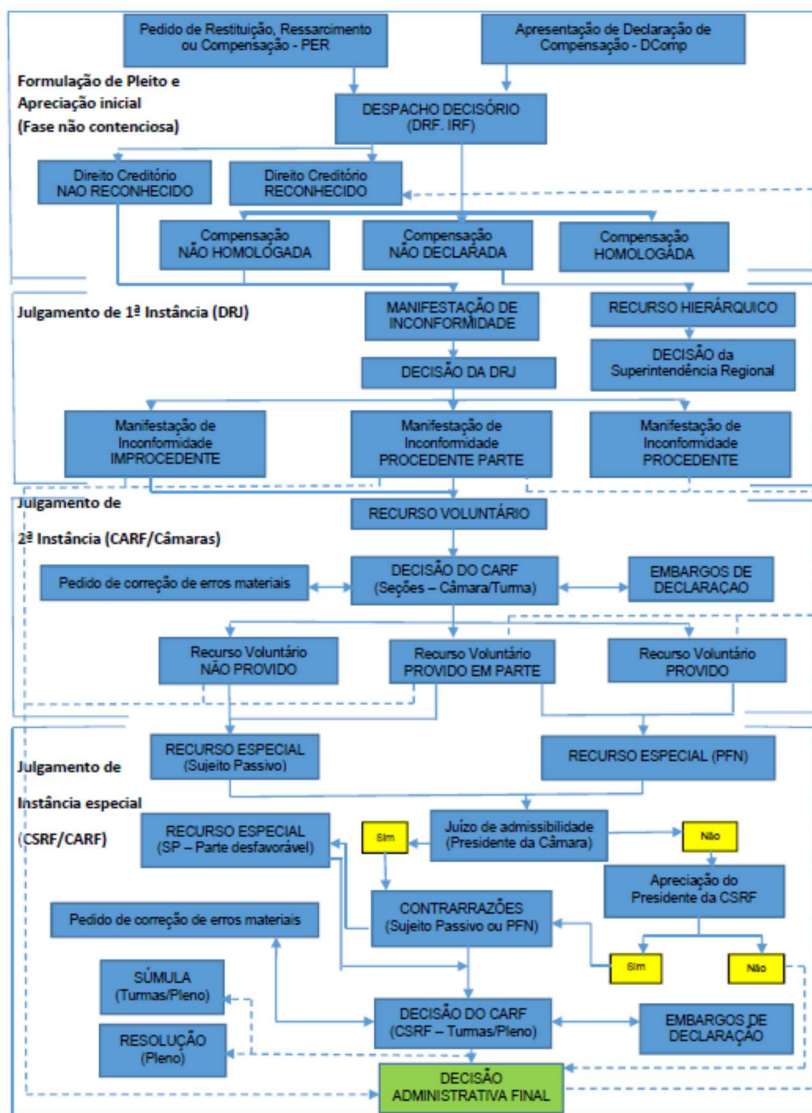
Figura 4. Fluxo do processo administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito tributário, conforme Decreto nº 70.235/1972.



Fonte: Adaptado de Michels, 2018.

O processo de reconhecimento de direito creditório, da mesma forma, apresenta uma fase não litigiosa, iniciada pela apresentação do pleito ou declaração de compensação pelo contribuinte, e outra fase litigiosa, que pode ser dividida em até três instâncias. A figura 5 apresenta o fluxo do processo de reconhecimento de direito creditório (ressarcimento, restituição, reembolso e compensação), conforme determina a Lei nº 9.430/1996 em seus artigos 73 e 74.

Figura 5. Fluxo do processo de reconhecimento de direito creditório.



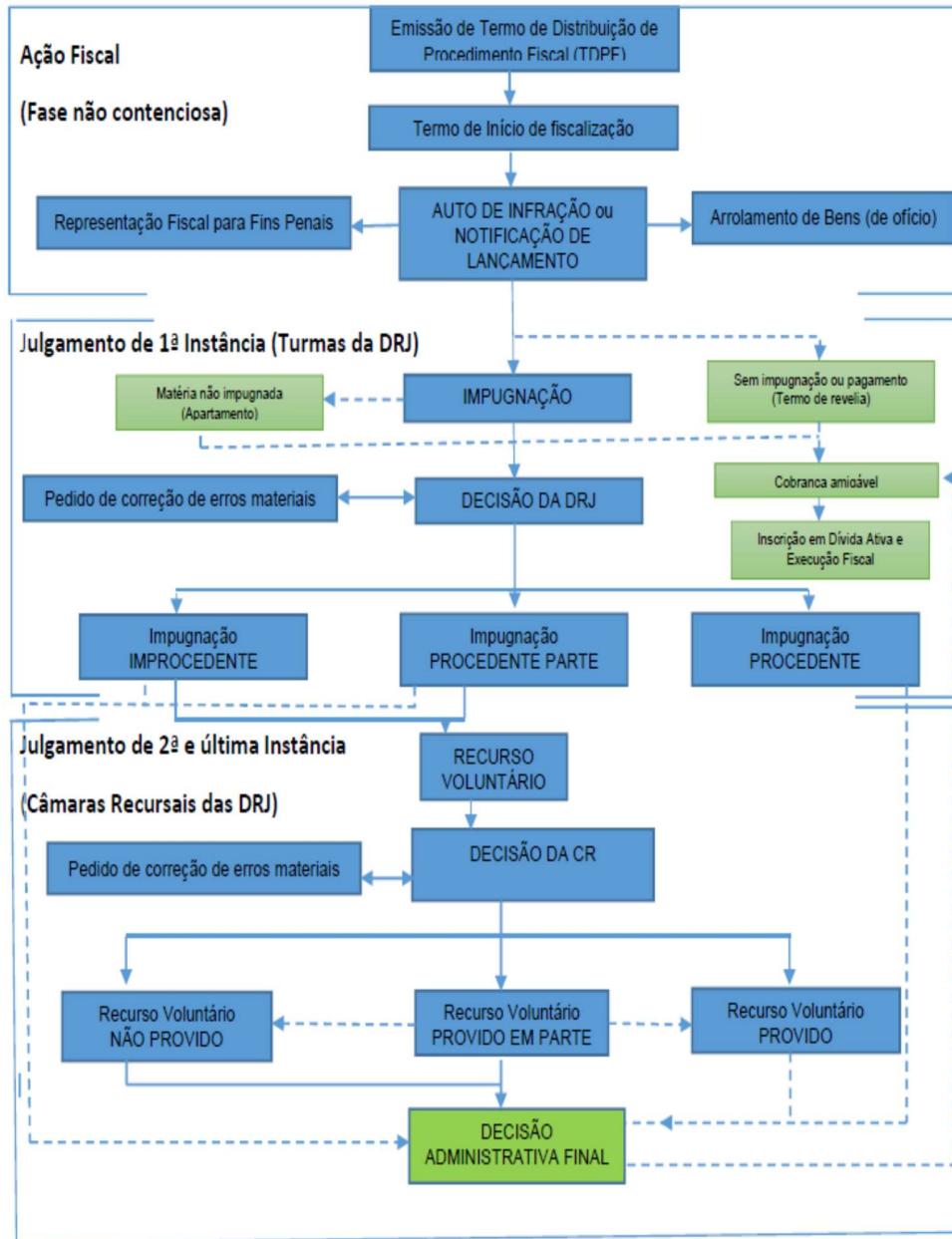
Fonte: Adaptado de Michels, 2018.

Excepcionalizando a aplicação do rito geral determinado pelo Decreto nº 70.235/1972, a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, em seu art. 23, definiu que processos de pequeno valor, assim considerados aqueles cujo valor de lançamento fiscal ou controvérsia não supere os 60 salários-mínimos deverão ser julgados, em última instância, pelas DRJ, aplicando-se apenas subsidiariamente o disposto no Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 2020b). Portanto, processos com essas características não mais são encaminhados ao CARF.

O Ministério da Economia - ME, por meio da Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020, regulamentou o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. O rito estabelecido por esse normativo determina que os recursos contra as decisões de primeira instância das Turmas das DRJ serão julgados, em última instância, pelas Câmaras Recursais - CR, estruturas virtuais constitutivas das próprias DRJ, ainda que possam ser compostas por julgadores de mais de uma DRJ. Atualmente as Câmaras Recursais são compostas por presidentes de turma de DRJ diversas e possuem competência específica em relação aos tributos (BRASIL, 2020d).

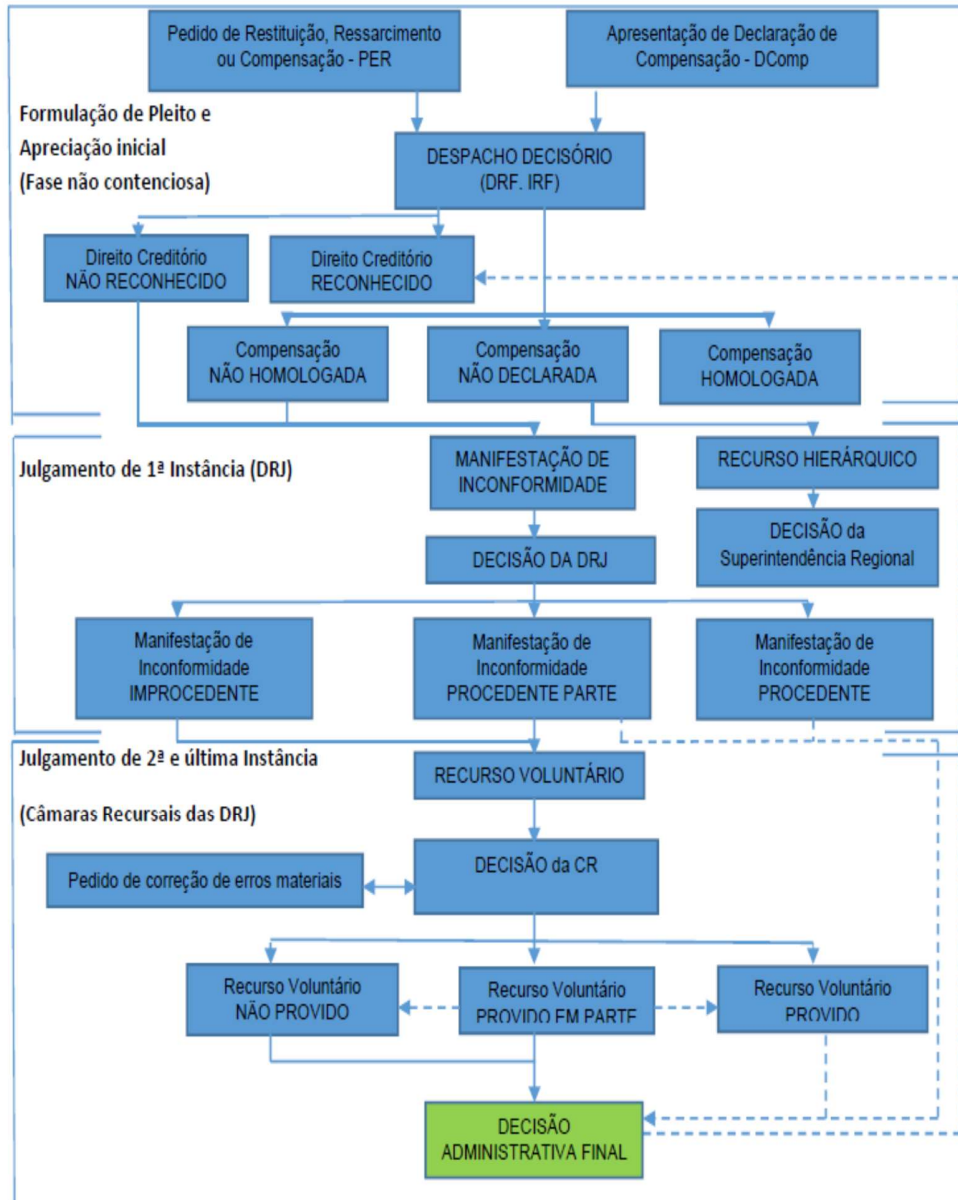
Os processos de pequeno valor seguem o rito determinado pela Lei nº 13.988/2020 e pela Portaria ME nº 340/2020 e devem ser julgados em última instância pelas DRJ. As figuras 6 e 7 apresentam, respectivamente, o rito a ser seguido pelos processos de determinação e exigência de créditos tributários e pelos processos de reconhecimento de direito creditório, quando caracterizados como de pequeno valor.

Figura 6. Fluxo dos processos de determinação e exigência de crédito tributário de pequeno valor.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 7. Fluxo dos processos de reconhecimento de direito creditório (restituição, ressarcimento, reembolso e compensação) de pequeno valor.



Fonte: Elaboração própria.

3.2.6 Instrumentalidade do processo e princípios do processo administrativo fiscal.

“A palavra “processo” tem origem etimológica no latim “*processus*” com o significado de “ação de adiantar-se, movimento para diante, andamento” (OXFORD, 2020).

Processo e procedimento possuem conceituações distintas, sendo este uma sequência ordenada de atos previstos naquele (BEDAQUE, 2010). Constitucionalmente o processo administrativo está erigido como garantia individual do cidadão no art.5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, ao estabelecerem sua obrigatoriedade e equiparação ao processo judicial (BRASIL, 1988).

A Carta Maior ademais dos princípios elencados no art.5º que trata dos direitos e garantias fundamentais, também estabelece que devem ser observados os princípios gerais da Administração Pública insculpidos no art. 37: princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (MARINS, 2002). Princípios são normas elementares ou requisitos primordiais instituídos como base. São axiomas que no âmbito jurídico servem de ponto de partida ou de elementos vitais; os alicerces do próprio Direito (SILVA, 1978).

Os princípios do processo administrativo não estão unicamente delimitados na Constituição Federal, ao contrário, podem ser distinguidos na legislação infraconstitucional. A Lei nº 9.784/1999 inseriu importante referencial principiológico do Direito Positivo ao elencar os princípios, critérios, direitos e deveres informativos do processo administrativo no âmbito federal (MARINS, 2002). Ao regulamentar o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal tendo como objetivo a “*proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração*”, a Lei nº 9.784/1999, determina obediência aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência do processo administrativo.

Na esfera tributária o processo administrativo fiscal é regido, basicamente, pelo Decreto nº 70.235/1972. Ainda que o artigo 69 da Lei nº 9.784/1999 tenha

excepcionalizado os processos administrativos específicos, que devem ser regidos por sua lei própria e a aplicação dessa Lei apenas subsidiariamente, certo é que os princípios por ela explicitados devem ser respeitados (MICHELS, 2018).

A expressão processo administrativo fiscal possui um sentido amplo ao designar um conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica no âmbito da relação fisco-contribuinte e um sentido restrito ao designar a espécie de processo administrativo que se destina à determinação e exigência do crédito tributário (MACHADO, 2006).

O autor pontua ainda a compulsoriedade de a Administração tributária atuar de forma vinculada e, ao adotar critério objetivo, classificar o processo administrativo fiscal em: a) de determinação e exigência de crédito tributário; b) de consulta; c) de repetição de indébito; d) de parcelamento de débito; e e) de reconhecimento de direitos.

Michels (2018), faz considerações sobre os princípios do processo administrativo fiscal e sugere que, ainda que componham sua base principiológica clássica, alguns deles necessitam serem reformulados ou terem seu conteúdo melhor explicitado. Em relação ao princípio do informalismo observa que o rito procedimental determina o grau de formalidade ou informalidade do processo e, nesse sentido, o processo administrativo fiscal não seria informal, no mínimo, seria de “formalismo moderado” como defende Odete Medauar.

A busca pela verdade material, defendida pela doutrina como um dos princípios básicos do processo administrativo, deve também ser sopesada frente ao defendido “formalismo moderado” e temperada pelas limitações de ordem processual e pelas diversas presunções previstas na legislação tributária. A gradativa “processualização” em sede administrativa com observância de ritos procedimentais previamente definidos, como é o caso do processo administrativo fiscal, atende ao princípio do devido processo legal, especialmente ao possibilitar o contraditório e a ampla defesa (MICHELS, 2018).

Ao analisar os princípios da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo fiscal, Michels (2018) observa que a doutrina busca a compreensão de seus limites e, depois de pontuar alguns entendimentos, sumariza os requisitos necessários à aferição da presença desses princípios, que seriam: a) existência de um rito previsto em lei; b) previsão de comunicação dos atos processuais; c) instauração do

contraditório; d) ilimitação na apresentação de provas; e) julgamento por julgador imparcial e motivação da decisão; e f) recorribilidade das decisões.

Diversos outros princípios informam o processo administrativo fiscal, como o da oficialidade, da preclusão, da unidade de direção, da isonomia, da inadmissibilidade de provas ilícitas, da publicidade, da motivação das decisões, da celeridade, da legalidade, da segurança jurídica, da proporcionalidade, da razoabilidade, da moralidade, da eficiência, da finalidade e o interesse público (MICHELS, 2018).

Machado (2003) entende que o processo administrativo fiscal não é necessariamente um instrumento de solução de litígios, pois mesmo o processo de determinação e exigência de créditos tributários possui uma fase não litigiosa. Relaciona, ainda, os processos de solicitação de reconhecimento de isenção ou de imunidade, de consulta, de solicitação de certidão negativa de débito que, da mesma forma, não possuem conflito a ser resolvido.

Processo é um conjunto de princípios, institutos e normas estruturados para o exercício do poder segundo determinados objetivos (DINAMARCO, 2002). Bedaque (2010) define processo como um “*método de trabalho desenvolvido pelo Estado para permitir a solução de litígios*”. Lembra que o processo deve ser adequado aos fins a que se propõe e que dele participam o próprio Estado e os interessados na controvérsia, cada um atuando de acordo com a ordem e os modelos previstos na lei.

Uma visão mais crítica e ampla da utilidade do processo com plena aderência à realidade sociojurídica a que se destina para alcançar sua primordial vocação de servir de instrumento à efetiva realização dos direitos é defendida por Watanabe (2012). No mesmo sentido Dinamarco (2002) sacramenta a tendência atual da instrumentalidade no sentido de os objetivos estatais serem realizados através dele, processo.

A visão instrumentalista considera que o processo vale menos pelo que é, sua importância está nos resultados que obtém. A abordagem, portanto, deve conceder mais peso aos critérios de racionalidade material e não apenas de caráter formal, pois as normas processuais não possuem um fim em si mesmas, estão a serviço das regras substanciais. Assim, é imperiosa a adequação do instrumento às peculiaridades de cada área de atuação e, para isso, o estudo deve partir das necessidades, dos problemas, para então desenvolver o instrumento adequado. O instrumento, construído a partir do

plano material, possibilita a efetividade ao processo, instrumento do direito material e da pacificação social (BEDAQUE, 1997).

A abordagem a partir do direito processual revela as preocupações por novos tipos de provimento, por procedimentos especiais, pela aceleração e simplificação do procedimento, pela concreta possibilidade de exercício do direito de ação, pela facilitação da prova, pela concepção social do processo, pela tutela de direitos supraindividuais, pelos múltiplos aspectos da facilitação do acesso à Justiça, dentre outros (WATANABE, 2012).

Assim, a busca da efetividade do processo demanda a concepção de um modelo procedimental flexível, adaptável às circunstâncias postas, sem a rigidez de um procedimento único inadequado às exigências específicas. O grau de complexidade do litígio, muitas vezes, exerce influência nas providências necessárias à obtenção do resultado do processo e quanto às nulidades do processo essas devem ser consideradas sob o prisma da instrumentalidade das formas e, nesse sentido, não devem ser declaradas se aproveitadas por quem a decisão de mérito seria favorável (BEDAQUE, 1997).

Portanto, as diversas relações substanciais não serão abarcadas por um mesmo modelo processual, é preciso estabelecer modelos procedimentais aptos a solucionar adequadamente as situações, sob pena de sucumbirem as garantias da inafastabilidade da Justiça e do devido processo legal (BEDAQUE, 1997).

4. Procedimentos metodológicos

4.1 Caracterização do estudo

A qualidade das produções acadêmicas é uma das preocupações de Demo (2002) que defende que a base está na acuidade epistemológica, entendida como a preocupação com a possibilidade do conhecimento e da captação da realidade. Observa que é necessário se ter cuidado metodológico, independentemente dos métodos ou teorias, pois estes são instrumentais e não devem subverter o cuidado com os fins.

Campomar (1991) conceitua a pesquisa em administração como uma pesquisa social empírica na qual é permitido o uso de levantamento, observação e experimento, de modo a fornecer conhecimento sobre opiniões, crenças, atitudes e percepções dos indivíduos, sejam eles agentes ou pacientes de um processo.

Os objetivos da presente pesquisa levam a uma pesquisa caracterizada por ser exploratória-descritiva.

A pesquisa exploratória busca se familiarizar com o problema e objetiva o aprimoramento de ideias, a descoberta de intuições (SELLTIZ et al., 1967). A pesquisa descritiva procura descrever as características de uma realidade, utilizando-se de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2002). A pesquisa exploratória-descritiva se aproxima de ambas, porém o pesquisador já possui um considerável conhecimento do problema, mas pretende buscar novas perspectivas sobre determinada realidade (TUMELERO, 2018).

O planejamento de uma pesquisa exploratória é bastante flexível, inclusive para possibilitar a consideração de variados aspectos que envolvem o fato estudado. Uma das formas de pesquisa exploratória-descritiva proposta e que será utilizada nesta pesquisa é o estudo de caso (GIL, 2002; SELLTIZ et al., 1967). O estudo de caso se caracteriza por estudar profundamente uma unidade, examinando detalhadamente um ambiente, um sujeito ou uma situação particular (GODOY, 1995). Não se olvida a advertência de Raupp e Beuren (2003) relativa à limitação do alcance do estudo de caso exatamente por tratar de um objeto específico, o que não permite se extrapolar os resultados a outras situações.

Segundo Yin (2009) a definição das questões da pesquisa é a etapa mais importante ao se realizar um estudo e prescreve o estudo de caso para pesquisas que pretendem obter respostas às perguntas “como” e por que”. Conceitua o estudo de caso como uma investigação profunda de um fenômeno contemporâneo dentro do contexto de sua vida real, principalmente quando as fronteiras entre fenômeno e contexto não são claramente evidentes. Esclarece que o estudo de caso possui a capacidade de lidar com uma ampla variedade de evidências como documentos, artefatos, entrevistas e observações.

Seguindo seus ensinamentos, a presente pesquisa parte da definição da situação-problema que bem se adequa ao uso da metodologia de estudo de caso, pois o que se busca é a compreensão das causas. Em seguida definiu-se pela utilização de entrevistas semiestruturadas com os gestores do contencioso administrativo fiscal da RFB e do CARF para o conhecimento das causas da situação-problema, das ações já implementadas e das sugestões de alternativas para a solução. Por fim, com base nos resultados empíricos e na fundamentação teórica, desenvolveu-se uma proposta para o aprimoramento do Contencioso Administrativo Fiscal federal.

4.2 Métodos, Procedimentos e Técnica de coleta de dados.

A situação-problema está intimamente ligada à organização como um todo, portanto, conhecê-la é primordial para se analisar as causas e para a proposição de soluções. Dessa forma, a pesquisa foi realizada por meio de uma abordagem de estudo de caso, no qual foram pesquisados os aspectos organizacionais e legais que influenciam na situação-problema.

Inicialmente foi realizado um mapeamento do processo administrativo fiscal que, depois do planejamento das ações fiscais, inicia com a fase investigatória conhecida por fiscalização propriamente dita e, sendo o caso, adentra à fase contenciosa. Os processos administrativos fiscais decorrentes de pedidos de reconhecimento de direito creditório como os de restituição, ressarcimento e compensação iniciam com a solicitação do contribuinte. A fase contenciosa se estabelece no momento que o contribuinte, cientificado do auto de infração ou da notificação de lançamento ou ainda do despacho

decisório que denegou seu pedido apresenta contestação ao ato administrativo. A fase contenciosa, por sua vez, caracteriza-se pelos julgamentos dos litígios nas diversas instâncias, nas DRJ e no CARF.

O levantamento do tempo de espera dos processos administrativos fiscais e do estoque de processos nos acervos das DRJ e do CARF foi realizado por meio de solicitação às organizações, fundamentada na Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, assim como por meio de consultas aos *sites* na Internet da RFB e do CARF. As solicitações foram encaminhadas e respondidas por meio de mensagens eletrônicas.

Para o aprofundamento do conhecimento das razões que levaram à situação-problema, para o levantamento das ações de gestão já adotadas e das sugestões para solução ou minimização do problema foram realizadas entrevistas semiestruturadas com gestores do contencioso administrativo fiscal da RFB e do CARF.

Entrevistas semiestruturadas são aquelas direcionadas por um roteiro previamente elaborado com questões abertas, nas quais a organização é flexível e há a possibilidade de os questionamentos serem ampliados à medida que os entrevistados fornecem as informações (MANZINI, 2004).

O roteiro das entrevistas foi elaborado com perguntas abertas, de forma a permitir que os entrevistados tivessem liberdade para emitir suas opiniões a respeito dos temas e buscou compreender suas percepções em relação às dimensões de tempo de demora para as decisões nos processos do contencioso, os fatores responsáveis pela demora e pelo elevado número de processos no acervo, as ações de gestão já implementadas para a agilização nas decisões e diminuição do acervo de processos, as opiniões sobre a estrutura administrativa do contencioso, a forma de composição das turmas de julgamento do CARF e as sugestões para melhoria do sistema.

Foram realizadas 26 (vinte e seis) entrevistas com 14 (quatorze) servidores da RFB e 12 (doze) do CARF. O critério de seleção dos entrevistados foi o de atuarem ou terem atuado na gestão do contencioso administrativo fiscal.

No âmbito da RFB os 14 (quatorze) entrevistados atuam nas Delegacias de Julgamento: delegados ou ex-delegados de julgamento, ou no órgão central.

No CARF foram entrevistados 12 (doze) conselheiros: 6 (seis) conselheiros representantes dos contribuintes e 6 (seis) conselheiros representantes da Fazenda Nacional, todos atuantes na gestão do contencioso em funções de presidente (seis entrevistados) ou vice-presidente (seis entrevistados) de Câmaras ou Turmas de Julgamento.

As entrevistas foram realizadas à distância, por meio de vídeo conferência utilizando-se o aplicativo “*MS Teams*”, o aplicativo “*Google Meet*” ou o aplicativo “*Jitsi Meet*” e os áudios foram gravados para posterior análise dos elementos trazidos pelos entrevistados.

A observação pessoal do pesquisador, na condição de integrante da RFB a mais de 20 anos e que atua na área do contencioso administrativo fiscal a 15 anos, teve papel relevante na definição do perfil dos entrevistados, na elaboração das perguntas, na análise e avaliação da viabilidade da implementação das soluções propostas e no desenvolvimento da proposta apresentada.

4.3 Técnicas e procedimentos de análise de dados

As entrevistas foram classificadas e separadas em categorias definidas pelas características dos entrevistados: servidores e julgadores da RFB, conselheiros do CARF representantes da Fazenda e conselheiros do CARF representantes dos contribuintes. Os áudios das entrevistas foram gravados, transcritos e as respostas registradas em uma planilha, de acordo com a categoria de cada entrevistado

As respostas das entrevistas foram classificadas e agrupadas em função de quatro fatores: “tempo para a prolação da decisão”; “responsabilidade pelo tempo de demora ou pelo elevado estoque de processos”; “ações implementadas” e “sugestões para o aprimoramento”.

A análise das respostas dos entrevistados se baseou no modelo de análise e na pesquisa bibliográfica. O fator “tempo para a prolação da decisão” foi o único com caráter eminentemente estatístico e com respostas pré-estabelecidas (até três meses, de três a seis meses, de seis meses a um ano, de um a dois anos, de dois a três anos e mais de

três anos). As demais perguntas foram abertas, de forma a possibilitar ao entrevistado respostas livres, conforme roteiro de entrevista que se encontra no Apêndice A.

As dimensões definidas para o tema geral “Contencioso Administrativo Fiscal federal” foram a “burocrática” e a “instrumentalidade do processo”. A definição das dimensões de análise se fundamentou no referencial teórico, direcionado à busca pela eficiência burocrática em conjunto com a visão de instrumentalidade do processo adaptada ao processo administrativo fiscal que procura dar efetividade ao direito material que envolve o próprio processo e os litígios.

As categorias de análise foram determinadas de acordo com as características dos quatro fatores classificados, bem como o quinto fator que foi desenvolvido com base na pesquisa documental e de campo e na experiência profissional do pesquisador.

A figura 8 apresenta o modelo de análise utilizado para delimitar as dimensões e categorias de análise relacionados aos fatores pesquisados.

Figura 8. Modelo de análise relacionado ao tema e aos fatores de análise.

| Tema | Fatores | Dimensões | Categoria |
|---|--|---|-----------------------|
| Contencioso Administrativo Fiscal Federal | Tempo para prolação da decisão. | Burocrática | Temporal |
| | Responsabilidade pelo tempo de demora ou pelo elevado estoque de processos | Burocrática e Instrumentalidade do processo | Procedimental |
| | | | Gestão administrativa |
| | | | Tecnológica |
| | | | Legal e infralegal |
| | Ações implementadas | Burocrática e Instrumentalidade do processo | Gestão administrativa |
| | | | Tecnológica |
| | Sugestões para aprimoramento | Burocrática e Instrumentalidade do processo | Procedimental |
| | | | Gestão administrativa |
| | | | Tecnológica |

| | | | |
|--|-----------------------------|---|-----------------------|
| | | | Legal e infralegal |
| | Proposta para aprimoramento | Burocrática e Instrumentalidade do processo | Gestão administrativa |
| | | | Procedimental |
| | | | Legal e infralegal |

Fonte: Elaboração própria

A definição das categorias de análise específicos respeitou as características dos fatores analisados e, mais precisamente, as peculiaridades inerentes aos fatores específicos que nada mais são que as informações trazidas pela pesquisa. Nesse sentido, por exemplo, o tema “fiscalizações eletrônicas” foi analisado sob o prisma relacionado ao “procedimento” em conjunto com o aspecto “tecnológico”; a “uniformização de marcos normativos” foi analisada considerando-se os aspectos “legais e infralegais”; e assim com cada fator específico.

As categorias específicas estabelecidas foram: temporal, procedimental, gestão administrativa, tecnológica e legal e infralegal.

A Figura 9 apresenta os fatores específicos analisados obtidos pelas entrevistas realizadas na pesquisa de campo. Cada um desses fatores foi analisado em sua dimensão e categorias apropriadas.

Figura 9. Categorias de análise relacionadas aos fatores específicos.

| Fator específico | Categoria |
|--|---------------------------|
| Tempo razoável para prolatar a decisão | Temporal |
| Responsáveis pela demora das decisões | |
| Fiscalizações eletrônicas | Procedimental/Tecnológica |
| Restituição/Compensação eletrônicas | Procedimental/Tecnológica |
| Complexidade da legislação | Legal/Infralegal |
| Ritos processuais | Legal/Procedimental |

| | |
|--|---|
| Estruturas do contencioso | Legal/Infralegal |
| Marcos normativos diferentes | Legal/Infralegal/Procedimental |
| Forma de composição do CARF | Legal/Gestão administrativa |
| Ações implementadas pela RFB e CARF | |
| Criação do e-processo | Gestão administrativa/Tecnológica |
| Métricas para acompanhar o julgamento | Gestão administrativa |
| Prazo para indicação de processos para julgamento | Gestão administrativa |
| Prioridades para o julgamento | Gestão administrativa |
| Centralização nacional de processos | Gestão administrativa |
| Julgamento em lotes, em alta performance e repetitivos | Gestão administrativa/Tecnológica |
| Sessões virtuais de julgamento | Gestão administrativa/Tecnológica |
| Sugestões para o aprimoramento do contencioso | |
| Aumentar integração entre fiscalização e julgamento | Gestão administrativa/Procedimental/Tecnológico |
| Autorregularização pelo contribuinte | Gestão administrativa/Procedimental |
| Ferramentas preparadas para o julgamento | Gestão administrativa/Tecnológica |
| Inteligência artificial | Gestão administrativa/Tecnológica |
| Equipes de apoio | Gestão administrativa |
| Uniformização de marcos normativos | Legal/Infralegal |
| Proposta para o aprimoramento do contencioso | Gestão administrativa |
| | Procedimental |
| | Legal/Infralegal |

Fonte: Elaboração própria

4.4 Limitações da pesquisa

A pesquisa do presente trabalho levou em consideração o estoque total de processos do acervo do contencioso administrativo fiscal federal sem considerar as diferentes matérias, tributos, valores ou anos de protocolo. Por essa razão, os dados considerados se referem à média entre todos os processos. Uma análise mais detalhada do acervo de processos necessitaria de um aprofundamento em relação a cada categoria de processos. Nesse sentido, a informação a respeito de determinada categoria de processos, como por exemplo, a grande quantidade de processos decorrentes de fiscalizações eletrônicas e de declarações de compensação analisadas eletronicamente foram trazidas pelos próprios entrevistados sem que tenha havido uma análise numérica quantitativa específica do acervo de tipo de processo.

A seleção dos entrevistados foi realizada de maneira dirigida ao público definido pelo critério de experiência na gestão administrativa do contencioso e, no caso do CARF, a conselheiros representantes da Fazenda e dos contribuintes, de modo a possibilitar opiniões de ambos públicos. Dessa forma, a pesquisa obteve uma visão da situação-problema do ponto de vista daqueles que detêm a responsabilidade por gerir o contencioso administrativo, todavia não abrangeu outros públicos também relacionados com o contencioso, tais como, a área de fiscalização e arrecadação da RFB, os contribuintes, os advogados e os representantes dos contribuintes, os procuradores da PFN ou os acadêmicos e doutrinadores.

A análise das respostas coletadas na pesquisa, ademais de se basear na fundamentação teórica, nos documentos e na legislação de regência, pode ter sofrido influência do envolvimento do pesquisador, decorrente dos anos de experiência de trabalho na área pesquisada. Essa possibilidade, por outro lado, não infirma os resultados da pesquisa de campo que foi baseada em depoimentos de gestores do contencioso administrativo fiscal federal.

Futuras pesquisas podem ser realizadas para se conhecer o ponto de vista e as sugestões dos demais públicos que atuam no contencioso administrativo, bem como para avaliação do impacto da implementação das sugestões de aprimoramento sugeridas pelos entrevistados e da proposta do presente trabalho.

5. Caracterização, diagnóstico e análise da realidade estudada

A pesquisa teve por objeto o Contencioso Administrativo Fiscal federal administrado pela RFB e pelo CARF.

A RFB é um órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Economia e possui entre suas atribuições a administração dos tributos federais e a administração aduaneira. A administração dos tributos federais envolve desde a assessoria ao governo federal para a formulação de políticas tributárias até a efetiva arrecadação dos tributos, passando pela fiscalização e resolução de litígios estabelecidos pelos contribuintes. À administração aduaneira incumbe, dentre outras competências, a coordenação, programação, avaliação e realização das atividades fiscais aduaneiras e os assuntos tarifários e de comércio exterior (BRASIL, 2020d).

Na esfera do Contencioso Administrativo Fiscal, que se refere aos litígios entre o contribuinte e a administração tributária e aduaneira, a estrutura da RFB é composta por 10(dez) DRJ conforme figuras 10 e 11.

Figura 10. Delegacias de Julgamento da RFB e localização das turmas.

| Delegacia de Julgamento | Sede | Turmas |
|-------------------------|----------------|--------------------------------------|
| DRJ01 | Brasília | Brasília e Campo Grande |
| DRJ02 | Belém | Belém |
| DRJ03 | Fortaleza | Fortaleza |
| DRJ04 | Recife | Recife |
| DRJ05 | Salvador | Salvador |
| DRJ06 | Belo Horizonte | Belo Horizonte e Juiz de Fora |
| DRJ07 | Rio de Janeiro | Rio de Janeiro |
| DRJ08 | São Paulo | São Paulo, Campinas e Ribeirão Preto |
| DRJ09 | Curitiba | Curitiba e Florianópolis |
| DRJ10 | Porto Alegre | Porto Alegre |

Fonte: Elaboração própria (BRASIL, 2020d, 2020f).

ordinárias que podem ser de diferentes DRJ. Sua competência é a de apreciar, em última instância, os recursos referentes ao contencioso de pequeno valor (BRASIL, 2020c).

Os julgadores das DRJ são designados por ato do Subsecretário de Tributação e Contencioso para mandato de 24(vinte e quatro meses) admitidas reconduções. Em junho de 2020, as DRJ possuíam, ao todo, 135 turmas de julgamento com 539 julgadores.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é um órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Economia, e tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, assim como recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2015).

Recurso voluntário é aquele apresentado pelo contribuinte contra decisão proferida por DRJ. Recurso de ofício é o recurso interposto pela própria DRJ contra sua decisão que exonerou crédito em valor superior a determinada alçada definida pelo Ministro da Economia, atualmente mais de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), ou excluiu sujeito passivo em lide superior a esse valor, conforme Portaria ME nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. Recurso especial é aquele interposto pelo contribuinte ou pela Fazenda Nacional contra decisões divergentes do CARF em relação à interpretação da legislação tributária (BRASIL, 2017).

A estrutura do CARF é composta, basicamente, por uma estrutura administrativa e outra judicante, esta composta por 3(três) Seções, divididas em 12(doze) Câmaras que, por sua vez, possuem 15(quinze) Turmas de Julgamento Ordinárias. O CARF pode instituir 9(nove) Turmas Extraordinárias de Julgamento. Cada uma das 3(três) Seções possui competência diferenciada em função das matérias que aprecia.

Faz parte ainda da estrutura do CARF a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) composta por 3(três) Turmas de julgamento, responsáveis pelo julgamento em instância especial, com atribuição de julgar Recurso especial contra decisões que derem à legislação tributária interpretações divergentes entre Câmaras, Turmas de Câmara, turmas especiais ou da própria CSRF. Ao pleno da CSRF compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução. A CSRF é composta pelo presidente e vice-presidente do CARF e pelos presidentes e vice-presidentes das Câmaras.

Os presidentes do CARF, das Seções, das Câmaras, das Turmas e da CSRF são conselheiros representantes da Fazenda Nacional, enquanto que os vice-presidentes desses colegiados são conselheiros representantes dos contribuintes. As Turmas ordinárias de julgamento possuem 8(oito) Julgadores, denominados Conselheiros, sendo 4(quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4(quatro) representantes dos Contribuintes. Em janeiro de 2020 o CARF possuía um total de 175 Conselheiros (BRASIL, 2011, 2015, 2020, 2020e).

5.1 Análise da situação-problema na percepção dos entrevistados

Os entrevistados foram questionados a respeito de qual seriam os prazos considerados razoáveis para as decisões da RFB e do CARF. Também se manifestaram a respeito das causas que levam ao elevado estoque de processos no acervo do contencioso e à demora do julgamento.

5.1.1 Prazo para decisões nas DRJ e no CARF

A situação-problema demonstra que as instâncias de julgamento do contencioso administrativo fiscal levam tempo médio muito superior ao estabelecido pela lei para proferir suas decisões. O prazo médio para decisão nas DRJ, em agosto de 2020, foi de 989 dias, e no CARF, em março de 2020, foi de 1.355 dias (BRASIL, 2020a, 2020e). Os processos que vão à CSRF ainda levam, em média 565 dias para uma decisão final (BRASIL, 2021). A Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, por sua vez, estabelece em seu art.24 que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte (BRASIL, 2007).

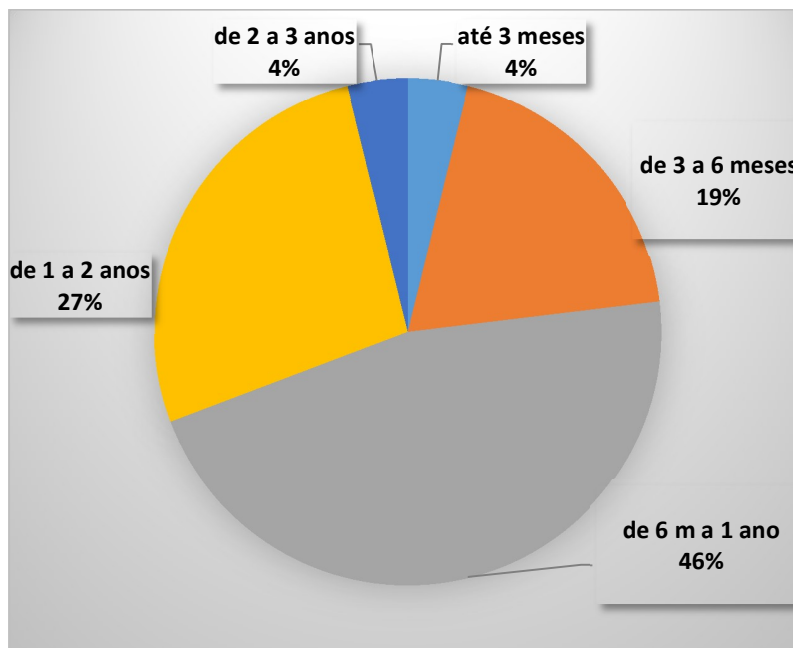
Por outro lado, no âmbito das DRJ, há que se pontuar que os processos administrativos fiscais são levados a julgamento de acordo com critérios de prioridade, estabelecidos pela RFB. Os processos considerados prioritários possuem tempo de tramitação administrativa bastante mais rápido que a média dos processos administrativos fiscais. O tempo médio para se proferir uma decisão em processos dessa

natureza, por parte das DRJ, no ano de 2020, foi de 114 dias, tempo bastante inferior ao da média de todos os processos que foi de 989 dias, no mesmo período (BRASIL, 2020e).

No CARF, da mesma forma, são estabelecidos critérios definindo quais processos terão tramitação prioritária. Esses critérios estão dispostos em seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em seu Anexo II, art.46 (BRASIL, 2015).

A pesquisa observou que os gestores do contencioso administrativo fiscal consideram, em sua maioria (46%) como de seis meses a um ano o prazo razoável para a decisão de primeira instância, nas DRJ. 23% dos entrevistados considera que o prazo deve ser inferior, menor que seis meses, enquanto que 27% admite um prazo de até 2 anos para essa decisão. Apenas 4% dos entrevistados considera mais de 2 anos um prazo médio razoável para a prolação de uma decisão de primeira instância.

Figura 12. Tempo considerado razoável para a prolação de decisão na 1ª instância - DRJ.

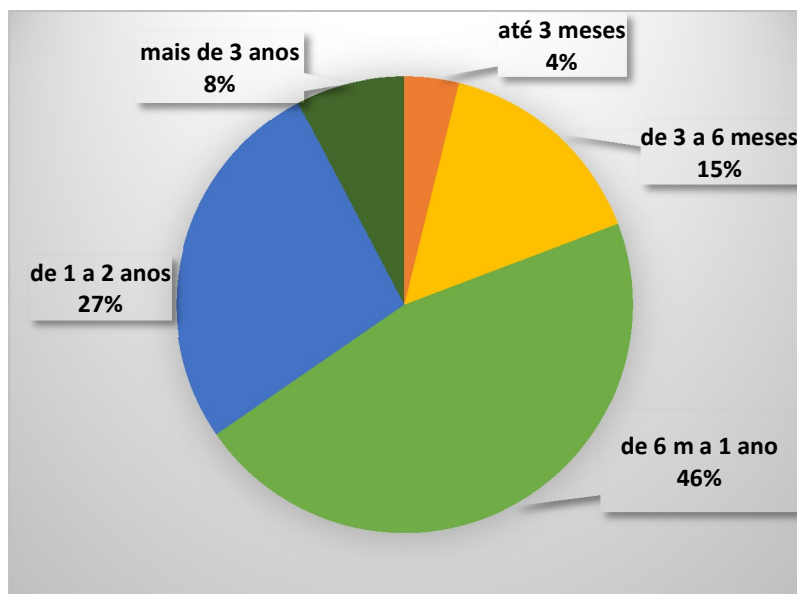


Fonte: Elaboração própria a partir do resultado da pesquisa.

Para uma decisão de segunda instância, no CARF, o prazo considerado razoável pela maioria dos entrevistados também foi de seis meses a um ano (46% das respostas).

19,23% consideraram razoável um prazo inferior a um ano, enquanto que 27% entendem como razoável um prazo de até dois anos para a prolação da decisão final pelo CARF. Apenas 8% entendem que é razoável que essa decisão demore mais de 3 anos.

Figura 13. Tempo considerado razoável para a prolação de decisão na 2ª instância - CARF.



Fonte: Elaboração própria a partir do resultado da pesquisa.

5.1.2 Responsáveis pelo tempo de demora no contencioso

A pesquisa revelou a percepção dos gestores entrevistados de que os fatores que mais influenciam na gestão do contencioso administrativo fiscal, seja em relação ao tempo de demora para a prolação de uma decisão, seja em relação ao número de processos que adentram ao acervo, são:

- A realização de fiscalizações eletrônicas em massa;
- O processamento eletrônico de Pedidos de Restituição e/ou Ressarcimento conjugados com Declarações de Compensação;
- A complexidade da legislação tributária e aduaneira;
- Os ritos processuais existentes;
- As estruturas do contencioso administrativo fiscal da RFB e do CARF;

- As diferenças de marcos normativos seguidos nos julgamentos nas DRJ e no CARF; e
- A forma de composição das turmas de julgamento do CARF.

5.1.2.1 As fiscalizações eletrônicas em massa

A Constituição Federal em seu artigo 5º, Inciso LXXVIII, prescreve que: “*A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação*” (BRASIL, 1988).

O contencioso administrativo fiscal é composto por processos nos quais foi estabelecido um litígio entre o contribuinte e a administração tributária e aduaneira. No Brasil a RFB é a responsável pela administração dos tributos e contribuições federais, além de outras receitas não tributárias, bem como pela administração aduaneira.

O tempo de espera por uma decisão administrativa sobre o litígio estabelecido está relacionado diretamente com a quantidade de processos no acervo, pois a estrutura de julgamento não acompanha a variação do número de processos que adentram ao acervo. Assim, quanto mais processos entram no contencioso, maior é o tempo médio de espera para a resolução do conflito.

O avanço tecnológico, acompanhado do aprimoramento das normas que regem as obrigações tributárias, possibilitou o incremento do acesso pela administração tributária e aduaneira a informações de interesse fiscal. Com isso a verificação da correção das informações fiscais dos contribuintes passou a ser realizada de modo mais ágil e massivo.

Uma das consequências do incremento desse tratamento massivo das informações fiscais, por meio de procedimento fiscal eletrônico, é o gradual aumento da quantidade de notificações de lançamento decorrentes de incorreções ou infrações fiscais verificadas eletronicamente. O aumento no número de notificações de lançamento leva, por consequência, à elevação do número de litígios, pois um maior número de contribuintes se insurge contra as autuações.

Esse fato se reflete diretamente no acervo de processos do contencioso administrativo fiscal, pois o fluxo de entrada de processos no contencioso se eleva

substancialmente, ao passo que os julgamentos continuam a ser realizados de forma individualizada.

A falta de um planejamento integrado entre a área de fiscalização e a do contencioso da RFB, em especial em relação à realização de fiscalizações em massa, foi um dos fatores mais citados para o elevado número de processos pendentes de julgamento e, por consequência, da demora para a prolação da decisão administrativa.

5.1.2.2 O processamento eletrônico de Pedidos de Restituição e/ou Ressarcimento conjugados com Declarações de Compensação.

A sistemática em relação às compensações, na forma de declaração de compensação e não de solicitação de compensação, aliada à utilização de sistema informático automatizado em seu processamento, provoca uma grande elevação no número de processos de compensação declarada pelos contribuintes.

Ao mesmo tempo, os equívocos no preenchimento das declarações de compensação e as incongruências entre as informações declaradas, de forma proposital ou não, assim como divergências na interpretação da legislação tributária, levam a um aumento substancial no número de litígios entre os contribuintes e a administração tributária, refletido na elevação da quantidade de processos no contencioso administrativo tributário.

O processamento eletrônico dos pedidos de restituição, ressarcimento e reembolso, da mesma forma, possibilita a verificação imediata de inconsistências nas informações apresentadas pelos contribuintes, todavia, é comum essas inconsistências serem fruto de meros equívocos no preenchimento dos documentos.

O processamento desses documentos por meio de programa informatizado promove um substancial incremento na velocidade e quantidade de processos verificados pela RFB, bem como no aumento de litígios. Por outro lado, o julgamento desses litígios não acompanha o mesmo ritmo, pois continua a ser realizado de forma individualizada. Esse descompasso entre o fluxo de entrada de processos de restituição, ressarcimento, reembolso e declarações de compensação no contencioso e a saída de processos

julgados leva ao aumento do acervo de processos e do tempo médio necessário para se prolatar a decisão.

Esses dois fatos, fiscalizações eletrônicas e declarações de compensação, foram os fatores mais citados pelos gestores do contencioso em relação a serem os grandes responsáveis pelo aumento do acervo de processos no Contencioso Administrativo Fiscal.

5.1.2.3 A complexidade da legislação tributária e aduaneira

No Brasil, antes mesmo de haver Estado, Constituição ou moeda própria, nos idos de 1500, já havia alguma forma de tributação por meio de taxação de produtos *in natura* exportados pela então colônia. O sistema tributário inicial, simples, baseado em tributos incidentes sobre o comércio exterior e fortemente aliado ao controle da entrada e saída de mercadorias foi se tornando mais complexo à medida que a economia nacional se desenvolveu. O Sistema Tributário Nacional atual ainda carrega características do início da tributação no país, como o forte controle das atividades econômicas e a grande centralização tributária na esfera federal (MARTUSCELLI, 2010).

A administração tributária e a administração aduaneira, em muitos países, são integradas: estão sob a mesma estrutura administrativa central, sob o mesmo comando. Esse é o modelo adotado pela Brasil, no qual a administração tributária e a administração aduaneira são de competência da Receita Federal do Brasil, no âmbito do Ministério da Economia (BRASIL, 2020d). A unificação das administrações tributária e aduaneira traz diversas vantagens, notadamente no acesso unificado a informações dos contribuintes e suas atividades. Por outro lado, à referenciada complexidade da legislação tributária brasileira se soma toda a legislação que rege a administração aduaneira do país. O Contencioso Administrativo Fiscal reflete essa situação ao abarcar em seu acervo de processos aqueles eminentemente tributários juntamente com os processos decorrentes do controle aduaneiro, muitos deles referentes a multas específicas. Essa situação não é exclusiva de nosso país, em diversos países os tribunais fiscais possuem competência para julgar questões tributárias e aduaneiras (CIAT, 2020).

Nas esferas tributária e aduaneira a complexidade da legislação leva a um grande número de litígios entre os contribuintes e a administração (APPY, 2015). O cumprimento voluntário das obrigações fiscais nem sempre é tarefa simples, pois atender com correção a todas as exigências da legislação tem um custo significativo para os contribuintes, muito elevado quando comparado a outros países (ECKERT et al., 2015; APPY, 2015). Por outro lado, a administração tributária e aduaneira está plenamente vinculada às normas legais, não podendo delas se afastar. Soma-se a isso o fato de as normas estarem sujeitas a diferentes interpretações a depender da posição do intérprete.

Exemplo notório da complexidade da legislação tributária é o caso do PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social e da Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a rigor dois tributos diferentes, contudo com a legislação praticamente a mesma. Esses tributos, ademais de considerarem dois sistemas de incidência: “cumulativo” ou “não-cumulativo”, a depender de uma série de características da atividade do contribuinte, possibilitam a discussão a respeito do conceito de “insumo”, fato que estabelece litígios e o aumento do contencioso (APPY, 2015).

A proliferação de normas tributárias e aduaneiras tem sido combatida pela Receita Federal que estabeleceu um programa de consolidação e revogação de normas. Somente até meados de 2020 foram revogadas cerca de 400 Instruções Normativas e na próxima fase devem ser consolidadas mais de 460 normas. O denominado Projeto Consolidação observa o contido no Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, que determina a “*revisão e a consolidação dos atos normativos inferiores a decreto editados por órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional*” (RFB, 2020). Essa ação trará frutos no futuro, todavia, todo o acervo do Contencioso Administrativo Fiscal atual foi constituído com base nas normas vigentes à época da autuação dos processos.

A complexidade da legislação tributária e aduaneira foi lembrada por grande parte dos gestores do contencioso como uma das principais causadoras do grande número de litígios entre os contribuintes e a administração tributária e aduaneira.

5.1.2.4 Os ritos processuais

O Decreto nº 70.235/1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com força de lei, é a norma básica que rege o processo administrativo fiscal. Sua concepção foi direcionada especificamente para processos de determinação e exigência de créditos tributários e de consulta, como informa seu artigo primeiro.

Esse rito é aplicado indistintamente aos mais variados tipos de processo administrativo fiscal, independentemente de seu grau de complexidade, procedimento fiscal ou diferente natureza. Exceção aberta aos processos de pequeno valor, assim considerados aqueles com valor discutido de até 60 (sessenta) salários-mínimos que passaram a ser julgados em última instância pelas DRJ.

Assim é que processos decorrentes de procedimentos fiscais individuais, aqui com a conotação de procedimentos fiscais levados a efeito pela fiscalização de forma específica em relação a um contribuinte e nos quais as investigações e troca de informações são em grau aprofundado, seguem o mesmo rito processual e são julgados com o mesmo nível de cognição que processos tratados sumariamente por meio de simples verificação eletrônica de dados.

Esse procedimento padrão de aplicação do rito processual se repete em relação a processos de reconhecimento de direito creditório e de compensação, além de processos de outras naturezas tais como de créditos decorrentes de antidumping, de multas substitutivas à pena de perdimento por dano ao erário e processos de indeferimento ou exclusão de empresas do Simples Nacional, regime de pagamento simplificado de tributos.

O tratamento único nos julgamentos de processos de diferentes naturezas e graus de complexidade, assim como de extrema disparidade dos valores discutidos, se fundamenta na equivocada interpretação do princípio da isonomia. Todavia, isonomia deve ser entendida como conceder o mesmo tratamento a contribuintes e processos que se encontrem em situação equivalente e não meramente tratar todos da mesma forma. O tratamento igual aos desiguais leva à desigualdade e não à isonomia.

A inexistência de ritos próprios, apropriados às diferentes características dos processos administrativos fiscais, foi um dos fatores lembrados pelos gestores do

contencioso administrativo que teria influenciado negativamente no tempo de resposta para a solução dos litígios.

No CARF a expectativa é de que o volume de entrada de processos seja bastante diminuída com a criação de um rito especial para os processos de pequeno valor, assim considerados aqueles com valor em litígio inferior a 60 (sessenta) salários-mínimos, pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

Os processos com valor inferior a 60 mil reais, valor aproximado a 60 salários-mínimos, representavam, em junho de 2020, 70% do total do acervo de processos nas DRJ, ou seja, quase 183 mil processos (BRASIL, 2020e).

Por outro lado, na RFB a quantidade de processos deve se elevar, pois os processos com essa característica deverão ser julgados em até duas instâncias nas próprias DRJ. O julgamento de segunda instância, nesses casos, é de competência das Câmaras Recursais das DRJ, conforme Portaria ME nº 341, de 8 de outubro de 2020 (BRASIL, 2011).

5.1.2.5 As estruturas do contencioso administrativo fiscal

As estruturas do Contencioso Administrativo Fiscal da RFB e do CARF foram, de maneira geral, consideradas adequadas ou proporcionais à estrutura da Administração tributária. Por outro lado, a estrutura atual não comporta o elevado estoque de processos e a inadequação entre o fluxo de entrada e de capacidade de julgamento de processos, especialmente decorrentes de processos tratados eletronicamente. Esse fato reflete diretamente no tempo de demora para as decisões administrativas.

A estrutura do Contencioso Administrativo Fiscal da Receita Federal é composta pelo órgão central e pelas delegacias de julgamento. O julgamento dos processos, propriamente dito, é realizado por 135 turmas de julgamento ordinárias com 539 julgadores, distribuídas em 10 delegacias de julgamento, que detêm jurisdição nacional, ou seja, todas as turmas de julgamento detêm competência para julgar processos administrativos fiscais autuados em todo o território nacional. As DRJ possuem 14 Câmaras Recursais que julgam em última instância processos de pequeno valor. Cada turma de julgamento é composta por cinco julgadores, podendo funcionar com três a sete

juizadores, excepcionalmente. Por outro lado, as delegacias de julgamento possuem competências específicas em relação aos tributos, contribuições e espécie de processos a julgar (BRASIL, 2020f).

O CARF, além da estrutura administrativa, é composto por 3 (três) Seções de Julgamento divididas em 12 (doze) Câmaras de Julgamento que podem ser subdivididas em até 2 (duas) Turmas de Julgamento cada, além da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) composta pelos presidentes e vice-presidentes das Câmaras de julgamento, com competência para julgar recursos especiais contra decisões divergentes entre câmaras, turmas ou da própria CSRF. As turmas ordinárias do CARF são compostas por 8(oito) conselheiros, sendo 4(quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4(quatro) representantes dos contribuintes. Em janeiro de 2020 o CARF possuía um total de 175 Conselheiros (BRASIL, 2011, 2015, 2020a, 2020e).

5.1.2.6 As diferenças de marcos normativos seguidos nos julgamentos nas DRJ e no CARF

O Contencioso Administrativo Fiscal brasileiro é composto por até três instâncias: a primeira nas Delegacias de Julgamento da RFB, a segunda nas turmas ordinárias do CARF e a terceira na Câmara Superior de Recursos Fiscais também no CARF.

As instâncias de julgamento do contencioso administrativo obedecem a normas diferentes umas das outras. A primeira instância, por compor a estrutura administrativa da RFB e seus juizadores serem auditores fiscais, esses devem subordinação aos atos normativos e administrativos por ela emanados. É o caso de Instruções Normativas, Soluções de Consulta, Atos Declaratórios Normativos, dentre outros.

Os conselheiros do CARF por constituírem a estrutura do Ministério da Economia e não estarem subordinados à RFB entendem que não estão vinculados à normas expedidas por esse órgão e, em muitos julgados, afastam o entendimento da RFB sobre determinada matéria, inclusive por interpretarem como ilegais.

Diferencia também a aplicação da legislação o fato de os juizadores do CARF, conforme seu regimento interno, adotarem imediatamente decisões emanadas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em situações

específicas ou ainda interpretações da legislação decorrentes de atos da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) ou da Advocacia Geral da União (AGU) e a RFB somente os adotar depois de formalizado o entendimento sobre essas mesmas matérias em ato administrativo específico.

Essa diferença de bases normativas tem por consequência a reforma de muitas decisões proferidas pelas DRJ, pois o CARF não segue, necessariamente, determinados conceitos normatizados pela RFB. Essas situações acarretam em uma perda de eficiência do sistema de julgamento do contencioso administrativo, além de causarem insegurança jurídica, pois processos que se encontram nessa situação, muitas vezes necessitam serem julgados na segunda instância unicamente pela diferença de bases normativas, fato que poderia ser evitado caso as normas balizadoras dos julgamentos fossem as mesmas.

O entendimento dos conselheiros do CARF de que não estão vinculados aos atos emanados pela RFB é assunto polêmico, haja vista estarem submetidos à legislação tributária e o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966, estabelecer em seu art.96 que *“A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”* e o art.100 definir que os *“atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”*, dentre outros, são considerados normas complementares (BRASIL, 1966).

De outro lado, a impossibilidade de os julgadores das DRJ poderem aplicar imediatamente decisões do STF e do STJ, definitivas em relação à matéria, provoca mais uma ineficiência no sistema de julgamento do contencioso administrativo ao alongar desnecessariamente a solução definitiva do litígio.

A vinculação das diferentes instâncias julgadoras a bases normativas diferentes suscita, inclusive, a discussão sobre a caracterização de instâncias de um mesmo julgamento, pois a instância superior estaria inovando em relação à norma que deu base ao julgamento *a quo*. Nesse sentido não se tratariam de julgamento em instâncias diferentes, mas julgamentos originais em cada uma das instâncias.

5.1.2.7 A forma de composição das turmas de julgamento do CARF e o voto de qualidade.

No âmbito do julgamento dos processos administrativos fiscais em litígio o julgamento de primeira instância é realizado, desde 1994, pelas Delegacias de Julgamento. Até agosto de 2001, a decisão era monocrática do Delegado de Julgamento. A partir de então foram criadas Turmas de Julgamento, compostas por julgadores, nas quais a decisão é colegiada. Os julgadores das DRJ são todos Auditores Fiscais da RFB.

Em segunda instância e em instância especial, os processos administrativos fiscais são julgados pelo CARF, órgão vinculado ao Ministério da Economia. O CARF tem como origem os Conselhos de Contribuintes, nascidos nas décadas de 1920 e 1930, e que foram reunidos em uma estrutura única em 2008 (CARF, 2020).

As turmas de julgamento do CARF são compostas por 8 (oito) conselheiros titulares dos quais 4(quatro) são representantes dos contribuintes e 4(quatro) são representantes da Fazenda Nacional. Os conselheiros representantes da Fazenda são Auditores Fiscais da RFB e os conselheiros representantes dos contribuintes são indicados por confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais (BRASIL, 2015).

A forma de composição das turmas de julgamento, conhecida por composição paritária entre conselheiros representantes dos contribuintes e conselheiros representantes da Fazenda Nacional em um tribunal de julgamento administrativo não encontra paralelo em outros países (CIAT, 2020) e é bastante questionada (NOBRE JÚNIOR, 2016; UNAFISCO NACIONAL, 2015).

A atividade de julgamento é plenamente vinculada à legislação, que estabelece os ritos processuais e os procedimentos a serem adotados. Aos órgãos julgadores, por sua vez, compete, além do julgamento propriamente dito, a gestão do acervo de processos, dos recursos humanos, da estrutura, assim como, propor e subsidiar tecnicamente eventuais alterações na legislação para o melhor cumprimento de suas competências.

Os tribunais tributários dos países que compõem a Iberoamérica adotam variados critérios para selecionar seus integrantes, julgadores dos processos administrativos fiscais. Os requisitos para se tornar membro do tribunal tributário vão desde a formação

acadêmica específica (como no caso do Peru – profissionais com idoneidade moral e conhecimento na área tributária e aduaneira, conforme o caso; México – licenciado em Direito; Argentina – Advogado ou Contador; Costa Rica – profissionais de acordo com as matérias a serem julgadas) até requisitos de idade mínima (Argentina – 30 anos; México e Panamá – 35 anos; Uruguai – 40 anos), de tempo de registro profissional (10 anos de registro como advogado no México) e experiência na profissão (4 anos como advogado ou contador na Argentina), bem como de antiguidade no serviço público (no Uruguai 10 anos como Juiz ou membro do Ministério Público ou 8 anos como Fiscal). Por outro lado, a forma paritária de composição dos tribunais, como no Brasil, não encontra equivalente nos países que compõem o CIAT ou a OCDE (CIAT, 2020; OECD, 2019).

Tribunais administrativos fiscais são órgãos que refletem o entendimento da administração tributária a respeito da legislação que rege todo o sistema tributário e, como no caso do Brasil, também o sistema aduaneiro, ainda que em alguns países estejam ligados à estrutura judicial ou componham uma estrutura própria, independente da administração. Assim, sob essa ótica, a composição paritária do CARF com metade de seus julgadores indicados por confederações representativas de categorias econômicas e por centrais sindicais parece não fazer sentido.

Critica-se, ainda, o fato de que nem todas as categorias de contribuintes estejam representadas no CARF, notadamente os contribuintes pessoa física. Nesse sentido estariam representados apenas os contribuintes de direito e não os contribuintes de fato.

Os conselheiros representantes dos contribuintes são designados pelo Ministro da Economia depois de indicados pelas entidades representativas dos contribuintes, em lista tríplice, e selecionados pelo Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC) para mandatos de 2(dois) anos, com possibilidade de reconduções, perfazendo um máximo de 6(seis) anos.

O CSC é composto por representantes da RFB, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), das Confederações, da Sociedade Civil e da OAB, e tem a atribuição de acompanhar o desempenho do CARF e dos conselheiros.

Os requisitos básicos para exercer o mandato de conselheiro representante dos contribuintes são: ser brasileiro nato ou naturalizado, com formação superior completa e registro no respectivo órgão de classe há pelo menos 3(três) anos, notório conhecimento

técnico e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais. Os conselheiros representantes dos contribuintes recebem gratificação pela participação em órgãos de deliberação coletiva, prevista na Lei nº 5.708/1971, todavia possuem restrições ao exercer atividade profissional, em especial, a vedação ao exercício de advocacia contra a Fazenda Pública federal, conforme Decreto nº 8.441/2015. Toda a disciplina a respeito dos conselheiros do CARF está disposta em seu Regimento Interno (BRASIL, 2015).

As restrições ao exercício de atividade profissional, assim como a remuneração pela participação no CARF, aos conselheiros representantes dos contribuintes foram implementadas depois do desencadeamento da chamada “Operação Zelotes” pela Polícia Federal em março de 2015, apoiada pela RFB e pelo CARF. Essa operação policial revelou casos de corrupção entre empresas, servidores e conselheiros do CARF, nos quais restou comprovado o pagamento de propina em troca de favorecimentos aos autuados pela Receita Federal (LEVY, 2017; CANÁRIO, 2017).

Observadas fragilidades estruturais e de gestão no CARF procedeu-se a uma reformulação por meio da publicação de um novo Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. A reformulação do CARF consistiu em ampla alteração na estrutura e funcionamento como a diminuição do número de turmas de julgamento de 36 para 15 turmas, redução do número de conselheiros de 216 para 144, criação de assessoria para os conselheiros, remuneração para os conselheiros representantes dos contribuintes, proibição do exercício da advocacia para esses conselheiros e outras restrições (BRASIL, 2015).

Uma das críticas que sofrem os conselheiros representantes dos contribuintes é que se submetem a pressões em razão dos interesses econômicos das instituições que os indicaram ao CARF. Nesse sentido, em julgamentos de maior interesse das instituições todos votariam “em bloco”, situação conhecida por “voto de bancada”, a favor dos contribuintes, o que provocaria um empate nas votações, caso os conselheiros representantes da Fazenda Nacional votassem todos no sentido contrário. Esse empate nas votações era dirimido, até a publicação da Lei nº 13.988/2020, que alterou a redação da Lei nº 10.522/2002, pelo voto de qualidade (BRASIL, 2020b).

O voto de qualidade está previsto no art. 25, §9º, do Decreto-lei nº 70.235/1972, que concede poder de desempate aos Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das Câmaras, das suas Turmas e das Turmas especiais do CARF, todos representantes da Fazenda Nacional, em caso de empate nas votações. Sua adoção é fruto do modelo paritário de composição dos colegiados de julgamento e tem por fundamento a preservação do interesse público sobre o privado (TORRES, 2021).

A inaplicabilidade do voto de qualidade determinado pela alteração da redação da Lei nº 10.522/2002 por meio da Lei nº 13.988/2020 é assunto controverso e objeto de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) seja por questões formais, seja por inconstitucionalidades materiais.

A questão formal arguida diz respeito à não observância do devido processo legislativo quando da conversão da Medida Provisória – MP nº 899, de 16/10/2019, da qual a lei originou. As questões materiais têm por base o desatendimento à preservação do interesse público sobre o interesse privado e à presunção de validade do ato administrativo, pois no caso de empate na votação a causa seria julgada favoravelmente ao contribuinte sem, contudo, que a Fazenda Pública tenha possibilidade de discutir a matéria judicialmente, em razão de impedimento legal (TORRES, 2021).

Por outro lado, não são poucas as críticas em relação à manutenção do voto de qualidade nos julgamentos do CARF (ADAMY, 2017; SEGUNDO, 2020; SANTIAGO, 2020). Essas críticas passam pelo entendimento de que há quebra de paridade no colegiado pela forma de escolha do presidente das turmas de julgamento e de que a dúvida quanto ao lançamento tributário deveria ser aproveitada em relação ao contribuinte e não à Fazenda Pública. Críticos também lembram que não seria um mero voto de qualidade, mas um voto com peso duplo, pois o presidente sempre vota e não somente desempata a votação, e ainda que a manutenção do lançamento pelo voto de qualidade obrigaria o contribuinte a recorrer ao Poder Judiciário, ainda que o empate na votação indicasse razoável dúvida sobre a validade da autuação.

O voto de qualidade consideraria uma premissa de que seria proferido em favor dos interesses do “senhor” contratador, neste caso a Fazenda Pública, considerando a influência sobre os conselheiros, notadamente aqueles indicados pelos contribuintes,

dada a fragilidade de seu regime jurídico de contratação, e aqueles fazendários, dada a possibilidade de influência em suas carreiras funcionais (SEGUNDO, 2020).

A pesquisa de campo revelou um posicionamento bastante diferente entre os gestores do contencioso administrativo fiscal. Os gestores da RFB foram praticamente unânimes ao se posicionarem contra a manutenção do sistema paritário de composição do CARF. O principal argumento é de que o julgamento administrativo deve refletir o entendimento da Administração a respeito das matérias de sua competência e, nesse escopo, não faz sentido o julgamento ser realizado por julgadores que não compõem essa estrutura, ainda que não se questione a capacidade técnica e lisura dos julgadores representantes dos contribuintes.

Os conselheiros do CARF, por outro lado, representantes dos contribuintes, se posicionaram unanimemente favoráveis à manutenção da composição paritária, sob o fundamento da transparência nos julgamentos e da ampliação da visão da realidade trazida pela experiência dos conselheiros oriundos da iniciativa privada.

Os conselheiros representantes da fazenda, Auditores Fiscais da RFB se dividiram entre a manutenção do sistema paritário e sua modificação. Consideram importantes as contribuições dos conselheiros dos contribuintes e, por outro lado, observam que esses podem sofrer influência dos interesses privados.

A manutenção do voto de qualidade nos moldes anteriores à alteração da Lei nº 13.988/2020, ou seja, favorável à Fazenda, foi o entendimento de quase todos os entrevistados. Aqueles que se posicionaram favoravelmente ao fim do voto de qualidade condicionaram à possibilidade de a Fazenda ajuizar ação nos casos de empate na decisão, procedimento hoje vedado. Também registraram que, no caso de empate, as penalidades lançadas deveriam ser excluídas, pois haveria dúvida razoável sobre os fatos.

Um dos pontos sensíveis em relação aos conselheiros dos contribuintes seria a forma como são decididas suas reconduções à função quando expirado o prazo do primeiro mandato. A escolha do conselheiro para o primeiro mandato passa por uma indicação pelas entidades representativas dos contribuintes e uma avaliação pelo CSC que indica uma lista tríplice ao Ministro da Economia que nomeará o conselheiro. Vencido o prazo do primeiro mandato, a recondução depende da manutenção da indicação por

parte das entidades representativas dos contribuintes. Essa sistemática apresenta uma fragilidade, pois a indicação para a manutenção do conselheiro dos contribuintes pode ser influenciada pela forma como julga os processos de interesse dos contribuintes que o indicaram. Uma alternativa para a mitigação de eventual influência de interesses não éticos seria a vinculação da não prorrogação dos mandatos dos conselheiros apenas aos casos de insuficiência de desempenho ou outra falta grave. Nos demais casos a prorrogação ocorreria automaticamente ao fim do primeiro mandato.

Esses foram os principais fatores considerados responsáveis pelo tempo de demora para a prolação das decisões do contencioso administrativo, na visão dos entrevistados. Dentre eles destacam-se os procedimentos eletrônicos, tanto em relação às fiscalizações quanto em relação às declarações de compensação tratadas unicamente de maneira automatizada. A complexidade da legislação tributária e aduaneira é uma quase unanimidade. Os ritos processuais inadequados às características dos litígios desempenham papel relevante no tempo de demora das decisões. Por outro lado, a forma de composição das turmas do CARF e o voto de qualidade são assuntos polêmicos, mas que foram considerados de grande influência nas decisões do contencioso administrativo.

5.1.3 A gestão da RFB e do CARF

De maneira geral, as gestões administrativas do contencioso na RFB e no CARF são consideradas muito atuantes e atentas às necessidades dos julgamentos. Dentre as ações implementadas para a melhoria na administração do contencioso foram citados:

- A criação do *e-processo*.
- O estabelecimento de métricas para acompanhamento da atividade de julgamento.
- O acompanhamento de prazo para indicação de processos para pauta de julgamento.
- O estabelecimento de prioridades para o julgamento.
- A centralização nacional do estoque de processos.

- O julgamento de processos em lotes, julgamento de alta performance e de repetitivos.
- A criação de sessões virtuais de julgamento.

5.1.3.1 A criação do e-processo

A digitalização de todos os processos do contencioso administrativo federal e o desenvolvimento e implementação do *e-processo*, sistema informatizado para controle, gestão e julgamento de atos administrativos tributários digitais que envolvem o crédito tributário e, inclusive, atos administrativos, da RFB, do CARF e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), foi uma ação que possibilitou melhora substancial na gestão dos processos administrativos fiscais e contribui para a facilitação do controle e agilização do trâmite processual.

Toda a atividade de julgamento é controlada por meio desse sistema e houve expressivo ganho de tempo no julgamento de processos, notadamente na movimentação dos processos entre as diversas unidades administrativas, julgadoras e para o contribuinte. O acervo total dos processos do contencioso administrativo fiscal compõe o *e-processo* e por meio dele os processos são distribuídos para triagem, julgamento, realização de diligências, cientificação do contribuinte, cobrança e arquivamento.

5.1.3.2 O estabelecimento de métricas para acompanhamento da atividade de julgamento

O desenvolvimento e implementação de métricas para o acompanhamento da atividade de julgamento possibilitou o estabelecimento de uma avaliação baseada em metas e índices de desempenho. Trimestralmente são estabelecidas metas de produtividade para posterior avaliação individualizada, bem como a realização de um planejamento adequado das atividades. Os índices de desempenho são formalmente definidos e acompanhados por meio de relatórios individuais de atividades. As métricas foram desenvolvidas e implementadas, inclusive, para outras atividades relacionadas ao contencioso como a triagem de processos.

5.1.3.3 O acompanhamento de prazo para indicação de processos para julgamento

O regimento interno do CARF estabelece o prazo de 6 (seis) meses para que o conselheiro indique para pauta de julgamento os processos a ele distribuídos. Esse prazo é monitorado e seu descumprimento acarreta em advertências que, reiteradas, impõe o cancelamento do mandato (BRASIL, 2015). A norma tem sido rigorosamente seguida, de forma que houve importante melhoria no fluxo dos processos julgados.

Nas DRJ a distribuição de processos às turmas de julgamento é realizada trimestralmente e o julgadores são acompanhados por meio dos índices de desempenho, formalmente estabelecidos. O cumprimento de metas de desempenho é levado em consideração quando da permissão e manutenção do regime de teletrabalho e na renovação do mandato do julgador.

5.1.3.4 O estabelecimento de prioridades para o julgamento

A legislação nacional determina que processos com determinadas características devem ter prioridade em seu trâmite administrativo. Os processos considerados prioritários para o julgamento são, por exemplo, aqueles nos quais o contribuinte seja idoso ou possuidor de doença grave; processos com circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária; processos com medida cautelar fiscal; processos de valor elevado; processos com ação judicial que verse sobre o mesmo objeto ou no qual o Poder Judiciário determine o julgamento em prazo estipulado; dentre outros.

Os processos considerados prioritários são distribuídos com preferência para julgamento, fato que diminui substancialmente o tempo para a prolação da decisão administrativa. Em dezembro de 2020, o tempo para julgamento de processos prioritários, nas DRJ, foi de 113 dias, muito abaixo da média dos processos em geral que foi de 924 dias.

5.1.3.5 A centralização nacional do estoque de processos

As DRJ foram criadas em 1993 e desde então possuíam competências delimitadas territorialmente e por matéria. Essas competências poderiam abranger uma ou mais regiões fiscais a depender do tributo, como por exemplo da DRJ Florianópolis que detinha competência sobre tributos do comércio exterior em relação à 7ª, 9ª e 10ª regiões fiscais ou a DRJ Brasília que detinha competência sobre o Imposto Territorial Rural (ITR) em relação à 6ª região fiscal. Essas competências eram periodicamente alteradas e essa delimitação provocava o estabelecimento de estoques de processos de matérias específicas em cada uma das DRJ que os administrava de acordo com a estrutura de julgamento própria.

Uma das consequências decorrentes desses estoques de processos por DRJ eram as diferenças de tempo para o julgamento de processos de mesma matéria a depender do domicílio fiscal do contribuinte, pois as estruturas de julgamento de cada DRJ não eram proporcionais às demandas de entrada de processos na região fiscal

Para amenizar o problema e equalizar o tempo de julgamento entre as DRJ, em 2013 a competência territorial de todas as DRJ passou a ser nacional, não mais dividida por regiões fiscais, fato que possibilitou a centralização do estoque de processos com uma administração nacional.

A concentração de todos os processos do contencioso em um único estoque possibilitou a distribuição equitativa entre as DRJ, proporcional a sua capacidade de julgamento, de modo a normalizar nacionalmente o tratamento dos litígios de cada tributo ou matéria, independentemente da localização do domicílio fiscal do contribuinte ou do local das operações realizadas.

5.1.3.6 O julgamento de processos em lotes, julgamento de alta performance e de repetitivos

Análise do estoque nacional de processos verificou a existência de processos com características quase idênticas ou com muitas similaridades entre eles, como por exemplo, diversos processos do mesmo contribuinte, de mesma matéria e com as

mesmas exigências fiscais. Os processos semelhantes são agrupados em lotes e o julgamento realizado com mais agilidade. O CARF adota o julgamento desses processos na sistemática de repetitivos, na qual os processos com situações repetidas são agrupados e somente um dos processos, considerado paradigma, é julgado e o resultado replicado para os demais.

A formação de lotes de processos, por meio de uma adequada triagem, e o julgamento propriamente dito dependem do desenvolvimento de um sistema informatizado apropriado e de equipes especializadas e capacitadas.

5.1.3.7 A criação de sessões virtuais de julgamento

Sessões virtuais de julgamento são sessões nas quais o relator deposita seu voto no ambiente informatizado e os demais julgadores da turma registram seus votos nesse mesmo ambiente. A todos os julgadores é possibilitado o acesso ao voto condutor e a solicitação de retirada do processo da pauta, desde que devidamente justificado (BRASIL, 2020c).

Os processos julgados nessa modalidade de sessão são aqueles cujo entendimento entre os julgadores seja reiterado, aqueles cujo entendimento da RFB esteja expresso em ato normativo ou que sejam objeto de súmula vinculante. Por outro lado, não devem ser julgados em sessão virtual processos de valor que exceda o limite de alçada para proposição de recurso de ofício, processos cuja infração tenha motivado representação fiscal para fins penais ou que haja imputação de responsabilidade tributária a terceiros.

Essa modalidade de julgamento tem por objetivo agilizar o trâmite processual ao desobrigar a reunião para a sessão de julgamento e a discussão sobre matérias cujo entendimento esteja pacificado. Para possibilitar a implementação dessa modalidade de julgamento, novo módulo no *e-processo* foi desenvolvido.

A ação de gestão do contencioso que mais influência teve na agilização e acompanhamento dos julgamentos foi a criação do sistema *e-processo*. Praticamente todas as demais ações foram possibilitadas, implementadas ou facilitadas em razão da instituição desse sistema. As demais ações de gestão observadas pelos entrevistados

não foram hierarquizadas, sendo consideradas relevantes e adequadas ao aprimoramento do contencioso administrativo fiscal.

5.1.4 Sugestões para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal

Os entrevistados apresentaram diversas sugestões para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal que visam à simplificação, maior agilidade nas decisões, maior segurança jurídica e diminuição do grau de litigiosidade. As principais sugestões apresentadas foram:

- Aumentar a integração entre a área de fiscalização e do contencioso.
- Possibilitar a autorregularização pelo contribuinte antes da emissão de auto de infração, notificação de lançamento ou ato decisório.
- Desenvolver ferramentas utilizadas na fiscalização preparadas para o contencioso.
- Utilizar de forma mais incisiva a inteligência artificial.
- Constituir equipes de apoio aos julgadores para o preparo de processos.
- Uniformizar os marcos normativos entre instâncias de julgamento.

5.1.4.1 Aumentar a integração entre a área de fiscalização e do contencioso

Evidenciado que um dos principais problemas que afetam o contencioso administrativo fiscal é o excesso de processos decorrentes de fiscalização eletrônicas realizadas por meio de cruzamento eletrônico de dados, uma das sugestões apresentadas pelos entrevistados foi a de uma maior e melhor integração entre as áreas de fiscalização e de contencioso da RFB.

A estrutura organizacional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) é composta por cinco Subsecretarias: Subsecretaria de Tributação e Contencioso, Subsecretaria de Arrecadação, Cadastro e Atendimento, Subsecretaria de Administração Aduaneira, Subsecretaria de Fiscalização, Subsecretaria de Gestão Corporativa, e por 10(dez) Superintendências Regionais.

A Subsecretaria de Tributação e Contencioso é responsável pelo julgamento dos processos administrativos fiscais em primeira instância e as Subsecretarias de Fiscalização e de Administração Aduaneira são responsáveis pela fiscalização tributária e aduaneira, respectivamente, em conjunto com as estruturas das Superintendências Regionais (Delegacias, Alfândegas e Inspetorias).

Na consecução de suas atribuições regimentais, as ações de fiscalização realizadas pelas fiscalizações tributária e aduaneira são planejadas e desenvolvidas levando em consideração critérios por elas estabelecidos.

Os procedimentos fiscais implicam em processos administrativos fiscais nos quais se possibilita ao autuado a contestação das exações, em atendimento aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e do devido processo legal. Utilizando-se dessa faculdade, o autuado inaugura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal que passa a compor o contencioso administrativo fiscal.

Nessa sequência de fatos, a administração do Contencioso Administrativo Fiscal não possui ingerência sobre o fluxo de processos que adentram ao acervo, está sujeita a uma demanda estabelecida pelas áreas de fiscalização tributária e aduaneira, bem como pela vontade de ação de contestação por parte do autuado.

Por outro lado, as áreas de fiscalização e de contencioso fazem parte de uma mesma estrutura organizacional, portanto nada mais adequado que atuem integradas, no sentido de atender objetivos comuns da organização. Nesse sentido importa observar que dentre os objetivos de processos da RFB estão: “ampliar o combate a ilícitos tributários e aduaneiros”, “incrementar a segurança jurídica por meio de interpretação da legislação e pela redução de litígios”, bem como “agilizar a análise das demandas requeridas à Receita Federal”, e dentre os objetivos estratégicos está “aumentar a satisfação dos contribuintes com a Receita Federal” (BRASIL, 2018).

A sugestão é a de o planejamento de ações de fiscalização tributária ou aduaneira, especialmente aquelas realizadas em massa, por meio eletrônico, considere o impacto no contencioso, no sentido de se adequar as ações de fiscalização à capacidade de julgamento dos processos aos quais se prevê que os litígios serão estabelecidos. Nesse escopo, o aprimoramento das ferramentas e dos critérios utilizados para os cruzamentos de dados são imperativos para diminuir os litígios.

5.1.4.2 Possibilitar a autorregularização pelo contribuinte antes da emissão de auto de infração, notificação de lançamento ou ato decisório

No mesmo sentido da diminuição do fluxo de processos que adentram ao contencioso, a ampliação da possibilidade de o contribuinte proceder à autorregularização das inconformidades inicialmente levantadas pelo cruzamento eletrônico dos dados é medida que pode evitar o estabelecimento de litígios desnecessários.

A autorregularização é procedimento que permite ao contribuinte, depois de cruzados eletronicamente os dados informados e constatadas divergências, proceder a retificações para ajustar eventuais incorreções, antes que seja efetivada a autuação ou negado seu pedido. Retificadas as informações, novo cruzamento de dados é realizado e, caso estejam coerentes, não mais é necessária a autuação ou seu pedido é concedido, evitando o estabelecimento do litígio e, por consequência, o encaminhamento do processo ao contencioso.

A RFB já implementou essa medida em relação a alguns tipos de processos com resultados exitosos. Todavia, sua ampliação às diversas situações e procedimentos fiscais deve trazer melhores resultados e uma diminuição maior dos processos litigiosos. A possibilidade de se reprocessar as informações mais uma vez, dando outra oportunidade ao contribuinte de autorregularização, é medida que pode, da mesma forma, diminuir o estabelecimento de litígios e evitar que mais processos adentrem ao contencioso administrativo.

5.1.4.3 Desenvolver ferramentas utilizadas na fiscalização preparadas para o contencioso

O estabelecimento de litígio por parte dos contribuintes nos procedimentos fiscais é fato esperado: parte dos contribuintes vai contestar as exigências fiscais e o processo vai ao contencioso para julgamento das razões alegadas.

Nos casos de fiscalizações realizadas por processamento eletrônico, mesmo depois da possibilidade de autorregularização, muitos processos adentram ao contencioso para julgamento. A impugnação, peça processual de contestação das exigências fiscais apresentada pelo contribuinte, apesar de possuir requisitos obrigatórios, é de livre redação, podendo o contribuinte trazer as alegações que entender cabíveis. Apresentada a impugnação tempestivamente, o litígio é estabelecido e o processo passa a compor o acervo do Contencioso Administrativo Fiscal. O julgamento da impugnação se processa com a intervenção de um julgador que analisa a autuação, a impugnação, as provas colhidas pela fiscalização e as provas trazidas pelo impugnante, prepara um relatório e profere um voto com fundamento na legislação aplicável frente ao caso em apreço.

Nota-se nesse fluxo de procedimentos que, enquanto a fiscalização ocorreu de forma eletrônica, com o tratamento massivo de dados e de contribuintes, a impugnação e o julgamento ocorrem de forma manual, analisando-se os processos individualmente. Essa situação resulta em gargalos no fluxo de processos que se acumulam no contencioso.

Alternativas para o processamento mais ágil do julgamento desse tipo de processo foram e são implementadas pela administração do Contencioso Administrativo Fiscal, tais como o julgamento em lotes e os julgamentos de alta performance, nos quais são agrupados processos com características semelhantes que possibilitem o tratamento conjunto em maiores volumes.

Para o ganho de maior eficiência do sistema com conseqüente agilidade a sugestão é que, desde o procedimento fiscal os dados já estejam estruturados de forma a permitir uma posterior estruturação das alegações na impugnação e, por fim, um julgamento no qual todo o processo e as informações anteriores já estejam formatados de modo a possibilitar a adoção de uma decisão compatível, ágil e uniforme, de acordo com as características do litígio.

O desenvolvimento de ferramentas que contemplem essa solução é respaldado pela constatação de que grande parte das irregularidades identificadas no processamento eletrônico são semelhantes, assim como as alegações dos impugnantes, em grande parte, também o são. Por conseqüência, os julgamentos podem ser tratados

de forma a que os processos semelhantes sejam trabalhados em maior volume e que resultem em decisões uniformes entre eles. O julgamento não seria propriamente eletrônico, pois dependeria da ação efetiva do julgador, todavia a celeridade poderia ser muito incrementada com o julgamento simultâneo de grande quantidade de processos semelhantes.

5.1.4.4 Utilizar de forma mais incisiva a inteligência artificial

O uso mais intensivo de inteligência artificial foi muito sugerido para se agilizar a solução dos litígios, em especial daqueles decorrentes de processamentos eletrônicos em massa.

Segundo Teixeira (2019), inteligência artificial não é somente cibernética ou computação, mas a realização de um trabalho como um ser humano, com produção de comportamento inteligente.

A inteligência artificial, em razão de sua amplitude, está relacionada a diversas ciências, como a psicologia, a biologia, a lógica matemática, a linguística, a engenharia, a filosofia, o direito, a medicina, a física, entre outras áreas científicas. Compõem a inteligência artificial diversas áreas, tais como os sistemas especialistas, a robótica, os sistemas visuais, o processamento de linguagem natural, o planejamento e logística (GOMES, 2010).

Os sistemas especialistas são aqueles desenvolvidos para o atendimento de processamento de informações não numéricas, capazes de apresentar conclusões sobre um tema determinado com base nas orientações e na alimentação de informações sobre o conhecimento específico. Os fatos, regras e heurísticas programadas são balizadores das sugestões e conselhos aos usuários, da mesma forma como os serem humanos concebem (GOMES, 2010).

Na área do Contencioso Administrativo Fiscal o uso da inteligência artificial pode ser um importante aliado para a resolução dos litígios com mais agilidade. O desenvolvimento de ferramentas, como o de sistemas especialistas, as quais possibilitem a automática identificação das razões pelas quais houve a autuação fiscal, assim como os motivos e provas pelos quais o autuado as contesta, possibilitaria a prolação de

decisões adequadas, em tempo reduzido mesmo em processos administrativos fiscais decorrentes de fiscalizações individualizadas (não eletrônicas).

5.1.4.5 Constituir equipes de apoio aos julgadores para o preparo de processos

O julgamento de litígios é realizado nas DRJ e no CARF por julgadores especialistas nas matérias de suas competências. Ao julgador incumbe formar sua convicção depois da análise da descrição dos fatos e fundamentação legal do auto de infração ou notificação de lançamento ou da decisão que denegou o pleito do contribuinte, da análise das provas acostadas aos autos pelos litigantes e das razões que amparam a contestação do impugnante. O julgador fundamenta sua decisão com base na legislação aplicável frente às peculiaridades de cada caso e a registra em um voto.

A atividade do julgador é eminentemente intelectual, todavia todos os procedimentos preparatórios ao julgamento, seja selecionar e baixar os processos do sistema eletrônico até formatar o relatório e o voto propriamente dito, bem como os procedimentos posteriores ao julgamento como o registro no sistema de controle e o encaminhamento do processo para as demais fases processuais são realizados pelo próprio julgador. Essas atividades auxiliares que demandam um tempo precioso do julgador poderiam ser realizadas por outros servidores, de modo a que o julgador tivesse otimizado o tempo dedicado especificamente ao julgamento.

A sugestão é a de constituição de uma equipe de apoio a cada julgador para a realização das atividades secundárias ao julgamento. A implementação dessas equipes possibilitaria um aumento na produtividade de cada julgador, na medida em que seu tempo seria dedicado exclusivamente à formação de sua convicção em relação ao litígio.

5.1.4.6 Uniformizar os marcos normativos entre instâncias de julgamento.

As diferenças de marcos normativos seguidos nos julgamentos nas DRJ e no CARF foram observadas como um dos motivadores da perda de eficiência do contencioso administrativo, pois muitas decisões de primeira instância, nas DRJ, são

reformadas pelo CARF unicamente em razão da vinculação às normas a que estão sujeitos os julgadores das DRJ e que os conselheiros do CARF entendem não lhes vincularem.

A solução para esse problema é a uniformização dos marcos normativos, de forma que os julgadores de todas as instâncias adotem a mesma legislação em suas decisões. Essa padronização poderia ser alcançada por pelo menos três formas: (1) permitindo que os julgadores das DRJ deixem de atender os atos e entendimentos emanados pela RFB; (2) vinculando expressamente os conselheiros do CARF às normas editadas pela RFB; ou (3) emitindo atos vinculantes a toda a Administração tributária.

Considerando a atual estrutura do contencioso administrativo, a desvinculação dos julgadores das DRJ em relação aos atos e entendimentos emanados pela RFB não é possível, pois os julgadores são servidores de carreira da RFB e estão vinculados à organização. Por outro lado, o fato de o CARF não fazer parte da estrutura da RFB, ainda que faça parte do Ministério da Economia, dificulta a aceitação da vinculação referida.

Mantida a estrutura atual do contencioso, a melhor solução parece ser a da edição de súmulas pelo Ministério da Economia que vinculem toda a Administração Tributária federal. Atualmente súmulas vinculantes já são editadas, todavia, para um maior ganho de eficiência e segurança jurídica a ampliação das matérias submetidas às súmulas deve ser perseguida.

As sugestões apresentadas não foram tratadas estatisticamente, todavia observou-se que algumas receberam mais ênfase dos entrevistados. A necessidade de maior coordenação entre as áreas de fiscalização e do contencioso, no que respeita aos reflexos de programas massivos de fiscalização eletrônica foi muito observado pelos entrevistados. Possibilitar ao contribuinte a autorregularização, de forma a evitar que processos se tornem litigiosos, também foi reiteradas vezes citado. O uso mais intensivo da inteligência artificial foi unanimidade, assim como a necessidade de uniformização das bases normativas utilizadas pelas diferentes instâncias de julgamento, ainda que a solução para essa uniformização não tenha sido pacífica. A constituição de equipes de apoio aos julgadores foi ação enfatizada por grande parte dos entrevistados que entendem ser necessário otimizar o tempo dos julgadores.

Figura 14. Síntese dos fatores específicos analisados

| |
|--|
| <i>Prazo para decisões nas DRJ e no CARF</i> |
| |
| <i>Responsáveis pelo tempo de demora no contencioso</i> |
| A realização de fiscalizações eletrônicas em massa |
| O processamento eletrônico de Pedidos de Restituição e/ou Ressarcimento conjugados com Declarações de Compensação |
| A complexidade da legislação tributária e aduaneira |
| Os ritos processuais existentes |
| As estruturas do contencioso administrativo fiscal da RFB e do CARF |
| As diferenças de marcos normativos seguidos nos julgamentos nas DRJ e no CARF |
| A forma de composição das turmas de julgamento do CARF |
| |
| <i>A gestão da RFB e do CARF</i> |
| A criação do e-processo |
| O estabelecimento de métricas para acompanhamento da atividade de julgamento |
| O acompanhamento de prazo para indicação de processos para pauta |
| O estabelecimento de prioridades para o julgamento |
| A centralização nacional do estoque de processos |
| O julgamento de processos em lotes, julgamento de alta performance e de repetitivos |
| A criação de sessões virtuais de julgamento |
| |
| <i>Sugestões para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal</i> |
| Aumentar a integração entre a área de fiscalização e do contencioso |
| Possibilitar a autorregularização pelo contribuinte antes da emissão de auto de infração, notificação de lançamento ou ato decisório |
| Desenvolver ferramentas utilizadas na fiscalização preparadas para o contencioso |
| Utilizar de forma mais incisiva a inteligência artificial |
| Constituir equipes de apoio aos julgadores para o preparo de processos |
| Uniformizar os marcos normativos entre instâncias de julgamento |

Fonte: Elaboração própria.

6. Proposta para o aprimoramento do Contencioso Administrativo Fiscal Federal

A proposta para o aprimoramento do Contencioso Administrativo Fiscal federal leva em consideração a análise dos fatores que mais influenciam na situação-problema, as sugestões apresentadas, a ponderação em relação à viabilidade de sua implementação e busca fundamento na eficiência e na efetividade do processo.

O Contencioso Administrativo Fiscal possui elevada quantidade de processos. Evitar que os processos adentrem desnecessariamente ao contencioso é a maneira mais racional para equilibrar o fluxo de processos e diminuir o acervo. Nesse sentido, possibilitar ao contribuinte a regularização de sua situação fiscal antecipadamente à autuação e dirimir dúvidas sobre as questões de fato que determinam o indeferimento de seu pleito, situações recorrentes em procedimentos automatizados realizados exclusivamente por meio eletrônico, são ações imperativas à otimização do processo.

A pesquisa revelou que o processamento eletrônico é um dos grandes responsáveis pelo elevado número de processos contenciosos e sugestões foram apresentadas para minimizar seus efeitos. Propõe-se que todos os processos decorrentes de procedimentos exclusivamente eletrônicos, como nos casos de fiscalizações eletrônicas e pedidos de compensação, restituição e ressarcimento realizados por meio de declarações processadas eletronicamente, sejam obrigatoriamente submetidos a autorregularização ou revisão de ofício, antes de ser expedido ato decisório, de forma a que todas as questões de fato sejam tratadas previamente ao estabelecimento de litígio. Essas ações devem repercutir diretamente na diminuição da entrada de processos no contencioso na medida em que muitos deles serão solucionados pacificamente.

O mesmo procedimento deve ser adotado para as situações de indeferimento ou exclusão de contribuintes do Simples Nacional. Antecipadamente à decisão de indeferimento do pedido de tributação pelo Simples Nacional ou de exclusão dos contribuintes já tributados nessa sistemática deve-se possibilitar ao interessado sua manifestação a respeito da divergência motivadora do possível indeferimento do pleito ou de sua exclusão. Somente depois de possibilitada a correção dos motivos que levaram

ao indeferimento ou à exclusão e persistindo sua manutenção, depois de reiterada a cientificação da irregularidade, deve-se expedir o ato decisório para possibilitar eventual contestação pelo interessado.

A adoção desses procedimentos está em consonância com a análise da situação-problema e com as sugestões apresentadas ao enfrentar as maiores causas do elevado número de processos no contencioso que são o processamento eletrônico das fiscalizações e das declarações de compensação de crédito tributário. A implementação desses procedimentos não demanda nenhuma alteração legal, apenas procedimental, bastando a adaptação dos sistemas informatizados e o estabelecimento de normas internas à organização. Por outro lado, o ganho em eficiência do sistema e a diminuição do número de processos litigiosos dessa natureza são muito relevantes, o que leva a uma diminuição do fluxo de entrada de processos no contencioso.

Os procedimentos sugeridos afetam o fluxo de entrada de processos, diminuindo-o, todavia não atingem diretamente os estoques de processos que já se encontram nos acervos. Uma ação mais direta que possibilite a agilização dos julgamentos com diminuição do tempo para a decisão administrativa passa por uma mudança substancial no modelo hoje adotado para o julgamento. Essa mudança encontra respaldo não só na busca pela eficiência do sistema, mas se fundamenta na efetividade processual, necessária ao aprimoramento do contencioso administrativo. Propõe-se, assim, um novo modelo para o julgamento dos processos do contencioso administrativo.

6.1 Novo modelo para o contencioso

O modelo proposto se baseia na alteração de ritos procedimentais e na estrutura dos órgãos de julgamento, de forma a servirem de ferramenta à gestão dos processos de forma pragmática. A uniformização dos entendimentos a respeito da interpretação da legislação tributária, por meio da ampliação da expedição de súmulas vinculantes a toda Administração Tributária, da mesma forma, eleva a segurança jurídica e diminui os litígios. Resumidamente, o modelo de julgamento proposto tem a seguinte configuração:

- Os processos de baixa complexidade, de baixo valor, que fossem objeto de precedente vinculante ou de Simples Nacional se submeteriam a decisão monocrática, em instância única, pelos julgadores das DRJ.

- Os processos mais complexos seguiriam com decisão colegiada da Turma da DRJ, mas com recurso à segunda instância às Câmaras Recursais das próprias DRJ.

- As Câmaras Recursais das DRJ passariam a ter estrutura e quadro próprios de julgadores.

- O CARF passaria a ser instância especial com função primordial de uniformizar as decisões divergentes das DRJ nos processos decididos monocraticamente e das Câmaras Recursais das DRJ e do próprio CARF, nos demais casos.

- O CARF deveria ampliar a edição de súmulas vinculantes para toda a Administração Tributária federal.

- O CARF passaria a ser composto por julgadores todos Auditores Fiscais da RFB.

- A CSRF deveria ser extinta.

6.1.1 Detalhamento do novo modelo

A aplicação do princípio da isonomia, no sentido de se conceder igual tratamento àqueles que se encontrem em situação semelhante, somada à constatação da pesquisa de que processos da mais variada espécie e com características diferenciadas são submetidos aos mesmos procedimentos, revelam a necessidade de se categorizar os processos para, em seguida, lhes dar o tratamento específico devido.

O diagnóstico do acervo de processos e as sugestões apresentadas levam a uma classificação por critérios de matéria, complexidade e valor. Processos de baixa complexidade seriam assim considerados, para efeito deste modelo, aqueles que decorreram de procedimentos eminentemente eletrônicos, ainda que tenha sido possibilitada a autorregularização ou tenham sido submetidos a revisão de ofício. Processos de baixo valor seriam aqueles cujo crédito tributário discutido fosse inferior a 60 (sessenta) salários-mínimos para contribuintes pessoa física, ou inferior a 600 (seiscentos) salários-mínimos, para contribuintes pessoa jurídica.

Neste modelo algumas categorias de processos deveriam ser submetidas a decisão monocrática, por julgador de DRJ, em instância única.

Julgamentos em instância única não observam o duplo grau de jurisdição, princípio do direito processual que garante que uma decisão, administrativa ou judicial, seja submetida a uma reanálise por outra instância, normalmente superior (BRAGA, 2015). A doutrina não é pacífica quanto à exigência constitucional de aplicação do duplo grau de jurisdição, todavia encontramos diversas exceções quanto a sua não aplicação (SILVA NETO, 2007).

No âmbito de atuação da própria Receita Federal os processos fiscais de apreensão de mercadorias, cuja penalidade é a pena de perdimento, possuem rito próprio, regulado pelo Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, e são decididos em instância única, monocrática, não se submetendo ao duplo grau de jurisdição.

A adoção do julgamento monocrático, em instância única, vem ao encontro do objetivo de agilidade no julgamento, notadamente dos processos tratados eminentemente pela via eletrônica, de baixa complexidade e de baixo valor, como sugerido pela pesquisa realizada. Essa modalidade de julgamento abrangeria os processos de baixa complexidade, de pequeno valor, de Simples Nacional, processos cujo matéria tenha sido objeto de precedente vinculante ou cujo objeto tenha sido submetido à apreciação do Poder Judiciário.

A verificação das condições para que o processo seja julgado monocraticamente seria atribuição do julgador designado. No caso de discordância por parte do contribuinte, este poderia apresentar pedido de reconsideração ao julgador ou contestação ao presidente da turma de julgamento, na qual demonstre a não conformidade com os critérios definidos para o julgamento monocrático. A decisão do presidente de turma em relação à modalidade de julgamento adequada não comportaria recurso.

6.1.1.1 Processos de baixa complexidade, de pequeno valor ou de Simples Nacional

Processos com essas características seriam julgados monocraticamente por julgador de DRJ, em instância única. Justifica essa modalidade de julgamento o fato de

processos dessa natureza não demandarem elevado grau de discussão e serem, via de regra, decididos unanimemente pelas atuais turmas de julgamento. Em casos excepcionais, de decisões monocráticas divergentes entre julgadores ou não alinhadas a súmula vigente, seria possibilitada solicitação de reconsideração e recurso especial ao CARF, desde que devidamente demonstrada a divergência.

A adoção dessa modalidade de julgamento a processos dessa natureza teria impacto relevante na agilização do julgamento, haja vista serem responsáveis pela maior parte dos estoques de processos no acervo do Contencioso Administrativo Fiscal, como demonstrou a pesquisa.

Os processos que não contenham valor também seriam julgados por essa modalidade de julgamento, inclusive aqueles referentes ao indeferimento ou exclusão do Simples Nacional.

6.1.1.2 Matérias objeto de precedente vinculante

As matérias que fossem pacificadas por meio de súmulas vinculantes do CARF ou decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça julgadas em sede de repercussão geral ou recursos repetitivos conforme Código de Processo Civil - CPC também seriam julgados monocraticamente, em instância única.

O julgamento, nesses casos, seria bastante simplificado, bastando fazer referência ao ato que definiu a interpretação a ser seguida e sua compulsoriedade, de modo que a decisão poderia ser proferida de modo muito ágil.

6.1.1.3 Processos cujo objeto foi submetido a apreciação judicial

Processos cujo objeto foi levado pelo contribuinte à apreciação judicial em concomitância com o processo administrativo também deveriam ser julgados monocraticamente, em instância única, em razão da supremacia da decisão judicial em relação à administrativa. Nesse sentido, o mérito do litígio não deve ser analisado na esfera administrativa, pois cabe à esfera judicial a decisão final sobre a matéria. Dessa

forma, o julgamento se resumiria a declarar a concomitância dos processos e o consequente não conhecimento do recurso administrativo.

6.1.1.4 Processos mais complexos

Processos que não se enquadrassem nas categorias anteriores continuariam a ser julgados pelas turmas da DRJ. O recurso, voluntário ou de ofício, por sua vez, seria julgado pelas Câmaras Recursais das DRJ. Para isso, deveria ser constituída estrutura própria das Câmaras Recursais, com turmas de julgamento divididas por matéria e com quadro próprio de julgadores. Os julgadores da Câmaras Recursais seriam Auditores-Fiscais da RFB selecionados dentre julgadores experientes que tenham atuado nas DRJ ou no CARF. Os julgamentos nas Câmaras Recursais seriam públicos com possibilidade de sustentação oral por parte do sujeito passivo ou de seu representante.

O elevado quantitativo de processos que seguem à segunda instância impõe e justifica a criação de uma estrutura compatível para as Câmaras Recursais das DRJ que receberiam o acervo de processos que hoje se encontram no CARF imediatamente à implantação do modelo proposto.

6.1.1.5 Competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

O CARF passaria a ter função de instância especial, destinada a uniformizar decisões divergentes dos julgadores monocráticos e das Câmaras Recursais das DRJ e das diferentes turmas do próprio CARF. Sua estrutura seria composta por turmas de julgamento especializadas por matéria e pelo Pleno, composto pelos presidentes das turmas. O CARF passaria a ser constituído somente por julgadores Auditores Fiscais da RFB selecionados dentre julgadores experientes das DRJ e do CARF.

A uniformização das decisões administrativas deveria resultar na edição de súmulas vinculantes a toda a Administração Tributária federal, de forma a estabelecer o entendimento a ser seguido pelo contribuinte, pela fiscalização e pelos julgadores, aumentando a segurança jurídica e diminuindo os litígios.

A composição das Câmaras Recursais das DRJ e do CARF, responsáveis pelo julgamento em segunda instância e em instância especial, unicamente por julgadores Auditores Fiscais da RFB encontra respaldo no resultado da pesquisa. Ao mesmo tempo que implementa um Contencioso Administrativo Fiscal que consolida o entendimento da Administração a respeito da legislação tributária e aduaneira, coloca fim às discussões sobre o voto de qualidade e aumenta a segurança jurídica diminuindo os litígios administrativos.

6.1.1.6 Extinção da Câmara Superior de Recursos Fiscais -CSRF

A atual atribuição da CSRF seria exercida pelas turmas do CARF e, portanto, a CSRF deveria ser extinta. A CSRF faz parte da estrutura organizacional do CARF e é composta pelos presidentes e vice-presidentes das Câmaras, bem como pelo presidente e vice-presidente do CARF. Assim, a extinção da CSRF demanda apenas a readequação organizacional por meio de alteração regimental.

O modelo proposto busca aprimorar o contencioso administrativo fiscal federal de tal modo que permita a redução do tempo de espera por uma decisão administrativa, preservando o direito do contribuinte de ter uma resposta adequada à sua situação, mantendo a qualidade das decisões e ampliando a estabilidade e a segurança jurídica nas relações fisco-contribuinte.

7. Conclusões

O elevado número de processos administrativo fiscais em discussão nas esferas administrativa e judicial reflete a cultura nacional de litigiosidade e provoca demora na solução das controvérsias.

O tempo médio para se prolatar decisões no Contencioso Administrativo Fiscal Federal é demasiado longo, mais de 2.300 dias para a decisão definitiva, enquanto que a pesquisa revelou que o tempo médio considerado razoável seria de até um ano na RFB e mais um ano no CARF, perfazendo 730 dias, no máximo.

O presente trabalho traz como contribuição teórica um estudo sobre a burocracia, suas disfunções e um de seus principais objetivos, a eficiência. Fundamenta ainda a proposta apresentada a teoria da instrumentalidade do processo, na qual a busca pela efetividade processual demanda a construção de um instrumento a partir do plano material, adaptado às necessidades e peculiaridades dos problemas.

O objetivo específico de *“analisar as principais causas, na percepção dos gestores do contencioso administrativo fiscal, que levam à demora na solução dos litígios do contencioso administrativo fiscal”* foi atingido ao se verificar que grande parte da responsabilidade pelo estoque de processos e conseqüente demora nas decisões é atribuída aos processamentos eletrônicos das fiscalizações e declarações de compensação, em descompasso com a capacidade de julgamento das estruturas existentes. Outros fatores são atribuídos para a demora das decisões, como a complexidade da legislação tributária e aduaneira, os ritos processuais desajustados com as características dos processos, as diferenças de bases normativas seguidas pelas DRJ e pelo CARF e a forma de composição das turmas de julgamento do CARF, entre outros.

“Analisar as principais ações de gestão de processos implementadas no contencioso administrativo fiscal federal no âmbito da RFB e do CARF”, o segundo objetivo específico do presente trabalho, revelou que as gestões do contencioso na RFB e no CARF são consideradas atuantes e implementaram, ao longo do tempo, diversas ferramentas e ações para ajustar o fluxo de processos e otimizar o sistema. Dentre essas ações estão a implantação do *e-processo*, a criação de métricas para acompanhamento da atividade de julgamento e prazo para indicação de processos para pauta de

juízo, o estabelecimento de prioridades para o julgamento, a centralização nacional do estoque de processos, o julgamento de processos em lotes, o julgamento de alta performance e de repetitivos e a criação de sessões virtuais de julgamento.

O terceiro objetivo específico, “*analisar as principais sugestões apresentadas pelos gestores do contencioso administrativo fiscal para agilizar os procedimentos de solução de litígios administrativos fiscais*” foi concluído com a análise de diversas sugestões levantadas pela pesquisa, como aumentar a integração entre a área de fiscalização e do contencioso da RFB, possibilitar a autorregulamentação pelo contribuinte antes da emissão de auto de infração, notificação de lançamento ou ato decisório, desenvolver ferramentas utilizadas na fiscalização preparadas para o contencioso, utilizar de forma mais incisiva a inteligência artificial, constituir equipes de apoio aos julgadores para o preparo de processos e uniformizar os marcos normativos entre instâncias de julgamento.

Por fim, o quarto objetivo específico de “*desenvolver uma alternativa para a agilização da solução dos litígios administrativos fiscais, aplicável à gestão de processos com a manutenção da segurança jurídica*” que coincide com o objetivo geral de “*desenvolver uma proposta para o aprimoramento do Contencioso Administrativo Fiscal Federal para que os litígios fiscais sejam resolvidos com maior agilidade por meio de ações que permitam uma melhor gestão de processos com a manutenção da segurança jurídica*” foi alcançado com as recomendações sugeridas e, principalmente, com o modelo proposto. As medidas sugeridas contribuem para a melhoria do sistema, todavia, para se atingir o objetivo de se prolatar decisões definitivas em menor tempo e com a manutenção da segurança jurídica há que se alterar o atual modelo de julgamento. O modelo proposto neste trabalho se fundamenta na eficiência burocrática e na instrumentalidade do processo, sugerindo alterações nos ritos procedimentais e na estrutura dos órgãos de julgamento.

A implementação do modelo proposto demanda alterações legais e regulamentares, nem sempre de fácil execução, haja vista o necessário trâmite legislativo. Por outro lado, a imperiosa necessidade de se aprimorar o sistema de solução de litígios administrativos fiscais com evidentes vantagens tanto para o contribuinte quanto para a Fazenda justifica o ônus e o esforço para sua materialização.

O contencioso administrativo fiscal federal não fica adstrito ao julgamento de processos litigiosos, ao contrário, sofre influência de diversos atores tais como a área de fiscalização e arrecadação da própria RFB, os contribuintes e seus representantes, os advogados, os procuradores da PFN e os doutrinadores e acadêmicos. O estudo do presente trabalho foi baseado na visão majoritária dos gestores do sistema de julgamento dos processos, responsáveis pelo Contencioso Administrativo Fiscal federal, ainda que alguns dos participantes da pesquisa pertençam à Academia. Portanto as conclusões podem possuir um viés corporativista, no sentido de considerar a situação-problema e as soluções pelo ponto de vista desses gestores.

Outros estudos que observem o fenômeno pelo ângulo dos demais atores que operam no contencioso administrativo fiscal contribuiriam para uma abordagem mais eclética. De outro lado, a implementação do modelo proposto possibilitaria estudos para a avaliação do impacto da implementação das sugestões de aprimoramento sugeridas pelos entrevistados e da proposta do presente trabalho.

A situação-problema da presente pesquisa considerou a totalidade de processos do contencioso administrativo fiscal federal e os dados médios a eles referentes, sem diferenciação em razão de matérias, valores, tributos, datas de protocolo ou tipo de contribuinte. Estudos com categorias específicas de processos podem ser realizados para o desenvolvimento de soluções próprias que colaborem para o aprimoramento do sistema de julgamento de processos administrativos fiscais.

8. Referências bibliográficas

ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos ENAP**. n. 10, 1997.

ADAMY, Pedro. Voto de qualidade no Carf - Violação ao critério paritário. Considerações de lege ferenda. **Revista Direito Tributário Atual**, n 37, p 363-385. IBDT. 2017.

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Revista Interesse Nacional**. Ano 8, Número 31. Dezembro de 2015.

ARAGÃO, Cecilia Vescovi de. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. **Revista do Serviço Público**. Ano 48. Número 3. Set-Dez, 1997

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Direito e processo: Influência do direito material sobre o processo**. 2ª ed. São Paulo. Malheiros. 1997.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministerio da Economia. Acervo de processos no CARF. **Base de dados do CARF**. Março, 2020a.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ministério da Fazenda. **Diário Oficial da União**. 10 de junho, 2015.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Dados abertos-202105-final.pdf**. Disponível em <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2021/dados-abertos-202105-final.pdf> > Consulta em 20 de maio de 2021.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. 05 de outubro, 1988.

_____. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal. **Diário Oficial da União**. 8 de novembro, 2011.

_____. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. **Diário Oficial da União**, 1972.

_____. Decreto nº 9.745, de 08 de abril de 2019. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 08 abr. 2019a.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. **Diário Oficial da União**. 19 de março, 2007.

_____. Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 jun. 2019.

_____. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses

que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 abril. 2020b.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. 27 de outubro, 1966.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. 30 de dezembro, 1996.

_____. Ministério da Economia. Portaria nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). **Diário Oficial da União**. 10 de fevereiro de 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 340, de 8 de outubro de 2020. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - DRJs, e regulamenta o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. **Diário Oficial da União**. 9 de outubro, 2020c.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). **Diário Oficial da União**. 14 de julho, 2011.

_____. Portaria nº 284, de 27 de julho de 2020. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. Ministério da Economia. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 julho, 2020d.

_____. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Acervo de processos nas DRJ. **Base de dados da RFB**. Agosto, 2020e.

_____. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB Nº 4086, de 28 de julho de 2020. Disciplina a competência por matéria das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) e define a atribuição para a identificação dos processos a serem distribuídos às DRJ. **Diário Oficial da União**. 29 de julho, 2020f.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB Nº 925, de 28 de junho de 2018. Estabelece o inventário de Competências institucionais e individuais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Boletim de Serviço da RFB**. Junho de 2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Burocracia pública e classes dirigentes no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**. n.28, p 9-30, 2007.

CAMPOMAR, M. C. Do uso de "estudo de caso" em pesquisas para dissertações e teses em administração. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 26, n. 3, p. 95-7, jul./set. 1991.

CANÁRIO, Pedro. **Carf muda regimento e recria turmas especiais para julgar casos menores**. Consultor Jurídico. 7 de julho de 2017. Disponível em

<<https://www.conjur.com.br/2017-jul-07/carf-muda-regimento-recria-turmas-especiais-casos-menores>> Consulta em 06 de julho de 2020.

CARF. **Institucional/Histórico dos Conselhos.** Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>> Consulta em 6 de julho de 2020.

CAVALCANTE, Pedro, CAMÔES, Marizaura, KNOPP, Márcia. Burocracia de médio escalão nos setores governamentais: semelhanças e diferenças. In: **Burocracia de médio escalão: perfil, trajetória e atuação.** Organizadores Pedro Luiz Costa Cavalcante e Gabriela Spanguero Lotta — Brasília: ENAP, 2015.

CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. **Análisis Comparado de los Tribunales de Iberoamérica.** Panamá. 2020.

CNJ - Conselho Nacional de Justiça. **100 Maiores Litigantes 2012.** 2011. Disponível em https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf> Consulta em 10 de julho de 2021.

CNJ - Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números.** 2020. Disponível em <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>> Consulta em 10 de julho de 2021.

DEMO, Pedro. Cuidado Metodológico: signo crucial da qualidade. **Sociedade e Estado.** Brasília, v. 17, n. 2, p. 333-348-126, jul./dez. 2002.

ECKERT, A; ROXO, G.G; MECCA, M.S; BIASIO, R. Quanto gastam os escritórios de contabilidade para se manterem atualizados sobre a legislação tributária? **Estudo & Debate.** Lajeado, v. 22, n. 1, p. 7-26, 2015.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal: história da administração tributária no Brasil.** Brasília, DF, Receita Federal do Brasil, 2014.

GIL, Antônio Carlos. Como classificar as pesquisas. **Como elaborar projetos de pesquisa.** Volume 4. p 44-45. São Paulo. Atlas. 2002.

GODOY, Arilda S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas.** São Paulo. V 35. N 3. P 20-29. Mai-jun, 1995.

GOMES, Dennis dos Santos. Inteligência artificial: Conceitos e aplicações. **Revista Olhar Científico.** Faculdades Associadas de Ariquemes – V. 01, n.2, Ago./Dez. 2010.

GOULDNER, Alvin W. Conflitos nas teoria de Weber. 59-67 *Traduzido de: Patterns of Industrial Bureaucracy (Glencoe, Illinois: Free Press, 1964), p. 19-27.*

HALL, Richard. O conceito de burocracia: uma contribuição empírica. In: CAMPOS, Edmundo (org.). **Sociologia da burocracia.** 4.ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1978. p. 29-48. *Traduzido de: The Concept of Bureaucracy: an Empirical Assessment, em The American Journal of Sociology, julho de 1964, vol. 69, nº 1.*

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Nota Técnica. Novembro de 2011.

LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt**. São Paulo. Companhia das Letras, 1988.

LEVY, Joaquim. **Reestruturação do CARF e Operação Zelotes**. Audiência na CDC. Julho de 2017.

LOTTA, Gabriela S., PIRES, Roberto R.C., Oliveira, Vanessa E. Burocratas de médio escalão: novos olhares sobre velhos atores da produção de políticas públicas. In: **Burocracia de médio escalão: perfil, trajetória e atuação**. Organizadores Pedro Luiz Costa Cavalcante e Gabriela Spanguero Lotta — Brasília: ENAP, 2015.

MANZINI, E.J. Entrevista semi-estruturada: análise de objetivos e de roteiros. In: **Seminário Internacional sobre pesquisa e estudos qualitativos**, 2, 2004.

MARTUSCELLI, Paulo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza. Junho de 2010.

MERTON, Robert King. Estrutura Burocrática e Personalidade. In: CAMPOS, Edmundo (org.). **Sociologia da burocracia**. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1978. p. 107-124. Traduzido de "*Bureaucratic Structure and Personality*", em Robert K. Merton et. al., *Reader in Bureaucracy* (Glencoe, Illinois: Free Press. 1963). págs. 361-371.

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

NOBRE JÚNIOR, E.P.; PIMENTEL, J.O.M. Contencioso Administrativo Tributário federal no Brasil: O que esperar do CARF depois da Operação Zelotes? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte, n~69, pp.161-182, jul./dez. 2016.

OECD. Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, **OECD Publishing**, Paris, 2019.

RAUPP, F. M., BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In I. M. Beuren, (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas. 2003.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Site da RFB. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/junho/receita-federal-revoga-mais-de-120-instrucoes-normativas-relativas-a-fiscalizacao-e-programacao>> Consulta realizada em 06 de julho de 2020.

RIGGS, Fred W. A la recherche de l'organisation rationnelle. **Revue internationale des sciences sociales**. V. XXXI. N 4. Unesco. Paris. 1979.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Voto de qualidade para os contribuintes vale tanto quanto o anterior**. Consultor Jurídico. 22 de abril de 2020. Disponível em

<<https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/consultor-tributario-voto-qualidade-contribuintes-vale-tanto-quanto-anterior>>. Consulta em 10 de julho de 2020.

SECCHI, Leonardo. Modelos Organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**. EBAPE. 43(2):347-69. Rio de Janeiro. 2009.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A Lei nº 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf**. Consultor Jurídico. 6 de maio de 2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>>. Consulta em 15 de julho de 2020.

SELLTIZ, JAHODA, OESTSCH e COOK. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais**. Trad. Dante Moreira Leite. São Paulo: Heder, 1967.

SILVA, Lucas A. L. A burocracia de médio escalão da Secretaria da Receita Federal do Brasil: insulamento seletivo e construção de capacidades burocráticas. In: **Burocracia de médio escalão: perfil, trajetória e atuação**. Organizadores Pedro Luiz Costa Cavalcante e Gabriela Spanguero Lotta — Brasília: ENAP, 2015.

TEIXEIRA, João de Fernandes. **O que é inteligência artificial**. E-Galáxia. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **O STF e o voto de qualidade no processo administrativo fiscal**. Consultor Jurídico. 31 de março de 2021. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2021-mar-31/consultor-tributario-stf-voto-qualidade-processo-administrativo-fiscal>> Consulta em 5 de março de 2021.

TUMELERO, Naína. **Pesquisa descritiva: conceito, características e aplicação**. Publicado em <www.metzner.com>. 2018.

UNAFISCO NACIONAL. **FOLHA DE S.PAULO: MPF pede à Fazenda fim da paridade no Carf. 8 de maio de 2015**. Disponível em <<https://unafisconacional.org.br/folha-de-s-paulo-mpf-pede-a-fazenda-fim-da-paridade-no-carf/>> Consulta em 28 de março de 2021.

UDY JR, Stanley H. “Burocracia” e “Racionalidade” na teoria Weberiana da organização: um estudo empírico. 48-58 “*Bureaucracy and ‘Rationality’ in Weber’s Organization Theory: Na Empirical Study*”. *American Sociological Review*, dezembro de 1959, v. 24, nº 6.

WATANABE, Kazuo. **Cognição em processo civil**. 4ª ed. São Paulo. Saraiva. 2012.

WEBER, Max. Os fundamentos da organização burocrática: uma construção do tipo ideal. In: CAMPOS, Edmundo (org.). **Sociologia da burocracia**. 4.ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1978. p. 15-28. Traduzido de “*The Essentials of Bureaucratic Organization: an Ideal-Type Construction*”, em Robert K. Merton et al., *Reader in Bureaucracy* (Glencoe, Illinois: Free Press, 1963), pags. 18-27

YIN, R. K. **Case study research: design and methods**. Newbury Park, CA: Sage Publications, 2009.

Apêndice A

Roteiro de entrevista**Pesquisa sobre o Contencioso Administrativo Fiscal Federal****Caracterização do entrevistado**

Nome:

Instituição/Cargo:

Data:

Perguntas:

O tempo médio para prolação de decisão em DRJ (1ª instância) é de mais de 900 dias (2,7 anos).

1. Qual seria o tempo razoável de espera para prolação de decisão de 1ª instância administrativa (DRJ)? (até 6 meses; de seis meses a 1 ano; de 1 ano a 2 anos; de 2 anos a 3 anos; mais de 3 anos)

O tempo médio para prolação de decisão no CARF é de aproximadamente 1355 dias (3,7 anos).

2. Qual seria o tempo razoável de espera para prolação de decisão de segunda instância administrativa (CARF)? (Até 6 meses; de seis meses a 1 ano; de 1 ano a 2 anos; de 2 anos a 3 anos; mais de 3 anos)

3. Comente sobre os motivos que considera responsáveis pela demora na solução dos litígios administrativos fiscais:

a. Grande número de infrações e incorreções de responsabilidade do contribuinte.

- b. Forma de atuação da fiscalização tributária/aduaneira.
- c. Procedimento adotado pela RFB nas fiscalizações (por exemplo procedimentos eletrônicos).
- d. Complexidade da legislação tributária/aduaneira. Comentário:
- e. Estrutura deficiente da RFB.
- f. Estrutura deficiente do CARF.
- g. Gestão administrativa dos processos na RFB.
- h. Gestão administrativa dos processos no CARF.
- i. Ritos processuais inadequados às características dos processos.
- j. Outros motivos.

4. Comente sobre a forma de composição das Turmas do CARF (sistema paritário) e o voto de qualidade.

5. Quais são as sugestões para agilização da solução dos litígios?

6. Quais são as sugestões em relação aos procedimentos ou ritos processuais para melhoria na administração do contencioso administrativo?

7. Qual sua opinião sobre a conveniência de uma eventual uniformidade entre as decisões administrativas (DRJ e CARF) relativamente à vinculação às mesmas fontes normativas?

8. Outros comentários que achar pertinente.