

“As lutas fiscais estão entre as formas mais antigas de luta de classes” (Rudolf Goldscheid, *Staatssozialismus oder Staatskapitalismus*, 1917)

## DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E RECOMENDAÇÕES

### Resumo Executivo<sup>1</sup>

A crise sanitária, gerada pela pandemia de COVID-19, resultou numa profunda contração econômica que atinge todas as nações e demonstrou a importância dos recursos públicos para o Estado enfrentar a recessão. Acrescenta-se, a isso, conflitos geopolíticos recentes, que estão a exigir a implementação de ações políticas que demandam mais recursos públicos. Neste sentido, a administração tributária tem importância crucial, não apenas por ser o órgão responsável pela arrecadação de impostos, mas, também, pela necessidade de combater, eficazmente, a sonegação e agilizar a cobrança dos tributos devidos.

No Brasil, as iniciativas governamentais, dos últimos anos, apontam para uma direção oposta, fragilizando a administração fiscal sob as mais diversas formas, em especial, o tribunal administrativo que julga as autuações fiscais decorrentes do combate à evasão fiscal.

A fragilização da administração tributária não é acidental. Lembremos o que já dizia o economista Nikolas Kaldor, no século passado “...*que a evasão de impostos em grande escala não constitui problema técnico e administrativo insuperável, mas problema de pressão política que conduz a uma legislação falha e a uma administração inoperante. Sem dúvida, um sistema fiscal ineficiente será sempre preferido por todos aqueles a quem um sistema adequado e eficiente possa afetar; e, como estes formam o grupo de maior influência na sociedade, surgem os mais formidáveis obstáculos políticos contra a criação de qualquer sistema eficaz de tributação*”<sup>2</sup>.

Há vários obstáculos para o eficaz e célere funcionamento do Tribunal Administrativo Federal, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Trata-se de um órgão importante da administração tributária, responsável pelo julgamento do contencioso fiscal, cujo valor, em litígio, atingiu o montante de **R\$1,05 trilhão**, em junho de 2022. Um dos problemas do CARF é a sua captura pelo poder econômico, que exerce forte influência nas decisões, por meio de julgadores indicados pelas confederações empresariais, o que não ocorre em qualquer outro país.

---

<sup>1</sup> O presente documento é um resumo executivo do estudo realizado pelo IJF, denominado “*Diagnóstico do Contencioso Administrativo Tributário Brasileiro e Recomendações*”, disponível no site do IJF - <https://ijf.org.br/>. Este resumo foi elaborado por Clair Hickmann e Ricardo F. Silveira.

<sup>2</sup> Comentários e citação do economista Paulo Nogueira Batista Jr., em sua obra “*A economia como ela é...*”, editora Boitempo, 1ª. edição: outubro de 2000, p.216.

Um novo obstáculo foi criado pela Lei nº 13.988/2020, que extinguiu o voto de qualidade (voto de desempate), no julgamento de processo administrativo. O voto de qualidade é um instrumento para desempate, em votações neste tribunal, que tem metade dos julgadores indicados pelas confederações empresariais. Até 2020, o voto de desempate cabia ao presidente do colegiado, geralmente, um representante da Fazenda Pública, o que é legítimo, visto tratar-se de decisão de natureza administrativa revisional. A lei de 2020 definiu que, em caso de empate, no julgamento, não se aplica o voto de qualidade, resolvendo-se, favoravelmente, ao sujeito autuado. Neste caso, a Fazenda sequer pode recorrer ao Poder Judiciário, pelo fato de o STF entender tratar-se de decisão da própria administração. Contudo, com a extinção do voto de qualidade, em caso de empate, no julgamento, as decisões não são tomadas pela Administração Tributária. Assim, não estamos mais diante de uma decisão administrativa. Esta mudança traz enormes prejuízos para os cofres públicos e toda a sociedade brasileira, agravando, ainda mais, a injustiça tributária e a desigualdade social.

Considerando que a Administração Tributária é fundamental para um sistema tributário eficaz e progressivo e para a construção de um país mais justo e menos desigual, o Instituto Justiça Fiscal realizou um estudo sobre o contencioso administrativo brasileiro, identificando seus principais problemas e propondo medidas de melhoria, com vista a eliminar os obstáculos, agilizar o julgamento e o efetivo ingresso dos recursos nos cofres públicos. Portanto, apresentamos, a seguir, um diagnóstico do CARF e as linhas gerais de uma proposta para um novo e moderno contencioso administrativo.

## **Diagnóstico**

Os principais problemas identificados no CARF são os seguintes:

### **1. A captura do CARF e a influência das corporações empresariais**

A revisão administrativa de autuações fiscais é procedimento comum a todas as nações desenvolvidas. É um instrumento lógico, porque agentes fiscais podem cometer erros e equívocos na aplicação da lei, sendo absolutamente razoável que as administrações fiscais procedam a revisão administrativa de seus atos. Além de tal mecanismo, a legislação brasileira garante, aos contribuintes, que não lograrem êxito no julgamento administrativo, o direito de recorrer ao Poder Judiciário. Portanto, visto tratar-se de revisão da administração, de seus próprios atos, não faz sentido a presença de julgadores indicados por confederações empresariais nesta revisão.

Essa presença externa é uma anomalia exclusivamente brasileira, um instrumento objetivo, que possibilita a influência das grandes corporações empresariais e, com isso, evita o pagamento de tributos e amplia suas margens de lucros.

Em 27 países pesquisados, a maioria da OCDE, nenhum deles tem a participação de julgadores indicados por confederações empresariais no contencioso administrativo. Em 24 países, os julgadores são vinculados à Administração Tributária.

A concessão do privilégio de representação dos contribuintes às confederações empresariais exclui os contribuintes de fato, consumidores, trabalhadores, profissionais liberais e os usuários de recursos e políticas públicas, também interessados na composição do erário público. Dos 90 conselheiros de contribuintes, no CARF, 84 são indicados por confederações empresariais e seis podem ser indicados por centrais sindicais. Mas estes últimos participam, quase que exclusivamente, do julgamento de litígios previdenciários.

Com a extinção do voto de qualidade (voto de desempate), esse poder de influência aumentou ainda mais. As disputas sequer chegarão ao judiciário, porque a revisão administrativa foi transformada em revisão empresarial, ou seja, a sentença do CARF não é mais uma decisão da Administração Tributária, mas das corporações empresariais.

Antes da extinção do voto de qualidade, nas decisões favoráveis à Fazenda, com valores superiores a R\$ 300 milhões, 50% foram tomadas com o voto de qualidade e, na faixa de valores superiores a R\$ 1 bilhão, esse percentual alcançou 75%. Se o voto de qualidade não existisse, em 2017, época da nossa pesquisa, o prejuízo para a Fazenda Nacional teria sido de **R\$ 42,23 bilhões**.

A influência das corporações, nas decisões do CARF, fica evidente quando analisamos os processos de valor mais expressivo, de sujeitos passivos de grande porte, nos quais há maior interesse dos conselheiros indicados pelas corporações empresariais: nessas seções (1ª seção), 52% do crédito tributário já era julgado favorável às empresas, enquanto, nas outras seções, esse percentual é em torno de 29%.

O setor Financeiro conseguia desonerar 66% do valor em disputa, o que representa 39% do total do crédito tributário, desonerado nos anos 2013, 2014 e 2017.

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

## **2. Morosidade do contencioso administrativo e principais causas**

O tempo médio de julgamento de um processo administrativo tributário é de nove anos e 21 dias, segundo pesquisa mencionada no estudo do IJF. Após a decisão do CARF, o contribuinte insatisfeito pode, ainda, recorrer ao Poder Judiciário, onde o tempo médio de tramitação do processo tributário é de oito anos e um mês, totalizando, em média, 17 anos e 37 dias de tempo de julgamento.

**2.1) Excesso de instâncias de julgamento** - uma das causas da morosidade do contencioso tributário brasileiro é o excesso de instâncias de julgamento. O Brasil é o único país que possui três instâncias de julgamento administrativo, dentre 28 países analisados, ou seja, 81% dos países possuem, apenas, uma instância; e 19% deles têm duas instâncias.

**2.2) Ausência de prazo legal para julgamento** – no Brasil, não há prazo estabelecido, em lei, para julgamento do contencioso tributário. Nos países da OCDE, em 78,5% deles existe prazo de até um ano para julgamento.

Dos 56 países analisados, 44 julgam os processos em até um ano; dois deles possuem limite legal de três e cinco anos; e sete países não possuem limite legal impondo prazos.

**2.3) Elevado estoque em fase de julgamento** – em junho de 2022, a quantidade de processos pendentes de julgamento, no CARF (Seções e CSRF), era de 92.289, num montante de R\$1,05 trilhão de reais. Mas apenas 1,53% dos processos respondem por 74,22% do valor do contencioso em disputa. Isso significa que 69,64% do quantitativo de processos, em estoque, respondem por apenas 1,06% do valor em discussão.

Na 1ª. instância (DRJs), em junho de 2022, havia 269.130 processos pendentes de julgamento e o respectivo valor era de R\$ 216 bilhões. Os processos abaixo de 100 mil reais, representam 73,1% da quantidade em estoque e respondem por apenas 1,9% do valor. Em boa parte destes processos, o custo, em horas de julgamento, supera o valor do próprio litígio. É necessário prevenir a criação de litígios de valores irrisórios, aplicando-se o Princípio da Economicidade.

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

Algumas das condições são: a gratuidade do acesso à litigância administrativa; frequentes anistias fiscais ou longos parcelamentos das dívidas tributárias; a ausência de garantias do crédito em disputa e a impossibilidade de cobrança antecipada. Em 69% dos 56 países pesquisados, a maioria deles da OCDE, há possibilidade de cobrança antecipada do débito.

**2.5) A ausência de filtros entre a primeira e a segunda instâncias** – atualmente, não há qualquer filtro que elimine, da segunda instância, processos que tratam, somente, de matérias de inconstitucionalidade de lei (atribuição reservada ao poder judiciário), ou que foram decididos com base em súmula (se não houver distinção do caso concreto), além daqueles meramente protelatórios ou ineptos. Isso contribui para o aumento do estoque de processos e morosidade de julgamento. A introdução de um exame de admissibilidade poderia reduzir, significativamente, a quantidade de processos que chegam à segunda instância.

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

Tudo isso causa impactos negativos para o orçamento público e financiamento dos serviços prestados, pelo Estado, à sociedade brasileira. É fundamental impedir que os devedores de tributos, pessoas físicas e jurídicas, continuem a usar o contencioso administrativo e judicial para postergar o pagamento ou, mesmo, burlar a tributação, contra o interesse da sociedade.

### **3. Pagamento insignificante dos débitos após o julgamento definitivo**

A eficácia do cumprimento da decisão administrativa ou judicial pode ser medida pelo percentual de pagamento após o julgamento definitivo favorável à Fazenda. Verificamos que esse índice é muito baixo:

apenas **11,22%** dos valores julgados devidos são pagos, nos anos de 2013, 2014 e 2017. Em 2017, este índice foi de, apenas, 3,74%.

- Os dados demonstram que, quanto maior o valor em disputa, onde se situam as grandes corporações empresariais, menor é o percentual de pagamento, após a decisão definitiva; e, quanto menor o valor do litígio, geralmente, contribuintes de portes médio e pequeno, maior é o índice de pagamento.
- Passado um ano dos julgamentos realizados, em 2017, o percentual de efetivo pagamento é de **0,32%** do setor econômico Bancos e *Holdings* Financeiras;
- Passados cinco anos dos julgamentos (2013 a 2017), no setor econômico Bancos e *Holdings* Financeiras, o percentual pago é de apenas **4,35%**; no setor de Indústria é de **7,58%**; Comércio de **8,00%**; *Holdings* Não Financeiras de **7,55%** e no setor de Extração de Petróleo é de **19,09%**;
- O setor **financeiro**, além de ser o maior beneficiário de decisões desfavoráveis à Fazenda, é, também, o setor econômico com o menor percentual de pagamento após o julgamento final.

#### **4. Aplicação de normas distintas pelo CARF e RFB**

Os auditores-fiscais, que trabalham na fiscalização, e os julgadores de primeira instância (DRJ) estão subordinados e obrigados a seguir as normas e interpretações da Receita Federal, enquanto os julgadores de 2ª e 3ª instâncias (CARF e CSRF, órgão subordinado ao Ministério da Economia) podem deixar de aplicar esse conjunto de normas, porque não são obrigados a aplicar os atos administrativos e as interpretações da Receita Federal. É semelhante ao juiz de 1ª instância julgar, com base em uma legislação, e o tribunal superior por outra distinta.

Essa dissociação gera uma desarmonia e aumenta a litigiosidade na esfera administrativa e a insegurança jurídica. É uma anomalia que permite ao CARF extinguir um processo com uma única decisão dissociada da legislação que a administração tributária estava subordinada, da qual a União não poderá recorrer.

Considerando que o contencioso administrativo é uma revisão que a administração faz de seus próprios atos, é uma incongruência que esta revisão de 2ª instância seja julgada por outro órgão, não submetido ao mesmo conjunto normativo.

#### **5. A lenta evolução das normas da Receita Federal**

Outro fator de incremento ao litígio é o lento processo de evolução dos atos normativos da Receita Federal, que se traduz na insistência em manter uma interpretação que contraria a jurisprudência, quando as decisões, nos tribunais judiciais, apontam para outra direção. Essa lentidão impede a evolução das normas legais interpretativas e leva a desperdício de recursos públicos, na medida em que a fiscalização e os julgadores da DRJ são obrigados a seguir interpretações, sabendo que as decisões não se sustentariam no CARF ou no Judiciário.

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

## **6. Insegurança jurídica**

O longo prazo, para que teses tributárias sejam decididas, é um fator crucial para a insegurança jurídica, tanto de contribuintes, quanto da Fazenda Pública. Os pequenos contribuintes são os mais afetados, devido à falta de recursos para continuar litigando. A morosidade dos julgamentos e as oscilações de jurisprudência geram insegurança jurídica. No processo administrativo, amplia-se a incerteza na medida em que a legalidade ou não da cobrança depende de um único voto. A jurisprudência administrativa, favorável ao contribuinte, pode reverter com uma única mudança, na composição do tribunal administrativo.

A insegurança jurídica ficou, ainda, mais evidente com o fim do voto de qualidade, que já gerou mudança na jurisprudência de várias teses discutidas no CARF. Contudo, a insegurança jurídica não existe, apenas, para as empresas. O domínio de representantes de esfera privada, no CARF, gera incerteza, também, para Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

## **PROPOSTAS**

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

A partir do diagnóstico acima, o IJF propõe um projeto respaldado nas melhores experiências internacionais, para mudar a cultura do contencioso, desestimular a inadimplência tributária, a protelação do pagamento, o planejamento fiscal abusivo e, assim, obter maior justiça tributária. O IJF não tem a pretensão de apresentar uma proposta acabada e perfeita, mas traçar as linhas gerais de uma proposta a ser discutida e aperfeiçoada pela sociedade. Seguem as linhas gerais da proposta.

- I. O contencioso administrativo terá apenas duas instâncias e, ambas, na esfera da RFB.
- II. O julgamento de 1ª. instância continuará sendo feito pelas turmas colegiadas das DRJs;
- III. O julgamento de 2ª. instância compete às Câmaras Recursais da RFB, cuja experiência bem-sucedida já existe para processos de menor valor;
- IV. Estabelecer o prazo máximo de dois anos para o julgamento administrativo;
- V. Extinção da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- VI. Transformar o CARF em Câmara Superior Normativa, composta por representantes da Fazenda e possibilidade de participação da sociedade civil, tais como: representantes de entidades sindicais de

trabalhadores e empresariais, PGFN, OAB, Conselho Federal de Contabilidade, Conselhos Nacionais de Educação, Saúde, dentre outros.

A Câmara Superior Normativa terá função exclusiva de julgar, em abstrato, as divergências de interpretação da legislação tributária, suscitadas pelas partes interessadas (Contribuintes ou Fazenda Nacional) em face de decisões divergentes no âmbito das Câmaras Recursais, bem como fazer o controle da legalidade das normas internas emitidas pela Receita Federal.

A transformação da realidade, com mais justiça e igualdade, somente se faz por caminhos que busquem a transparência e a realização efetiva da democracia participativa.