



JOTA

Diagnóstico do processo administrativo fiscal federal

Publicado 22 de Agosto, 2016



Crédito @pexels

Por Breno Ferreira Martins Vasconcelos

Pesquisador e Professor da FGV Direito SP. Sócio do escritório Mannrich, Senra e Vasconcelos Advogados.

Por Daniel Souza Santiago da Silva

Pesquisador e Professor da FGV Direito SP. Sócio do escritório Neves & Battendieri Advogados.

O projeto: pensar soluções para a melhoria do contencioso administrativo tributário federal

Participamos, como pesquisadores do Núcleo de Estudos Fiscais, do Projeto Macrovisão do Crédito tributário, coordenado pelos Professores Paulo Conrado, Eurico de Santi e Renata Belmonte, que tem o objetivo de propor mudanças no sistema tributário, para tornar mais previsível o cumprimento da obrigação de recolher tributos e menos conflituosa a relação entre Fisco e contribuinte.

O sistema tributário brasileiro é frequentemente apontado pela iniciativa privada como um dos entraves para o desenvolvimento econômico, assim entendido como um ambiente de negócios que incentive o investimento no país.

Sob a ótica do poder público, o efetivo recebimento dos créditos tributários constituídos, por meio da cobrança executiva, é ineficiente: apesar do reconhecido empenho dos órgãos de fiscalização, controle e cobrança (RFB, CARF e PGFN), nos últimos cinco anos, a taxa de recuperação dos valores exigidos em execuções fiscais foi de apenas 2,31%, conforme dados fornecidos pela PGFN a respeito de seis capitais analisadas por Aristóteles Câmara e Rodrigo Freire, pesquisadores da linha temática “Execução Fiscal”.

Foi a partir dessas impressões, de que nosso sistema é anacrônico e deve ser reformado, que surgiram as primeiras discussões que ensejaram a criação do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário.

O Projeto toma emprestado do Professor Nelson Machado, ex-Ministro da Previdência Social e ex-Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, não só o nome [1], mas também a inspiração para uma visão transversal do processo de constituição e cobrança do crédito tributário, em contraposição à lógica vertical das soluções de gestão na Administração Pública.

A partir de um estudo realizado pelo Professor Paulo Cesar Conrado, no exercício de sua atividade como Juiz Federal em vara de execuções fiscais, nosso grupo de pesquisadores foi provocado a investigar como poderíamos mudar a realidade de uma enorme quantidade de processos de execução fiscal que não consegue cumprir o seu papel: o de recuperar o crédito tributário que a legislação presume líquido e certo.

A primeira constatação foi a de que não adianta mudar apenas a forma de cobrança. É necessário investigar a origem do problema para descobrir, por exemplo, por que há tantos processos de execução e por que a recuperabilidade dos créditos é tão baixa.

Reunidos em meio a pilhas de processos que dificilmente um dia garantirão resultado útil aos credores, concluímos que era necessário investigar o crédito tributário em toda a sua dimensão, desde a necessidade de regulação de limites para o planejamento, a forma de constituição do crédito, o processo para a sua confirmação ou revisão, para, então, analisar os problemas enfrentados na sua cobrança executiva.

De forma integrada, a análise passou a ser feita em três linhas temáticas: norma geral antielisiva, processo administrativo fiscal e execução fiscal. Este artigo está inserido no tema processo administrativo fiscal.

Entre março e junho deste ano, realizamos a primeira fase do Projeto: identificação dos principais problemas do contencioso administrativo [2], com base em entrevistas realizadas com pessoas atuantes nas diversas etapas do processo administrativo fiscal, desde a constituição do crédito até a sua confirmação ou cancelamento.

A segunda etapa, iniciada no final de julho, consiste, primordialmente, no estudo de modelos comparados (estrangeiros e nacionais) e de projetos de lei em andamento no Congresso Nacional.

Para esta fase do Projeto, agora transformado em disciplina [3], contaremos com a participação dos seguintes alunos de graduação da Escola de Direito da FGV: Carolina Meneghin, Gustavo Christino da Silva, Leonardo Sousa, Melina Biasetto, Stella Santos e Pamela Ramagnoli, e também de Maria Raphaela Matthiesen, pós-graduada pela FGV, e Marcos Aguiar Villas-Bôas, pesquisador independente na Harvard Law School e no Massachusetts Institute of Technology, membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e ex-assessor para assuntos tributários da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República.

Na terceira e última etapa do Projeto, elaboraremos propostas para introdução de um novo modelo de solução de conflitos no âmbito administrativo e de julgamento dos créditos tributários.

Nesse primeiro artigo, apresentamos uma síntese dos problemas identificados na primeira fase dos estudos envolvendo o processo administrativo fiscal.

1. Problemas identificados

1.1 Excessiva litigiosidade

Todos os entrevistados apontaram que a relação entre Fisco e contribuinte é marcada por excessiva litigiosidade. Alguns entrevistados mencionaram que, nos casos de empresas multinacionais, os valores exigidos pelo Fisco brasileiro são bastante superiores aos valores exigidos pelo fisco dos demais países em que têm atuação.

Segundo a **maioria** dos entrevistados, esse problema se deve (i) à **complexidade** do sistema tributário e (ii) à **falta de qualificação** da produção normativa.

Atribuíram, também, as seguintes causas a esse problema:

1. **Não alteração das normas complementares:** mesmo diante de reiteração das decisões em determinado sentido, refutando a interpretação adotada por instruções normativas, por exemplo, a orientação da Administração não é modificada para evitar a necessidade de adequação, na lei orçamentária, dos valores de arrecadação estimados. Tais medidas incentivam e prolongam o litígio, mesmo diante da certeza de improcedência das exigências.
2. **Cultura de desconfiança e a falta de cooperação entre Fisco e contribuintes:** a relação é marcada, segundo parte dos entrevistados, por reduzido diálogo, o que será melhor abordado no item relativo à insegurança na interpretação da legislação tributária.

1.2 Instabilidade e ausência de sistematização eficiente da legislação tributária e da interpretação adotada

É consenso entre os entrevistados que a falta de determinação clara da interpretação aceita pelas autoridades tributárias, do conteúdo das normas jurídicas, confunde os contribuintes e fomenta o descumprimento da obrigação tributária, a evasão e a sonegação.

Um dos fatores apontados por alguns dos entrevistados como ocasionadores da complexidade do sistema é o **excesso de regimes de tributação diferenciados**, criados para atender interesses de setores específicos. Foram citados, exemplificativamente, os diversos regimes de tributação do PIS e COFINS, com as múltiplas concessões de créditos presumidos e alíquotas diversificadas, sem observar uma lógica racional.

Outro ponto destacado por alguns entrevistados foi a **falta de sistematização da legislação e de atualização dos regulamentos** (a exemplo do Regulamento do Imposto de Renda, que não sofre atualização desde 1999, apesar das sucessivas alterações legais, sendo algumas delas de natureza muito substancial, como a Lei 12.973/14).

Diversos entrevistados apontaram, ainda, a desvirtuação e inadequada utilização do processo de consulta, apesar de reconhecerem os avanços na legislação e a contribuição positiva da centralização das decisões de consulta, que evita decisões discrepantes, e da divulgação da íntegra das soluções.

Os problemas indicados como causas para a pouca utilização dos processos de consulta são:

- i) A ausência de uma resposta técnica e imparcial às questões suscitadas;
- ii) os contribuintes entendem que as respostas às consultas, de um modo geral, são tendenciosas e buscam adotar interpretação que gere maior arrecadação;
- iii) o processo de consulta traz a atenção da fiscalização para o consulente, desestimulando a sua utilização;
- iv) falta de acesso aos agentes fiscais que irão analisar a dúvida suscitada e ausência de coordenação geral,
- v) demora para a resposta às consultas, o que inviabiliza a sua utilização nos casos de operações dinâmicas, que não podem aguardar a resposta para serem concretizadas.

A redução significativa na edição de pareceres normativos, a oscilação da jurisprudência, inclusive de última instância de julgamento administrativo – órgão que teria a incumbência de uniformizar a interpretação administrativa da legislação tributária -, e a falta de instrumentos eficientes para a incorporação da jurisprudência consolidada de modo vinculante aos auditores responsáveis pelo lançamento tributário e aos julgadores, também foram apontadas como motores da incerteza a respeito da definição do conteúdo concreto da legislação tributária.

1.3 Metas de produtividade e qualidade dos julgamentos

Tanto os representantes dos contribuintes quanto os julgadores de primeira e de segunda instância afirmaram que, atualmente, há grande preocupação com a produtividade e o julgamento de expressiva quantidade de processos.

Destacaram que a forma de distribuição de processos, considerando a complexidade dos casos, estabelecendo-se metas conforme a quantidade de horas de trabalho estimada por processo, foi uma mudança positiva, mas há uma grande pressão para o cumprimento de metas quantitativas, o que pode comprometer a qualidade dos julgamentos e o aprofundamento das análises e discussões.

Reportam, por exemplo, que julgadores deixam de determinar a conversão do julgamento em diligência, pois tal conversão afetaria o atingimento das metas.

Citou-se, ainda, o fato de julgadores, diante das metas de produtividade, deixarem de pedir vistas dos autos e de apresentar declarações de voto com os fundamentos que o levaram à determinada conclusão.

1.4 Aperfeiçoamento das atividades de fiscalização e a utilização de presunções em substituição à efetiva investigação

Tanto os entrevistados representantes de contribuintes (advogados internos de empresas e advogados atuantes em escritórios) quanto os agentes públicos, em geral, incluindo os julgadores, afirmaram que os lançamentos têm sido elaborados com mais detalhamento e aprofundamento das investigações acerca dos fatos efetivamente ocorridos e mais bem instruído por documentos.

A despeito de tal convergência, alguns entrevistados destacaram que ainda é comum que alguns lançamentos sejam concluídos com base em presunções, muitas vezes a partir da verificação de amostragem insuficiente. Nesse sentido, destacaram a necessidade de padronização de critérios para definição de amostragens, bem como a padronização dos procedimentos de solicitação de informações e documentos.

Alguns entrevistados manifestaram entendimento de que, em relação aos contribuintes com menor acesso à assessoria tributária, especialmente pessoas físicas e pequenas empresas, deveria ser possibilitada uma investigação mais apurada, de modo a auxiliar o contribuinte na prestação de informações e levantamento de documentos, buscando-se efetivamente o alcance da verdade material, o que poderia evitar a formação de diversos processos decorrentes de meros erros e de falta de esclarecimento adequados.

1.5 Contencioso decorrente de descumprimento ou de meros erros de cumprimento de obrigações acessórias

Os entrevistados, em geral, reconhecem haver excesso de obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes.

Os agentes públicos, em sua maioria, no entanto, entendem que é necessário aplicar penalidades severas para o descumprimento ou para o

cumprimento inadequado das obrigações acessórias, que são instrumentos fundamentais para a realização da auditoria.

Os contribuintes, em geral, apontam desproporção entre o potencial de dano das infrações e o valor das multas aplicadas.

1.6 Revisão de ofício do lançamento e prestação de informação pela autoridade responsável pelo lançamento

Após a realização das entrevistas, foi editada a Portaria RFB 719, de 5 de maio de 2016, estabelecendo procedimentos para a revisão de ofício de créditos tributários, a pedido do contribuinte ou no interesse da Administração, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, que não foram consideradas pelos entrevistados nas suas respostas.

A maior parte dos agentes públicos entrevistados informou, exatamente, que a revisão de ofício – pleito frequente dos profissionais que atuam no contencioso administrativo – dependeria de regulamentação para ser realizada.

Alguns entrevistados suscitaram, ainda, dúvidas a respeito da possibilidade de realização da revisão de ofício de autos de infração impugnados, haja vista que tal competência seria dos órgãos de julgamento. Foi apontada, ainda, a preocupação da utilização do pedido de revisão como substituto de recursos.

1.7 Apontamentos acerca do julgamento em primeira instância de julgamento, pelas Delegacias de Julgamento (DRJ)

A despeito de iniciativas positivas – como a implantação do processo eletrônico, que possibilitou redistribuir competências entre as DRJs, acabando com a vinculação territorial dos processos e que permitiu coordenar a administração do acervo de processos a serem julgados, distribuindo de modo mais eficiente a quantidade de processos para as turmas de julgamento, conforme estoque, competência e disponibilidade de tempo de cada uma delas –, alguns entrevistados apontaram haver pouco investimento, especialmente nos últimos anos, em treinamento e capacitação de julgadores e servidores.

São realizadas reuniões não presenciais, em geral, para discussão de temas administrativos e de coordenação de cumprimento de metas e objetivos. Aponta-se para a necessidade de incrementar o número de encontros presenciais para debates técnicos.

Outro problema destacado por alguns entrevistados é a falta de sistematização dos julgamentos de acordo com o mérito em discussão, havendo necessidade de separação dos processos de matérias repetitivas (denominados de contencioso de “massa”) de processos cujo objeto seja mais específico ou “complexo”. Afirmaram que as realidades dessas demandas são bastante distintas, devendo, portanto, submeter-se a regimes diferentes.

Questionamos os entrevistados sobre a possibilidade de acesso dos contribuintes, seus advogados e representantes, aos julgamentos em

primeira instância. Isso porque, como se sabe, esta tem sido uma reivindicação frequente dos contribuintes e, portanto, um problema relacionado à garantia do devido processo legal (ampla defesa e contraditório).

Grande parte dos agentes públicos e também representantes dos contribuintes se manifestaram contrários à realização de sustentações orais em primeira instância. Dentre os aspectos negativos decorrentes de tal medida, foi destacado o atraso na apreciação dos casos e julgamento dos processos. Um dos entrevistados sustentou que tal medida prejudicaria, ainda, a realização da distribuição e julgamento de processos de uma região territorial por DRJ localizada em outro Estado.

Para viabilizar a participação de contribuintes, seus advogados e representantes, o processo deveria ser julgado na unidade próxima à sede ou residência do contribuinte. Como argumento contrário à realização de sustentação oral, foi citado ainda o fato de que a maior parte das discussões está restrita a teses jurídicas e provas documentais, sendo desnecessária a coleta pessoal de depoimentos, pelo que não haveria prejuízo à defesa. Mencionou-se haver recursos no âmbito judicial que não comportam sustentação oral, apontando, ainda, que a sentença, por ser monocrática, também é proferida sem que haja realização de defesa oral.

Por fim, destacaram que a possibilidade de realização de sustentação oral em segunda instância seria suficiente para assegurar a ampla defesa.

Os entrevistados reconhecem que o julgamento por meio de órgão colegiado é positivo. Mesmo aqueles que se mostraram contrários à realização de sustentação oral em primeira instância, não se opuseram à abertura das sessões ao público, para acompanhamento, sem interferências de contribuintes, advogados e seus representantes. Demonstraram preocupação em relação ao procedimento, especialmente em relação aos julgamentos em bloco, para preservação do sigilo fiscal.

Alguns entrevistados manifestaram-se favoravelmente à divulgação da íntegra das decisões proferidas em primeira instância, sem que tal publicação viole o disposto no artigo 198 do CTN, até mesmo porque as decisões de segunda instância são divulgadas. Houve entrevistado, inclusive, que se manifestou favorável à **divulgação do conteúdo integral dos autos de infração**.

1.8 Apontamentos acerca do julgamento em segunda instância (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) e em instância especial (Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF)

Assim como ocorre em relação às DRJs, os entrevistados informaram que há baixo investimento no treinamento de julgadores e funcionários administrativos.

Foi destacado, de forma unânime entre os entrevistados, que a estrutura administrativa para realização dos julgamentos em segunda instância,

apesar de já ter havido alguma melhora, é consideravelmente insuficiente.

Os julgadores, além de desempenharem as atividades atinentes ao julgamento, incluindo toda a pesquisa relacionada, são responsáveis por uma gama enorme de atividades administrativas.

O CARF possui reduzido quadro de funcionários voltados para as questões administrativas. Há problemas, ainda, em relação à qualificação do corpo técnico administrativo.

Além disso, há restrição de atividades a serem desempenhadas pelos agentes não concursados, para preservação de sigilo fiscal e para aplicação de obrigações e responsabilidades atinentes ao regime dos funcionários públicos.

Foi apontada, ainda, a grande dificuldade de codificação das matérias, que permitiria uma reunião mais racional dos processos para julgamento. A codificação das matérias é mencionada como instrumento indispensável para o incremento da eficiência e celeridade dos julgamentos. Funcionaria, ainda, como meio de justiça fiscal, permitindo a aplicação do mesmo entendimento a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação.

Foram destacadas as medidas adotadas no sentido de melhorar a eficiência desde a entrada do processo no CARF, a partir de análise de processos envolvendo matérias semelhantes, bem como as medidas para aperfeiçoar a distribuição de processos para os relatores, com base na estimativa de horas que serão dispendidas e não somente na quantidade de processos, medida semelhante àquela que foi adotada de forma bem-sucedida nas DRJs.

Quanto aos chamados julgamentos em bloco e de pautas temáticas, os agentes públicos destacaram o ganho de eficiência dos julgamentos. Destacou-se que o julgamento em bloco contribuirá para incrementar a defesa dos interesses dos contribuintes com menor estrutura e menor capacidade contributiva, que normalmente não exercem a sua defesa por meio de sustentação oral no CARF, haja vista que, tratando-se de matéria semelhante, a tese sustentada pelo defensor de um contribuinte aproveitaria aos demais contribuintes em situação idêntica.

Os representantes dos contribuintes, em geral, demonstraram preocupação com eventual prejuízo à ampla defesa nos casos de julgamentos em bloco, destacando a necessidade de regulamentação, de modo a evitar a reunião de processos em que haja especificidades.

Outra questão apontada pelos entrevistados diz respeito à **instabilidade e oscilação da jurisprudência**. Alguns julgadores informam que não costumam acompanhar a forma como decidem outras turmas do CARF, tampouco os entendimentos manifestados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Os agentes entrevistados atribuem a grande modificação da jurisprudência à excessiva alteração da composição das

turmas, decorrente da redução dos prazos dos mandatos e de possibilidade de suas renovações.

A **composição paritária** dos órgãos de julgamento, bem como o exercício da presidência sempre por um representante do Fisco, também detentor do chamado **voto de qualidade**, levantaram divergências entre os entrevistados, em especial na definição do modelo que melhor garanta a independência e autonomia aos julgadores e a redução da quantidade de matérias decididas pelo “voto de bancada”.

Em relação à independência e autonomia dos julgadores, um dos entrevistados chamou a atenção para o fato de ser necessário instituir mais garantias e conceder mais prerrogativas aos julgadores, para que fiquem menos suscetíveis às pressões daqueles que os indicam ou nomeiam.

Agradecimentos

Com a anuência dos entrevistados, gostaríamos de agradecer àqueles que contribuíram imensamente com essa fase de realização da pesquisa, disponibilizando-se a responder diversas perguntas e fornecendo informações de mais alta relevância para o projeto:

Alexandre Moraes Rego (auditor fiscal, julgador de DRJ), Aloysio José Percínio da Silva (auditor fiscal, ex-conselheiro do CARF, julgador de DRJ), André Mársico Lombardi (auditor fiscal, conselheiro do CARF), André Rocha Nardelli (auditor fiscal, coordenador-geral de contencioso administrativo e judicial), Carlos Alberto Freitas Barreto (ex-secretário da Receita Federal do Brasil, conselheiro e presidente do CARF), Diogo Brandau Signoretti (Procurador-Chefe da Fazenda Nacional da Defesa na 3ª Região), Hamilton Sabanai (advogado interno de empresa), João Francisco Bianco (advogado), Júlio César Alves Ramos (auditor fiscal, conselheiro do CARF), Leonardo de Menezes Curty (Procurador-Regional da Fazenda Nacional – 3ª Região), Luiz Paulo Romano (advogado), Marco Aurélio Marques (Procurador da Fazenda Nacional – COCAT), Marcos Antônio Gomes Behrntd (advogado), Marcos Shiguelo Takata (advogado interno de empresa), Moisés de Sousa Carvalho Pereira (Procurador da Fazenda Nacional, coordenador da COCAT), Paula Kumamoto (advogada interna de empresa), Paulo Riscado (Procurador da Fazenda Nacional, ex-Procurador Chefe da Fazenda Nacional), Raquel Novais (advogada), Rodrigo de Macedo e Burgos (Procurador da Fazenda Nacional – COCAT) e Valter Pedrosa Barretto Junior (advogado interno de empresa).

[1] Com pequeno ajuste, pois o projeto original, implantado no governo federal, chamava-se Macroprocesso do Crédito Tributário e Macroprocesso do Crédito Financeiro.

[2] Foram entrevistados auditores fiscais, julgadores de 1ª instância, conselheiros do CARF, representantes de contribuintes, advogados privados e procuradores da Fazenda Nacional.

[3] Na qual contaremos com o inestimável reforço do Professor Roberto Vasconcellos.

RECOMENDADAS**OPINIÃO**

Por Dalton Cesar Cordeiro de Miranda

Coluna Carf: A análise da coisa julgada e os limites impostos pela Câmara Superior

**PATROCINADO**

Veja diversas curiosidades das olimpíadas passadas em linha do tempo

**OPINIÃO**

Por Antonio Carlos Guidoni Filho

Observatório do Carf: A dedutibilidade do ágio gerado em operações de privatização

**PATROCINADO**

Um beijinho para sarar: veja a história de uma mãe preparada para tudo

**OPINIÃO**

Por Cristiane Leme, Eurico Marcos Diniz de Santi e Susy Gomes Hoffmann

Observatório do Carf: o voto de qualidade em números