GRUPO II – CLASSE V – Plenário
TC 038.047/2019-5
Natureza: Relatório de Auditoria
Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)

SUMÁRIO: RELATÓRIO DE AUDITORIA OPERACIONAL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). AVALIAÇÃO DA EFICIÊNCIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. INCONSISTÊNCIAS NOS PARÂMETROS DOS ÍNDICES ADOTADOS PARA MEDIR O TEMPO DE REDUÇÃO DE ESTOQUE DE PROCESSOS. FALHAS ATINENTES À INTEGRAÇÃO DE DADOS E À PADRONIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS DOS SISTEMAS DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS. DETERMINAÇÃO E RECOMENDAÇÃO.

RELATÓRIO

Por registrar as principais ocorrências do processo até o momento, resumindo os fundamentos das peças acostadas aos autos, adoto como relatório, com os ajustes necessários, a instrução da secretaria responsável pela análise da demanda (peça 139), que contou com a anuência do corpo diretivo da unidade (peças 140-141):

"**I. Introdução**

I.1. Antecedentes

1. Em cumprimento ao Despacho de 24/07/2019 do Min. Bruno Dantas (TC 018.917/2019-4), realizou-se auditoria no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), no período compreendido entre 04/11/2019 e 30/4/2020.

2. Esta auditoria foi motivada pelo volumoso estoque de processos do Carf pendente de julgamento, cerca de 122 mil a apreciar, correspondentes a mais de R$ 600 bilhões de recursos envolvendo contribuintes em janeiro de 2019. Também diante de diversos questionamentos judiciais, tanto pela OAB (ADI 5731) quanto pela PGR (ADI 6399), acerca da constitucionalidade do 'voto de qualidade' do presidente da turma, que é representante da Fazenda e faz prevalecer o entendimento da Administração Pública no caso de empate de julgamento.

3. Além disso, decisões judiciais determinando a inclusão em pauta de processo com mais de cinco anos de espera, por ofensa ao princípio constitucional da razoável duração do processo também motivaram a auditoria. Inevitável notar o paradoxo entre tais situações e a missão e visão institucionais declaradas pelo Conselho: 'assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários' e 'ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários'.

4. Diversas fragilidades de governança e gestão - evidenciadas pela Operação Zelotes – também foram objeto do Acórdão 1.076/2016-TCU-Plenário (TC 011.645/2015-6), que reportou a 'falta de tempestividade dos julgamentos; utilização de procedimentos manuais para a realização de sorteio eletrônico dos processos; ausência de planejamento estratégico e monitoramento de resultados; precariedade da estrutura de controles internos' e vários outros problemas que expõem o órgão a risco de fraude e corrupção.

I.2. <u>Identificação do objeto de auditoria</u>

5. O Carf é um órgão colegiado e paritário (com representantes dos contribuintes e do Ministério da Economia) resultante da unificação do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

do extinto Ministério da Fazenda, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e que tem por competência 'julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil' (art. 48 da Lei 11.941/2009).

I.3. Objetivo e questões de auditoria

6. A presente auditoria teve por objetivo avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial, apontando os diagnósticos e as tendências nacionais e internacionais, as principais propostas legislativas e os atuais projetos que visam o aprimoramento da justiça tributária, por meio da diminuição da litigiosidade e da morosidade do contencioso tributário.

7. Com base em informações propiciadas pela análise preliminar do objeto da auditoria, foi descrito o seguinte problema de auditoria que norteou a concepção do trabalho:

'O estoque de processos do contencioso tributário administrativo e judicial brasileiro é enorme, sendo que a respectiva dívida é considerada impagável. Em 2015, o TCU identificou que o Carf levaria 77 anos para eliminação do seu estoque. Devido à complexidade das normas tributárias, emendas constitucionais para a reforma tributária estão em tramitação no Congresso Nacional (PEC 110 e PEC 45), com proposta de fusão de tributos, o que poderá incialmente aumentar o contencioso. Paralelamente, o governo federal iniciou a adoção de meios alternativos de solução de conflitos com vistas a diminuição da litigiosidade e da morosidade do contencioso.'

8. Para elucidar esse problema que motivou a auditoria, formularam-se as seguintes questões:

Questão 1: Como está estruturado o contencioso tributário federal brasileiro (administrativo e judicial)?

Questão 2: O atual modelo de contencioso tributário administrativo do Carf tem condições de alcançar o seu objetivo de assegurar imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários?

Subquestão 2.1: O que levou o estoque de processos do Carf a níveis tão elevados e quais medidas estão sendo adotadas para a sua diminuição?

Subquestão 2.2: Os resultados de eficiência apresentados pelo Carf de fato reduzirão o estoque de processo no prazo estimado?

Subquestão 2.3: Quais as perspectivas de absorção, por parte do Carf, de novas demandas provenientes das mudanças desenhadas nos projetos de reforma tributária?

Questão 3: Em que medida o contencioso tributário brasileiro está aderente com o padrão internacional e com os modelos adotados em outros países?

Subquestão 3.1: O governo federal possui um processo de resolução de litígios tributários eficaz segundo os padrões internacionais?

Subquestão 3.2: Quais são as características dos modelos de contencioso tributário adotados em outros países?

Questão 4: De que forma estudos de especialistas e as principais propostas legislativas se propõem a diminuir a litigiosidade e a morosidade do contencioso tributário?

I.4. Metodologia utilizada

9. Inicialmente, realizou-se uma produção de conhecimento para levantar informações relevantes sobre o Carf (TC 031.128/2019-0). A partir da análise preliminar do objeto auditado, no planejamento da auditoria, aplicou-se técnicas de diagnóstico que deram a percepção de que o processo do contencioso tributário era executado de forma transversal, uma vez que possui rotinas afetas a vários órgãos. Em vista disso, houve a ampliação do escopo, para levantar informações sobre a atuação dos demais órgãos envolvidos no processo (peça 5, p. 1).

10. Os instrumentos de diagnóstico preliminares foram submetidos para validação dos gestores (peças 113 a 116), as análises dos comentários a esses instrumentos incluem as justificativas por eventual não acolhimento (peças 117 a 120) e as versões finais dos documentos foram acostadas

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

nos apêndices B a E. Ainda na fase de planejamento, foi elaborada a matriz que traz o detalhamento das informações requeridas, fontes de informação, procedimentos de coleta e de análise de dados, juntada no apêndice A.

11. A matriz de planejamento serviu para orientar a equipe durante a fase de execução. As análises do processo do contencioso tributário administrativo e judicial foram feitas a partir de dados fornecidos pelos gestores da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), do Carf e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e abrangeram o período de 2012 a 2019, sendo a situação em 31/12/2019 o marco final para as análises. Tais dados encontram-se organizados no apêndice G.

12. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU n. 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU n. 168 de 30 de junho de 2011) e com observância aos Padrões de Auditoria de Operacional estabelecidos pelo TCU (Portaria-Segecex n. 4 de 26 de fevereiro de 2010).

I.5. Limitações inerentes à auditoria

13. Como limitação imposta ao trabalho, cita-se a baixa confiabilidade dos dados fornecidos pelo Carf e pela PGFN, que apresentaram valores conflitantes dentro das próprias respostas. Outrossim, cabe mencionar que a PGFN não possuía dados para gestão de estoque das ações sobre direito tributário em que a União figura no polo passivo, eis que os sistemas de acompanhamento dos processos dos Tribunais Regionais Federais (TRF) não são interligados e o Modelo Nacional de Interoperabilidade (MNI) não funciona adequadamente, gerando lacunas de informações e falta de padronização.

I.6. Forma de organização do relatório

14. Como resultado das pesquisas realizadas, o relatório apresenta, no capítulo II, a seguir, uma visão geral do contencioso administrativo e judicial, que descreve, em subtítulos próprios, o macroprocesso, os números do contencioso, os resultados do processo administrativo fiscal (PAF) e a legislação aplicável a cada órgão que atua no PAF, sendo os seus riscos e desafios inseridos no apêndice F. O capítulo III discorre sobre as constatações relacionadas à atuação ineficiente das DRJ.

15. O capítulo IV, por sua vez, trata do exame da eficiência do Carf, compreendendo medidas de gestão, indicadores de desempenho e a possibilidade de absorção de novas demandas da reforma tributária. O capítulo V destina-se à análise de recente alteração legislativa que potencializa o risco de corrupção no Carf. O capítulo VI aborda a crescente judicialização dos processos submetidos ao Carf e as dificuldades na gestão das ações judiciais em que a União figura no polo passivo.

16. Para completar as análises, o capítulo VII trata dos modelos internacionais e o capítulo VIII, dos principais estudos e projetos de lei sobre a matéria, de modo a aferir se o modelo de contencioso tributário pátrio está alinhado às melhores práticas vigentes mundialmente. O relatório é finalizado pelos capítulos que trazem a conclusão e a proposta de encaminhamento, a qual sintetiza as recomendações propostas pela equipe de auditoria ao longo do relatório.

II. Visão geral do contencioso tributário administrativo e judicial

II.1. Descrição do macroprocesso

17. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), seguindo a tendência mundial das administrações tributárias, tem adotado medidas que estimulam a conformidade tributária, ou seja, a adequação espontânea do contribuinte à legislação. Isso evita a instauração de procedimentos de fiscalização e litígios que demoram para serem resolvidos. A malha fina do Imposto de Renda Pessoa Física é um exemplo de iniciativa que permite ao contribuinte a sua autorregularização. Quando a declaração apresenta inconsistências, um alerta é enviado, possibilitando que o contribuinte corrija sua declaração antes da abertura de um procedimento fiscal.

18. Em sendo constituído o lançamento de ofício, o contribuinte poderá defender-se na esfera administrativa. Trata-se de oportunidade para a RFB verificar a legalidade do crédito tributário,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

evitando eventuais litígios judiciais que poderiam acarretar-lhe sucumbência. O litígio na esfera administrativa é opcional e não vincula os contribuintes.

19. As divergências existentes entre fisco e contribuinte são resolvidas por meio do processo administrativo fiscal (PAF), regido pelo Decreto 70.235/1972, sem custos para o contribuinte e para o qual não há necessidade de apresentar garantia. O art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) suspende a exigibilidade do crédito tributário durante todo o processo administrativo.

20. O litígio tributário pode iniciar com a apresentação da impugnação de um contribuinte contra uma autuação fiscal ou contra uma decisão administrativa que nega uma solicitação de reembolso ou compensação de impostos indevidos. A impugnação é julgada pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em primeira instância.

21. Caso a autuação seja mantida pela DRJ, o contribuinte pode interpor recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Ao contrário, caso haja cancelamento de crédito tributário pela DRJ, mas este seja acima de R$ 2,5 milhões, é interposto recurso de ofício ao Carf. Os processos que vêm das DRJ são julgados pelas turmas ordinárias e extraordinárias (TO/TE) do Carf, que constituem a segunda instância do PAF. Na hipótese de divergência de interpretação entre turmas, é ainda cabível recurso especial pelo contribuinte ou pelo procurador da Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), instância especial.

22. Se o contribuinte obtiver êxito no processo administrativo, havendo decisão irreformável que determine a extinção do crédito tributário, o débito estará extinto nos termos do art. 156, IX, do CTN. Se o contencioso administrativo resultar em uma decisão desfavorável para o contribuinte, ele poderá litigar perante o Judiciário, garantindo-se também com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

23. Cabe ressaltar que a via do contencioso tributário administrativo é opcional ao contribuinte, razão pela qual, após esgotá-la e caso fracasse, poderá reiniciar a discussão do crédito tributário judicialmente ou poderá simplesmente ignorar a esfera administrativa e discutir o crédito desde o início, ou a qualquer tempo, apenas no âmbito judicial.

24. No âmbito judicial, uma opção seria o contribuinte ajuizar ação anulatória contra a autuação fiscal e/ou decisão administrativa desfavorável, depositando em juízo o valor total cobrado ou apresentando outro tipo de garantia, a exemplo da fiança bancária (art. 151, inciso II, CTN). Outra possibilidade seria a concessão de medida liminar em mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial (art. 151, incisos IV e V, CTN).

25. Em alternativa, o contribuinte poderia aguardar o ajuizamento de execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e garantir o juízo a fim de apresentar embargos à execução (cf. art. 61 da Lei 6.830/1980). A representação judicial e extrajudicial da União nas causas de natureza fiscal compete à PGFN, a quem cabe prevenir e solucionar litígios tributários perante o Carf e em todas as instâncias do Poder Judiciário.

26. Contanto que a cobrança executiva esteja garantida por penhora suficiente e/ou com a exigibilidade da dívida suspensa, é cabível a expedição de negativa de débitos ou positiva com efeitos de negativa, como prova de quitação do tributo, documento considerado necessário para muitos atos jurídicos no curso das operações dos contribuintes, como receber pagamentos de entidades públicas, transferir imóveis e ter direito a benefícios fiscais.

27. Para elucidar melhor o processo do contencioso tributário administrativo e judicial, a representação gráfica do macroprocesso do contencioso tributário foi juntada no apêndice B e análise Stakeholder com as principais funções e interesses de cada um dos atores, no apêndice C.

II.2. Números do contencioso

28. Em dezembro de 2019, as DRJ possuíam em estoque 265.350 processos, correspondentes a R$ 135,31 bilhões (1,85% do PIB) e contavam com 552 julgadores, exclusivamente auditores fiscais da RFB, distribuídos em 135 turmas, uma média de quatro julgadores por turma.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

29. Quanto ao fluxo de processos, no período de 2012 a 2019, entraram 631.473 processos novos (no valor de R$ 1,28 trilhão), média de 78.934 processos novos, e foram proferidas 533.894 decisões (no valor de R$ 1,20 trilhão), média de 66.736 decisões.

30. Há uma variação muito grande no quantitativo de processos novos e revisados a cada ano pelas DRJ. De qualquer sorte, percebe-se um aumento crescente e significativo do estoque. Houve acréscimo de 33% em termos de quantidade (de 199.779 para 265.350 processos) e de 62% em termos de valor (de R$ 83,46 bilhões para R$ 135,31 bilhões).

31. O estoque do Carf era de 117.034 processos, correspondentes a R$ 671, 93 bilhões (9,19% do PIB). O Carf é um tribunal fiscal administrativo, formado por 180 membros, de forma paritária, em que metade nomeada pelas autoridades fiscais e a outra metade pelos representantes das associações de contribuintes. De acordo com o imposto envolvido, os processos são distribuídos em uma das três seções. Cada seção tem quatro câmaras, divididas, por sua vez, em turmas ordinárias (TO) com oito membros e turmas extraordinárias (TE) com quatro. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que tem atuação orientada à uniformização da jurisprudência, e cada uma das suas três turmas é composta por 10 membros, que são os presidentes e vice-presidentes das câmaras das seções de julgamento.

32. No período de 2012 a 2019, entraram 177.273 processos novos no Carf (no valor de R$ 1,20 trilhão), média de 22.159 processos novos, e foram proferidos 115.297 acórdãos pelas TO/TE (no valor de R$ 1,35 trilhão), média de 14.412 acórdãos.

33. Na época da Operação Zelotes, houve uma queda acentuada dos julgamentos (5.220, 6.630 e 10.797, respectivamente em 2015, 2016 e 2017), devido à paralisação temporária das atividades e à posterior extinção de 21 turmas, com a consequente redução do quantitativo de julgadores, que passou de 346 para 180 em 2016 (tabela 46 do apêndice G). O ano de 2019 foi o primeiro em que as TO/TE julgaram mais processos do que as entradas, enquanto 2018 e 2019 tiveram a maior produtividade no período, acréscimo de 67% e 100% em relação à média anual de 84 julgamentos por conselheiro (v. peça 132). Mesmo assim, no período de 2012 a 2019, houve acréscimo de 17% no estoque do Carf em termos de quantidade (de 99.787 para 117.034 processos) e de 105% em termos de valor (de R$ 327,38 bilhões para R$ 671,93 bilhões), registrando-se, porém, que crédito tributário do acervo é corrigido pela taxa de juros Selic.

34. O estoque de dívida ativa da União, compreendendo crédito tributário previdenciário e não previdenciário, era de 16.947.032 inscrições, correspondentes a R$ 2,32 trilhões (31,77% do PIB). A PGFN contava com 2.116 procuradores, distribuídos em 95 unidades descentralizadas.

35. No período de 2012 a 2019, realizaram 10.008.491 inscrições (no valor de R$ 1,48 trilhão), média de 1.251.061 inscrições, e foram extintas 6.656.471 inscrições (no valor de R$ 314,91 bilhões), média de 832.058 inscrições extintas.

36. O estoque de dívida ativa tributária cresceu de forma contínua e significativa no período. Houve acréscimo de 144% em termos de quantidade (de 6.938.541 para 16.947.032 inscrições) e de 176% em termos de valor (de R$ 840,25 bilhões para R$ 2,32 trilhões).

37. Do valor total das inscrições extintas (R$ 314,91 bilhões), chama a atenção que a maior parte dos créditos (77%) foram extintos com a desconstituição do lançamento de ofício do crédito tributário. De fato, 64% referem-se a créditos anulados e cancelados, extinções por decisão administrativa ou judicial (R$ 200,66 bilhões), 23% decorrem de pagamento, liquidação, adjudicação e confissão (R$ 71,62 bilhões) e 13% referem-se à prescrição (R$ 42,62 bilhões).

Tabela 1 – Números do contencioso tributário administrativo e judicial (2019)

Órgão	Quant. membros	Entradas		Saídas		Estoque (dez/2019)		
		Quant.	Valor (R$ bilhões)	Quant.	Valor (R$ bilhões)	Quant.	Valor (R$ bilhões)	% do PIB[8]
DRJ	552	81.659	220,87	74.269[1]	205,60	265.350	135,31	1,85
Carf	184	20.570[2]	194,32	22.404[3]	298,21	117.034[4]	671,92	9,19

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Órgão	Quant. membros	Entradas		Saídas		Estoque (dez/2019)		
		Quant.	Valor (R$ bilhões)	Quant.	Valor (R$ bilhões)	Quant.	Valor (R$ bilhões)	% do PIB[8]
PGFN	2.126	2.606.864[5]	277,13	1.593.968[6]	72,93	16.947.032	2.319,51[7]	31,77

Fonte: RFB, Carf e PGFN (v. tabelas 13, 24, 26, 30, 31 e 47 do apêndice G). Legenda: **linha DRJ:** (1) todas as decisões proferidas pela DRJ, incluindo processos de autuações fiscais e de PER/Dcomp (pedidos de ressarcimento, restituição ou compensação de tributos); **linha Carf:** (2) processos novos vindos da DRJ, considerando a primeira entrada no Carf, na fase processual TO/TE; (3) acórdãos proferidos pelas TO/TE do Carf, sujeitos a recurso especial para CSRF ou outro recurso interno; (4) estoque total do Carf, abrangendo os processos nas TO/TE e na CSRF; **linha PGFN:** (5) diferença entre as inscrições ativas tributárias de 2019 e 2018; (6) inscrições de ativa tributária extintas em 2019 – todas as origens; (7) estoque por natureza do crédito, abrange o tributário previdenciário e não previdenciário (respectivamente, R$ 543,1 bilhões e R$ 1.776,39 bilhões em 2019, cf. 'PGFN em Números'); **coluna % do PIB:** (8) valor do PIB nacional em 2019: 7,3 trilhões de reais.

38. Percebe-se que o valor discutido no contencioso tributário aumenta significativamente à medida em que são ultrapassadas as instâncias. Quanto ao volume de processos, também é enorme. A cultura organizacional burocrática e a demora no julgamento dos processos em cada instância contribuem para esse retrato.

39. Nas DRJ, o tempo médio de duração do contencioso é de 2,6 anos para os processos em geral e de 96 dias para os processos considerados prioritários, quais sejam: contribuintes com mais de 60 anos, moléstia grave ou deficiência; processos acima de R$ 15 milhões; processos com Representação Fiscal para Fins Penais ou medida cautelar fiscal deferida; processos de exclusão/indeferimento da opção pelo Simples; e processos de grandes contribuintes com valores acima de R$ 10 milhões (peça 30, p. 4).

40. No Carf, o tempo médio de duração do contencioso é de 4 anos para os processos em geral. A temporalidade do acervo em dias, por instância e seção de julgamento, pode ser consultada na tabela 43 do apêndice G.

41. Na Justiça Federal, o tempo médio de duração dos processos de execução fiscal a cargo da PGFN é de 9 anos, 9 meses e 16 dias segundo estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), de novembro de 2011 (peça 97, p. 13). Quanto aos processos em geral, não exclusivamente tributário, segundo informativo do CNJ 'Justiça em números 2019', a duração média de processos na Justiça Federal é de 6 anos e 8 meses (4 anos e 6 meses em 1º grau e 2 anos e 2 meses em 2º grau).

42. No que se refere à execução fiscal para a cobrança de tributos, do total de processos distribuídos na Justiça Federal, segundo o referido estudo do Ipea de 2011, 50% são executadas pela PGFN como representante da União e 36% pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais (peça 97, p. 4). Os conselhos aparecem como segundo maior usuário dos procedimentos de execução fiscal e têm por objetivo cobrar contribuições sociais de interesse das categorias sociais em atraso.

43. Cabe referir que a PGFN, por meio da Portaria PGFN 396/2016, instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Crédito (RDCC). Trata-se de uma mudança no modelo de cobrança da dívida ativa, antes focado no risco da prescrição material e agora preocupado com a prescrição de crédito recuperável. A distribuição da execução fiscal passou a ser condicionada ao exaurimento da cobrança administrativa e à existência de bens. Em decorrência do novo modelo, pela Lei 13.606/2018, regulamentada pela Portaria PGFN 33/2018, foi criada a fase extrajudicial de cobrança de crédito inscrito em dívida ativa federal, reforçando as ferramentas de cobrança administrativa.

44. Diante do impacto da instituição do RDCC na racionalização do processo de execução fiscal, a Nota 11/2018 do Centro Nacional de Inteligência da Justiça Federal (peça 96, p. 2), junto ao

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Conselho da Justiça Federal (CJF), observou duas claras tendências: (i) a racionalização da cobrança da dívida ativa pela PGFN, com ênfase nos créditos de grandes devedores e de maior potencial de recuperabilidade, utilização de mecanismos extrajudiciais de cobrança e estímulo ao cumprimento de parcelamentos, têm implicado sensível redução do acervo ajuizado; (ii) o aumento do número de execuções ficais propostas por conselhos profissionais, que se caracterizam pelo baixo valor dos créditos cobrados e pela inexistência de estratégias racionais de cobrança, sobretudo nacionalmente. Ao final, conclui que o RDCC é uma boa prática que deve ser aplicada também pelos conselhos profissionais.

45. As séries históricas do processo administrativo fiscal (PAF) e da dívida ativa tributária, abrangendo entradas, saídas e estoque no período de 2012 a 2019, constam do apêndice G.

II.3. Resultados do Processo Administrativo Fiscal

46. Com relação aos resultados do PAF, no período de 2012 a 2019, em termos quantitativos, 47% das autuações tributárias objeto de litígio foram canceladas total ou parcialmente nas DRJ e 45%, no Carf. O fato de quase metade do crédito tributário lançado por autuação ser cancelado demonstra haver distância significativa entre fisco e contribuinte. Segundo a RFB (peça 46), a reforma dos lançamentos pelo Carf deve-se a diversos fatores, como a apresentação de documentação omitida durante a fiscalização ou a complexidade da legislação tributária, agravada pela diferença de marcos normativos entre a RFB e o Carf.

47. Sobre a diferença de marcos normativos, a RFB esclareceu que, no estrito dever de editar normas complementares a leis e decretos sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes consoante art. 100 do CTN, a Administração Tributária edita instruções normativas que também integram a legislação tributária, nos termos do art. 96 do mesmo diploma legal. Ocorre que o Carf entende que não deve se vincular às normas complementares editadas pela RFB, o que acarreta a existência de dois marcos normativos diversos: um aplicável aos auditores-fiscais da RFB no âmbito da fiscalização e das DRJ; outro aplicável aos conselheiros do Carf, no âmbito dos julgamentos.

48. Segundo a Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário (Cocat) da PGFN (peça 89, p. 1), em razão dessa diferença de marcos normativos, bem como da ausência de vinculação hierárquica entre os órgãos, as DRJ não observam a jurisprudência e as súmulas do Carf, apenas as súmulas vinculantes aprovadas pelo Ministro. A súmula comum é uma síntese de decisões que determinam a compreensão de um assunto, enquanto a súmula vinculante tem poder normativo. No caso de súmula comum do Carf pró-Fazenda, o contribuinte não pode recorrer à CSRF; no caso de súmula vinculante pró-contribuinte, não deve haver lançamento de tributo pela RFB e as DRJ devem observar em eventual julgamento.

49. Cabe referir que a elevada complexidade para o contribuinte cumprir as obrigações tributárias e a ausência de segurança jurídica nessa matéria já foi constatada por auditoria do TCU, apreciada pelo Acórdão 1105/2019-TCU-Plenário, proferido no TC 015.289/2018-4. Naquela oportunidade, foi determinada a elaboração de plano de ação com vistas à consolidação, em texto único e por tributo federal instituído, da legislação vigente, em atendimento ao disposto no art. 212 do CTN.

50. No que se refere aos resultados percentuais estimativos do PAF, computando-se quantidades de 2012 a 2019, do total de autuações examinadas pelas DRJ (292.220, correspondentes a R$ 917 bilhões), 53% foram mantidas totalmente (155.170). Considerando agora estimativa de processos com decisões favoráveis à Fazenda (282.964), obtida pela aplicação desse percentual de 53% ao total de processos encerrados no período (533.894), tem-se que cerca de 49% foram objeto de recurso ao Carf (138.050) e menos de 1% voltou a ser objeto de litígio no âmbito judicial antes do julgamento pelo Carf (1.489).

51. Relativamente ao Carf, no período de 2012 a 2019, do total de autuações examinadas (64.558, correspondentes a R$ 976 bilhões), 55% foram mantidas totalmente (35.302). Considerando agora estimativa de acórdãos proferidos pelas TO/TE a favor da Fazenda (63.413), obtida pela aplicação desse percentual de 55% ao total de acórdãos proferidos no período (115.297), tem-se que cerca de 3% foram objeto de litígio judicial após julgamento pelo Carf (1.921). Restringindo a análise ao

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

período de 2017 a 2019 (28.331 acórdãos proferidos), em torno de 27% foram objeto de recurso a CSRF (7.508).

52. Ao final do PAF, apenas 5% do valor das autuações mantidas são arrecadados aos cofres do Tesouro Nacional, já considerando o Refis - Programa de Recuperação Fiscal. O total arrecadado no período de 2012 a 2019 foi de R$ 32 bilhões, sendo que os custos do Carf corresponderam a 1% desse total (R$ 349.307.586,86 – cf. tabela 46 do apêndice G).

53. Na tabela a seguir, estão sintetizados os resultados percentuais estimativos do PAF, por instância julgadora, com as respectivas fórmulas de cálculo indicadas na legenda.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Tabela 2 – Resultados estimativos do PAF (2012 a 2019)

Instância	% de autuações mantidas totalmente	% de julgamentos objeto de recurso	% objeto de litígio judicial	% do valor arrecadado sem Refis	% do valor arrecadado com Refis
DRJ	53%[1]	49% ao Carf[2]	0,53%[3]	0,63%[4]	2,12%[4]
Carf	55%[5]	27% a CSRF[6]	3,03%[7]	1,33%[8]	0,92%[8]

Fonte: RFB e Carf (v. tabelas 14, 15, 28 e 29 do apêndice G). Legenda: **linha DRJ: (1)** quantitativo da coluna 7 da tabela 14 (155.170 = 53%); **(2)** proporção do quantitativo de julgamentos objeto de recurso ao Carf (138.050 v. tabela 15), em relação à estimativa de processos com decisões a favor da Fazenda (282.964 = 533.894 cf. tabela 13, ajustado a 53%); (3) proporção do quantitativo de processos suspensos por medida judicial antes do julgamento pelo Carf (1489 v. tabela 15), em relação à estimativa de processos com decisões DRJ a favor da Fazenda (282.964 = 533.894x53%); **(4)** proporção do valor total arrecadado (com e sem Refis, cf. colunas 4 e 5 da tabela 15), em relação ao valor total mantido pelas DRJ (R$ 715 bilhões, somando-se as colunas 5 e 8 da tabela 14); **linha Carf: (5)** quantitativo da coluna 7 da tabela 28 (35.302); **(6)** total de processos novos na CSRF (7.508 cf. tabela 25), em relação à estimativa de acórdãos TO/TE a favor da Fazenda de 2017 a 2019 (28.331 = 51.510 cf. tabela 26, ajustado a 55%); **(7)** processos suspensos por medida judicial após o julgamento pelo Carf (1921 cf. tabela 29), em relação à estimativa de acórdãos TO/TE a favor da Fazenda (63.413 = 115.297 cf. tabela 26 , ajustado a 55%); **(8)** valor total arrecadado (com e sem Refis, cf. colunas 2 e 3 da tabela 29), em relação ao valor total mantido (R$ 552 bilhões, obtido da soma das colunas 5 e 8 da tabela 28).

54. Sobressai do resultado do PAF, além da ínfima arrecadação (apenas 5%), a possibilidade de recurso ao Poder Judiciário após eventual decisão administrativa desfavorável ao contribuinte. Depois de uma longa discussão em três instâncias administrativas (uma na DRJ e duas no Carf), ainda é possível recorrer ao Poder Judiciário para rediscutir novamente toda a matéria (de fato e de direito), o que torna o contencioso tributário (administrativo e judicial) moroso e propenso à irrecuperabilidade dos créditos tributários.

55. Dos julgamentos a favor da Fazenda proferidos pelas DRJ e pelo Carf no período analisado, 3,56% foram objeto de litígio judicial, correspondentes a R$ 68,45 bilhões, mais que o dobro do valor arrecadado no período. Diferentemente dos litígios administrativos, as disputas judiciais envolvem custos. As custas judiciais são baseadas no valor em litígio e, ao final do processo, o litigante derrotado poderá ser condenado aos ônus de sucumbência e honorários advocatícios. Regra geral, também é necessário apresentar uma garantia para suspender a exigibilidade do crédito tributário em discussão.

56. Diante desses custos, nem todos recorrem à Justiça por não valer a pena, mas com certeza os grandes devedores recorrem. Analisando a quantidade e o perfil dos devedores inscritos em dívida ativa informados na publicação 'PGFN em Números', os grandes devedores correspondem a menos de 1% em termos quantitativo e 67% em termos de valor. Para eles, com certeza, vale a pena continuar litigando e protelar o pagamento da dívida, pois gastam menos com o processo (ainda que percam), do que recebem com os rendimentos em aplicações financeiras: o crédito tributário é atualizado pela taxa Selic e os Refis sucessivos acabam por tornar a postergação do pagamento do tributo vantajosa. Nesse sentido, argumentam os procuradores da PGFN (peça 89, p. 2).

II.4. Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento

II.4.1. Legislação

57. As DRJ são unidades descentralizadas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e seu objetivo alinha-se ao da própria RFB, qual seja, exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade, por meio do julgamento, em primeira instância, do processo administrativo fiscal (PAF).

58. Sobre à legislação aplicável, cabe destacar a Portaria MF 341/2011 (constituição das turmas e funcionamento das DRJ), a Portaria RFB 453/2013 (acervo nacional de processos), a Portaria RFB 999/2013 (critérios de prioridade para o julgamento dos processos), a Portaria MF 63/2017 (limite para interposição de recurso de ofício pelas turmas de julgamento), a Portaria MF 2.724/2017 (emissão de acórdãos sem ementas), a Portaria RFB 4.086/2020 (disciplina a competência por

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

matéria) e a Portaria ME 284/2020 (Regimento Interno da RFB, com as atribuições das DRJ).

59. Nos termos do art. 330 da Portaria ME 284/2020, as DRJ têm jurisdição nacional e a elas compete conhecer e julgar, depois de instaurado o litígio, impugnações e manifestações de inconformidade de determinação e exigência de créditos tributários e de penalidades; contra apreciações das autoridades competentes em processos relativos a restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, suspensão e redução de alíquotas de tributos; indeferimento de opção pelo Simples e pelo Simples Nacional, bem como exclusão desses sistemas.

II.4.2. Processo de trabalho

60. Não existem atualmente métodos alternativos de resolução de conflitos no âmbito das DRJ. Somente o julgamento colegiado põe fim à lide em primeira instância administrativa.

61. Medidas relacionadas à transação para a extinção do crédito tributário, embora estejam previstas no Capítulo IV da Lei 13.988/2020, ainda não foram implementadas pois ainda dependem da edição de ato regulamentador pelo Ministério da Economia. Não obstante, teses em que a decisão do Carf se deu por voto de qualidade já estavam sendo identificadas, pois seriam possíveis situações a serem solucionadas por transação quando esta for regulamentada.

62. De igual modo, não há rito especial para o julgamento de processos de menor valor ou complexidade nas DRJ. São adotados, porém, alguns procedimentos para aumentar a tempestividade do julgamento, tais como o controle da produtividade dos julgadores e das turmas de julgamento, a identificação de processos com matérias semelhantes para julgamento de processos em lote, a instituição e o controle mensal de metas de julgamentos de processos prioritários e antigos para cada DRJ.

63. Nas DRJ, é usado o sistema de informação e-Processo, responsável, na triagem, por fazer a distribuição para as DRJ dos processos com base em critérios objetivos, de modo a observar a prioridade dos processos, ano de protocolo (tempestividade), área de concentração temática – ACT e grau de complexidade (peça 86, p. 2).

II.4.3. Resultados da DRJ

64. No período de 2012 a 2019, do total de autuações objeto de litígio nas DRJ (292.220), 26% foram canceladas (76.596, no valor de R$ 128,79 bilhões), 21% foram parcialmente canceladas (60.454, valor exonerado de R$ 73,48 bilhões e mantido de R$ 179,56 bilhões) e 53% mantidas totalmente (155.170, correspondentes a R$ 534,97 bilhões) (tabela 14 do apêndice G).

65. O percentual da quantidade de autuações mantidas em 2019 (60%) é maior do que a média do período (53%), mas com praticamente a mesma proporção em termos de valor (de 78% para 81%).

Tabela 3 – Cancelamento ou manutenção das autuações após julgamento pelas DRJ, em 2019.

Autuações canceladas/exoneradas		**Autuações canceladas parcialmente**			**Autuações mantidas totalmente**	
Quant.	**Valor (R$ bilhões)**	**Quant.**	**Valor mantido** (R$ bilhões)	**Valor exonerado** (R$ bilhões)	**Quant.**	**Valor (R$ bilhões)**
9.851	12,08	6.459	**33,78**	**15,23**	24.529	85,08

Fonte: RFB. Observação: esta tabela traz apenas decisões em processos em que houve autuação fiscal, excluindo os processos de PER/Dcomp – pedidos de ressarcimento, restituição ou compensação de tributos.

66. O quadro 5 do apêndice F destaca os riscos e as medidas para mitigá-los, bem como desafios (problemas atuais) e as perspectivas (ações futuras) do contencioso administrativo das DRJ.

II.5. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

II.5.1. Legislação

67. Conforme referido anteriormente, o Carf é um órgão colegiado e paritário, integrante da estrutura do Ministério da Economia, e que tem por objetivo assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários (segunda instância e instância especial).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

68. Sobre a legislação aplicável, citem-se a Portaria MF 343/2015 (Regimento Interno do Carf), a Portaria Conjunta Carf/RFB 2.263/2011 (movimentação de processos) e as Portarias MF 383/2010, 277/2018 e 129/2019 (atribuem às súmulas do Carf efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal).

69. São atribuições do Carf o julgamento de recursos de ofício e voluntário contra decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela RFB (arts. 1 a 4 do Anexo II da Portaria MF 343/2015).

II.5.2. Processo de trabalho

70. Não há previsão legal para que o Carf utilize métodos alternativos de resolução de conflitos. A transação para redução de litígios de pequeno valor e relevante e disseminada controvérsia jurídica no âmbito do Carf será realizada pela RFB.

71. O órgão atualmente adota os seguintes procedimentos com vistas aumentar a tempestividade: turmas extraordinárias com competência para julgamento de processos de baixa complexidade até 60 salários mínimos; controle da produtividade dos julgadores; nova sistemática de aferição de produtividade dos conselheiros dos contribuintes, que passaram a ser remunerados pelo número de horas incluídos em pauta (126 horas) e não em número de processos; identificação de processos com matérias semelhantes para julgamento de processos em lote; e inteligência artificial para formação de lotes para julgamento na modalidade de recursos repetitivos.

72. O Carf, tal como as DRJ, também utiliza o sistema e-Processo, que foi o responsável, no período de 2010 a 2014, pela digitalização e o consequente aumento da celeridade no trâmite dos processos administrativos fiscais.

II.5.3. Resultados do Carf

73. No período de 2012 a 2019, do total autuações tributárias objeto de litígio no Carf (64.558), 29% foram canceladas (18.553, no valor de R$ 303,62 bilhões), 17% foram parcialmente canceladas (10.703, valor exonerado de R$ 120,38 bilhões e mantido de R$ 153,35 bilhões) e 55% mantidas totalmente (35.302, no valor de R$ 398,18 bilhões) (tabela 28 do apêndice G).

74. O percentual da quantidade de autuações mantidas em 2019 (66%) é bem maior do que a média do período (55%), mas com pequena diminuição na proporção em termos de valor (de 57% para 52%).

Tabela 4 – Cancelamento ou manutenção das autuações após julgamento pelo Carf, em 2019.

Autuações canceladas/exoneradas		**Autuações canceladas parcialmente**			**Autuações mantidas totalmente**	
Quant.	**Valor (R$ bilhões)**	**Quant.**	**Valor mantido** (R$ bilhões)	**Valor exonerado** (R$ bilhões)	**Quant.**	**Valor (R$ bilhões)**
2.218	57,73	975	**15,78**	**20,59**	6.179	69,74

Fonte: RFB. Observação: nesta tabela, foram considerados somente processos de autuações fiscais em que existe acórdão do Carf; outros tipos de processos não foram contemplados (por exemplo, processos de PER/Dcomp, assim como processos desse órgão em que houve resolução e não acórdão, haja vista que somente em processos de autuações fiscais com acórdãos é que há cancelamento ou manutenção de autuações).

75. O quadro 6 do apêndice F destaca os riscos e as medidas (adotadas ou previstas) para mitigá-los, bem como desafios e as perspectivas do contencioso administrativo do Carf.

II.6. PGFN

II.6.1. Legislação

76. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão juridicamente subordinado ao Advogado-Geral da União (AGU) e administrativamente ao Ministro da Economia, é responsável

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

pela gestão da dívida ativa.

77. Sobre a legislação aplicável, citem-se a Constituição Federal de 1988, o Decreto-Lei 147/1967 (Lei Orgânica da PGFN), a Lei Complementar 73/1993 (Lei Orgânica da AGU) e a Portaria MF 36/2014 (Regimento Interno da PGFN).

78. Dentre as suas atribuições, cabe destacar as seguintes: defender os interesses da Fazenda Nacional no Carf; apurar a liquidez e certeza dos créditos tributários e inscrevê-los na dívida ativa, para fins de cobrança, amigável ou judicial; exercer o controle de legalidade dos créditos tributários, podendo reconhecer de ofício a prescrição e a decadência; representar privativamente, judicial ou extrajudicialmente, a União, na execução de sua dívida ativa; representar a União nas causas de natureza fiscal, assim entendidas as relativas a tributos de competência da União, inclusive infrações referentes à legislação tributária, empréstimos compulsórios, apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras, decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal, benefícios e isenções fiscais, créditos e estímulos fiscais à exportação, responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos, e incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal.

II.6.2. <u>Processo de trabalho</u>

79. A PGFN possui duplo papel dentro do Carf. Atua como parte, isto é, exerce a defesa dos interesses da Fazenda Nacional nas sessões de julgamento, interpõe recurso e apresenta contrarrazões, e também como órgão consultivo em relação ao PAF, emitindo parecer sobre alterações do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, e do regimento interno do Carf.

80. A PGFN fica dispensada de apresentar contestação, oferecer contrarrazões, interpor recursos, bem como desistir dos já interpostos, em situações definidas segundo critérios estabelecidos pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional (art. 19, II, da Lei 10.522/2002, Port. PGFN 294/2010, Portaria PGFN 502/2016 e Portaria PGFN 985/2016). As dispensas vão ocorrendo à medida em que o Judiciário vai se posicionando, em tese, contra a Fazenda, para evitar a condenação em ônus de sucumbência (art. 85 do CPC). As dispensas dão-se tanto no âmbito do Carf, quanto do Judiciário.

81. Da decisão definitiva do Carf que exonera, total ou parcial, a autuação a favor do contribuinte, a PGFN não pode recorrer, pois a própria Administração Tributária, ao fazer a revisão do lançamento, verificou que o contribuinte estava correto (art. 156, IX do Código Tributário Nacional, c/c art. 45 do Decreto 70.235/72).

82. A doutrina e a jurisprudência dominante assim entendiam, pois, embora a composição seja paritária, o Carf integra formalmente a estrutura da Administração Pública e os julgamentos são decididos, em caso de empate, pelo voto de qualidade do representante da Fazenda (art. 25, § 9º, Decreto 70.235/72). Contrariamente a esse modelo, sobreveio o artigo 28 da Lei 13.988/2020 que determina, na hipótese de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, que o resultado seja favorável ao contribuinte.

83. Após decisão final do Carf a favor da Fazenda, a RFB faz a liquidação do crédito e a cobrança amigável (30 dias). Se o contribuinte não pagar e observado o limite mínimo de R$ 1 mil, a RFB deve enviar, em 90 dias, à PGFN para fins de controle da legalidade e inscrição em dívida ativa da União (Portaria MF 447/2018). A inscrição em dívida ativa impede a emissão de certidão negativa de débito (CND) e possibilita dar curso ao processo de cobrança. Não podem ser inscritos os débitos que estão com a exigibilidade suspensa em decorrência de uma das causas elencadas no art. 151 do CTN. Há o limite mínimo de R$ 20 mil para PGFN ajuizar as cobranças executivas. Com relação aos valores inferiores a R$ 20 mil, é feito protesto em cartório.

84. De acordo com a classificação do crédito inscrito em dívida ativa, a PGFN adota a estratégia de cobrança apropriada: (i) para todos os créditos, há inscrição no Cadin e emissão de certidão positiva de débito (inadimplência fiscal); (ii) quando os créditos são considerados recuperáveis, estratégias de cobrança administrativa, como a apresentação a protesto em cartório e, caso identificado patrimônio, cobrança judicial; (iii) quanto aos créditos considerados irrecuperáveis ou

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

de difícil recuperação, trabalho investigativo pela PGFN, identificação e inclusão administrativa ou judicial de terceiro como corresponsável pelo pagamento da dívida.

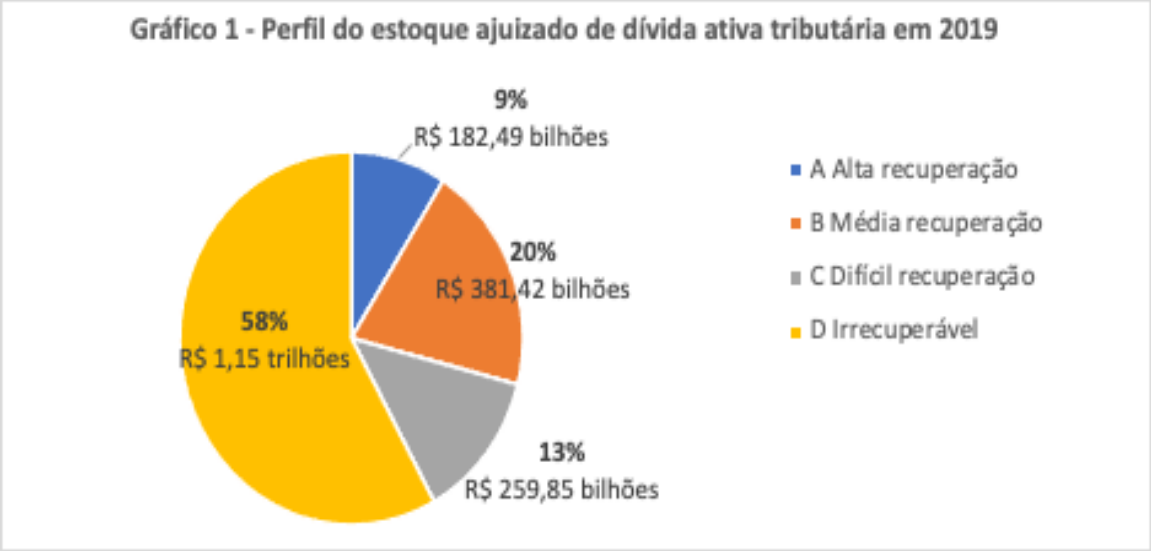
85. A PGFN adota como métodos alternativos de resolução de conflitos o negócio jurídico processual (Portaria PGFN 742/2018) e a transação na cobrança da dívida ativa da União (Portaria PGFN 11.956/2019). O negócio jurídico processual possibilita autocomposição das partes em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União, sendo possível em caso de fraude, mas não é concedido desconto.

86. A transação na cobrança da dívida possibilita uma negociação entre a PGFN e o contribuinte que está em dificuldade. Neste caso, é concedido desconto, mas não é possível em caso de fraude. A transação no contencioso (seja ele contencioso administrativo ou judicial), que é voltada para resolver o litígio que decorre da complexidade jurídica tributária, ainda não foi regulamentada.

87. A ação de execução fiscal é ajuizada pela PGFN nas varas de execução fiscal do foro de domicílio do réu. Para todas as demais causas de natureza fiscal (ações anulatórias, cautelares, mandados de segurança sobre matéria tributária e outras), quando a União/PGFN está no polo passivo, as varas comuns da Justiça Federal é que são competentes, podendo ser ajuizadas tanto no foro do domicílio do réu, quanto no foro nacional, em Brasília (art. 51, parágrafo único, do CPC). Enfim, não existe justiça especializada para as ações ajuizadas pelos contribuintes questionando o crédito tributário.

II.6.3. Perfil do estoque da dívida ativa tributária da União

88. Em 2019, o perfil do estoque ajuizado de dívida ativa tributária da União era 29% créditos recuperáveis e 71% irrecuperáveis ou de difícil recuperação.



Fonte: PGFN (peça 71)

II.6.4. Resultados da PGFN

89. No período de 2012 a 2019, considerando apenas o crédito tributário não previdenciário, do total arrecadado (R$ 61,01 bilhões), 10% foram arrecadados no estágio de parcelamento (R$ 6,13 bilhões), 41% de cobrança administrativa (R$ 25,24 bilhões) e 49% na fase judicial (R$ 29,64 bilhões) (tabela 48 do apêndice G).

90. Do total de cobrança administrativa (R$ 25,24 bilhões), 41% enquadraram-se na estratégia residual CADIN/CDN (R$ 10,39 bilhões). Do total na fase judicial (R$ 29,64 bilhões), apenas 2% foram arrecadados por meio de execução forçada (R$ 61 milhões), isto é, expropriação patrimonial, percentual este que revela a dificuldade de identificar o patrimônio do devedor depois do transcurso de um longo contencioso tributário (tabela 49 do apêndice G).

91. Relativamente a 2019, segundo dados fornecidos pela PGFN (peça 70), foram arrecadados R$ 7,71 bilhões de créditos tributários não previdenciários. A tabela a seguir apresenta os dados de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

2019, os quais são percentualmente similares aos analisados nos parágrafos acima.

Tabela 5 – Valor (R$ bilhões) arrecadado, por estágio e por estratégia de cobrança, em 2019

Valor (R$ bilhões) arrecadado[1], após inscrição dos créditos tributários em dívida ativa, em 2019				
Estágio da cobrança do crédito[2]			**Por estratégia de cobrança**	
Parcelado	**Valor arrecadado administrativamente**	**Valor arrecadado judicialmente**	**CADIN/CDN[3]**	**Execução forçada[4]**
1,16	2,98	3,57	1,00	0,04

Fonte: PGFN (tabelas 47 e 48 do apêndice G). Legenda: (1) abrange apenas o crédito tributário não previdenciário; (2) a classificação da recuperação por estágio de cobrança (parcelado, não ajuizado e ajuizado) permite a verificação dos valores arrecadados de créditos que estão na fase judicial; (3) apenas o montante recuperado residualmente é enquadrado nesta estratégia de cobrança administrativa; (4) o foco dessa estratégia judicial de cobrança é a expropriação patrimonial, portanto depende da identificação patrimônio do devedor (cf. Nota SEI 55/2018/PGDAU-CDA-COAGED).

92. Considerando os créditos tributários não previdenciário e previdenciário, comparando-se dados extraídos da publicação 'PGFN em números' referente ao exercício de 2019 (R$ 16,24 bilhões), com os dados de estoque de dívida ativa (R$ 2,32 trilhões), tem-se que a arrecadação de 2019 foi menos de 1% do estoque atual de dívida ativa.

93. Essa publicação traz os seguintes números da atuação da PGFN junto ao Carf em 2019: 15.068 processos recebidos, 601 processos com sustentação oral, 247 memoriais elaborados, 239 reuniões de julgamento acompanhadas e 239 pautas de julgamento analisadas. Destaca, ainda, o valor de R$ 145,5 bilhões referente a perdas fiscais evitadas nos processos relevantes julgados pelo Carf.

94. O quadro 7 do apêndice F destaca os riscos e as medidas para mitigá-los, bem como desafios e as perspectivas do contencioso administrativo do Carf, na visão da PGFN.

III. Congestionamento de processos de pequeno valor nas DRJ

95. O estoque de processos das DRJ vem crescendo significativamente ao longo dos anos (v. Gráfico 3 - Série histórica das DRJ), especialmente o de processos até 60 salários mínimos. Em 2019, havia 265.350 processos em estoque, equivalentes a R$ 135 bilhões, com tempo médio de duração de 950 dias (peça 30, p. 4), dos quais 2/3 são processos até 60 salários mínimos e que são submetidos a julgamento colegiado de no mínimo 3 auditores, tal qual os processos de maior materialidade e complexidade.

96. Embora estudo de 2015 já apontasse a necessidade de criação de procedimento especial para otimizar o exame das impugnações de baixa materialidade e complexidade, até hoje não foi efetivamente implementado tal procedimento, não obstante o rito diferenciado veiculado há pouco pela Lei 13.988/2020.

97. É relevante mencionar que o acervo é constituído grande parte por processos que tiveram origem eletrônica (Autuação Fiscal Eletrônica e DCOMP/Declaração de Compensação), cerca de 70% do estoque (186.751 processos, tabela 22 do apêndice G).

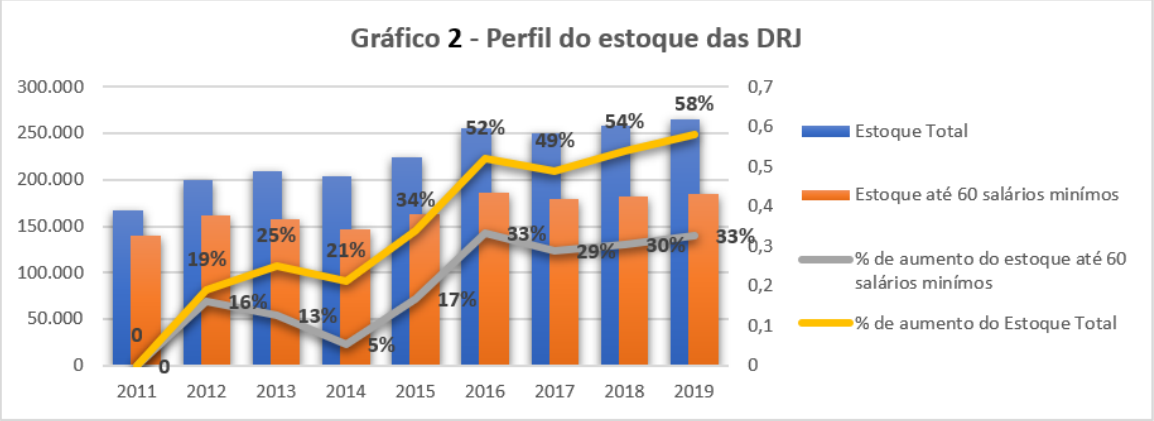
98. O congestionamento de processos de pequeno valor nas DRJ, aliás, vai de encontro ao que a Receita Federal estabeleceu como sua missão e visão, que é 'exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade' e 'ser uma instituição inovadora, protagonista na simplificação dos sistemas tributário e aduaneiro, reconhecida pela efetividade na gestão tributária e pela segurança e agilidade no comércio exterior, contribuindo para a qualidade do ambiente de negócios e a competitividade do país'.

99. Com efeito, o art. 24 da Lei 11.457/07 institui o prazo de 360 dias, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, para que seja proferida decisão administrativa. As boas práticas interacionais, como as consolidadas na Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico TADAT, que foi aplicada este ano ao contencioso tributário federal, recomendam o prazo máximo de 90 dias para a resolução dos litígios (peça 61, p. 3).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

100. No período de 2011 a 2019, o estoque de processos das DRJ sofreu um aumento em torno de 58% (acréscimo de 97.579 processos). Considerando só o estoque de processos até 60 salários mínimos, o crescimento foi de 33%, chegando em 2019 ao patamar de 185.100 processos, o que representa 70% do acervo, com materialidade ínfima quando comparada com o total do estoque (menos de 2% do valor em litígio, R$ 2,46 bilhões).

101. Os processos até 60 salários mínimos possuem baixa expressão econômica, com média de R$ 13 mil reais por processo, e são submetidos a exame colegiado (no mínimo 3 auditores), por força do art. 25 do Decreto 70.235/1972 e do art. 25, §1º, inciso II, da Lei 11.457/07, os quais determinam que todos os julgamentos das DRJ sejam colegiados.



Fonte: RFB. Legenda: Perfil do Estoque das DRJ (v. tabelas 13 e 16 do apêndice G).

102. Nesse ponto, cumpre observar que a Receita Federal é obrigada a lançar o crédito tributário, ainda que tenha valor irrisório, segundo o parágrafo único do art. 142 do CTN, que estabelece que o lançamento é um ato vinculado e obrigatório. Em vista disso, a autoridade administrativa, quando da ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, não pode se abster de realizar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

103. Isso mostra a falta de coerência dentro do macroprocesso do crédito tributário, pois a RFB é obrigada a lançar o crédito tributário mesmo se ele for inferior ao limite estipulado para inscrição no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin) regulado pela Lei 10.522/2002. De fato, a Portaria STN 685/2006 da Secretaria do Tesouro Nacional prevê um valor mínimo de R$ 1 mil para inscrição no Cadin. No âmbito da PGFN, há o limite de R$ 20 mil para o ajuizamento de execuções fiscais, visto que a cobrança de quantia irrisória demandaria um custo muito superior ao benefício gerado para o erário.

104. Cabe destacar que o principal procedimento adotado para otimizar os julgamentos das DRJ foi, em 2013, a centralização do acervo nacional e distribuição dos processos de acordo com a capacidade de julgamento das DRJ, observando as especializações das turmas e as horas líquidas disponíveis para julgamento (Portaria RFB 453/2013 e Portaria RFB 999/2013). Essa centralização teve como finalidade tornar possível a observância do mesmo prazo para todos os processos considerados prioritários (crédito acima de R$ 15 milhões; contribuintes com mais de 60 anos, ou com moléstia grave ou com deficiência; representação fiscal para fins penais ou com medida cautelar fiscal deferida; processos de exclusão/indeferimento da opção pelo Simples; e processos de grandes contribuintes com valores acima de R$ 10 milhões), visto que a competência territorial de acordo com o domicílio do contribuinte, antigamente existente, gerava grandes diferenças entre as DRJ. Essa medida possibilitou que tempo médio de julgamento dos processos prioritários ficasse próximo ao recomendado pelos padrões internacionais.

105. Recentemente, foi implementada a transação de créditos tributários de pequeno valor para enfrentar o crescente estoque dos processos até 60 mil. Essa medida foi instituída pela Lei 13.988, de 14 de abril de 2020, regulamentada pela Portaria ME 247, de 16 de junho de 2020, com subsequente publicação do Edital de Transação por Adesão n. 1, de 28 de agosto de 2020, que divulga a proposta para adesão a essa espécie de transação. Como essa medida foi recém implementada, ainda não é possível avaliar o seu impacto na redução do estoque das DRJ.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

106. Quanto ao rito diferenciado para o contencioso de pequeno valor, repise-se que estudo de 2015 da própria RFB já apontava para a necessidade de ser implementado julgamento monocrático para matérias de menor complexidade nas DRJ. Sobre a vantagem de simplificação do rito processual, transcreve-se trecho do Relatório do Grupo de Estudos Temáticos – GET (peça 107):

'Em conclusão, os modelos ora propostos agregam uma série de vantagens para o sujeito passivo, a Fazenda pública e a sociedade como um todo, as quais abrangem, em apertada síntese:

a) simplificação do rito processual, inclusive **com rito monocrático** para os processos mais simples e de baixo valor, dando celeridade ao julgamento de litígios que, via de regra, envolvem divergências acerca de matéria de fato que não justificam maiores desdobramentos procedimentais;'

107. Salienta-se que a novel Lei 13.988/2020 dispôs sobre o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, porém sem prever a possibilidade de julgamento monocrático pelas DRJ. Nesse sentido, o seu artigo 23, I e parágrafo único, o qual ainda se encontra pendente de regulamentação por portaria ministerial:

'Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará:

I - **o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor**, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos;

(…)

Parágrafo único. No contencioso administrativo de pequeno valor, observados o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **o julgamento será realizado em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil**, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas subsidiariamente.'

108. O referido dispositivo autoriza a criação, por ato do Ministro de Estado da Economia, de um rito simplificado onde o duplo grau recursal será exercido nas próprias DRJ, abreviando-se, assim, o curso do processo administrativo fiscal nos casos de menor complexidade. Os demais processos, por sua vez, permanecerão sob o rito processual comum, no qual a segunda instância transcorrerá no Carf.

109. De outra parte, não há previsão de ser instituído o julgamento monocrático para matérias de menor materialidade nas DRJ como previsto no estudo de 2015 supracitado. Contudo, não parece razoável que as impugnações cujo valor discutido seja irrisório - a exemplo de multa de R$ 500,00, que é inferior ao limite de inscrição no Cadin - sejam submetidas a exame colegiado nas DRJ (no mínimo 3 auditores) por força do Decreto 70.235/1972 e da Lei 11.457/07, o que na verdade contraria o princípio constitucional da eficiência. Registre-se que, em 2019, existiam 140.970 processos até R$ 20 mil nas DRJ, portanto abaixo do limite para ajuizamento das execuções fiscais.

110. Por conseguinte, entende-se que a possibilidade de decisão monocrática de 1ª instância nas DRJ merece ser considerada para racionalização do processo administrativo fiscal (PAF), ainda que envolva nova alteração legislativa, mormente diante do cenário de redução do quantitativo de julgadores e da necessidade de adequar o tempo médio de julgamento dos processos não prioritários aos padrões internacionais.

111. Outro aspecto que merece destaque diz respeito ao aumento do tempo médio de duração dos processos não prioritários que, em setembro de 2012, era 533 dias (Relatório do Grupo de Estudos Temáticos – GET, peça 107) e, dezembro de 2019, subiu para 950 dias (peça 30, p. 4). De 2012 a 2019, houve aumento de 78% no tempo médio de duração desses processos, o qual está em descompasso com o princípio da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, CF), com prazo de 360 dias do art. 24 da Lei 11.457/07 e, mais ainda, com os 90 dias previstos pela ferramenta TADAT.

112. Ainda sobre a TADAT, essa ferramenta foi aplicada ao contencioso tributário federal em

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

2019/2020 e, no item A7-24 - indicador que avalia a agilidade da Administração Tributária no exame dos litígios, a DRJ recebeu, em uma escala de A até D, a classificação 'D' (peça 61, p. 3). Assim, relembrando-se que o padrão internacional adota como parâmetro o prazo de 90 dias, é de se concluir que a primeira instância brasileira, que pratica prazo de 950 dias para os processos não prioritários, está muito distante do padrão internacional.

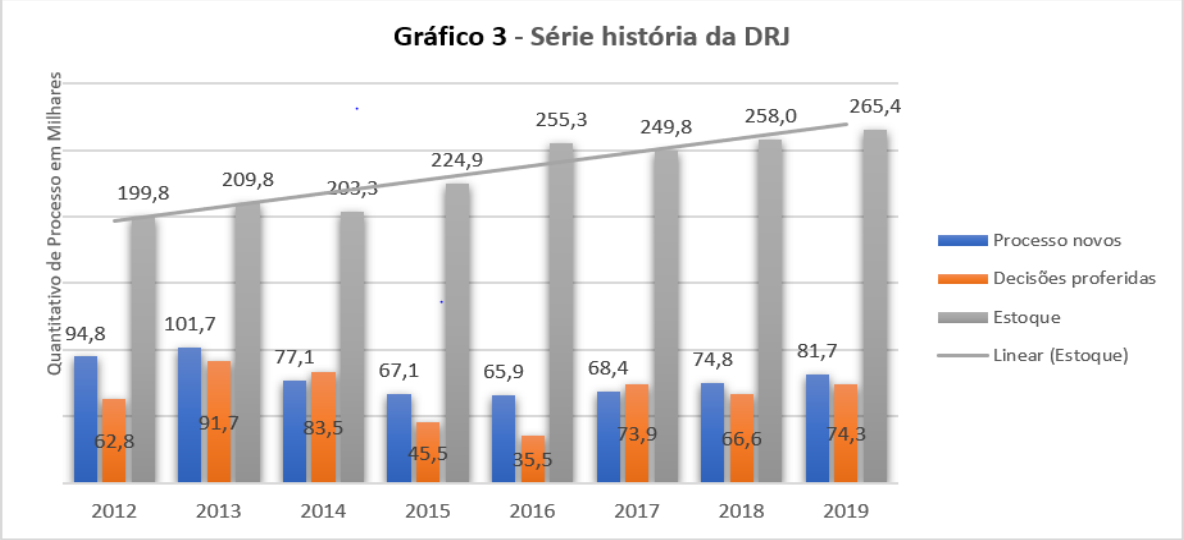
Figura 1 - Indicador que a avalia a agilidade da Administração Tributária

Tabela 25. Avaliação A7-24

Dimensões de medição	Método de classificação	Classificação 2020
A7-24. O tempo utilizado para concluir as revisões administrativas.	M1	D

Fonte: Relatório preliminar da aplicação da ferramenta TADAT

113. Fato que contribui para o aumento crescente do estoque e aumento do tempo médio de duração dos processos é que as turmas das DRJ, no geral, decidem quantidade menor de processos que os casos novos distribuídos ao longo de cada ano, com média de julgamento de 66.736 processos por ano, R$ 149,5 bilhões em termos de valor. Vale salientar, porém, que houve aumento dos processos julgados em 2019 em relação ao ano anterior (7.639 processos).



Fonte: RFB. Legenda: série histórica das DRJ (v. tabela 13 do apêndice G).

114. Considerando a taxa de aumento do estoque verificada no período de 2012 a 2019, se o acervo continuar com essa tendência de crescimento, sem adoção de medidas mais eficazes para redução dos processos como a transação para extinção dos litígios, estima-se que em 2028 o estoque girará em torno de 419 mil processos.

Figura 2 - Projeção do estoque das DRJ para 2028



Fonte: elaboração própria.

115. É importante destacar outros projetos para dar maior celeridade aos processos de pequeno valor que estão em curso atualmente: Sistema e-Defesa, para otimização da entrega das impugnações do IRPF; Plenário Virtual, para julgamento de processos de baixo valor ou com matérias consolidadas; inteligência artificial, para triagem de processos e subsidiar a elaboração do voto do julgador. Esses projetos estão detalhados no quadro 5 do apêndice F - Riscos e desafios das DRJ.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

116. Do exposto, recomenda-se adotar as medidas necessárias com vistas à alteração legislativa para possibilitar o julgamento monocrático das impugnações de valor irrisório pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

IV. A atual estrutura recursal do Carf não é eficiente

117. Devido à morosidade e à baixa efetividade do contencioso tributário administrativo (v. instrumento de diagnóstico do apêndice D), a presente auditoria procurou examinar a estrutura recursal do Carf e as medidas para otimização da combinação dos insumos para maximizar os resultados em determinado período de tempo, mantidos os gastos indicados na tabela 46 do apêndice G. Nesse sentido, a definição de eficiência extraída do Manual de Auditoria Operacional do TCU, aprovado pela Portaria-Segecex n. 4, de 26 de fevereiro de 2010:

'A eficiência é definida como a relação entre produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. **Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos**. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma qualidade de produto; **ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado** (COHEN, FRANCO, 1993). **Nesse caso, a análise do tempo necessário para execução das tarefas é uma variável a ser considerada**.' (grifos nossos)

118. O grande volume de estoque de processos do Carf e a intempestividade dos seus julgamentos revela uma contradição com a missão e visão institucional declaradas pelo órgão de 'assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários' e de 'ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários'.

119. Atualmente, 54% do acervo do Carf é composto por processos de até 60 salários mínimos, considerados como de pequeno valor nos termos do art. 3º, caput, da Lei 10.259/2001. Some-se a isso os recursos disponíveis no âmbito do Carf (recurso especial, embargos de declaração e agravo) que, além de viabilizarem a interposição com intuito protelatório, aumentam a complexidade do processo e o seu tempo de tramitação dentro do órgão. Parte dos recursos voluntários dos contribuintes, julgados pelas turmas ordinárias e extraordinárias (segunda instância administrativa), permanecem dentro do órgão, aguardando julgamento de recursos internos.

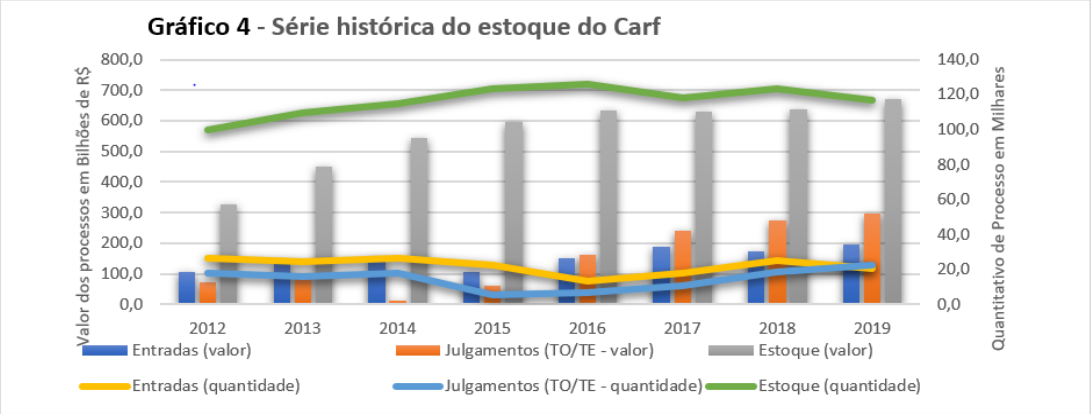
120. Diante dessas condições, as medidas de gestão adotadas pela administração do Carf não surtiram um efeito significativo na redução do estoque até 31/12/2019, marco final para as análises de dados desta auditoria. Além disso, a análise dos resultados de eficiência apresentados pelo Carf não confirma a redução do estoque no prazo estimado pelo órgão. Estima-se que a redução do estoque se dará em 58 anos, e não no prazo por eles projetado.

121. Sem adoção de medidas mais eficazes, a exemplo do novo rito processual que será adotado no âmbito das DRJ e que evitará o envio de processos de pequeno valor para o Carf, a atual estrutura recursal deste órgão não tem condições de absorver novas demandas provenientes da reforma tributária, conforme será detalhado adiante.

IV.1. <u>Apesar de diversas medidas de gestão, não houve redução significativa do estoque do Carf</u>

122. O Carf ocupa posição de destaque em termos de números expressivos de estoque. Em dezembro de 2019, eram 117 mil processos, na casa dos R$ 671,9 bilhões, e o estoque segue uma tendência de constante aumento, com acréscimo de 17.247 casos novos (aumento de 17%) desde 2012.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

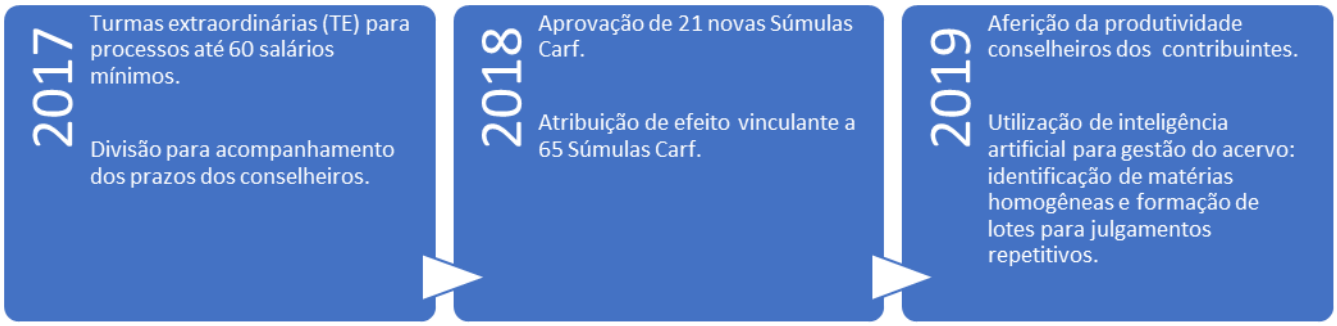


Fonte: Carf. Série Histórica do Estoque de Processos (v. tabelas 24, 26, 30 e 31 do apêndice G).

123. Repise-se que o art. 24 da Lei 11.457/07 estabelece que a decisão administrativa deve ser proferida no prazo máximo de 360 dias a contar do recurso do contribuinte, porém o tempo médio de duração do contencioso tributário federal no Carf é de 4 anos (peça 24, p. 7).

124. Diante desse desafio, a segunda instância administrativa vem adotando medidas para diminuir o estoque e reduzir sua temporalidade (peça 24, p. 6).

Figura 3 – Medidas de gestão do acervo adotadas pelo Carf (2017 a 2019)

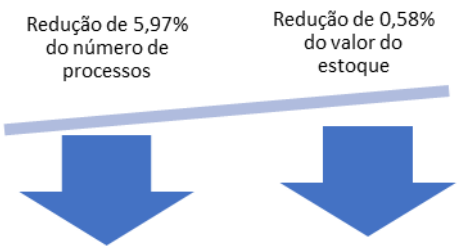


Fonte: elaboração própria.

125. Apesar das medidas de gestão adotadas pelo Carf, o estoque não apresentou grande variações em termos quantitativos e de valor desde 2016. Nos últimos quatro anos, manteve uma média de 121 mil processos, avaliados em torno de R$ 644 bilhões (v. Gráfico 4 - Série histórica do estoque do Carf).

126. Em 2017, por meio da Portaria MF 329/2017, foram criadas 9 turmas extraordinárias com competência para julgamento de processos de baixa complexidade até 60 salários mínimos, com previsão de alcançar posteriormente processos até 120 salários mínimos, medida que possibilitaria, segundo o Carf, um incremento de produtividade em torno de 30%. No entanto, essa medida, no ano de 2017, somente resultou numa redução de 5,97% do número de processos e de 0,58% do valor do estoque em relação ao ano anterior. Ressalte-se que o quantitativo de estoque voltou a crescer no ano seguinte.

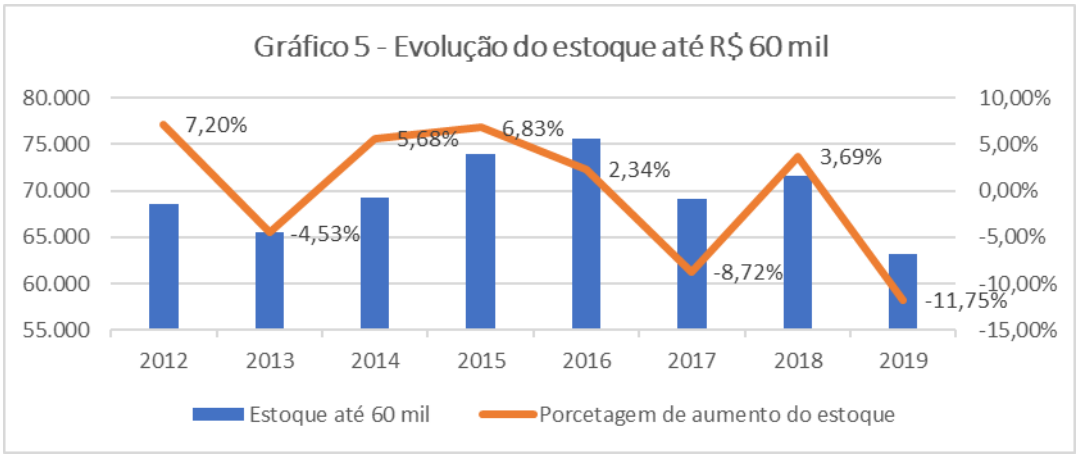
Figura 4 – Criação das TE e sua relação com a redução do estoque do ano anterior



Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

127. Em que pese 54% do acervo ser constituído de processos de até 60 salários mínimos, a criação das turmas extraordinárias em 2017 não foi suficiente para a redução significativa do estoque de processos do Carf (v. tabela 30 do apêndice G).

128. Com efeito, considerando somente o estoque de processo até 60 salários mínimos, a criação das turmas extraordinárias resultou em uma redução de apenas 8,72% do quantitativo desse tipo de processos. Número inexpressivo, considerando que o órgão passou a ter turmas especializadas para isso. No ano de 2018, o estoque voltou a crescer 3,69%, com nova redução em 2019 de 11,75%.



Fonte: Carf. Evolução do Estoque até R$ 60 mil (v. tabela 30 do apêndice G).

129. De acordo com os comentários do gestor ao relatório preliminar de auditoria (peça 132), somente no final de 2018, as nove turmas previstas foram de fato implementadas, a partir da Portaria Carf 141, de 28 de novembro de 2018. Daí porque os efeitos dos julgamentos dessas turmas não se fazem tão perceptíveis em 2018.

130. Embora, no ano de 2019, verifique-se uma redução no estoque desse tipo de processo de 11,75%, que pode ser considerada significativa, tal medida não alcançou o incremento de produtividade previsto de 30%, nem mesmo considerando somente o estoque de até 60 salários mínimos.

131. Considerando o estoque como um todo, no ano de 2019, a redução no número total de processos foi de apenas de 5,05% (de 123.254 no ano de 2018 para 117.034 no ano de 2019), no entanto o valor do estoque teve incremento de 5,18% (passou de R$ 638,8 bilhões no ano de 2018 para R$ 671,92 bilhões em 2019).

132. No evento 'As Propostas para Diminuição da Litigiosidade e Morosidade do Contenciosa Tributário' (https://www.youtube.com/watch?v=7Vs0nMK4AO8), o Carf elenca como medida de diminuição do estoque o aumento das turmas extraordinárias, voltada para o julgamento de processos de valor do crédito tributário originário inferior até 120 salários mínimos.

133. Contudo, conforme verificado acima, a criação das 9 turmas extraordinárias não surtiu o efeito esperado no estoque em geral, nem mesmo no estoque de processos até 60 salários mínimos. Assim sendo, a criação de mais turmas extraordinárias, por si só, não tem a força para uma redução expressiva do estoque como esperado pelo Carf.

134. Sobre outras medidas que estão sendo adotadas para reduzir o estoque do Carf, recentemente houve a conversão da MP 899/2019 na Lei 13.988/2020, que introduziu a possibilidade de transação para os litígios de até 60 salários mínimos, a qual foi regulamentada pelo Ministério da Economia, por meio da Portaria ME 247, de 16 de junho de 2020, inclusive com subsequente publicação do Edital de Transação por Adesão 1, de 28 de agosto de 2020.

135. Além disso, a RFB, em suas considerações sobre o presente relatório (peça 132), informou que a portaria ministerial que regulamentará o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor encontra-se em fase final de tramitação e traz o procedimento para processos abaixo de 60 salários mínimos, que passarão a ser julgados em 1ª e em 2ª (e última) instâncias pelas DRJ, evitando que tais processos ingressem no Carf.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

136. Sendo assim, tanto a transação como o novo rito processual que será adotado no âmbito das DRJ têm grande potencial de reduzir o estoque do Carf, sobretudo o de processos até 60 salários mínimos. Contudo, essas inovações no contencioso tributário administrativo federal não foram objeto de análise do presente trabalho por se tratar de mudanças recentes, implementadas após o marco final definido para as análises de dados (31/12/2019) e que sequer produziram efeitos passíveis de avaliação.

137. Além disso, desde 2016, em que pesem os valores julgados por acórdão (turmas ordinárias e extraordinárias) superarem os valores de entradas de processos advindos das DRJ (v. Gráfico 4 - Série histórica do estoque do Carf), esse aumento de produtividade não se refletiu no estoque, que continuou com seus valores crescendo, com exceção do ano de 2017 que teve uma pequena redução de 0,59%.

138. Em termos quantitativos, somente em 2019, as TO/TE julgaram mais processos do que as entradas. Uma possível explicação para esse fenômeno seria a redução em quase 20% na quantidade de processos novos vindos das DRJ em relação ao anterior (v. tabela 24 do apêndice G), bem como a utilização de inteligência artificial para formação de lotes de processos para julgamentos repetitivos, medida adotada pelo Carf para redução do estoque a partir de 2019.

139. Com a utilização de inteligência artificial (IA), é possível identificar matérias homogêneas e formar lotes de processos para julgamentos repetitivos de recursos com identidade de tese. A partir daí, formam-se lotes de processos e sorteia-se um único processo designado 'paradigma', cuja decisão será aplicada aos demais que compõem o lote. Nessa sistemática de repetitivo, não há sobrestamento de julgamento para aguardar definição de tese como ocorre no Poder Judiciário. Por conseguinte, a formação dos lotes consegue conferir maior celeridade aos julgamentos do Carf, na medida em que inúmeros processos são pautados e julgados por meio de uma única decisão.

140. De qualquer forma, tomando como parâmetro 2017 a 2019 (após Operação Zelotes), apesar do aumento de 35,73% das horas relatadas (de 220.420 em 2017, para 299.185, em 2019, peça 24, p. 8-9) e do aumento de 107,50% de acórdãos proferidos pelas TO/TE (de 10.797 em 2017, para 22.404 em 2019, v. tabela 26 do Apêndice G), não se verificou redução significativa do estoque do Carf (apenas 1,06%, passando de 118.289 em 2017, para 117.034 em 2019, v. tabela 30 do Apêndice G).

141. Esse fato pode ser explicado pelo aumento de quase 100% de recursos especiais à CSRF no mesmo período, que fizeram com que os processos apreciados quanto ao mérito pelas TO/TE continuassem no estoque do Carf. Nesses três anos, chegaram 7.508 processos novos na CSRF.

Tabela 6 – Quantidade de processos novos que chegaram na CSRF[1]

Ano	Quantidade
2017	1.587
2018	2.759
2019	3.162

Fonte: Carf (v. tabela 25 do apêndice G).
Legenda: (1) dados disponíveis apenas de 2017 a 2019.

142. Das decisões das TO/TE, cabe recurso especial à CSRF, quando a decisão recorrida der à lei tributária interpretação divergente de que lhe tenha dado outra turma (cf. art. 37, §2º, inciso II, do Decreto 70.235/1972). Segundo o Carf (peça 132), esse acréscimo de processos novos na CSRF decorreu da melhoria no tempo do exame de admissibilidade de recursos e, portanto, haveria uma diminuição dos ingressos nos próximos exercícios.

143. De outra banda, em 2016, foi criado mais um recurso no regimento interno do Carf: o agravo. Esse recurso pode ser interposto contra decisão monocrática de relator que não admitiu o recurso especial (Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, art.64, III c/c art. 71). Em dezembro de 2019, pouco mais de três anos depois da criação do agravo, já havia 3.287 agravos no estoque.

144. Somando o montante de agravos ao estoque de recursos especiais (do contribuinte) e de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

embargos de declaração, verifica-se que cerca de 15% dos recursos em estoque correspondem a recursos internos (23.219, cf. tabela 38 do apêndice G), com procedimentos próprios. Isso aumenta a complexidade jurídica do PAF e dilata o prazo de resolução dos litígios submetidos ao Carf.

145. Desse modo, o ganho de produtividade verificado não se reflete na redução do estoque de processos, devido à complexidade da estrutura do Carf. Apesar de julgar nas turmas ordinárias e extraordinárias mais do que as entradas de processos, essas decisões não acarretam decisões definitivas ou terminativas, porquanto ainda sujeito a recurso especial para a CSRF, a qual configura, efetivamente, uma terceira instância para o contencioso administrativo tributário federal.

146. No que se refere ao aumento do estoque de processos do Carf proveniente dos recursos internos interpostos contra as suas próprias decisões, essa situação posterga o deslinde das controvérsias e acarreta morosidade na solução dos litígios tributários. Assim, há que se racionalizar o sistema recursal do órgão, tornando-o mais simples e eficaz, a fim de obter o máximo de rendimento com um mínimo de custo.

147. Deve-se aproveitar a oportunidade de alteração legislativa do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235/1972) para estabelecer a obrigatoriedade de adoção de mesmo marco normativo entre as diversas instâncias do processo administrativo fiscal (RFB/DRJ e o Carf), independentemente da existência de vinculação entre os órgãos, com vistas a contribuir para diminuição da complexidade da legislação tributária, conforme explicitado nos parágrafos 47 e 48 deste relatório.

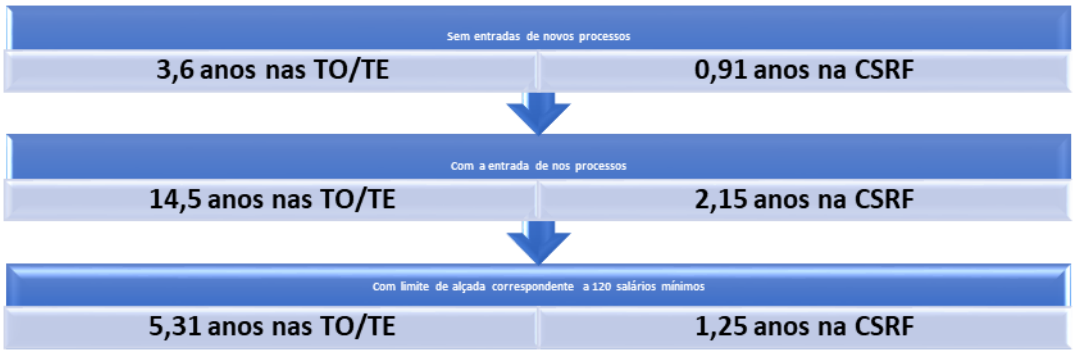
IV.2. A análise dos índices de eficiência apresentados pelo Carf não confirma a redução do estoque no prazo estimado pelo órgão

148. O princípio da eficiência, inserido no art. 37 da Constituição da República pela Emenda Constitucional 19/1998, é conhecido entre os italianos como 'dever de boa administração' e impõe à Administração Pública a obrigação de realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento.

149. Ocorre que os índices apresentados pelo Carf não medem de forma adequada a redução do estoque no prazo estimado, na medida em que foram utilizados parâmetros inadequados que não condizem com a realidade do órgão, superestimando a estimativa de redução de estoque no prazo informado.

150. Na figura 5, constam os índices de eficiência apresentados pelo Carf (peça 51), com cálculo da estimativa para finalização do estoque (i) sem entradas de novos processos, (ii) com entradas de novos processos e (iii) com aplicação do limite de alçada para recurso ao Carf, no valor correspondente a 120 salários mínimos.

Figura 5 – Índices de eficiência apresentado pelo Carf



Fonte: elaboração própria.

151. Na apuração desses índices, foram utilizados parâmetros inadequados para a metodologia de cálculo dos resultados de eficiência. Para o cálculo de saídas, foi considerado o somatório de processos indicados para pauta tanto nas TO/TE, quanto na CSRF. A indicação de um processo para pauta, contudo, não significa que ele seja julgado no mérito e saia do estoque do órgão.

152. Com efeito, nos julgamentos do Carf, o relator pode propor uma decisão (voto) que pode ser

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

acórdão ou resolução. O acórdão é a decisão do órgão colegiado que marca o fim do processo, ao menos na instância em que se encontra. Já a resolução é o retorno do processo para origem para ser sanado algum ponto que não ficou totalmente comprovado ou dirimir dúvidas sobre aspectos relevantes para o relator formar a sua convicção.

153. Do total de julgamentos das TO/TE no período de 2012 a 2019, 15% das decisões foram resoluções, com retorno do processo para saneamento na origem (v. tabela 26 do apêndice G). Esse percentual é menor no caso dos julgamentos da CSRF (2,2%, v. tabela 27 do apêndice G).

154. Para o cálculo dos estoques, foi utilizado o somatório de processos sorteados com os de aguardando distribuição, tanto nas TO/TE (101.075), quanto na CSRF (5.202). No entanto, o somatório dessas duas categorias, em 31 de dezembro de 2019, não correspondem com o real estoque do Carf nas TO/TE (107.940[1]) e na CSRF (4.694[2]), gerando uma diferença total de estoque a ser julgado de 6.539, diferença que não pode ser desprezada, por se tratar da apuração de um índice de eficiência.

155. Partindo-se dessa análise, na busca de índices mais condizentes com a realidade, adotou-se outros parâmetros para o cálculo dos estoques e das saídas: para representação do acervo, utilizou-se o efetivo estoque em dezembro de 2019, nas TO/TE e na CSRF, ajustado pelo montante de processos que estão em fase processual de 'pós julgamento'; para as saídas, os acórdãos proferidos pela turma TO/TE e pela CSRF; para o índice que considera o limite de alçada de 120 salários mínimos das entradas, a porcentagem desse tipo de processos nas entradas nos últimos 3 anos. A partir desses parâmetros, chegou-se a índices bem diferentes dos informados pelo Carf (metodologia para o cálculo dos índices de eficiência no apêndice H).

Tabela 7 – Tabela comparativa dos índices de eficiência

Índices de eficiência apresentado pelo Carf		**Utilizando dados somente de 2019[1]**			**Utilizando média 3 últimos anos[2]**		
Finalização do estoque sem novas entradas		**Finalização do estoque sem novas entradas**		**% de aumento**	**Finalização do estoque sem novas entradas**		**% de aumento**
TO/TE	3,6 anos	TO/TE	4,82 anos	34,07%	TO/TE	6,29 anos	74,94%
CSRF	0,91 anos	CSRF	1,27 anos	40,33%	CSRF	1,33 anos	47,03%
Finalização do estoque com novas entradas		**Finalização do estoque com novas entradas**		**% de aumento**	**Finalização do estoque com novas entradas**		**% de aumento**
TO/TE	14,5 anos	TO/TE	58,85anos	307,15%	TO/TE	Infinito[3]	-
CSRF	2,15 anos	CSRF	8,96 anos	315,62%	CSRF	4,62 anos	114,35%
Finalização do estoque, considerando limite de alçada de 120 S.M.		**Finalização do estoque, considerando limite de alçada de 120 S.M.**		**% de aumento**	**Finalização do estoque, considerando limite de alçada de 120 S.M.**		**% de aumento**
TO/TE	3,31 anos	TO/TE	7,40 anos	39,38%	TO/TE	11,90 anos	124,08%
CSRF	1,25 anos	CSRF	2,67 anos	114,27%	CSRF	2,36 anos	89,03%

[1] Segundo tabela 44 do apêndice G, em 31/12/2019 as TO/TE possuíam 112.157 processos, no entanto tal quantitativo deve ser ajustado pelo número de processos que estão em fase de "pós julgamento" (4.380, tabela 34 do apêndice G), já que esses processos já foram julgados mas continuam somando no montante de estoque. Como, não foi possível especificar o quantitativo de processos que estão em fase de "pós julgamento" para cada tipo de estoque, foi aplicada uma redução de 3,76% (percentual que representa os processos que estão na fase de "pós julgamento", 4.380/117.034) em cada estoque (112.157*0,962=107.940).

[2] Segundo tabela 44 do apêndice G, em 31/12/2019 a CSRF possuíam 4.877 processos, no entanto tal quantitativo deve ser ajustado pelo número de processos que estão em fase de "pós julgamento" (4.380, tabela 34 do apêndice G), já que esses processos já foram julgados mas continuam somando no montante de estoque. Como, não foi possível especificar o quantitativo de processos que estão em fase de "pós julgamento" para cada tipo de estoque, foi aplicada uma redução de 3,76% (percentual que representa os processos que estão na fase de "pós julgamento", 4.380/117.034) em cada estoque (4.877*0,962=4.694).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Fonte: Carf (v. apêndice H). Legenda: (1) dados do Carf em dezembro de 2019; (2) média tanto das entradas como das saídas dos últimos três anos; (3) a média de entradas é maior que a média de saídas, assim o estoque tende ao infinito

156. Da análise da tabela, é possível verificar que o Carf não obteve, no tratamento do seu estoque, grande progresso em relação ao apurado pelo estudo do próprio órgão em 2015, que apontou que seriam necessários 77 anos para julgar todo o estoque. Considerando os dados somente de dezembro de 2019 (estoque, entrada e saída), o Carf levaria 58 anos para julgar todo o estoque. Se fosse utilizado as médias de entradas e saídas nos últimos 3 anos, o estoque não seria reduzido, e sim a cada ano sofreria um novo acréscimo.

157. Logo, os parâmetros utilizados para o cálculo dos índices de eficiência de gestão do estoque do órgão deverão ser revistos, de modo a permitir o controle de resultado a que se submete toda atividade do Executivo, nos termos dos arts. 13 e 25, V, do Decreto-lei 200/67, *in verbis*:

'Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;

b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 25. A supervisão ministerial tem por principal objetivo, na área de competência do Ministro de Estado:

(…)

V - Avaliar o comportamento administrativo dos órgãos supervisionados e diligenciar no sentido de que estejam confiados a dirigentes capacitados.'

158. Afinal, a eficiência corresponde a um dos deveres da Administração Pública, que exige resultados positivos para o serviço público, o qual deve ser aferido por meio de indicares que avaliem, de forma adequada, o desempenho do órgão ao longo do tempo.

159. Observa-se, porém, que a instituição da transação para a solução de litígios tributários e o novo rito processual que será adotado no âmbito das DRJs, já mencionados anteriormente, têm grande potencial de melhoria na redução do estoque do Carf e consequentemente surtirão efeito nos índices ora examinados.

160. Do exposto, cabe determinar ao Carf que aprimore os parâmetros dos índices adotados para medir o tempo de redução do seu estoque e que possibilitem o controle do resultado ao longo do tempo, em cumprimento aos arts. 13 e 25, V, do Decreto-lei 200/67.

IV.3. A atual estrutura recursal do Carf não tem condições de absorver novas demandas provenientes da reforma tributária

161. Encontram-se em tramitação as Propostas de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019, da Câmara dos Deputados, e 110/2019, do Senado Federal, que preveem alterações no Sistema Tributário Nacional, com o objetivo de simplificar e a racionalizar a tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, cuja base tributável atualmente é difusa entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

162. Essas propostas propõem simplificar o sistema tributário mediante a fusão de tributos federais com tributos de outros entes da federação e a criação de novos tributos. A substituição dos tributos extintos pelos novos ocorrerá de forma gradual durante o período de transição, quando coexistirão dois sistemas tributários distintos, assim como litígios decorrentes de ambos os sistemas.

Quadro 1 – Resumo das propostas da PEC 110/2019 e 45/2019

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Itens da proposta	PEC 110/2019 (Senado)	PEC 45/2019 (Câmara)
Instituição de Impostos sobre Bens e Serviços (IBS)	- Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); - Imposto Seletivo (IS).	- Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); - Imposto Seletivo (IS).
Competência (IBS e IS)	- IBS: estadual, porém instituído por intermédio do Congresso Nacional; - IS: federal.	- IBS: federal, por meio de lei complementar federal, sendo a atuação dos entes federativos limitada à determinação das alíquotas; - IS: federal.
Tributos Extintos pelo IBS	IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS (nove tributos).	PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS (cinco tributos).
Alíquotas do IBS	- Alíquota padrão, uniforme em todo o território nacional, mas com a permissão da instituição de outras diferenciadas por produto/setor econômico.	- Não autoriza a diferenciação de alíquotas por produto/setor, mas permite a definição de percentuais diferenciados para cada estado/município, além do fato de que a alíquota total do IBS é composta pelo somatório das diversas "alíquotas singulares" dos entes federativos.
Órgão regulador do IBS e IS	- Órgão nacional (Super Fisco) composto pelos fiscos estaduais e municipais para gestão e fiscalização.	Comitê Gestor nacional, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, porém sem atribuição fiscalizatória, a qual continuará com os fiscos dos entes federativos.
Transição para o IBS	- **6 anos** (um ano + cinco anos).	- **10 anos** (dois anos + oito anos).
Transição na Repartição de Receitas Tributárias do IBS	- 15 anos.	- 50 anos.
Imposto Seletivo (IS)	Imposto federal, com arrecadação repartida entre os entes federativos e bases definidas no próprio texto constitucional.	Imposto federal, mas cujas bases de incidência não são definidas explicitamente no texto da PEC e com objetivo extrafiscal, para diminuir o consumo do bem ou serviço tributado.

Fonte: Câmara dos Deputados (estudo de 2019 da área de tributário e tributação).

163. Pela transição de seis anos do sistema dos nove tributos para o IBS, prevista pela PEC 110/2019, durante o primeiro ano, tem-se a cobrança de uma contribuição teste com alíquota de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e depois a transição dura cinco anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos à razão de um quinto ao ano, até a extinção dos primeiros e total implantação do novo imposto.

164. Por seu turno, pela transição de dez anos, prevista pela PEC 45/2019, durante dois anos será cobrada uma contribuição teste de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e depois a transição dura oito anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano, até a extinção dos primeiros e total implantação do novo imposto.

165. Apesar de silentes a esse respeito, ventila-se que o Carf seja a instância competente para o julgamento, em segunda instância, do IBS e do IS. Também é possível prever que as alterações ora propostas tragam consigo impactos para o contencioso tributário, em que pese a pretensa simplificação e racionalização do sistema tributário.

166. Questionado sobre a eventual absorção de novas demandas provenientes das mudanças projetadas pela reforma tributária, o Carf ponderou que, após aprovação da PEC da reforma tributária, a Administração Tributária ainda terá um prazo de 5 anos para fiscalizar e eventualmente lançar os tributos com base na legislação anterior revogada e, ao mesmo tempo, estará convivendo

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

e lançando eventuais inadimplências, omissões ou sonegação sob a égide da nova legislação. Por esse motivo, por pelo menos 5 anos após a entrada em exercício do novo modelo tributário, o Carf continuará examinando o acervo e os novos recursos relativos à legislação que vier a ser revogada, sopesando que o ingresso de recursos pertinentes ao lançamento do(s) novo(s) tributo(s) exigirá, ainda, a capacitação dos conselheiros em relação à nova matéria (peça 24, p. 22).

167. Contudo, o Carf espera/deseja que o novo modelo tributário reduza a litigiosidade e, portanto, refreie o ingresso de novos processos, o que levaria à diminuição do acervo e da temporalidade para níveis bem abaixo dos hoje observados. Isso provavelmente levaria ao decréscimo de colegiados de julgamento no médio e longo prazo (peça 24, p. 22).

168. No mesmo sentir, em entrevista ao site Jota ('Acho que não precisava de reforma tributária' – peça 94, p. 2), a presidente do Carf aduz que o problema das referidas PEC é a transição, durante a qual os processos de PIS e Cofins conviverão com processos de um novo tributo, o que será ruim para o contencioso. Não obstante essa dificuldade, ela entende que o órgão tem condições de assumir um novo tributo, sobretudo se existir um limite de alçada para tratar os processos de baixo valor de uma forma diferente, o que propiciaria ao Carf reduzir a temporalidade dos processos mais antigos com maior facilidade. Acrescentou que a temporalidade do acervo da 3ª Seção é a menor e tem características que permitem a formação de um maior número de lotes de processos para julgamentos repetitivos, o que aumenta a sua produtividade.

169. De fato, a temporalidade do acervo da 3ª Seção é menor do que as demais, tanto nas turmas ordinárias como extraordinárias, conforme demonstra a tabela abaixo:

Tabela 8 – Temporalidade do acervo em dias, por instância de julgamento (situação em 04/02/2020)

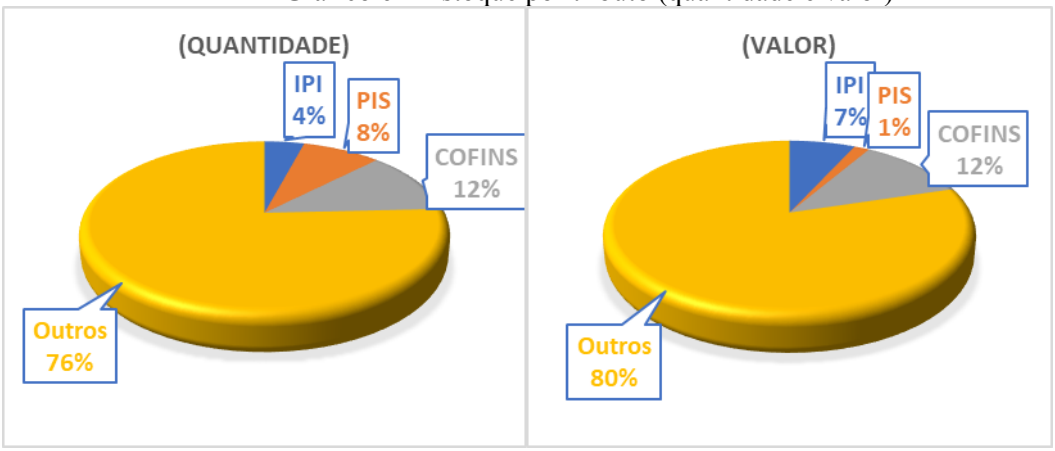
Seção de julgamento	Temporalidade[1,2] do acervo em dias, por instância de julgamento	
	Turmas Ordinárias e Extraordinárias (TO/TE)	Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)
1ª Seção	1167	781
2ª Seção	2003	564
3ª Seção	**971**	**224**

Fonte: Carf (cf. tabela 43 do apêndice G). Legenda: (1) dados extraídos em 04/02/2020; (2) dados referentes aos processos administrativos fiscais em estoque e ainda não distribuídos

170. Importa ressaltar que a 3ª Seção é competente para processar e julgar os recursos referentes ao IPI, PIS e Cofins, tributos que serão substituídos pelo IBS. Numa visão de futuro da presidente do Carf, essa seção também seria, cumulativa e concomitantemente, competente para os tributos substituídos e para o IBS e IS.

171. Examinando o estoque de processos do Carf por tributo, verifica-se que os tributos que seriam fusionados representam 24% em termos de quantidade e 20% em termos de valor do estoque total.

Gráfico 6 – Estoque por tributo (quantidade e valor)



Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Fonte: Carf. Estoque de processo por tributo (quantidade e valor) (cf. tabelas 32 e 33 do apêndice G).

172. Caso se considere ainda o IOF, conforme previsto pela PEC 110/2019 (Senado), a situação não sofreria grande alteração, permanecendo os mesmos percentuais acima, já que o IOF, representa apenas 0,28% do quantitativo de estoque e 0,48% do valor.

173. Todavia, conforme apontado anteriormente, o estoque de processo do Carf possui números expressivos e ao longo dos anos segue uma tendência de constante aumento, ainda que se verifiquem algumas poucas e inexpressivas exceções, que não revertem essa tendência. Nada obstante isso, compartilha-se com o Carf o entendimento de que, seja por conta da competência, seja por conta de decisão política, seja por contar com uma estrutura administrativa pronta e dotada de pessoal, o Carf acabará por ser o destinatário natural para análise e julgamento dos tributos objeto da reforma tributária.

174. Para fazer frente a esse desafio, no seminário 'As Propostas para Diminuição da Litigiosidade e Morosidade do Contenciosa Tributário', realizado em 2019, a presidente do Carf sustentou que será preciso: numa ponta, diminuir a entrada de processos por meio de (i) ações de *compliance*, (ii) identificação de matérias mais recorrentes para modificá-las por meio de legislação infraconstitucional e (iii) criação de rito diferenciado para processos oriundos de lançamento eletrônico ou de baixo valor; noutra ponta, aumentar a saída de processos no Carf, (i) intensificando o uso de inteligência artificial, (ii) aumentando o número de turmas extraordinárias e (iii) aumentando o número de súmulas vinculantes.

175. Nessa mesma oportunidade, a presidente do Carf afirmou que o período de convivência simultânea da tributação atual com o IBS traz impactos nefastos: tanto para os contribuintes, visto que a convivência de dois modelos de tributação importa em mais obrigações acessórias; quanto para as administrações tributárias, em face da necessidade de um novo sistema de lançamento, novo sistema de controle e cobrança do crédito tributário, novo sistema para julgamento e acompanhamento processual.

176. Em resposta ao TCU, foram informadas as propostas alterações regimentais com vistas a atribuir maior celeridade ao julgamento, quais sejam (peça 24, p. 7): (i) celeridade na tramitação quando identificados incidentes processuais (intempestividade sem questionamento, averiguação de alcance de concomitância quando declarada pelo sujeito passivo, identificação de processos com diligência que não podem ser cumpridas etc.), (ii) alteração e extensão de competências das seções de julgamento com vistas a evitar conflitos e equalizar o julgamento do estoque de processos, de acordo com a temporalidade e capacidade de julgamento, (iii) priorização do julgamento de processos a serem julgados na modalidade de recursos repetitivos e (iv) definição objetiva de casos de sobrestamento, evitando paralisação indevida de processos no Carf.

177. Em reforço, seguindo a tendência de digitalização dos processos de trabalho, o Carf aguarda desenvolvimento de TI nos seguintes processos de trabalho (peça 24, p. 6-7): (i) novo módulo de julgamento (emissão automática do acórdão, como acontece no STF/STJ), (ii) plenário virtual para apreciação dos recursos de baixo valor e de repetitivos, (iii) realização de sessões virtuais/presenciais para processos de menor valor (R$ 1 a 15 milhões) e (iv) implantação de sistema (e-Recurso) que facilitaria o encaminhamento e identificação de recursos por parte do contribuinte.

178. Finalizando a lista de medidas para ganho de celeridade no julgamento, o Carf aduz que adota critérios de produtividade e eficiência rígidos, aplicáveis tanto aos conselheiros representantes da Fazenda Nacional como dos Contribuintes, resultando em perda de mandato o não cumprimento das metas estabelecidas (peça 24, p. 3) e que diversas ações vêm sendo implementadas com objetivo de conferir maior capacidade técnica e melhor qualidade e maior imparcialidade aos julgamentos, como (peça 24, p. 3-4): (i) treinamento e capacitação, (ii) implantação de melhorias nos processos de trabalho, (iii) edição de súmulas, inclusive vinculantes, (iv) celeridade na formalização e publicização das decisões (acórdãos e resoluções), (v) julgamento em lote de recursos repetitivos, (vi) formação de lotes homogêneos em termos de matérias a serem julgadas, (vii) estrutura funcional e gestão orientada a processos de trabalho, permitindo especializar as funções e elevar a produtividade dos recursos, (viii) inovação dos processos de trabalho e correção

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

de não conformidades e (xix) gestão de riscos estratégicos e operacionais.

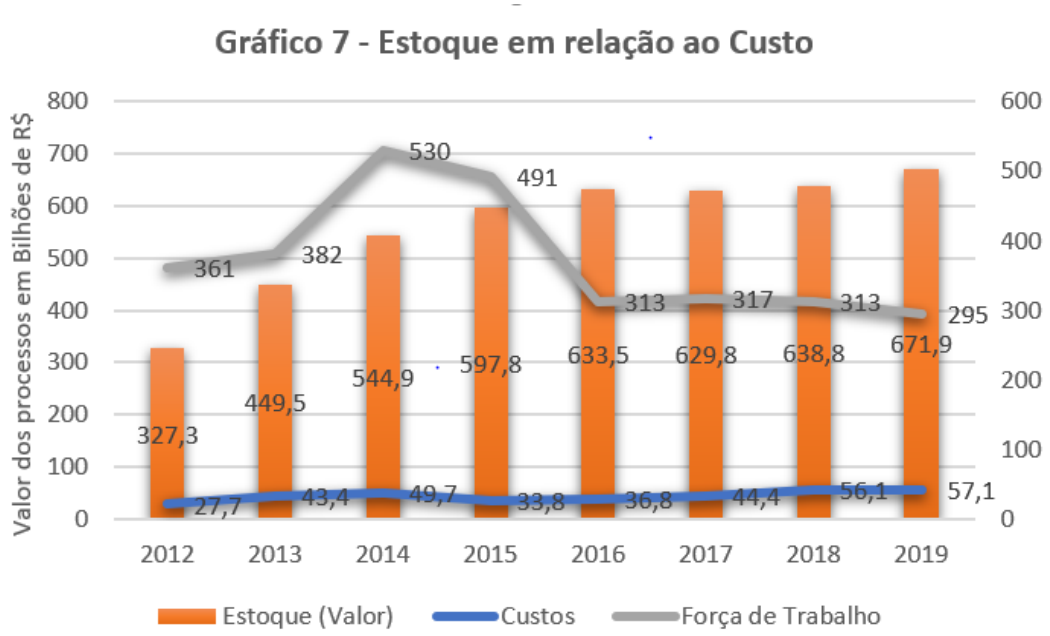
179. Não se pode perder de vista, entretanto, os desafios e os riscos citados pelo Carf, os quais podem comprometer as medidas supracitadas para fins de atribuição de maior celeridade aos seus julgamentos.

180. Dentre os desafios, os principais elencados pelo Carf são (peça 24, p. 2): (i) restrições orçamentárias, (ii) ausência de quadro próprio de servidores, (iii) acervo existente e fluxo de entrada de novos processos incompatíveis com o quadro de conselheiros e servidores (iv) falta de recursos para atender às demandas de digitalização dos processos de trabalho do órgão e promover a transformação digital por meio do emprego de inteligência artificial aplicada à área jurídica contenciosa.

181. O Carf, contudo, vislumbra que as seguintes ações futuras poderão ajudar no enfrentamento desses seus desafios (peça 24, p. 2): (i) aprovação da MP 899/2019, que trata da transação e que pode ter como consequência solução e redução de litígios de pequeno valor e relevante e disseminada controvérsia jurídica (convertida na Lei 13.988/2020), (ii) proposta de alteração legislativa para instituição de limite de alçada para recorrer ao Carf, podendo haver recurso especial para a CSRF contra decisões de turmas da DRJ que derem interpretação divergente das turmas do Carf, (iii) elevação do número de conselheiros por turma extraordinária, voltada para o julgamento de processos de valor do crédito tributário originário inferior a 120 salários mínimos, (iv) aumento do número de servidores técnicos e administrativos e (v) digitalização dos processos de trabalho e adoção da inteligência artificial como ferramenta de auxílio na obtenção de celeridade na solução dos litígios.

182. Quanto aos riscos, são apresentados pelo Carf (peça 24, p. 1): (i) quadro reduzido de conselheiros e servidores técnicos e administrativos; (ii) descontinuidade dos serviços de TI em virtude da privatização do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), principal prestador de serviços do Carf e (iii) contingenciamento de recursos para o desenvolvimento de soluções tecnológicas.

183. Dessa forma, os riscos e os desafios apresentados pelo próprio órgão, sobretudo aqueles que dependem de investimento financeiro, em face da recessão e austeridade econômicas ensejadas pela crise mundial do Covid-19, arrefecem o sucesso das medidas visando ao aumento da celeridade julgamentos do Carf, em que pese o aumento dos custos e da força de trabalho não terem relação direta com o tratamento do estoque, porquanto não se traduzem em redução de estoque conforme se verifica no gráfico abaixo:



Fonte: Carf. Estoque em relação ao custo (peça 24, p. 8 e 10).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

184. Além disso, a criação de mais turmas extraordinárias (TE), apesar de 2019 produzir uma redução de 11,75% no número de processos do estoque de até 60 salários mínimos, não alcançou o incremento de produtividade esperado para essa medida (30%) e, por si só, não tem a força para uma redução expressiva do estoque no geral, principalmente considerando que o valor do estoque teve acréscimo em 2019, consoante a análise feita por ocasião no item IV.1 retro. Portanto, é possível afirmar que novas TE, sem adoções de outras medidas, não reverterão o constante aumento do estoque de processos do Carf, principalmente por valor.

185. No mesmo sentido, com fundamento no nível de eficiência apurado no item IV.2 acima, em que se estima a redução do estoque em 58 anos, devido à complexa estrutura recursal do Carf que adia a tomada de decisões definitivas, pode-se concluir que não há margem confortável para absorção de novos conflitos gerados pela reforma tributária.

186. Afinal, tendo em vista a possibilidade de coexistência simultânea de tributos substituídos e novos impostos sobre bens e serviços durante um longo período de transição, seria um contrassenso pensar que haveria um decréscimo de estoque de processos sem a adoção de um conjunto de medidas mais eficazes. Não obstante, é preciso reconhecer o potencial (não analisado por esta auditoria, posto que traz o retrato da situação do órgão até 31/12/2019) de melhoria significativa na redução do estoque do Carf, advindo das recentes alterações legislativas relativas à transação de pequeno valor e ao procedimento especial da DRJ para os casos de até 60 salários mínimos.

187. Diante do exposto, considerando os índices de eficiência apurados e o baixo impacto na gestão do estoque de algumas das principais medidas pensadas pelo órgão para enfrentar os litígios do citado período de transição, excetuando-se as devidas ressalvas feitas na parte final do parágrafo anterior, entende-se que a atual estrutura recursal do Carf não tem condições de suportar as novas demandas da reforma tributária.

V. Alteração legislativa potencializa risco de corrupção no Carf

188. A Lei 13.988/2020, quando da conversão da MP 899/2019, que dispõe sobre a transação como forma alternativa de solução de litígios, incluiu no seu art. 28, de forma questionável, a não aplicação do voto de qualidade no Carf e o julgamento automático a favor do contribuinte em caso de empate em processos que determinem a exigência do 'crédito tributário'.

189. Ocorre que o art. 28 da Lei 13.988/2020 acabou por inverter a lógica da tutela administrativa, adotando interpretação mais benéfica ao contribuinte no caso de empate de votos nos julgamentos no Carf, privilegiando o interesse privado em detrimento do interesse público e potencializando o risco de corrupção nos processos do contencioso tributário administrativo.

190. O voto de qualidade está previsto no art. 25, § 9º do Decreto 70.235/1972 (sobre o processo administrativo fiscal), nos seguintes termos: 'Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes'.

191. A natureza paritária do Carf é determinada pela Lei 11.941/2009 e o regimento interno do órgão prevê igual número de representantes da Fazenda e dos contribuintes na composição de suas câmaras e turmas. Por serem constituídas por número par de membros julgadores, as turmas acabavam por se encontrar, com certa frequência, diante de ocorrências de empates nos julgamentos. Por esse motivo, o Carf adotava como critério de desempate o voto de qualidade do presidente da turma, que é representante da Fazenda.

192. Sobre o risco de alterar a sistemática do voto de qualidade antes referida, assim se posicionou a PGFN: 'o voto de qualidade no Carf está intrinsecamente relacionado à própria natureza administrativa do órgão: *tribunal administrativo fiscal*, com competência para revisar o ato do lançamento, na esfera da própria Administração Pública. Desconsidera-se, em suma, que o processo administrativo fiscal é o instrumento pelo qual a Administração Tributária julga e revisa seus próprios atos, em típico controle interno de legalidade. Em face da natureza jurídica do procedimento previsto no Decreto 70.235, de 1972, é coerente que, havendo empate, prevaleça a orientação do presidente do colegiado, julgador mais graduado que traz em sua formação a

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

perspectiva (não o interesse) da Administração. É por essa razão que o Decreto 70.235/72 determina que a presidência das turmas deve ser ocupada por conselheiro representante da Fazenda Nacional. É por essa mesma razão, cumpre destacar, que as decisões do Carf favoráveis ao contribuinte não podem, via de regra, serem questionadas no Poder Judiciário pela União – na medida em que a decisão do Carf constitui manifestação da própria Administração Tributária –, ao passo que o contribuinte sempre poderá rediscutir a matéria decidida em seu desfavor na esfera judicial. Portanto, qualquer modificação na sistemática do voto de qualidade exigiria a revisão do próprio modelo em vigor do processo administrativo fiscal, notadamente no tocante à definitividade unilateral das decisões do Carf, enquanto manifestação da Administração Tributária.' (peça 33, p. 3).

193. O art. 28 da Lei 13988/2020 não estava previsto na MP original enviada pelo governo federal ao Congresso, porquanto foi inserido via emenda aglutinativa na Câmara dos Deputados, aprovado nas duas casas e, em ato contínuo, sancionado pelo Presidente da República. Esse artigo incluiu na Lei 10522/2002 (que versa sobre o Cadin) o art. 19-E a seguir transcrito:

'Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.'

194. Essa alteração legislativa parte da premissa de que o voto de qualidade era sempre exercido massivamente a favor da Fazenda, porém não é isso que se verifica. Examinando os julgamentos do Carf, nota-se um elevado percentual de decisões unânimes e por maioria do colegiado, tanto a favor da Fazenda, quanto a favor dos contribuintes (mais de 90%), o que demonstra que não há massificação na utilização do voto que qualidade.

Tabela 9 – Quantidade de julgamentos a favor do contribuinte e da Fazenda, em 2019.

Tipo de julgamento	TO/TE		CSRF		Total em 2019	
	Contribuinte	Fazenda	Contribuinte	Fazenda	Contribuinte	Fazenda
Unânime (U)	7.007	11.572	1.385	1.074	8.392	12.646
Maioria (M)	1.622	872	322	609	1.944	1.481
Qualidade	**246**	**547**	**77**	**491**	**323**	**1.038**
Total	8.875	12.991	1.784	2.174	10.659	15.165
Unanimidade %	79%	89%	78%	49%	79%	83%
Convergência (U +M)	97%	96%	96%	77%	97%	93%

Fonte: Carf. Legenda: total de julgamentos Carf, compreendendo TO/TE e CSRF – não se refere à quantidade de processos (cf. tabelas 39 a 42 do apêndice G).

195. Especificamente em relação ao voto de qualidade, tem-se, segundo o Carf (peça 24, p. 3), que o percentual decidido por este tipo de julgamento a favor da Fazenda é normal, uma vez que está sendo analisado ato administrativo, cuja presunção é de legalidade. A evolução dos julgamentos proferidos pelas Turmas Ordinárias e Turmas Extraordinárias (TO/TE) e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a favor da Fazenda e dos contribuintes, por tipo de decisão (unânime, maioria e qualidade), pode ser consultada nas tabelas 39 a 42 do Apêndice G.

196. De acordo com a nota apresentada pelo Carf (peça 24, p. 5), 56% das decisões relativas a processos prioritários (acima de R$ 15 milhões) são favoráveis aos contribuintes, o que demonstra que não é o valor do crédito tributário que influencia o posicionamento do julgador fazendário, porquanto os processos decididos de forma favorável à Fazenda Nacional são, com mais predominância, aqueles de menor valor.

Tabela 10 – Quantidade de julgamentos a favor do contribuinte e da Fazenda, por faixa de valor.

Faixa Valor	Contribuinte	%	Fazenda	%
Acima de 1 bilhão	42	63%	25	37%
Acima de 100 milhões	283	60%	186	40%
Acima de 15 milhões	671	54%	581	46%

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Faixa Valor	Contribuinte	%	Fazenda	%
Acima de 120 SM	3.415	48%	3.749	52%
Até 120 SM	5.171	36%	9.154	64%
Sem valor	1.077	42%	1.470	58%

Fonte: Carf (peça 24, p. 5).

197. Todavia, cabe abrir um parênteses, pois, em recente estudo do Insper ('Análise de recorrência dos votos de qualidade no Carf' – peça 109), veiculado em 8/5/2020 no site do Jota ('Estudo mostra que voto de qualidade é mais usado em casos de maior valor' – peça 108), os resultados revelaram que os casos decididos por voto de qualidade têm valor 3,6 vezes maior que os demais. Ou seja, os números apresentados pelo Carf aos pesquisadores do Insper levaram à confirmação da hipótese destes de que o voto de qualidade é mais frequente em casos de maior valor.

198. Fechando os parênteses, interessante questão que remanesce é sobre o porquê de processos com maior valor atraírem decisões com mais atrito, com aparentes votos de bancada, em que fiscais e contribuintes defendem interpretações antagônicas e, sobre o ponto, quer parecer que a explicação seja pelo fato de que, do ponto de vista qualitativo, tais situações relacionam-se com os casos polêmicos de 'planejamentos tributários criativos, minuciosamente montados por consultores contratados a peso de ouro por grandes empresas e conglomerados, esquadrinhando possíveis 'brechas' na legislação tributária, que, apesar de legítimo, se admite o risco de enxergar 'brechas' onde elas não existem, e por isso ser autuado', conforme explica o artigo 'O voto de qualidade no Carf e o PL 6.395/2019 do Senado' (peça 100).

199. Nunca é demais lembrar que o voto de qualidade é um critério de desempate que decorre da paridade da formação do Carf e não pode ser confundido com parcialidade. Sobre esse ponto, transcreve-se excerto de artigo do Jota 'Reflexões sobre o voto de qualidade no Carf' (peça 98, p. 4):

'Além da premissa implícita de 'parcialidade pressuposta' dos julgadores, tais questionamentos incorrem em outros equívocos: sugerem que a paridade de formação do CARF deveria ser necessariamente refletida em seus resultados, e restringem-se ao aspecto meramente quantitativo dos julgamentos do tribunal administrativo, sem uma análise qualitativa das decisões.
(…)
Logo, não é correto buscar uma medida de validade processual ou de justiça material a partir da paridade nos resultados dos julgamentos do CARF, submetidos ou não ao voto de qualidade. Os resultados não devem ser 'paritários'; a paridade é um critério de formação do tribunal, que não deve ser adotado como medida para se aferir a qualidade dos julgamentos.'

200. Considerar que o servidor não goza da necessária imparcialidade só pelo fato de ser oriundo da mesma administração que praticou os atos julgados conduziria, em última análise, à negação do próprio processo administrativo como instrumento de controle dos atos da Administração. Nesse sentido, o artigo 'Voto de qualidade no CRSFN: *in dubio contra reo*?' (peça 99).

201. Sobre o potencial de redução da arrecadação com essa alteração legislativa, de acordo com dados do Carf (peça 82, p. 5-6), considerando os julgamentos por voto de qualidade a favor da Fazenda e que seriam automaticamente computados como a favor dos contribuintes com inserção do art. 28 na Lei 13988/2020, a estimativa de perda para União seria de R$ 60 bilhões em 2019.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Tabela 11 – Valor (R$ bilhões) de julgamentos a favor do contribuinte e da Fazenda, em 2019.

Tipo de julgamento	Valor (R$ bilhões) de julgamentos a favor do contribuinte e da Fazenda, por instância julgadora, em 2019[1,2]			
	Turmas Ordinárias e Extraordinárias (TO/TE)		Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)	
	Contribuinte	Fazenda	Contribuinte	Fazenda
Unânime	121,08	30,05	9,94	8,31
Maioria	93,59	24,03	5,38	14,25
Qualidade	13,14	**21,84**	0,39	**38,70**
Total	227,81	75,93	15,71	61,26

Fonte: Carf (cf. tabela 45 do apêndice G). Legenda: (1) os créditos tributários informados nas tabelas acima correspondem ao valor total cadastrado para o processo; não significam, portanto, valores mantidos ou exonerados, haja vista que o Carf não liquida decisão; (2) como a informação de um resultado ser favorável à Fazenda ou ao Contribuinte é identificado por recurso, os valores acima não coincidem com os valores de acórdãos julgados em 2019; ou seja, reitera-se que como um acórdão pode contemplar o julgamento de mais de um recurso, de partes distintas, não é possível comparar os dados acima com os valores dos processos julgados.

202. Na exposição de motivos da MP 899/2019, estimava-se, de forma conservadora, que haveria a arrecadação de R$ 6,38 bilhões em 2020 e R$ 5,914 bilhões em 2021 com a sua conversão em lei, sem prejuízo da economia de recursos decorrentes da solução dos litígios encerrados pela transação. Agora, a extinção do voto de qualidade com a decretação de vitória para o contribuinte gerará um prejuízo potencial na ordem dos R$ 60 bilhões por ano aos cofres públicos (efeito imediato), além de aumentar a insegurança jurídica e frustração de trabalhos anticorrupção em curso.

203. Adotando-se a definição de corrupção da Transparência Internacional (https://www.transparency.org/what-is-corruption#define), tem-se que 'corrupção é o abuso do poder confiado para ganhos privados'.

204. E aqui reside a preocupação de que a referida alteração legislativa potencialize o risco de corrupção no Carf. De fato, a mudança da sistemática de julgamento quando dos empates, somada à vultuosidade dos valores que envolve e o consequente poderio econômico dos contribuintes envolvidos tornam os conselheiros representantes dos contribuintes mais suscetíveis ao aliciamento.

205. Obviamente, não se está afirmando que os conselheiros representantes dos contribuintes sejam, ontologicamente, mais suscetíveis do que os conselheiros representantes da Fazenda. Todavia, é fato que os conselheiros fazendários, por serem concursados e regidos sob o regime estatutário, gozam de prerrogativas legais que possibilitam o exercício da sua função com maior independência, o que não ocorre com os conselheiros representantes dos contribuintes, que exercem mandato por prazo determinado.

206. Os conselheiros representantes dos contribuintes estão, ainda, sujeitos a conflito de interesses, uma vez que o vínculo original com a associação que os indicou se mantém durante todo o período do mandato, sem falar nas disparidades de tratamento entre os dois grupos de representantes, especialmente quanto a direitos e remuneração.

207. Diversos atores já se manifestaram contra a referida alteração legislativa. Um deles foi o Ministério Público Federal (MPF), que se posicionou a respeito da irregularidade no processo legislativo da Lei 13.988/2020 (peça 102 e 103). A irregularidade no processo legislativo sucedeu do denominado 'contrabando legislativo', prática inconstitucional de inserção, por meio de emenda parlamentar, de assunto sem pertinência temática com o tratado pela medida provisória. Enquanto a MP 899/2019 tratava da negociação extrajudicial de créditos tributários, o artigo 28 da Lei 13.988/2020 disciplinou aspecto procedimental do julgamento de processo administrativo, ou seja, tema alheio ao objeto original da medida provisória (inconstitucionalidade formal).

208. Outrossim, sustenta o MPF que houve violação à Lei Complementar 95/98 e aos princípios da legalidade e da transparência pública previstos na Constituição Federal (CF), na medida em que a

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

inserção sub-reptícia do art. 28 da Lei 13.988/2020 apresenta a capacidade de confundir os congressistas e a população em geral quanto ao verdadeiro intento, que é o de revogar totalmente o voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto 70235/1972 (inconstitucionalidade material). Registre-se que o citado art. 28 da Lei 13988/2020 já foi objeto de ação direta de inconstitucionalidade (ADI 6399), apresentada pela Procuradoria-Geral da República, com pedido de liminar.

209. Em reforço às razões trazidas pelo Ministério Público Federal, o então Ministro da Justiça e Segurança Pública, Sérgio Moro, no Despacho do Ministro 290/290 (peça 104, p. 1), destacou o impacto avassalador da aprovação do dispositivo em tela nas ações de combate à corrupção, conforme excerto a seguir transcrito:

'Além das inconstitucionalidades formais apontadas no parecer, destaco, no mérito, que o fim do voto de qualidade no CARF poderá ter impacto no combate ao crime, como bem exposto em relação a créditos tributários constituídos a partir da Operação Lava Jato na Nota Conjunta Cosit/Cocaj (PLV n 2, de 2020) n.º 3, da Receita Federal:
A proposta enfraquece as ações da Administração Tributária, do Poder Judiciário e do Ministério Público no combate à corrupção e aos crimes contra a ordem tributária. Em ênfase, o Carf julgou, até meados de janeiro deste ano, 14 processos da Operação da Lava Jato em que houve decisão a favor da Fazenda por voto de qualidade, totalizando R$ 1,09 bilhão. Desses, em 12 processos há representação fiscal para fins penais, que teriam seu seguimento interrompido (obstaculizada, portanto, a subsequente persecução penal) se estivesse em vigor a regra que concede ao contribuinte a vitória em caso de empate.
Com efeito, registre-se que ainda serão julgados pelo CARF em torno de 300 (trezentos) processos oriundos da Operação Lava Jato. Em 1ª Instância administrativa, o resultado a favor da Fazenda Nacional dos processos julgados até o momento relativos à referida operação foi da ordem de cerca de R$ 11 bilhões (onze bilhões de reais). Os resultados a favor dos contribuintes foram de cerca de R$ 560 milhões (quinhentos e sessenta milhões de reais). Saliente-se que a imensa maioria desses processos é objeto de representação fiscal para fins penais. Ou seja, uma alteração tão significativa na forma de julgamento dos processos no CARF pode ferir de morte o esforço do Estado Brasileiro na luta contra a corrupção no país.'

210. O Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), em Nota de Repúdio (peça 105), destaca o disparate da inovação legislativa, sem correlação em outro sistema tributário, que confere ao contribuinte a palavra final sobre os tributos, a qual se sobrepõe à presunção de legitimidade de ato administrativo proferido em prol do interesse público:

'Vemo-nos diante da situação singular em que um tribunal administrativo, que integra a estrutura do Executivo Federal e tem por propósito promover a revisão dos atos praticados pela própria Administração Tributária, será obrigado a adotar a visão do contribuinte quando houver empate na votação. Nesses casos, de empate, a interpretação final administrativa sobre o litígio será determinada de forma automática, em decorrência de uma contagem, e não da apreciação da matéria, sobrepondo-se a um ato administrativo que goza de presunção de legitimidade e foi proferido em prol do interesse público.
Não se conhece nenhum outro sistema tributário em que a palavra final sobre os tributos devidos seja dada pelo contribuinte. Tal mudança é contrária aos esforços dos países desenvolvidos, que veem nos planejamentos tributários abusivos, especialmente os transnacionais, o maior desafio para a arrecadação e a justiça fiscal. Ademais, tal mudança não atinge de forma igualitária todos os contribuintes, pois os processos de baixo valor não terão mais acesso à segunda instância de julgamento.'

211. Ainda sobre o dispositivo que extingue o voto de qualidade no Carf, diz o Sindifisco Nacional, por meio de Nota Pública intitulada 'Retrocesso no Carf', que o 'ato - que adquire contornos particularmente nefastos por vir à luz num contexto trágico para a saúde nacional e para as contas da União e dos demais entes federativos - fatalmente implicará décadas de retrocesso no combate à sonegação e à corrupção e entrará para a posteridade como símbolo de absoluto desprezo pela coisa pública', arrematando, ao final, que 'irá [o Sindifisco Nacional] denunciar o fato à comunidade

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

internacional e, concomitantemente, empreenderá todos os esforços possíveis para mobilizar a sociedade civil e reverter esse descalabro' (peça 106).

212. Do exposto, conclui-se que a aprovação da alteração legislativa trazida pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, contrariando o posicionamento de diversas instituições federais que atuam na defesa do interesse público (RFB, PGFN, MPF e Ministério da Justiça), potencializa sobremaneira o risco de corrupção no Carf ao privilegiar o interesse privado em detrimento do interesse público, além de colocar em risco as finanças públicas nacionais pela perda estimada de arrecadação e de fragilizar as ações combate aos crimes fiscais.

213. É de se registrar que, além da ADI 6399, apresentada pelo Procurador-Geral da República (Ministério Público Federal), há também a ADI 6403, apresentada pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB), e a ADI 6415, apresentada pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip), bem como uma Ação Civil Pública (ACP) 1023961-69.2020.4.01.3400, apresentada pelo Instituto de Defesa em Processo Administrativo (Indepad) na 17ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal, questionando a constitucionalidade do art. 28 da Lei 13.988/2020.

214. Sobre a insegurança jurídica causada por ausência de vacância legislativa para o artigo em tela, foi apresentada denúncia perante o TCU, com pedido de medida cautelar para suspender a aplicação do art. 28 da Lei 13.988/2020 nos julgamentos o Carf, tendo em vista diversas dúvidas quanto à aplicabilidade do dispositivo e diante da ausência de edição de ato normativo infralegal disciplinando o funcionamento dos julgamentos do órgão de acordo com o que prescreve a nova lei. A referida denúncia foi examinada pelo Acórdão 1935/2020 – TCU – Plenário, de relatoria do Ministro Bruno Dantas, TC 019.915/2020-9, que deliberou o seguinte:

'Considerando que em 1º de julho de 2020 o Ministério da Economia editou a Portaria-ME 260/20, que regulamentou o dispositivo questionado e esclareceu grande parte dos pontos controvertidos acerca do alcance da norma, que foram objeto de consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e da presente denúncia;
Considerando que a possiblidade de prejuízo ao erário decorrente da insegurança jurídica foi mitigada por serem pautados para julgamento em junho processos de menor materialidade e complexidade;
[…]
indeferir a concessão de medida cautelar, tendo em vista a inexistência dos pressupostos necessários para sua adoção; adotar as medidas a seguir e em informar o conteúdo deste acórdão
[…]

1.8. dar ciência à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 9º, inciso II, da Resolução TCU 315/2020, que a demora na regulação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, introduzido pelo art. 28 da Lei 13.988/20, conforme solicitado nas consultas feitas por meio da Nota SEI 5/2020/ASTEJ/CARF-ME e da Nota SEI 6/2020/ASTEJ/CARF-ME, afrontou o princípio da eficiência insculpido no art. 37 da Constituição Federal/88;'

215. Por fim, sobre a estrutura recursal do Carf ser ineficiente e contrária ao interesse público, cabe transcrever trecho extraído do Ofício Gab PPR1/DF/RB 34/2015 (peça 95), redigido à época da Operação Zelotes, em que o Ministério Público Federal, por meio da Procuradoria da República no Distrito Federal, propôs o fim da paridade e a simplificação das instâncias recursais:

'O modelo atual do CARF, pelo seu tamanho, composição e atribuição, não possui paralelo no mundo civilizado.
Por outro lado, necessário observar que não há qualquer motivação legal ou lógica a se constituir um Conselho paritário entre o órgão fiscal e os contribuintes, quando o sistema constitucional vigente garante a todos a inafastabilidade da jurisdição. Ou seja, quando a Fazenda perde, a decisão é final e quando o contribuinte perde, ainda há todas as instâncias do Poder Judiciário a analisar o seu pleito.
Isso representa inaceitável desigualdade entre a Fazenda e o contribuinte, além de propiciar práticas ilícitas detectadas na Operação Zelotes.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Há de se destacar, como parâmetro para o modelo ora discutido, o tribunal administrativo fiscal japonês, que conta com uma estrutura simplificada e composta apenas por servidores de carreira.
Em síntese, o que se pretende evidenciar é que a estrutura recursal atual do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais é extremamente danosa para a Administração Tributária e contrária ao legítimo interesse público, pois, além de ineficiente, é um estímulo a delitos de corrupção, tráfico de influência e advocacia administrativa, por exemplo.
O que se extrai do sistema constitucional vigente é a garantia de revisão das decisões administrativas. No entanto, o CARF constitui um verdadeiro tribunal, com diversas instâncias internas revisionais, no qual o julgamento final de um recurso pode demandar, em média, até 8 (oito) anos. E após, não satisfeito com a decisão administrativa, o contribuinte ainda poderá, conforme já mencionado, provocar o Poder Judiciário e rediscutir toda essa matéria. O órgão fazendário, todavia, não. Ele fica definitivamente adstrito à decisão administrativa recursal de um órgão paritário.
Nesses termos, está-se diante de uma grande oportunidade para se alterar, dentro do sistema legal vigente, o atual modelo revisional da esfera administrativo tributária, comprovadamente ultrapassado e ineficiente.
O que se propõe, a título de contribuição aos trabalhos em curso, é o fim do sistema paritário e a radical simplificação das instâncias recursais, o que atende, plenamente, as garantias constitucionais dos contribuintes e o interesse público.'

216. No que tange a outras informações sobre o ambiente interno e externo do Carf, elas podem ser consultadas na ferramenta SWOT (v. apêndice D), sigla dos termos ingleses *Strengths* (Forças), *Weaknesses* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças). A partir das fraquezas e ameaças identificadas na SWOT por letras e números, foram vinculados os riscos classificados no Diagrama de Verificação de Risco (DVR), juntado no apêndice E. Ambos instrumentos (SWOT/DVR) foram validados pelos gestores.

VI. Problemas do contencioso tributário judicial

217. A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece a regra de apreciação de lesão ou ameaça de lesão a direito, independentemente de qualquer procedimento administrativo prévio (art. 5º, XXXV). O art. 5º, LV, da CF/88 - que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes -, bem como o art. 5º, XXXIV, a, da CF/88, que garante o direito de petição, gênero no qual o pleito administrativo está inserido, por sua vez, sustentam a existência de recursos administrativos.

218. Entretanto, a doutrina e jurisprudência convergem para o entendimento que o suposto 'princípio de duplo grau de jurisdição' não encontra guarida constitucional. Assim, os recursos administrativos impetrados junto ao Carf são opcionais e não obrigatórios (à luz da constituição), no sentido que basta alterar a legislação para que a segunda instancia administrativa deixe de ser caminho obrigatório. A revisão dos processos tributários pelo Judiciário, por sua vez, não pode ser afastada.

219. Desta forma, mesmo optando pela discussão administrativa de segundo grau, os contribuintes podem utilizar do mandado de segurança, no qual não cabe condenação em honorários advocatícios, para testar teses, questionar o mérito da cobrança e o procedimento de julgamento no Carf, postergando a constituição definitiva do crédito tributário.

220. Esse problema se agrava diante da falta de informações sobre as ações relativas à matéria tributária em que a União figura no polo passivo e da inexistência de varas especializadas nessa matéria, circunstâncias que dificultam a atuação da PGFN e, consequentemente, a construção de uma jurisprudência consistente sobre as grandes questões tributárias.

VI.1. <u>Crescente judicialização dos processos submetidos a julgamento pelo Carf</u>

221. Os processos submetidos a julgamento pelo Carf estão sendo objeto de crescente judicialização. Quanto aos processos aguardando distribuição, os contribuintes entram com mandado de segurança para terem seus processos julgados em face da demora de sua inclusão em

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

pauta. Com relação aos processos já julgados, questionam a própria regularidade do rito/procedimento, além do mérito da cobrança fiscal. Além disso, existem diversas matérias tratadas no Carf afetadas por decisão dos tribunais superiores que podem inviabilizar o funcionamento do órgão.

222. A CF/88, no inciso LXIX do art. 5º, traz a garantia do mandado de segurança para proteção dos direitos individuais líquidos e certos, quando o responsável pela ilegalidade for pessoa jurídica no exercício de atribuições do poder público. A Lei 12.016/2009 regulamenta essa ação e seu art. 19 dita que a decisão denegatória de mandado de segurança, se não houver decido o mérito, não impede ao requerente o uso de ação própria, porquanto não faz coisa julgada.

223. Nos termos do art. 151, incisos IV e V, do CTN, a concessão de medida liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário, bem como a concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. Contudo, em mandado de segurança não cabe condenação em honorários advocatícios consoante Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. Daí o mandado de segurança ser muito utilizado contra as decisões do Carf.

224. No que se refere aos processos aguardando distribuição no órgão, muitos contribuintes entram com mandado de segurança (MS) na Justiça para terem seus processos julgados, devido à demora de distribuição dos processos dentro do Carf. Conforme entrevista da presidente do órgão ao site JOTA (peça 94, p. 7-8), quem entra como MS consegue pular a fila decorrente da estratégia de priorizar o julgamento de processos de maior valor.

225. São considerados prioritários os seguintes processos no Carf: de contribuintes com mais de 60 anos, ou com moléstia grave ou com deficiência; acima de R$ 15 milhões; com representação fiscal para fins penais ou com medida cautelar fiscal deferida; de exclusão/indeferimento da opção pelo Simples; e processos de grandes contribuintes com valores acima de R$ 10 milhões (Portaria Carf 57/2016). Segundo o Carf (peça 82, p. 7-8), essa priorização foi determinada para os órgãos que iniciavam e finalizavam o macroprocesso do crédito tributário (RFB e PGFN), por isso também foi adotada pela segunda instância administrativa e, com a implantação do sistema e-Processo, ficou mais fácil a operacionalização da medida.

226. Analisando o estoque do Carf, confirma-se a estratégia de priorização de julgamento dos processos de maior valor. Em 2019, 75% dos processos estavam aguardando distribuição (87.816 processos) e apenas 19% estavam na fase de relatório e julgamento (22.022 processos). Já em termos de valor, tais processos correspondiam aos seguintes percentuais: 28% estavam aguardando distribuição (R$ 186,7 bilhões) e 44%, na fase de relatório e julgamento (R$ 293,66 bilhões).

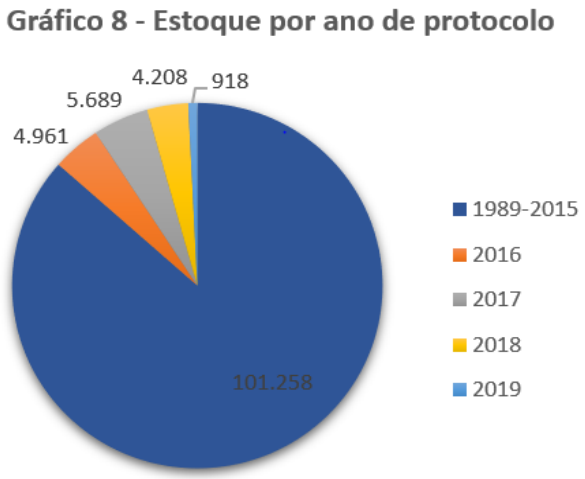
Tabela 12 – Quantidade e valor (R$ bilhões) de processos no Carf, por fase processual, em 2019.

Fase processual	Quantidade	Valor (R$ bilhões)
Sobrestado	1.409	63,24
Preparação, Triagem e Acervo	87.816	186,7
Análise de Admissibilidade	1.405	44,33
Relatoria e Julgamento	22.022	293,66
Pós Julgamento	4.380	83,99
Outros	2	-
Total	**117.034**	**671,92**

Fonte: Carf (v. tabelas 34 e 35 do apêndice G).

227. Examinando a antiguidade dos processos por ano de protocolo (peça 24, p. 17-19), também é confirmada a estratégia de priorização de julgamento dos processos de maior valor. Dos processos aguardando julgamento no Carf, 86% possui mais de 4 anos (1.460 dias) desde a criação do processo junto à RFB (101.258 processos) e 14% tem protocolo entre 2016 a 2019 (15.776 processos). Em termos de valor, tais processos correspondiam aos seguintes percentuais: 51% com mais de 4 anos (R$ 342,61 bilhões) e ou 49% com menos (R$ 329,31 bilhões).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.



Fonte: RFB. Legenda: Estoque por ano de protocolo (peça 24, p. 17-19)

228. Repise-se que o tempo médio para o julgamento de processos na DRJ é de 2,5 anos e no Carf de 4 anos, enquanto o art. 24 da Lei 11.457/07, institui o prazo de 360 dias, a contar do protocolo de recursos administrativos dos contribuintes. Em virtude da morosidade no julgamento do acervo em geral do Carf, a estratégia de dar tratamento prioritário aos processos de elevador valor está estimulando a judicialização, embora a expectativa do órgão fosse de evitá-la.

229. Com relação à crescente judicialização dos processos já julgados pelo Carf, em dezembro de 2019, havia 1.409 processos sobrestados, no valor de R$ 63 bilhões, tanto por decisões judiciais, como por decisões internas relativas a questões prejudiciais tratadas em outros processos (1% do estoque do Carf e 9% em termos de valor).

230. Do total desses processos sobrestados (1.409), a Assessoria Técnica Jurídica (ASTEJ), junto à presidência do Carf, acompanhava pessoalmente 77 processos, no valor de R$ 33,7 bilhões (5% do total de processos sobrestados, 54% em termos de valor). Conforme planilha da ASTEJ acostada à peça 92, esses processos consistiam em seguranças concedidas em mandado segurança sobre voto de qualidade (24 processos correspondentes a R$ 4,41 bilhões), uma liminar concedida para suspender o crédito tributário (R$ 574,39 milhões) e seguranças concedidas sobre admissibilidade de recursos (agravo, recurso especial, embargos e tempestividade do recurso voluntário), em torno de R$ 29 bilhões.

231. Segundo a PGFN (peça 35, p. 2), que é competente por defender a União no que diz respeito aos créditos tributários, cada vez mais os contribuintes questionam, além do mérito da cobrança, o próprio procedimento/rito de julgamento no Carf, de sorte que temas como a possibilidade de controle judicial da admissão/inadmissão monocrática ou colegiada de recursos administrativos e da preclusão administrativa, alegações de irregularidades/vícios em relação à composição paritária, vícios procedimentais atinentes ao direito de defesa e ao voto de qualidade são frequentemente discutidos na seara judicial. Como essas demandas referem-se à própria regularidade do procedimento, elas são levadas ao Judiciário durante a fase administrativa do contencioso, tendo como principal consequência a protelação da constituição definitiva do crédito tributário.

232. Ainda de acordo com a PGFN, grande parte de demandas dessa natureza é levada ao Judiciário pela via do mandado de segurança, do qual o impetrante pode desistir a qualquer tempo, em qualquer grau de jurisdição, sem o pagamento de verbas de sucumbência (peça 35, p. 2).

233. Desta forma, outra possibilidade de aumento da judicialização é a multiplicidade de foros existentes. Nas ações em que a União for autora, o foro competente para o ajuizamento das ações é sempre o domicílio do réu. Em contrapartida, nas ações cuja ré for a União existem quatro foros competentes, podendo o autor optar por qualquer deles. São estes o foro do seu domicílio, o foro do local em que ocorreu o fato ou ato de que se originou a demanda, o do local onde está situado o bem controvertido ou o do Distrito Federal, conhecido como foro nacional (art. 109, §§ 1º e 2º da

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

CF/88 e art. 51 do CPC).

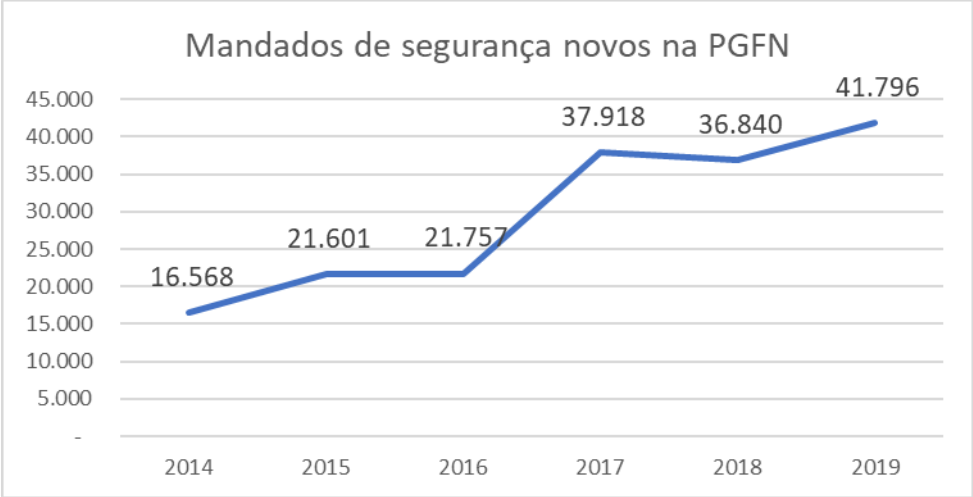
234. Como o contribuinte possui vários incentivos para utilizar o mandado de segurança com baixo custo e risco, não é incomum perceber que, utilizando-se dessas prerrogativas, contribuintes utilizam, sobretudo, do TRF- 1ª Região (tendo em vista o domicílio da autoridade impetrada ou em razão do foro nacional) como laboratório para receptividade de teses jurídicas que, uma vez não acolhidas em sede de decisão liminar, são reprisadas logo em seguida no foro do domicílio do autor.

235. Exemplo disso, foi o caso do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas - IRDR 8087-81.2017.4.01.0000, julgado pelo TRF-1ª Região. Nos meses que antecederam o julgamento desse incidente, foram distribuídos na Seção Judiciária do Distrito Federal dezenas de mandados de segurança que deram ensejo a diversas decisões liminares as quais suspenderam a discussão de processos envolvendo bilhões de reais em créditos tributários.

236. Após a fixada a tese pelo TRF-1ª Região de modo favorável à União, o número de mandados de segurança impetrados em Brasília-DF caiu drasticamente e o ajuizamento de ações ordinárias fora da 1ª Região passou a crescer, tornando o litigio cíclico, de maneira que, efetivamente, a tese fixada no julgamento do IRDR foi praticamente ineficaz para os fins de uma prestação jurisdicional célere e uniforme (peça 35, p. 2).

237. A PGFN representa a União nas causas de natureza fiscal. Considerando todas as matérias (não apenas os créditos tributários), nos últimos seis anos, o número de mandados de segurança novos a cargo da PGFN aumentou 152%. Em dezembro de 2019, a PGFN tinha 616.567 mandados de segurança em estoque (peça 67, p. 2).

Gráfico 9 – Quantidade de mandados de segurança novos a cargo da PGFN (de 2014 a 2019).



Fonte: PGFN (peça 78).

238. Ainda segundo a PGFN (peça 35, p. 2), no TRF- 1ª Região, 81,8% dos processos ajuizados são eletrônicos, ou seja, 8 em cada 10 processos ajuizados na Justiça Federal da 1ª Região são propostos eletronicamente, índice que supera 90% na 2ª, 3ª, 4ª e 5ª Regiões. Dada a virtualização da Justiça, conclui a PGFN que não faz mais sentido existirem dois foros possíveis, na medida em que as dificuldades geográficas para o acesso à Justiça estão sendo mitigadas, levantando discussões sobre a utilidade e vantajosidade para o interesse público da manutenção do foro nacional para ajuizamento de toda e qualquer ação como atualmente permitido.

239. Segundo a publicação 'Justiça em números 2019', a seção judiciária do Distrito Federal é uma das três menos produtivas da Justiça Federal e a sua taxa de congestionamento é uma das mais altas. Tendo em vista o atual estágio de virtualização da Justiça e o fato do TRF-1 estar sobrecarregado, é preciso avaliar uma forma para limitar a faculdade de escolha de foro nas causas intentadas contra União, especificadamente no que se refere às ações de mandado de segurança, para que sejam propostas apenas no foro de domicílio do autor. Essa medida não traria prejuízo ao

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

impetrante e serviria para desafogar o TRF-1, além de combater a nefasta estratégia dos contribuintes supracitada.

240. Diante da situação posta, caberia ao Conselho da Justiça Federal (CJF), em conjunto com o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e com o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, adotar as medidas cabíveis para limitar a faculdade de escolha de foro nas causas intentadas contra União, especificadamente no que se refere às ações de mandado de segurança, para que sejam propostas apenas no foro de domicílio do autor. No entanto, não se pode olvidar que a definição da competência para as ações que a União for parte (autora ou ré) se encontra regulada inteiramente no art. 109 da Constituição Federal e que a alteração dessa matéria depende de aprovação de emenda constitucional.

241. Ante o exposto, entende-se que o presente achado também deve ser considerado como fundamento para a recomendação ao Conselho da Justiça Federal (CJF) e ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ) de adoção de providências necessárias para a implantação de varas especializadas em matéria tributária e de turmas especializadas nessa matéria em todas as seções judiciárias federais, conforme tratado nos itens a seguir.

VI.2. Apesar de diversas medidas de gestão, não houve redução significativa do congestionamento do Judiciário

242. Segundo o CNJ, a democratização do acesso à Justiça após a Constituição de 1988 ampliou os meios para os cidadãos buscarem seus direitos, resultando em aumento significativo no número de processos no Judiciário. Somente no Supremo Tribunal Federal (STF) os casos novos passaram de 14,7 mil em 1989 para cerca de 120 mil em 2007, de acordo com estatísticas da corte. Essa progressão geométrica na demanda – somada à pouca alteração na estrutura do Judiciário – estimulou os poderes públicos a pensarem em novos mecanismos de gestão processual, garantindo respostas mais uniformes e céleres à sociedade.

243. Uma das soluções foi o surgimento da repercussão geral, criada pela Emenda Constitucional 45/2004 e regulamentada pela Emenda Regimental 21/2007 do RI/STF. A ferramenta é de uso exclusivo do STF, e impossibilita a análise de recursos extraordinários que não atendam critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica, indo além do interesse das partes envolvidas.

244. De acordo com dados do STF atualizados em 23/8/2020, dos 1.103 temas que foram afetados com repercussão geral, 280 (25,38%) tratavam de questões relativas ao direito tributário. Destes, 54 tiveram a decisão pela inexistência de repercussão geral e 2 foram cancelados por duplicidade de tema. Dos 224 temas reconhecidos, 23 (10,3%) estão com mérito julgado, 21 (9,3%) com o acórdão de mérito publicado, 75 (33,5%) com acórdão de repercussão geral publicado, 105 (46,9%) com trânsito em julgado.

245. Se, em tese, tal medida deveria restaurar o caráter paradigmático das decisões da Suprema Corte, e que resolvesse com rapidez as grandes questões do país discutidas no Poder Judiciário, na prática, percebeu-se que quando o STF reconhece que determinada matéria tributária será decidida com repercussão geral, os contribuintes rapidamente começam a impetrar mandados de segurança, tendo em vista o baixo custo desse processo, gerando assim mais litígio. Automaticamente, todos os recursos são suspensos nos tribunais de origem, para aguardar o julgamento de mérito de temas com repercussão geral reconhecida.

246. Além disso, o relator pode determinar a suspensão de todos os processos, não só recursos, desde a primeira instância, individuais ou coletivos, que versem sobre a mesma questão objeto de tema com repercussão geral reconhecida (§ 5º do art. 135 do CPC). A suspensão nacional dura enquanto não for julgado o mérito do recurso paradigma, salvo se determinado de forma diversa pelo relator. Se o STF não julgar a questão rapidamente, o que não costuma acontecer, o processo de repercussão geral acaba aumentando o contencioso tributário.

247. Outro instituto criado para melhorar a vazão de processos no Judiciário é o de recursos repetitivos. Os recursos repetitivos foram instituídos no Superior Tribunal de Justiça (STJ) com a Lei 11.672/2008. O objetivo é dar mais celeridade, isonomia e segurança jurídica no julgamento de recursos especiais que tratem da mesma controvérsia jurídica. Esses casos podem ser selecionados

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

por amostragem – cabe ao presidente ou vice-presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos que melhor representem a questão repetitiva e encaminhá-los ao STJ para julgamento.

248. Dos 1.058 temas afetados pelo STJ até 23/8/2020, 233 (22%) tratam de direito tributário. *Mutatis mutandis*, o processo de aumento do contencioso descrito na repercussão geral reconhecida pelo STF ocorre com os recursos repetitivos selecionados pelo STJ.

249. Por fim é preciso destacar que, embora alegue-se que as decisões decorrentes de julgamentos proferidos sob o rito dos recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida (STF) e recursos especiais repetitivos (STJ) apresentam o dito 'efeito multiplicador', nenhum dos dois mecanismos gera efeitos vinculantes. Ou seja, as partes podem continuar alegando especificidades de seus casos diante dos *leading cases* julgados, e os tribunais de origem devem julgar caso a caso individualmente segundo seu livre convencimento.

250. Para o temas com efeito multiplicador, a PGFN realiza o Acompanhamento Especial Nacional e, no caso das teses contrárias à administração tributária, expede nota explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, além de delimitar as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos (Portaria Conjunta PGFN/RFB 1/2014).

251. O procedimento reduz o contencioso judicial e os riscos de pagamentos de encargos de sucumbência pela União. No caso de teses contrárias aos contribuintes, no entanto, sempre é possível continuar apresentando mandado se segurança, que conforme visto, possuem baixo risco e custo para o contribuinte. Dessa forma, decisões contrárias ao contribuinte não geram grandes incentivos à redução da litigiosidade.

252. O relatório 'Justiça em números 2019' demonstra que a queda no congestionamento 'bruto' de processos foi marginal (queda de 0,5%, de 71,7% em 2014 – último ano antes da implementação do indicador 'líquido' - para 71,2% em 2019), mesmo com a vigência dos mecanismos de repercussão geral e de recursos repetitivos há mais de anos. O indicador 'bruto' representa o congestionamento real, enquanto o 'líquido' desconta os processos suspensos pelos mecanismos de repercussão geral e recursos repetitivos, embora não exista diferença significativa entre eles.

253. É possível que o expressivo aumento da informatização do Judiciário no mesmo período (de 45,3% para 83,3%) tenha contribuído mais que os próprios mecanismos de gestão processual para a pequena redução do congestionamento da justiça.

254. Segundo o relatório, o Poder Judiciário contava com um acervo de 79 milhões de processos pendentes de baixa no final do ano de 2018, sendo que mais da metade desses processos (54,2%) se referia à fase de execução. Os casos pendentes na fase de execução apresentam aumentos regulares numa clara tendência de crescimento do estoque (30,2% em 2009 para 42,6% em 2018).

255. A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 73% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2018 - a maior taxa entre os tipos de processos constantes desse Relatório.

256. Ainda segundo o relatório do CNJ, há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente. Ademais, as dívidas chegam ao Judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativos - daí a difícil recuperação.

257. É claro que a possibilidade de recuperação do crédito tributário é inversamente proporcional ao decurso do tempo desde o fato gerador, por fatos inerentes à própria dinâmica da atividade empresarial, como o encerramento das operações por falência, por exemplo. Assim, a morosidade do contencioso administrativo e judicial é causa da baixa realização do processo de execução fiscal, e não o contrário.

258. Além disso, conforme estudo da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos da PGFN (Nota Técnica PGFN/CGR 486/2017, peça 133), há evidências para a hipótese

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

de que, de maneira geral, em se tratando de grandes devedores e de inscrições com débitos constituídos por auto de infração ou DCTF, o valor associado a operações de alienação patrimonial tende a se concentrar em momentos anteriores à inscrição em dívida ativa, não raramente em ano-calendário próximo a este evento (1 a 3 anos, em média). Isso significa que os 'devedores contumazes' planejam e realizam dilapidação patrimonial durante o curso do contencioso administrativo e judicial do crédito tributário, para fugir da obrigação de pagar tributos.

259. Ressalta-se que os dados de execução fiscal não envolvem todas as questões tributárias em lide. Ao contrário, representam apenas uma parcela destas, notadamente as inscrições em dívida ativa. Conforme demonstrado a seguir, sequer é possível saber com precisão o número de processos em tramitação no Poder Judiciário.

260. Conforme visto, dentre todos os ramos do direito, um quarto das demandas por soluções em repercussão geral e recursos repetitivos são relativas às questões de direito tributário, o que demonstra a complexidade das questões envolvidas e a falta de uniformidade no tratamento da matéria em instâncias inferiores. Esses fatos, aliados ao pouco efeito prático dos repetitivos e da repercussão geral, reforçam os argumentos em favor da especialização da justiça em matéria tributária.

VI.3. Dificuldades na gestão das ações judiciais em que a União figura no polo passivo

261. Na presente auditoria, teve-se conhecimento da deficiência nas informações sobre os processos em matéria tributária que tramitam na Justiça Federal, por ausência ou deficiência na integração dos sistemas de acompanhamento processual da PGFN com os Tribunais Regionais Federais (TRF), assim como devido à inexistência de varas especializadas em matéria tributária.

262. Para construir a visão geral do contencioso tributário judicial, foi solicitado à PGFN informações sobre a série histórica de entradas, saídas e estoque das ações de execução fiscal e das ações relativas à matéria tributária em que a União figura no polo passivo (peças 31 e 62).

263. Com relação às execuções fiscais, a PGFN enviou os dados solicitados de quantidades e valores das execuções fiscais ajuizadas, extintas e ativas, relativas à dívida ativa tributária (peças 63, p. 1, 76 e 77). O Sistema de Acompanhamento Judicial (SAJ) da PGFN recebe e envia dados aos sistemas dos tribunais e dá suporte a atividade de cobrança judicial da dívida ativa, permitindo o ajuizamento das execuções fiscais nos tribunais federais e o seu acompanhamento (peça 91, p. 4).

264. No que se refere às ações relativas à matéria tributária em que a União figura no polo passivo, a PGFN apenas apresentou a quantidade de ações em que atuou nos últimos seis anos, quaisquer que sejam as matérias tratadas (peça 64). Além da inexistência de classificação que permita a busca por matéria tributária, há também a dificuldade na obtenção dos dados junto aos tribunais federais.

265. Em reunião com a equipe (peça 91, p. 2-3), a PGFN esclareceu que os sistemas de acompanhamento dos processos dos tribunais federais não são interligados, porquanto cada TRF adota um sistema (PJe, E-Proc e outros) e o modelo de interoperabilidade (MNI) entre eles não funciona adequadamente. Existem lacunas de informações e não há padronização sobre como devem ser preenchidos os campos de informação, cujo preenchimento incorreto inviabiliza a localização de processos. Citou como exemplo o campo 'partes', que se for preenchido incorretamente pelo proponente da ação (PGU, ao invés de PGFN, por exemplo), não permite a localização dos processos a cargo da PGFN, dado o grande volume de processos em tramitação.

266. A falta de integração dos dados dos sistemas dos TRF das cinco regiões já foi identificada pelo TCU em auditoria para avaliar os procedimentos realizados para pagamento dos precatórios. Naquela oportunidade, constatou-se que a falta de integração dos sistemas comprometia o desempenho institucional de todos os atores envolvidos com os precatórios. Nesse sentido é o Acórdão 2732/2017-TCU-Plenário, proferido no TC 001.961/2017-9, de relatoria do Ministro Benjamin Zymler.

267. Posteriormente, em 2019, o TCU avaliou a implementação e o funcionamento da informatização dos processos judiciais, em especial do Processo Judicial Eletrônico (PJe) e do Modelo Nacional de Interoperalidade (MNI). Nesta auditoria também foi constatada a falta de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

padronização de procedimentos e de interoperabilidade dos sistemas, o que comprometia ao atendimento do princípio da eficiência insculpido no art. 37, caput, da CF/88. Por esse motivo, foi determinada ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ) a apresentação de plano de ação voltado ao aprimoramento da eficiência, da efetividade e da transparência das ações de implementação e operação do PJe, conforme Acórdão 1534/2019-TCU-Plenário, proferido no TC 008.903/2018-2, min. rel. Raimundo Carreiro.

268. Paralelamente às deficiências dos sistemas de acompanhamento processual dos TRF, a PGFN criou, em novembro de 2019, o Laboratório de Jurimetria e Inovação - LABJUD, com o objetivo de promover a coleta de informações gerenciais e dados capazes de orientar a estruturação da defesa da Fazenda Nacional e subsidiar a definição de estratégias judiciais (peça 35, p. 3).

269. Segundo dados fornecidos pelo informativo 'Justiça em números 2019' do Conselho Nacional de Justiça, o congestionamento da Justiça Federal apresentou taxa de quase 70% no período de 2015 a 2018. Por esse motivo, a União tem buscado medidas de redução de litigiosidade, dentre as quais, a MP 881/2019 (convertida na Lei 13.874/2019) consolida a política de redução de litigiosidade implantada desde a Portaria PGFN 502/2016.

270. Na visão da PGFN (peça 35, p. 2), o trâmite de processos em meio eletrônico e a disponibilização de informações gerenciais por alguns tribunais têm gerado um incremento de acesso à informação, permitindo a sistematização de dados para fins de subsidiar decisões estratégicas. Isso possibilitou, em 2019, que a Fazenda Nacional, por meio do LABJUD, identificasse e desistisse de aproximadamente 1150 recursos especiais no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e 115 recursos extraordinários no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), pendentes de julgamento, com fundamento na Portaria PGFN 502/2016. Por outro lado, sustenta que o desafio atinente ao congestionamento dos tribunais, aliado à grande ausência de varas especializadas em temas tributários têm contribuído para a morosidade da definição judicial de questões tributárias relevantes e contribuído para a existência de grande dispersão jurisprudencial.

271. Percebe-se que a falta de padronização de procedimentos e de interoperabilidade dos sistemas dos TRF têm gerado dificuldades, tanto é que foi preciso criar uma unidade própria de inteligência (o LABJUD), especializada em cruzamento de dados, para conseguir coletar os dados sobre os processos em tramitação. A obtenção tempestiva/ágil de informações gerenciais sobre os processos em tramitação na Justiça Federal é essencial para a atuação adequada da PGFN, com vistas a diminuir o congestionamento dos tribunais e evitar a condenação da União ao ônus de sucumbência, promovendo-se, de forma oportuna, a desistência de ações pautadas em teses contrárias decisões já proferidas pelos tribunais superiores, conforme previsto no art. 19 da Lei 10.522/2002, redação dada pela Lei 13.874/2019.

272. E corroborando a necessidade de especialização, a publicação 'Justiça em números 2019' aponta o direito tributário (dívida ativa, contribuições e outros) entre os assuntos mais demandados no 1º grau (varas) da Justiça Federal. No entanto, no Brasil, não existem varas especializadas em temas tributários conforme recomenda o padrão internacional. As ações contra a União sobre matéria tributária são ajuizadas em varas comuns no foro de domicílio do autor ou no Distrito Federal e, por esse motivo, há dificuldade de acompanhamento dos processos e de definição judicial de questões tributárias relevantes, contribuindo para a existência de grande dispersão jurisprudência, conforme destacou a PGFN.

273. Em seus comentários ao relatório preliminar desta auditoria (peça 132), a PGFN destacou que a necessidade de redução das elevadas taxas de congestionamento no contencioso tributário judicial e a especialização de varas para as causas tributárias são questões de extrema relevância e de inegável interesse social, de maneira que o seu saneamento não interessa tão somente à Fazenda Nacional, mas a toda a sociedade brasileira e ao próprio Poder Judiciário.

274. Entre possíveis órgãos do Poder Judiciário, a PGFN cita o Conselho da Justiça Federal, a quem cabe, de acordo com o art. 105, parágrafo único, II, da Constituição Federal, 'exercer, na forma da lei, a supervisão administrativa e orçamentária da Justiça Federal de primeiro e segundo graus, como órgão central do sistema e com poderes correicionais, cujas decisões terão caráter

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

vinculante' e o Conselho Nacional de Justiça, instituição que visa aperfeiçoar o trabalho do sistema judiciário brasileiro, principalmente no que diz respeito ao controle e à transparência administrativa e processual.

275. Assim, cabe recomendar ao Conselho da Justiça Federal (CJF) e ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ) que avalie a conveniência e a oportunidade de transformar varas federais de competência geral em varas especializadas em matéria tributária, por meio da redistribuição dos processos e sem gerar novos custos, assim como turmas especializadas nessa matéria em todas as seções judiciárias federais.

276. Essa medida não é uma inovação no Poder Judiciário. Pode-se tomar como exemplo a Justiça Federal da 4ª Região, em que houve a transformação de varas federais existentes de competência geral em varas especializadas em matéria tributária, inclusive turmas especializadas no TRF da 4ª Região, com a redistribuição dos respectivos processos e sem gerar novos custos.

277. Também cabe recomendar ao CJF e aos TRF das cinco regiões que adotem as medidas necessárias para a padronização de procedimentos e para interoperabilidade dos sistemas de acompanhamento processual por eles adotados, que permitam a extração de dados, de forma automatizada, para subsidiar a definição de estratégias judiciais com vistas a dar cumprimento ao art. 19 da Lei 10.522/2002, redação dada pela Lei 13.874/2019.

VII. Modelos internacionais

278. Em termos de modelos internacionais, verificou-se que a estrutura recursal do Carf não está aderente às boas práticas internacionais, conforme o padrão estabelecido pela ferramenta TADAT, para a área de resolução eficiente de litígios tributários.

279. Ao comparar o Carf com os demais países da Ibero-américa, foram constatadas algumas possibilidades de reforma no modelo do órgão. Uma solução que emerge seria o contribuinte poder escolher entre a via administrativa ou a via judicial para a resolução do litígio.

VII.1. <u>A estrutura recursal do Carf não está aderente ao padrão internacional</u>

280. Em 2019/2020, a ferramenta de avaliação e diagnóstico TADAT foi aplicada ao contencioso tributário federal, quando se concluiu pela sua inadequação em relação ao tempo gasto para o exame dos litígios no processo de revisão administrava. O tempo máximo previsto pelo padrão internacional é de 90 dias, muito distante da realidade brasileira (Relatório preliminar da TADAT, peça 61).

281. TADAT é uma ferramenta global – impulsionada pelo FMI e outras organizações internacionais – que pode ser usada pelos países para identificar forças e fraquezas de sua Administração Tributária, a fim de estabelecer as bases para um programa de reforma, facilitar sua gestão e controlar seus resultados.

282. Essa ferramenta avalia o desempenho da Administração Tributária em nove áreas de resultados de desempenho (ARD), utilizando a metodologia detalhada no Guia TADAT (peça 101), com classificações A, B, C e D em função da aderência da prática de desempenho da administração avaliada com as boas práticas internacionais.

283. A área da resolução eficiente de litígios tributários (ARD 7) pretende que a resolução de litígios tributários seja mais ágil e tempestiva. Nesse sentido, avalia se existem 'mecanismos de revisão independentes, acessíveis e eficientes que salvaguardam o direito do contribuinte de contestar uma avaliação de impostos e obter uma audiência justa em tempo hábil'. A avaliação é feita por meio de três indicadores, os quais medem cinco dimensões:

Quadro 2 – Indicadores e dimensões da ARD 7, e escala de classificação da TADAT

Indicadores	Dimensões a serem medidas	Escala de classificação da TADAT
1. Existência de um processo de	Dimensão 1. Até que ponto um mecanismo de revisão administrativa e judicial adequadamente escalonado	• A indica um desempenho que atende

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Indicadores	Dimensões a serem medidas	Escala de classificação da TADAT
resolução de litígios independente, viável e escalonado	está disponível e é usado pelos contribuintes. Dimensão 2. Se o mecanismo de revisão administrativa é independente do processo de auditoria. Dimensão 3. Se as informações sobre o processo de disputa são publicadas e se os contribuintes são explicitamente informados sobre isso.	ou excede a boa prática internacional, isto é, aplicada por uma maioria de administrações tributárias de destaque; • B representa o bom desempenho, porém em um nível abaixo da boa prática internacional; • C significa um desempenho fraco em relação às boas práticas internacionais; • D indica um desempenho inadequado e é utilizado quando os requisitos para uma classificação 'C' ou superior não são atendidos.
2. Tempo utilizado para a resolução de litígios	O tempo necessário para concluir as revisões administrativas.	
3. Grau em que os resultados dos litígios são resolvidos	Até que ponto a administração tributária responde aos resultados da disputa.	

Fonte: Guia Prático preparado pelo secretariado da TADAT, edição de abril de 2019 (peça 101, p. 11).

284. O Brasil recebeu a classificação 'D' na avaliação do tempo gasto para concluir as revisões administrativas, dimensão em que foram examinadas apenas as revisões a cargo das DRJ, cujo número de processos revisados em prazo inferior a 90 dias é muito baixo. Nas DRJ, cada processo leva em média 2,6 anos para ser julgado (950 dias), sem considerar o prazo dos processos considerados prioritários. O quadro 3 abaixo traz os critérios estabelecidos no Guia TADAT para medir o tempo necessário para resolver litígios:

Quadro 3 – Critérios de classificação do indicador tempo utilizado para resolução de litígios da ARD7

Dimensão. O tempo necessário para concluir as revisões administrativas.	
Classificação	**Critérios de classificação**
A	A etapa de revisão administrativa é concluída em 90% dos casos dentro de 30 dias corridos ou no prazo regulamentar, o que for menor.
B	A etapa de revisão administrativa é concluída em pelo menos 90% dos casos dentro de 60 dias ou no prazo regulamentar, o que for menor.
C	A etapa de revisão administrativa é concluída em pelo menos 90% dos casos dentro de 90 dias ou no prazo regulamentar, o que for menor.
D	Os requisitos para 'C' ou superior não foram cumpridos As evidências para avaliar objetivamente a dimensão são insuficientes ou indisponíveis.

Fonte: Guia TADAT (peça 101, p. 107).

285. Registre-se que a avaliação não considerou o tempo gasto pelo Carf, estimado em 4 anos (1.460 dias), nem pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), embora essas duas instâncias também façam parte do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 25, inciso II e §1º, do Decreto 70.235/1972.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

286. Relativamente ao Carf, depreende-se que a sua estrutura recursal não se mostra em consonância com o padrão internacional como demonstrado no item IV.1 deste relatório. Afinal, o padrão internacional requer agilidade na solução dos litígios, enquanto a estrutura recursal do Carf é propensa ao intuito protelatório diante do elevado número de recursos disponíveis, acarretando morosidade no julgamento definitivo dos recursos submetidos ao órgão.

287. De outra banda, a avaliação atribuiu classificação 'A' ao indicador que afere a existência um processo de resolução de litígios independente, viável e escalonado, entendendo que 'existe um mecanismo de revisão administrativa e judicial em três fases, amplamente utilizado pelos contribuintes', fazendo o seguinte enquadramento dos atores do contencioso tributário administrativo e judicial brasileiro às etapas previstas pela ferramenta:

'Na primeira etapa, de revisão administrativa contra ato administrativo de lançamento, cabe impugnação em primeira instância junto às Delegacias de Julgamento, órgãos colegiados de deliberação interna da RFB.

Na segunda etapa, contra a decisão anterior, o interessado pode interpor recurso voluntário em segunda instância junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrado na estrutura do Ministério de Fazenda. Ainda, cabe ao Conselho, especificamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) — que integra o Carf —, a resolução dos recursos especiais para unificar critérios.

Na terceira etapa, contra as decisões do CARF, o contribuinte ou interessado pode iniciar processo judicial perante os juízes federais unipessoais, perante os Tribunais Regionais Federais e continuar perante instâncias judiciais superiores no Superior Tribunal de Justiça — para a interpretação de normas infraconstitucionais — e, conforme o caso, junto ao Supremo Tribunal Federal, responsável pela interpretação da Constituição Federal.' (grifos nossos)

288. Não há como se falar que o mecanismo de revisão do Brasil seja viável. Após decisão do Carf, toda a matéria (de fato e de direito) pode ser rediscutida no 1º grau de jurisdição (juízes federais), cabendo, ainda, recurso para o 2º grau (tribunais regionais federais) e, de acordo com a matéria em exame, para os tribunais superiores (STJ e STF). No Poder Judiciário, o processo demora quase 10 anos, postergando sobremaneira a execução fiscal.

289. Cabe destacar que o Brasil não adota o chamado sistema do contencioso administrativo (modelo francês), no qual o órgão administrativo desempenha funções jurisdicionais, proferindo decisões de conteúdo definitivo. As decisões administrativas são passíveis de ampla revisão pelo Poder Judiciário, conforme determina o inciso XXXV do art. 5º da CF/88 (a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito).

290. Como a decisão final do Carf não faz coisa julgada, o contribuinte pode entrar com ação anulatória no 1º grau de jurisdição (art. 151 do CTN), suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. Ao recorrer ao Judiciário, o contribuinte impede a inscrição em dívida ativa e todos os efeitos dela decorrentes (inadimplência fiscal, estratégias de cobrança administrativa e identificação do patrimônio do devedor para cobrança judicial).

291. A título de esclarecimento, segundo o padrão internacional, o mecanismo de revisão receberá classificação 'A' se a primeira etapa de revisão administrativa não for escalonada, a segunda etapa for realizada por tribunal fiscal e a etapa final for a revisão por um tribunal de instância superior. Nesse sentido dispõe o Guia TADAT (peça 101, p. 105):

'Primeira etapa – processo de revisão administrativa independente e, de preferência, não escalonado dentro da administração tributária;

Segunda etapa - revisão por parte de um tribunal fiscal externo e independente, conselho/comissão de revisão ou tribunal fiscal quando o contribuinte está insatisfeito com o resultado de uma revisão administrativa. Pode existir também um processo de resolução de conflitos, por via rápida, envolvendo arbitragem;

Etapa final - revisão por um tribunal de instância superior para solucionar os conflitos remanescentes.' (grifos nossos)

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

292. Em uma análise mais criteriosa, percebe-se que o modelo brasileiro não se enquadra no padrão supratranscrito, já que o Carf não faz coisa julgada quanto aos fatos e o processo segue para revisão judicial no 1º grau de jurisdição, em que a matéria fática será inteiramente rediscutida, não se aproveitando nada do que foi produzido no processo administrativo.

293. A demora no curso das atuais três instâncias do processo administrativo fiscal (DRJ, Carf e CSRF) e a longa discussão judicial que se segue (1º e 2º graus e tribunais superiores) acabam por acarretar a irrecuperabilidade de grande parte dos créditos tributários. Em 2019, cerca de 71% dos créditos ajuizados de dívida ativa tributária foram classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela PGFN.

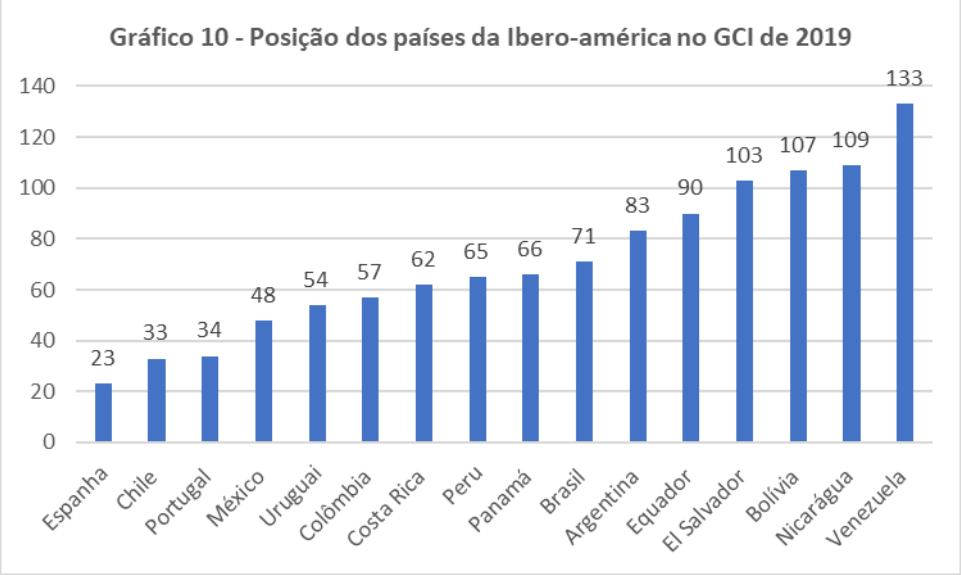
294. Aliás, na época da Operação Zelotes, o Ministério Público Federal se manifestou sobre a estrutura recursal do Carf ser ineficiente e contrária ao interesse público, razão pela qual propôs o fim da paridade e a simplificação das instâncias recursais (peça 95).

295. Assim, há que se ver com certa reserva a classificação 'A' atribuída ao indicador da TADAT relativo à existência de um processo de resolução de litígios independente, viável e escalonado, uma vez que foi feita a partir do exame raso da realidade brasileira. Quanto à classificação 'D' atribuída ao tempo gasto para resolver os litígios, feita a partir de parcela de uma realidade ainda pior, reforça a necessidade premente de reforma e simplificação do processo administrativo fiscal brasileiro, por meio da alteração legislativa do Decreto 70.235/1972.

VII.2. <u>Boas práticas identificadas em tribunais fiscais da Ibero-américa</u>

296. No início de 2020, o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) disponibilizou publicação na qual é feita a análise comparada de 16 tribunais fiscais da Ibero-américa. O estudo visa a promover a evolução dos tribunais fiscais, por meio da identificação de áreas de melhoria e oportunidades de intercâmbio de boas práticas com os tribunais de diferentes países, inclusive a partir da base de dados publicada em <u>CIATData</u> sobre as administrações tributárias dos países membros do CIAT.

297. A partir dos dados do CIATData, elaboramos quadro comparativo, constante do Apêndice I, com algumas das características dos tribunais fiscais administrativos e judiciais. Mas antes de detalhar os dados do estudo do CIAT, importa conhecer a posição que cada país da Ibero-américa obteve na edição de 2019 do relatório do índice global de competitividade (GCI), produzido pelo Fórum Econômico Mundial e que avaliou a competitividade de 141 países. O relatório fornece pistas para desbloquear o crescimento econômico, considerado fundamental para a melhoria dos padrões de vida.



Fonte: <u>http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf</u>

298. Segundo demonstrado no gráfico 10, o Chile obteve a liderança regional do GCI (33º),

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

seguido pelo México (48º) e Uruguai (54º) entre os países latino-americanos. Os países europeus Espanha (23º) e Portugal (34º) também ficaram entre os primeiros colocados no *ranking* do GCI. O Brasil figurou na 71º posição, portanto menos competitivo e atrativo para investimentos estrangeiros, existindo amplo espaço para reformas.

299. O GCI é o produto de uma agregação de 103 indicadores individuais, organizados em 12 pilares: instituições; infraestrutura; adoção de TIC; estabilidade macroeconômica; saúde; habilidades; mercado de produtos; mercado de trabalho; sistema financeiro; tamanho do mercado; dinamismo de negócios; e capacidade de inovação. No pilar instituições, o Brasil estava no 93º lugar em 2018 e passou para 99º em 2019.

300. Observa-se que não há correlação entre a colocação dos países da Ibero-américa no *ranking* do GCI e a natureza de seus tribunais fiscais. Com efeito, dos 16 tribunais fiscais pesquisados pelo CIAT, 11 são administrativos (Espanha, México, Uruguai, além de Argentina, Bolívia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, Nicarágua, Panamá e Peru), 3 são judiciais (Portugal, Equador e Venezuela) e 2 foram classificados casos especiais (Chile e Colômbia), por não se enquadrarem como de natureza administrativa ou judicial (grifos nos melhores colocados do *ranking* do GCI).

301. Veremos, a seguir, algumas características dos tribunais fiscais administrativos e judiciais tratadas no estudo do CIAT e que poderão contribuir para a evolução do modelo brasileiro.

VII.2.1 Tribunais fiscais administrativos

302. Nos tribunais administrativos, a resolução dos conflitos é feita por órgão administrativo, mas está sujeita a uma revisão judicial subsequente de forma ampla ou limitada. A possibilidade de revisão judicial garante o direito de defesa, o devido processo legal e a efetiva tutela jurisdicional por juízes organicamente dotados de independência e imparcialidade, evitando-se, assim, sanções da Corte Interamericana Direitos Humanos.

303. Com exceção do Uruguai, cujo tribunal se localiza fora da estrutura dos três poderes, portanto dotado de plena autonomia para emitir suas decisões, os demais tribunais fiscais administrativos integram a esfera do Poder Executivo, absolutamente ou relativamente independente da Administração Tributária. El Salvador e Peru são classificados como dependentes. De qualquer forma, todos os tribunais gozam de autonomia para resolver disputas tributárias, mas apenas cinco (50%) possuem autonomia financeira, entre os quais, a Argentina e a Bolívia. cujos tribunais assumem a forma de entidade autárquica, assim como México, Nicarágua e Panamá.

304. As regras de competência determinam quais assuntos devem ser submetidos ao tribunal. A competência em razão da matéria pondera essencialmente a necessidade de conhecimento especializado sobre os preceitos aplicáveis para a solução correta do caso. Dos onze tribunais fiscais administrativos, todos estão envolvidos em questões tributárias, a grande maioria (dez) em questões aduaneiras, excetuando o Panamá, seis deles tratam de assuntos relacionados à arrecadação de recursos de seguridade social e a menor parte trata de impostos de entes subnacionais (quatro) e somente o México trata de contribuições parafiscais.

305. Isso mostra que, na maioria dos países, os poderes dos tribunais administrativos não se restringem às competências de administrações fiscais, sendo mais amplo. Os tribunais da Argentina, Brasil, México, Peru e do Uruguai tem jurisdição sobre outros aspectos. Entre eles, vale destacar, no Brasil, a CIDE - contribuição da intervenção no domínio econômico e CPMF - contribuição provisória nas transações financeiro (ainda pendentes de julgamento).

306. Na Espanha, a revisão administrativa em matéria tributária para verificar a aderência à legalidade dos atos administrativos é julgada pelos Tribunais Econômico-Administrativos (*Tribunales Económico-Administrativos*), os quais têm natureza jurídica de órgão administrativo especial com independência funcional, inseridos dentro da estrutura da *Secretaria de Estado de Hacienda*, do *Ministerio da Hacienda y Función Pública*.

307. Os Tribunais Econômico-Administrativos na Espanha são: o Tribunal Econômico-Administrativo Central (TEAC), de Madri; os Tribunais Econômico-Administrativos Regionais (TEAR), com sede em cada uma das capitais das comunidades autônomas; e os Tribunais

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Econômico-Administrativos Locais (TEAL), com sede em Ceuta e Melilla.

308. A *General Tributaria* da Espanha é que estatui as competências dos Tribunais Econômico-Administrativos, isto é, do TEAC, dos TEAR e dos TEAL. Segundo essa norma, ao TEAC compete resolver reclamações em única instância (p. ex., as reclamações contra atos administrativos editados pelo *Ministerio da Hacienda y Función Pública*) e em segunda instância (p. ex., os recursos de alçada contra decisões dos TEAR e TEAL), e aos TEAR e TEAL, dentro de seus respectivos territórios consoante a sede do órgão que editou o ato objeto de reclamação, as reclamações em única instância (p. ex., a reclamações contra atos administrativos de determinados órgãos periféricos e cujo valor seja igual ou inferior a 150.000 euros) e em primeira instância (p. ex., as reclamações interpostas contra os atos administrativos praticados por esses mesmos órgãos periféricos, mas cujo valor seja superior a 150.000 euros). Existe, ainda, uma câmara especial para unificação da jurisprudência, que é competente para decidir os recursos extraordinários interpostos contra decisões do TEAC.

309. Por fim, uma característica própria destes tribunais, tal como ocorre com o Carf, é que são separados dos órgãos da Administração Tributária responsáveis pelo lançamento dos tributos e imposição de sanções, bem como daqueles competentes para a resolução de reclamações contra a Administração. Por outro lado, diferentemente do nosso ordenamento, deve-se esgotar a via administrativa antes de se recorrer ao Judiciário, sendo ela gratuita e com assistência jurídica facultativa. É de se destacar que a distribuição de competência em razão do valor (150.000 euros) poderia ser importada para o direito pátrio, reservando-se às DRJ, como única instância, as impugnações de até 60 salários mínimos.

310. Quanto à seleção dos membros dos tribunais fiscais administrativos relacionados no estudo do CIAT e listados abaixo, verifica-se que o Brasil é o único país que adota o modelo paritário para composição do Carf, o que reforça a desnecessidade do modelo paritário que fora pensado para garantir a imparcialidade do órgão.

Quadro 4 – Forma de seleção dos membros dos tribunais administrativos da Ibero-américa

Países	**Seleção dos membros tribunais administrativos**		
	Organismos responsáveis	**Formas de designação**	**Período de designação**
Argentina	Executivo	Por concurso ou chamada pública	Vitalício
Bolívia	Executivo e outros organismos[1]	Discricionário pelo Presidente	Indeterminado
Brasil	Executivo e outros organismos	Discricionário pelo máximo do Ministério da Economia	Fixo e renovável
Costa Rica	Executivo e outros organismos[2]	Por concurso ou chamada pública	Indeterminado
El Salvador	Executivo	Discricionário pelo máximo do Ministério da Economia	Fixo e renovável
Espanha	Executivo	Discricionário pelo máximo Administração Tributária	Indeterminado
México	Executivo	Discricionário pelo Presidente	Indeterminado
Nicarágua	Executivo e Legislativo	Discricionário pelo Presidente	Fixo e renovável
Panamá	Diferentes órgãos do Estado	Por concurso ou chamada pública	Fixo e renovável
Peru	Outros organismos[3]	Por concurso ou chamada pública	Fixo e renovável
Uruguai	Legislativo	Discricionário pelo Parlamento	Fixo e renovável

Fonte: CIATData. Legenda: (1) Bolívia: artigo 135 do Código Tributário Boliviano; (2) Costa Rica: artigo 160 do Código de Normas e Procedimentos Tributários; (3) Peru: artigo 98 do Código Tributário (Decreto Supremo 133-2013-EF).

311. Com relação à existência de sedes ou delegações regionais do tribunal, 5 possuem e 6 não. O Carf, por exemplo, não possui sede regionais e, para fazer as notificações dos contribuintes das decisões finais, utiliza a estrutura da Receita Federal existente nos estados.

312. A revisão judicial a que está sujeita a resolução dos conflitos feita por órgão administrativo

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

pode ser de forma ampla ou limitada. No Brasil, a revisão se dá de forma ampla (fato e direito) e por meio de ação ajuizada no 1º grau de jurisdição. Na Bolívia, também se dá de forma ampla, porém, após duas instâncias administrativas, a decisão final pode ser contestada apenas no Supremo Tribunal de Justiça. Já na Argentina, a revisão das decisões do tribunal fiscal é feita de forma limitada (apenas questões de direito) pelo Tribunal Nacional de Apelações.

313. O número de instâncias a que vai ser submetido o processo administrativo para revisão judicial não pode inviabilizar a recuperação dos créditos tributários devido ao longo decurso do tempo desde a ocorrência do fato até decisão final passível de execução. Assim, a sujeição das decisões finais do Carf à revisão por apenas uma instância judicial é algo a se pensar, embora no Brasil ainda não exista nada similar. Poder-se-ia, por exemplo, definir que a decisão final do contencioso tributário administrativo federal fosse contestada judicialmente em única instância pelos Tribunais Regionais Federais (TRF), devendo-se, neste caso, esgotar a via administrativa antes de se recorrer ao Judiciário, cujo exame se limitaria às questões de direito.

VII.2.2 Tribunais fiscais judiciais

314. Os tribunais judiciais do Equador, de Portugal e da Venezuela têm a qualidade de serem independentes e imparciais nos termos do Pacto de San José da Costa Rica. Há também os casos especiais do Chile e da Colômbia, que não se enquadram como de natureza administrativa ou judicial.

315. Em Portugal, a jurisdição administrativa possui estrutura hierárquica própria, composta pelas seguintes instâncias: (i) 15 Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF), que operam em primeira instancia com um único juiz (total de 336 membros nos 15 TAF), sendo que decisão do presidente do TAF poderá determinar o julgamento colegiado, quando a apreciação do recurso se basear numa controvérsia nova e relevante; (ii) 2 Tribunais Centrais Administrativos (TAC), cada um com duas seções, uma de contencioso administrativo e outra de contencioso tributário, que julgam os recursos em segunda instância (total de 78 membros nos 2 TAC, sendo 40 membros correspondentes às seções de contencioso tributário); (iii) Supremo Tribunal Administrativo (STA) corresponde à 3ª e última instância da jurisdição administrativa, cuja seção especializada em tributário é formada por 13 membros. Da decisão do STA, é possível recorrer para o Tribunal Constitucional.

316. Na Venezuela, os Tribunais Superiores em Contencioso Tributário são unipessoais e conhecem o recurso em primeira instância (existem 9 na área metropolitana e 6 tribunais regionais). A Câmara Político-Administrativa do Tribunal Supremo de Justiça atua em segunda instância, sendo composta por 5 membros.

317. No Equador, a resolução das disputas tributárias entre o Estado e os contribuintes compete ao Poder Judiciário, independente da Administração Tributária. O tribunal fiscal do Equador examina as matérias tributárias em instância única.

318. Como caso especial, os Tribunais Fiscais e Aduaneiros do Chile são órgãos jurisdicionais, especiais e independentes, que têm entre seus objetivos solucionar as reclamações dos contribuintes contra atos emanados tanto do Serviço de Impostos Internos como do Serviço Nacional de Alfândega, em primeira instância. Não são colegiados: existem 18 tribunais (unipessoais), um em cada região do país. Na fase judicial, cabe recurso à suprema corte chilena.

319. Na Colômbia, existem juízes e tribunais administrativos e, em regra, é assegurado o duplo grau de jurisdição aos litígios de nulidade e de restabelecimento do direito em matéria tributária, com exceção dos processos sem valor, que são submetidos à instância única. O Conselho de Estado desempenha a função de suprema corte do contencioso administrativo e a sua câmara de contencioso administrativo é composta por 27 magistrados. As matérias são distribuídas entre as seções dessa câmara, atendendo a critérios de especialização e carga de trabalho, sendo a quarta seção especializada em matéria tributária.

320. Dos exemplos de tribunais fiscais acima, verifica-se que Portugal é o país que possui a maior estrutura com três instâncias de julgamento (TAF, TAC, STA, com possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional). Ainda assim, essa estrutura é bem menor do que a brasileira, em que,

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

após três instâncias de revisão administrativa, abre-se a possibilidade de revisão judicial com rediscussão da lide em até quatro instâncias.

321. Ambos países registram como um dos principais problemas o estoque de processos pendentes de julgamento. Contudo, comparando-se o quantitativo de membros das primeira e segunda instâncias da jurisdição administrativa portuguesa com a revisão administrativa brasileira, verifica-se a disparidade do caso brasileiro: enquanto os TAF são compostos por 336 membros, que julgam de forma monocrática em primeira instância, e os TAC, por 40 membros para o julgamento em segunda instância dos processos sobre matéria tributária (fonte https://www.taf.mj.pt/); as DRJ são compostas por 552 membros, sendo obrigatório o julgamento colegiado em primeira instância, e o Carf, por 180 membros para julgamento dos recursos interpostos contra as decisões das DRJ.

VII.2.3 Características comuns aos tribunais fiscais administrativos e judiciais

322. Algumas características comuns aos tribunais fiscais administrativos e judiciais da Ibero-américa, como número de membros, normas de funcionamento (contraprestação pecuniária e revisão administrativa obrigatória), regras processuais (natureza do processo e prazo máximo de pronunciamento) e a informação sobre a existência de tribunais judiciais especializados em matéria tributária contam do apêndice I e serão detalhadas a seguir, destacando-se aspectos que poderiam ser adotados para melhorar o modelo brasileiro.

323. Quanto ao número de integrantes, conforme referido anteriormente, existe significativa disparidade do quantitativo do Carf (180 membros) em relação aos demais países da Ibero-américa. O quantitativo do Carf é doze vezes superior à média de 15 membros dos tribunais dos demais países, desconsiderando-se os tribunais da Bolívia e do Chile, não colegiados, e do Equador cuja informação não está disponível. Aliás, de acordo com o item IV.1 deste relatório, é preciso simplificar a estrutura recursal do Carf e, por via de consequência, reduzir o número de integrantes do órgão e de seus colegiados.

324. No que se refere à norma de funcionamento, a contraprestação pecuniária é exigida tanto por tribunais administrativos (Argentina e Uruguai) como judicial (Portugal) e pode ser vista como um fator que contribui para redução da litigiosidade, visto que inibe recursos com intuito meramente protelatório.

325. Entre os tribunais administrativos, na Argentina, os contribuintes que litigam perante o Tribunal Tributário Nacional devem pagar uma taxa regulada de 2,50% sobre o valor discutido no início do processo e, no Uruguai, é cobrada uma quantia fixa por escrito apresentado (demanda, resposta, alegações e provas). Não obstante, para a garantia dos hipossuficientes, são previstas exceções ao pagamento de taxas por meio dos incidentes do *beneficio de litigar sin gastos* (Argentina) e do *auxiliatoria de pobreza* (Uruguai).

326. No âmbito dos tribunais judiciais, o princípio prevalecente na ordem administrativa em relação aos recursos administrativos é o da gratuidade (4 países, 80%) e apenas em Portugal vige o princípio da onerosidade. A Constituição portuguesa garante o acesso à Justiça a todos os cidadãos, mas os procedimentos estão sujeitos a custas (taxa, encargos e despesas com peças), com exceção das partes com menos recursos financeiros, que podem exigir assistência legal para se beneficiar do direito à isenção de taxas judiciais e outras despesas com o procedimento, bem como os custos de um advogado.

327. No Brasil, a regra da gratuidade do processo administrativo está prevista no artigo 2º, parágrafo único, inciso XI, da Lei 9.784/1999, que proíbe 'cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei'. A menos que haja leis específicas exigindo cobrança de determinados atos, a regra é a da gratuidade dos atos processuais.

328. Quanto ao tribunal fiscal administrativo brasileiro, no período de maio de 1999 a novembro de 2000, esteve em vigor o dispositivo do § 2º do art. 32 do Decreto 70.235/1972, que dizia que o recurso voluntário somente teria seguimento se o recorrente o instruísse com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão. Com o deferimento da liminar e posterior julgamento do mérito da ADI 1976, extinguiu-se a obrigatoriedade de pagamento de taxa para o exercício do recurso administrativo e, em outubro de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

2009, firmou-se o entendimento sumulado pelo STF (Súmula 21) de que é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para a admissibilidade de recurso administrativo.

329. Judicialmente, porém, vigora a onerosidade da justiça, razão pela qual são exigidas custas, despesas judiciais e honorários advocatícios para o manejo de ações e recursos. Todavia, ressalvam-se as pessoas com insuficiência de recursos nos termos do art. 98 do NCPC ([a] pessoa natural ou jurídica, brasileira ou estrangeira, com insuficiência de recursos para pagar as custas, as despesas processuais e os honorários advocatícios, tem direito à gratuidade da justiça, na forma da lei).

330. Em contraposição à Súmula 21 do STF, na publicação do CIAT, argumenta-se que o meio de impugnação voluntário contra os atos da Administração Tributária, por meio do qual o contribuinte provoca o exame da decisão administrativa pelo tribunal fiscal, denominado incorretamente de 'recurso', na verdade tem natureza de ação jurisdicional. Isso porque o recurso seria o pedido de reexame dirigido à autoridade superior dentro da mesma estrutura hierárquica, ao passo que, entre Administração Tributária e o tribunal fiscal, não há relação direta nem hierarquia. Tanto é assim que, na Argentina, onde é exigida a contraprestação pecuniária pelo tribunal fiscal, a Suprema Corte daquele país declarou que, embora a lei usasse o termo 'recurso', tratava-se, na verdade, de 'ação'.

331. Sobre a natureza do processo e as características dos recursos no contencioso administrativo (plena jurisdição e anulação), esclarece a publicação do CIAT (págs. 164/165):

(...)

332. Os tribunais fiscais pesquisados declararam ter a seguinte natureza de processo: anulação (Espanha e Uruguai), plena jurisdição e anulação (Bolívia, Peru e Colômbia), plena jurisdição (os onze restantes). A natureza do processo do tribunal fiscal da Bolívia é de plena jurisdição e anulação, pois as resoluções que resolvem os recursos de alçada e hierárquicos podem ser: a) revogação total ou parcial do ato recorrido; b) confirmatório; c) anulações, com substituição até o vício mais antigo.

333. Sobre a necessidade da revisão administrativa, ela não é obrigatória em 7 países (Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Costa Rica, Portugal e Uruguai) e precisa ser esgotada para só depois acessar a via judicial em 6 países (El Salvador, Espanha, México, Nicarágua, Panamá e Peru).

334. Um caso interessante que merece ser destacado é o da Bolívia, que estabelece duas maneiras mutuamente excludentes de contestar os atos administrativos emitidos pelas administrações tributárias: (i) ou pela via judicial, perante dois graus de jurisdição e com recurso ao Supremo Tribunal de Justiça; (ii) ou pela via administrativa, perante duas instâncias administrativas, podendo a decisão final ser contestada no Supremo Tribunal de Justiça.

335. Com relação ao prazo de pronunciamento, a maior parte dos países informaram o prazo máximo que o julgador tem para se pronunciar após terminada a fase de instrução, em média 45 dias, podendo o prazo variar de acordo com a matéria (Argentina, Bolívia, México, Nicarágua, Uruguai, Equador e Venezuela).

336. Outros países informaram o prazo de duração do processo como um todo. A Colômbia informou o prazo mínimo de 90 dias, desde o translado da demanda até a sentença. A Espanha o prazo de 1 ano para o procedimento geral e de 6 meses para o procedimento abreviado. No Panamá, prazo de 2 meses após a apresentação do recurso, podendo ser prorrogado por mais dois meses se for necessária a produção de provas. No Peru, varia de 20 dias úteis até 18 meses a depender da matéria. Em Portugal, o processo judicial tributário de primeira instância não deve ter uma duração acumulada superior a dois anos.

337. No Brasil, nos termos do art. 24 da Lei 11.457/2007, o prazo é de 360 dias para que seja proferida decisão administrativa, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. Todavia, a atual estrutura do Carf não consegue cumprir esse prazo, violando também o princípio da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, CF/88).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Trata-se de prazo impróprio, cujo descumprimento não resulta em sanção, ainda que o tempo médio de duração do contencioso tributário federal no Carf seja bem maior que isso, atualmente cerca de 4 anos (peça 24, p. 7), daí a necessidade das reformas.

338. Por fim, sobre a revisão judicial, o estudo do CIAT revela que a maior parte dos países da Ibero-américa possui justiça especializada em matéria tributária (10 de 14 países com informação disponível), demonstrando a necessidade de conhecimento especializado sobre os preceitos aplicáveis para a solução correta das lides tributárias, sendo o Brasil um dos países que não possui justiça especializada nessa matéria.

339. A partir do exame dos tribunais fiscais dos países membros do CIAT, foi possível identificar boas práticas capazes de simplificar o modelo de contencioso tributário brasileiro, entre as quais: prescindibilidade do modelo paritário para garantir a imparcialidade de julgamento; número reduzido de integrantes; possibilidade de cobrança de contraprestação pecuniária pelo tribunal fiscal; definição de 'única instância' para fixar competência dos órgãos; revisão judicial de forma limitada (apenas questões de direito) pelo segundo grau de jurisdição (tribunal); justiça especializada em matéria tributária.

340. Aplicando-se essas boas práticas ao contencioso tributário brasileiro, vislumbra-se que as seguintes medidas seriam capazes de simplificar o modelo brasileiro e, portanto, deveriam ser consideradas pela Administração Tributária para a racionalização do processo administrativo fiscal (PAF), por meio de alteração legislativa:

- possibilidade de julgamento monocrático das impugnações de valor irrisório pela 1ª instância das DRJ;

- extinção do modelo paritário do Carf, simplificação da sua estrutura recursal e consequente redução no número de integrantes do órgão e de seus colegiados;

- possibilidade de exigência de contraprestação pecuniária no Carf, mantendo-se a gratuidade para os hipossuficientes, como forma de inibir 'recursos' com intuito protelatório;

- possibilidade de a decisão final do contencioso tributário administrativo federal ser contestada judicialmente perante os Tribunais Regionais Federais, em única instância, somente para analisar questões de direito.

VII.3. Opções excludentes para contencioso tributário (via administrativa ou via judicial)

341. Neste item do relatório, será analisada a viabilidade jurídica de estabelecer duas opções excludentes para contestar os atos administrativos emitidos pelas Administrações Tributárias, ou pela via administrativa ou pela via judicial, a partir de fundamentos apresentados na obra 'Racionalidade Legislativa do Processo Tributário', de autoria do Procurador da Fazenda Nacional João Aurino de Melo Filho, especialista em Direito Público e mestre em Direito.

342. Para exemplificar a existência de situações semelhantes no direito comparado, a referida obra cita o caso da Inglaterra (pág. 571), em que 'o ordenamento jurídico prevê o julgamento de algumas questões tributárias pelos *Commissioners, órgãos de julgamento da Administração com competência para julgar impugnações administrativas versando sobre a determinação do valor dos rendimentos. Das decisões dos Commissioners,* cabe recurso aos tribunais comuns, que, no entanto, somente podem versar sobre questões de direito (*points of law*), ficando as questões de fato decididas administrativamente excluídas da apreciação do Judiciário'.

343. A existência de várias soluções para resolver disputas tributárias decorre de sistemas tributários diversos baseados em particularidades econômicas, sociais e jurídicas de cada país. Como na contemporaneidade os tributos originam-se de obrigação legal marcada pela igualdade das partes, é imprescindível a criação de administração fiscal e de sistema de resolução de conflitos tributários eficientes.

344. No entanto, segundo a referida publicação, o sistema de resolução de conflitos tributários do Brasil não é prático, célere, racional nem coerente. Aqui há separação total das instâncias administrativa e judicial, situação que prolonga o conflito e retarda a sua resolução. Ainda que o

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

processo administrativo tenha passado por duas ou mais instâncias administrativas, a discussão retorna ao ponto inicial na seara judicial, por não haver aproveitamento do que foi produzido ou decidido administrativamente, exceto quando o contribuinte vence.

345. Além de não dar relevância jurídica ao contencioso administrativo, todo o sistema brasileiro é construído em torno do Poder Judiciário, com inúmeras possibilidades de o contribuinte discutir a obrigação tributária em juízo: mandado de segurança preventivo ou ação ordinária (com pedido declaratório) na fase de constituição da obrigação tributária; ação anulatória para desconstituir o crédito após o lançamento tributário; embargos do devedor, ação anulatória e exceção de pré-executividade depois de ajuizada a execução fiscal.

346. A obra defende que as instâncias administrativa e judicial do contencioso tributário sejam harmônicas entre si, ainda que independentes, conforme estabelece o art. 2º da Constituição Federal de 1988. A separação absoluta entre as instâncias torna possível a repetição das mesmas discussões jurídicas, por inteiro, em cada uma delas, ignorando a especialização natural de cada Poder.

347. Acrescenta que a criação de uma instância administrativa de resolução de conflitos é obrigatória, pois a Administração tem o dever de corrigir seus atos, tanto que a Constituição assegurou o direito de petição a todos os Poderes. Contudo, quanto o direito de acesso ao Judiciário, não há previsão constitucional que assegure o direito de acesso para uma mesma parte discutir uma mesma questão jurídica perante instâncias distintas de resolução de conflitos (administrativa e judicial). O sistema de jurisdição una adotado pelo Brasil assegura, isto sim, a soberania da decisão judicial, fazendo com que as decisões administrativas não possuam força de coisa julgada. Apesar disso, nos termos do caput, do art. 37 da nossa Lei Maior, os sistemas de resolução de conflitos precisam ser eficientes, ou seja, é preciso harmonizar as instâncias administrativa e judicial para produzir resultados melhores com menos recursos.

348. Sobre a necessidade de alterar o atual modelo de separação absoluta entre as instâncias administrativa e judicial, a obra transcreve a opinião de alguns doutrinadores, vejamos.

349. Segundo James Martins, há irracionalidade no modelo vigente, onde a atuação das instâncias administrativa e judicial do processo tributário se caracteriza pela sobreposição e repetição de atos e discussões (pág. 562):

‘a) diante das controvérsias em matéria tributária laboram independentemente a administração e o judiciário, pois o material produzido no seio do contencioso administrativo não é aproveitado pelos juízes;
b) via de regra, a etapa administrativa somente é útil quando, o que raramente acontece, vence o contribuinte;
c) se o contribuinte, o que é a regra, se vê derrotado em suas pretensões no processo administrativo (muitas vezes após um trâmite de três, quatro ou mais anos), repropõe todo o seu petitório perante a instância judicial, em mais cinco ou oito anos de degaste do aparelho estatal;
d) não existe a fundamental harmonia entre as esferas administrativa e judicial, senão pela singela regra de que o processo judicial prefere ao administrativo.’
(MARTINS, James. Princípios fundamentais do direito processual tributário. São Paulo: Dialética, 1998, p. 89)

350. Para Rubens Gomes de Souza, o processo tributário impõe a reunião, em um mesmo sistema jurídico positivo, harmônico e articulado, das instâncias administrativa e judicial (pág. 465):

‘A bem da celeridade, redução de custos e para afastar a duplicidade de certas atividades processuais, convém que a legislação crie liames entre os dois processos – administrativo e judicial -, no âmbito fiscal. Um tal esquema, tornando mais íntima a relação entre os dois processos, seja no que respeita à predeterminação do recorrente, seja ao objeto do processo, seja à sua sucessão obrigatória, afigura-se como o mais adequado. Tal liame pode ser criado por lei sem afrontar a unidade de jurisdição e ainda oferecer melhores condições para apreciação na via judicial, pela maior amplitude da análise sobre ponderações e razões que nortearam as decisões administrativas, implicando uma melhor e ágil condução do processo judicial logo a partir da petição.
Um novo regime de interposição junto ao Poder Judiciário, traduzido em um mecanismo que

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

exaura previamente as vias administrativas e com aproveitamento dos autos fornecidos pela Administração, não é incompatível com os direitos fundamentais e confere maiores garantias de defesa aos administrados.'
(RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo administrativo tributário em perspectiva de cidadania democrática. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). Processo administrativo tributário. – Estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 396).

351. Sérgio André Rocha parece concordar com a tese central de Rubens Gomes de Souza, de impossibilidade de manutenção do sistema legislativo atual, em que as instâncias administrativa e judicial atuam de forma isolada e, em vez de se completarem, sobrepõem-se (págs. 467 e 468):

'Com efeito, contando-se os processos administrativos e judicial, o questionamento quanto à legalidade de um auto de infração pode se desenrolar por sete instâncias, sendo as decisões proferidas no âmbito do processo passíveis de recursos acessórios como agravos e embargos.
Ora, em uma sociedade de massa com forte viés litigante, há de se abrir mão das garantias que sete instâncias de julgamento representam em prol do funcionamento do sistema, de modo que se possa diminuir o tempo gasto na prestação jurisdicional.'
(ROCHA, Sérgio André (coord.). Processo administrativo tributário. – Estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 647)

352. Diante da atual separação absoluta entre as instâncias, a obra em epígrafe propõe a adoção de um modelo alternativo para a realidade brasileira, em que, 'ao acessar à esfera administrativa, o contribuinte renuncie ao primeiro grau de jurisdição e à discussão judicial acerca dos fatos – mantendo-se a possibilidade, a partir da segunda instância judicial, da rediscussão de questões de direito'. Para tanto, a obra destaca que é preciso assegurar a imparcialidade e a capacidade técnica das autoridades responsáveis pelo julgamento administrativo e que o modelo paritário do Carf não assegura isso, mas apenas a paridade das representações, não sendo exigida sequer formação jurídica dos responsáveis pela análise da juridicidade dos atos administrativos.

353. Sustenta a constitucionalidade dessa proposta para o contencioso tributário brasileiro, uma vez que ela não exclui o litígio da apreciação do Judiciário e por estar alinhada com a seguinte recomendação para melhoria do sistema de resolução de conflitos tributários apontada em estudo publicado pelo Conselho Nacional de Justiça (pág. 569):

'2ª proposta: Converter a atual Instância Administrativa Tributária como órgão julgador de primeira Instância que faria coisa julgada quanto aos fatos, sendo os eventuais recursos encaminhados aos tribunais judiciais competentes (Tribunais Regionais Federais ou Tribunais de Justiça), a exemplo do modelo americano em que há o direito constitucional ao recurso. Acresce-se que ao órgão jurisdicional caberia apenas a revisão das questões de direito. Para tanto, seria necessário prover os órgãos julgadores administrativos de cargos de vogais administrativos, por via de provimento por concurso público e, a fim de garantir imparcialidade e independência, retirar estes órgãos da hierarquia do Ministério ou das Secretarias da Fazenda.'
(CNJ - CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Departamento de Pesquisas Judiciárias. A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário. Brasília, CNJ, 2011. Disponível em https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/2d53f36cdc1e27513af9868de9d072dd.pdf

354. Sobre a existência de projeto normativo semelhante, isto é, que estabeleça recurso da decisão administrativa para os tribunais judiciais do segundo grau, a obra cita a Proposta de Emenda Constitucional 578/2002 (pág. 569), que dispunha sobre a criação da Justiça Administrativa Fiscal no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sintetizada no apêndice K deste relatório. A proposta foi rejeitada na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, que acabou entendendo que ela retiraria competência da Justiça Federal de primeira instância, transferindo-a para a esfera administrativa, o que ofenderia o princípio da separação dos Poderes. Na obra em análise, contra-argumenta-se que eventual ofensa somente poderia ser suscitada se a renúncia à seara judicial fosse obrigatória, o que não era o caso da PEC 578/2002.

355. Outras duas soluções semelhantes já incorporadas ao Direito brasileiro foram citadas para fundamentar a constitucionalidade da proposta, ponderando-se que, 'na pluralidade de instâncias

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

que marca o contemporâneo sistema de resolução de conflitos, o cidadão é livre para escolher a que entende mais conveniente, renunciando, obviamente, às outras'. Uma das soluções citadas foi 'o julgamento realizado pelo Tribunal Marítimo, cujas decisões, de ordinário, não farão coisa julgada, mas, dependendo da concordância das partes, poderão adquirir tal característica, nos termos do artigo 16, 'f', da Lei 2.180, de 5 de fevereiro de 1954, que prevê a competência para *funcionar, quando nomeado pelos interessados, como juízo arbitral nos litígios patrimoniais consequentes a acidentes ou fatos da navegação*' (pág. 572).

356. Outra solução citada foi a arbitragem, estabelecida pela Lei 9.307/1996, em que a existência de cláusula de convenção de arbitragem no contrato impede as partes de acionarem o Judiciário por ficarem atreladas àquela manifestação de vontade. Neste caso, a exclusão judicial é total (de fato e de direito) e, se não houvesse o direito de escolha no nosso ordenamento jurídico, a arbitragem seria inconstitucional, questão superada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (pág. 570).

357. O entendimento da constitucionalidade da Lei de Arbitragem foi firmado no julgamento de recurso em processo de homologação de Sentença Estrangeira (SE 5.206). Nessa oportunidade, o ministro Carlos Velloso, em seu voto, salientou que se tratava de direitos patrimoniais e, portanto, disponíveis, razão pela qual as partes têm a faculdade de renunciar a seu direito de recorrer à Justiça, já que 'o inciso XXXV representa um direito à ação, e não um dever.' (http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=58198&caixaBusca=N).

358. A obra apresenta, ainda, o argumento de que a concretização da liberdade de escolha entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial deve restringir o acesso à outra via existente para discussão da obrigação tributária, visto que a Constituição não exige, em nenhum momento, que o Estado ofereça o acesso sucessivo à instância administrativa e, depois, à judicial, situação que cria a superposição de instância, ofendendo a segurança jurídica e a eficiência.

359. Observa, por fim, que não há norma constitucional que impeça o acesso da Fazenda Pública ao Judiciário para discussão da decisão final administrativa. No modelo proposto, levando em consideração 'que a mesma questão jurídica poderá ser discutida, por particulares diferentes, nas esferas administrativas e judicial, é razoável que se desenvolvam mecanismos que garantam a uniformização de entendimento entre as duas instâncias processuais tributárias' (pág. 574).

360. Diante dos argumentos acima reproduzidos, mostra-se imprescindível a racionalização do aparato estatal de resolução de conflitos, sendo viável juridicamente o estabelecimento de duas opções excludentes para contestar os atos administrativos emitidos pelas Administrações Tributárias, ou pela via administrativa ou pela via judicial.

361. Do exposto, entende-se necessária a alteração legislativa no processo de contencioso tributário, para que seja estabelecida, após exame da impugnação pela DRJ, opção excludente de recurso: (i) ou para o Carf, com força de cláusula compromissória, por meio da qual o contribuinte se submete à resolução do conflito por esse tribunal administrativo fiscal, renunciando ao primeiro grau de jurisdição para discussão judicial acerca dos fatos; (ii) ou para o 1º grau do Judiciário. A partir da decisão final da instância administrativa ou judicial, ambas poderão ser contestadas perante os Tribunais Regionais Federais, versando sobre questões de direito, inclusive pela Fazenda Pública para fins de uniformização de jurisprudência.

VIII. Principais estudos e projetos de lei sobre a matéria

VIII.1. Estudos sobre alteração do modelo do Carf

362. O modelo de contencioso tributário brasileiro é ineficiente e não está conseguindo resolver grande parte dos litígios dentro de um prazo razoável conforme determinam o art. 5º, inciso LXXVIII e art. 37 da Constituição Federal de 1988. Esses dispositivos impõem a adoção de meios que garantam a celeridade no processo administrativo fiscal, atualmente ineficaz, burocrático e moroso.

363. A situação do PAF foi recentemente agravada com a extinção do voto de qualidade, medida que pode interromper as representações fiscais abertas para investigar e combater a sonegação de impostos e a corrupção. Também poderá aumentar o tráfico de influência e a advocacia

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

administrativa no Carf, práticas ilícitas já descortinadas pela Operação Zelotes e pela Operação Quatro Mãos. Assim sendo, o modelo paritário não se sustenta mais sob a justificativa de ser indispensável para um julgamento imparcial na segunda instância administrativa.

364. Sobre imparcialidade, é bom destacar que, na primeira instância a cargo das DRJ, onde os julgamentos são realizados somente por auditores fiscais, vinculados aos marcos normativos da RFB, não se verifica a existência de favorecimento à Fazenda Nacional, tanto é que quase metade das autuações são canceladas total ou parcialmente.

365. Dado que, no PAF, a Administração Tributária verifica a legalidade do lançamento e embora o sistema constitucional garanta a todos a inafastabilidade da jurisdição, a decisão é definitiva para Fazenda quando o Carf exonera total ou parcialmente a autuação a favor do contribuinte e o contribuinte ainda tem todas as instâncias do Poder Judiciário quando a decisão do Carf confirmar o lançamento. Diante disso, com o fim do voto de qualidade, o sistema ficou totalmente desequilibrado, pois agora, em caso de empate, a decisão é sempre a favor do contribuinte e, do mesmo modo que antes, a Fazenda não poderá recorrer ao Judiciário. A situação posta torna incontestável a necessidade de alteração do modelo do Carf. Diante disso, além dos estudos detalhados no item VII deste relatório, outros estudos com propostas de alteração do modelo foram compilados no apêndice J.

366. Dois modelos merecem destaque. Eles foram propostos pelo Grupo de Trabalho de Estudos Temáticos (GET), instituído pela Portaria RFB/PGFN/CARF 1441 de 2016, grupo formado pelos três atores do macroprocesso do contencioso tributário, com o objetivo de estudar e propor nova estrutura de funcionamento do contencioso administrativo fiscal federal.

367. No primeiro modelo, tem-se as DRJ como instâncias ordinárias de julgamento em única instância, cabendo recurso especial ao Tribunal Administrativo Fiscal (TAF), apenas nos casos de divergências entre decisões de distintos órgãos julgadores. Neste modelo, seria adotado julgamento colegiado nos processos de alta complexidade e monocrático nos casos de baixa complexidade (julgamentos em instância única).

368. O TAF seria composto por três Turmas e pelo Pleno, formados unicamente por auditores-fiscais. As Turmas julgariam o recurso especial de divergência, cabendo ao Pleno analisar as divergências entre as Turmas do próprio Tribunal, além de propostas de súmulas relativas a matérias inseridas na competência de duas ou mais Turmas do TAF e os incidentes com vistas à uniformização da jurisprudência nas três Turmas.

369. No segundo modelo, as DRJ, como instâncias ordinárias de julgamento, julgariam os processos de baixa complexidade de forma monocrática, em instância única e os processos de alta complexidade de forma colegiada, em primeira instância. Neste modelo, o TAF ficaria com a função híbrida de instância recursal ordinária (para os processos de alta complexidade julgados de forma colegiada nas DRJ) e de instância especial (para os processos de baixa complexidade julgados monocraticamente pelas DRJ e para os processos de alta complexidade julgados pelas turmas ordinárias do TAF).

370. Dos dois modelos apresentados, entende-se que o primeiro se mostra mais adequado por solucionar os principais gargalos evidenciados nesta auditoria, tais como a necessidade de suprimir uma instância julgadora do Carf e de simplificação do rito processual, inclusive com adoção do rito monocrático para processos mais simples e de baixo valor, bem como de extinção do modelo paritário, prejudicado com o fim do voto de qualidade.

VIII.2. Projetos de lei sobre o contencioso tributário

371. Os projetos de lei sobre o contencioso tributário federal pesquisados nesta auditoria encontram-se na peça 112 e foram identificados por meio de busca com palavras-chaves nos sites da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Nessa pesquisa, particular inspiração teve o artigo do Jota 'Soluções para o contencioso administrativo fiscal federal: resultados parciais e próximos passos' (peça 111, p. 5-6).

372. O referido artigo reúne projetos de lei pesquisados pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Direito/SP (NEF/FGV), no âmbito do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário, linha de pesquisa do processo administrativo fiscal federal. A tabela com os projetos de lei pesquisados pela FGV pode ser consultada no link https://www.jota.info/wp-content/uploads/2016/10/Projetos-de-Lei-CN.pdf.

373. A análise dos projetos de lei em andamento no Congresso Nacional revela a falta de coerência e a existência de proposições antagônicas para o processo administrativo fiscal federal. Por esse motivo, entendeu-se necessário tecer alguns comentários no corpo deste relatório e destacar certas proposições no apêndice K.

374. De início, observa-se que a extinção do Carf é matéria ventilada desde 1998 conforme Projeto de Lei (PL) 4530/1998. Há mais de 20 anos já se pensava em extinguir o Carf e deixar as DRJ como única instância de julgamento, de modo a agilizar o procedimento de cobrança de tributos federais. No mesmo sentido é o Projeto de Decreto Legislativo (PDL) 55/2015, que propõe a sustação de dispositivos do Decreto 70.235/1972 e da Lei 8.748/1993 que regulam o Carf, tendo por efeito prático o esvaziamento e desnecessidade desse órgão a partir da redistribuição de competências no processo administrativo fiscal, tornando-as exclusivas das DRJ.

375. Em sentido contrário, o Projeto de Lei Complementar (PLP) 298/2011 do Senado e os PLP 443/2014 e 139/2019, com o fito de codificar normas gerais sobre direitos e garantias do contribuinte e garantir a segurança jurídica das atividades privadas, defendem que a segunda instância administrativa seja organizada como colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração fazendária e dos contribuintes. E sob o pálio de conferir melhor controle às decisões administrativas fiscais e proporcionar efetividade à defesa dos contribuintes, o PL 5474/2016 visa transformar a primeira instância em modelo paritário e submeter alterações propostas ao regimento interno do Carf à votação de forma paritária.

376. Entretanto, as proposições citadas no parágrafo anterior vão na contramão da tendência mundial, que é de simplificação e enxugamento. A propósito, o NEF/FGV realizou um estudo comparado dos modelos internacionais de contencioso tributário dentro do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário, pelo qual, dos 10 países pesquisados, apenas a França tinha composição mista paritária. A tabela com o estudo comparado pode ser consultada no link https://www.jota.info/wp-content/uploads/2017/09/Resutado-de-pesquisa_Estudo-comparado.pdf.

377. Diante da lentidão no julgamento dos recursos em segunda instância administrativa e do consequente atraso na execução dos créditos tributários confirmados em primeira instância, o PL 544/2015 do Senado propõe a extinção do efeito suspensivo dos recursos no Carf por ele estimular a litigância de má-fé, pois a mera interposição de recursos suspende a eficácia da decisão da DRJ.

378. Em linha com o projeto de lei anterior, o PL 283/2017 do Senado institui o regime temporário de preferência na tramitação dos processos judiciais e administrativos fiscais relativos a créditos tributários de natureza previdenciária. Esse regime temporário vigoraria pelo prazo de 10 anos e teria como expectativa de reduzir o tempo médio de cobrança das dívidas previdenciárias, reforçar o caixa da Previdência Social e desestimular o inadimplemento das contribuições, à medida que os devedores sejam efetivamente executados e constrangidos a pagar.

379. Ainda em linha com a eficiência e celeridade, ante a maior capacidade de processamento e cruzamento de dados trazida pelo avanço tecnológico, o Projeto de Lei Complementar (PLP) 129/2007 versa sobre a decadência do direito de efetuar o lançamento tributário e sobre a redução do prazo de cinco para dois anos para homologação do lançamento pela Fazenda Pública. A este projeto foram apensados outros (PLP 275/2008, PLP 378/2008, PLP 484/2018 e PL 142/2015), propondo-se, inclusive, a prescrição intercorrente administrativa, quando o processo administrativo não for julgado no prazo de cinco anos, contados da lavratura do auto de infração até o julgamento definitivo na esfera administrativa, e/ou houver o lançamento do tributo pelo contribuinte (autolançamento) e o fisco não inscrever em dívida ativa também no prazo de cinco anos.

380. No mesmo sentido são os PL 53/2007, 3231/2008, 2930/2015 e 3583/2015 que, de forma geral, preveem a fixação de prazo para que seja proferida a decisão administrativa, inclusive

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

prevendo, alguns deles, a redução da multa e dos juros de mora, caso a decisão definitiva não seja proferida em no máximo cinco anos a contar da impugnação da exigência do crédito tributário. O PL 53/2007, aliás, estabelece a exigência de que o PAF seja examinado em 90 dias nas DRJ e em 120 dias no Carf, o que vai ao encontro do padrão internacional da TADAT. Sobre os prazos do PAF, o PL 3177/2004, ainda que propugne o aumento o prazo para defesa do contribuinte para 60 dias, pondera que o atraso na solução dos processos não pode ser atribuído à concessão de mais 30 dias para a adequada defesa do contribuinte, enquanto que o fisco consome de dois a cinco anos para se manifestar nas etapas sob seu encargo.

381. Em atenção à contradição entre deliberações das instâncias administrativas do contencioso tributário, o PLP 543/2015 do Senado dispõe sobre a necessidade de a Administração Pública, em todas as suas instâncias, observar os atos normativos, independentemente da existência de vinculação entre os órgãos, de modo a pôr fim à situação absurda de haver marcos normativos diferentes entre DRJ e Carf. Por seu tuno, ao instituir um novo regime jurídico para o processo administrativo fiscal, o PLP 381/2014 determina que as súmulas editadas pelos colegiados de instância superior poderão ter efeito vinculante para a respectiva administração tributária a partir de sua aprovação pelo Ministro da Fazenda.

382. Também há proposições que visam à redução da litigiosidade como, por exemplo, o PL 1646/2019 e o PL 6217/2016. No primeiro, diferencia-se o mau devedor – aquele que pratica a inadimplência substancial e reiterada de tributos com fraude, ou seja, ilicitude que traz graves prejuízos à concorrência no setor e à sociedade, chamado de devedor contumaz – do bom devedor. A partir dessa definição, são estabelecidas medidas para o combate do devedor contumaz e para o fortalecimento da cobrança da dívida ativa (pela cautelar fiscal e pelo aumento da efetividade da execução fiscal), buscando-se a aproximação do fisco com o contribuinte e a volta a conformidade legal. No segundo projeto, abre-se a possibilidade de contestação prévia ao auto de infração ou notificação de lançamento (autorregulação), que permite ao contribuinte dialogar com a Receita Federal de modo mais eficiente, formal e correto. Assim, traz ganhos de transparência e de segurança aos atos administrativos, além de uma maior economia e agilidade ao processo fiscal, já que muitos procedimentos não chegarão à fase de impugnação e os que chegarem o farão de modo mais consistente.

383. Sob a ótica da transparência, o PL 1739/2015 obriga o Carf a divulgar relatórios gerenciais do resultado dos julgamentos, entre os quais, o total de processos julgados e os valores dos créditos tributários exonerados e mantidos. É cediço que a falta de estatísticas sobre o resultado dos julgamentos do Carf propicia eventual prática de ilícitos por seus servidores, pelo que sobreleva a necessidade de transparência da Administração Fazendária, de modo a minimizar o acobertamento de fraudes sob o pálio do sigilo fiscal. A atual falta de publicidade dos relatórios dos julgamentos, por certo, contribuiu para a limitação experimentada nesta auditoria, relativa à falta de confiabilidade dos dados apresentados pelo Carf.

384. Sobre o voto de qualidade tratado no item V deste relatório, há diversos projetos no Congresso Nacional (PL 6064/2016, PL 9668/2018, PL 9935/2018, PL 6395/2019 e PL 1127/2020). Cabe destacar que os PL 6064/2016 e 9935/2018 sustentam a extinção do voto de qualidade e, em caso de empate, que a decisão seja a favor do contribuinte, abrindo, todavia, a possibilidade de a PGFN recorrer ao Judiciário; o PL 9668/2018 propõe a manutenção do voto de qualidade, porém entende que não teria aplicação para o casos das multas; por fim, os PL 6395/2019 e 1127/2020 do Senado entendem pela permanência do voto de qualidade, propondo, porém, a alternância da presidência do Carf entre representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes.

385. Visando à imparcialidade no Carf, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 112/2015 propõe a fixação de requisitos para a investidura nos cargos do órgão, dentre os quais ser bacharel em direito, com no mínimo 30 anos de idade e 5 anos de atividade jurídica na área tributária, aprovação previa em concurso público específico, garantindo aos empossados a vitaliciedade. Também prevê que, por meio de lei complementar, seja estabelecida a disciplina do processo administrativo fiscal.

386. Alternativamente ao atual modelo do Carf, a PEC 578/2002 dispõe sobre a criação de uma

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Justiça Administrativa Fiscal, com a criação de novos agentes para processar e julgar no PAF, nos moldes dos que existem na Europa, cuja decisão de mérito seja definitiva, na medida em que as decisões dos tribunais administrativos fiscais somente poderiam ser apreciadas pelo órgão do Poder Judiciário competente quando fossem proferidas contra disposição expressa da Constituição, de tratado ou de lei federal, ou negassem-lhes vigência, ou fossem manifestamente contrárias à prova dos autos.

387. Como última proposição, destaque-se o PL 4257/2019 do Senado, que modifica a Lei 6.830/1980 para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária. Consentâneo ao desafio de recuperação do crédito público, esse projeto vislumbra soluções que levem à desjudicialização de demandas e permite ao executado optar pela adoção de juízo arbitral, caso a execução esteja garantida e, à Fazenda Pública, pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas que especifica, mediante notificação administrativa do devedor.

388. Do exposto, verifica-se que muitas das propostas estão em consonância com os achados desta auditoria, sobretudo aquelas para agilizar o procedimento de cobrança de tributos federais, por meio da simplificação do processo administrativo fiscal (com extinção de instância de julgamento, do modelo paritário e adoção de mesmo marco normativo) e da fixação de prazo para que seja proferida a decisão administrativa.

389. Dessas propostas, merece especial atenção a PEC 578/2002, que, ao dispor sobre a criação da Justiça Administrativa Fiscal, estabelecia recurso da decisão administrativa para os tribunais judiciais do segundo grau, de forma similar ao proposto no item VII.3 deste relatório. Cabe destacar, porém, que a PEC 578/2002 foi rejeitada pela Comissão de Constituição e Justiça, que entendeu haver ofensa ao princípio de separação de Poderes. Não obstante, entende-se que não haverá ofensa a esse princípio se for estabelecida a faculdade de acesso à instância administrativa mediante opção do contribuinte como ocorre no juízo arbitral.

IX. Análise dos comentários dos gestores

390. Nos termos do Manual de Auditoria de Natureza Operacional, aprovado pela Portaria Segecex/TCU 4, de 26/02/2010, a versão preliminar do relatório de auditoria operacional realizada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), com o objetivo de 'avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial, apontando os diagnósticos e as tendências nacionais e internacionais, as principais propostas legislativas e os atuais projetos que visam o aprimoramento da justiça tributária, por meio da diminuição da litigiosidade e da morosidade do contencioso tributário', foi remetida à Assessoria Especial de Controle Interno Ministério da Economia (AECI/ME), por meio do Ofício de Requisição 15-274/2020, de 26/8/2020 (peças 121 e 131), com a finalidade de se obter os comentários pertinentes sobre as questões analisadas por este tribunal.

391. A resposta à comunicação do TCU foi encaminhada por meio do Ofício SEI n. 225552/2020/ME, de 11/09/2020 (peça 122), assinado pelo Coordenador-Geral de Acompanhamento e Controle e ao qual se encontram anexados os seguintes expedientes: Nota 18/2020/COCAT/PGACCAT/PGFN-ME (peça 123); Nota 22/2020/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (peça 124); Nota 71/2020/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME (peça 125); Nota 10/2020/DIRIS/CARF-ME (peça 126); Ofício 375/2020/RFB/Audit/Diaex (peça 127); Nota RFB-Sutri/Cocaj n. 4 (peça 128) e Apresentação RFB-Sutri (peça 129).

392. Os pronunciamentos apresentados pelos gestores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), do Carf e da Secretaria Especial da Receita Federal (RFB) sobre o relatório preliminar de auditoria (peça 131) foram analisados pela equipe de auditoria, avaliando a necessidade de rever algum ponto discordante na visão dos gestores conforme instrução da peça 132.

393. Em geral, considera-se que os comentários e esclarecimentos enviados pelo gestor foram pertinentes e possibilitaram o aperfeiçoamento de análises e elementos textuais do relatório final da auditoria, bem como a adequação das recomendações propostas. Contudo, a maior parte das observações do Carf (peça 126, p. 16-28) sobre os índices de eficiência tratados no capítulo IV.2 do relatório preliminar (peça 131) não tiveram aceitação por parte da equipe e serão analisadas

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

detidamente a seguir.

394. Em síntese, o Carf rebateu os seguintes itens do relatório preliminar: (i) item 115, que afirma que os resultados de eficiência apresentados pelo Carf não confirmam a redução no prazo estimado pelo órgão e que a redução de estoque se dará em 61 anos; (ii) itens 139 a 149, no que concerne a utilização de parâmetros inadequados pelo Carf para calcular os seus resultados de eficiência.

395. Inicialmente, o órgão observa que os 77 anos para finalizar todo o estoque, informados em 2015, foram calculados considerando a estrutura funcional, as competências de julgamento, o acervo de processos e metodologia (atribuição de horas estimadas para julgamento) daquela época, diferentes do cenário atual, em que melhorias já foram implementadas.

396. Quanto ao indicador de 2015, é importante destacar que tal índice foi elaborado pelo Carf por ocasião da auditoria do TCU (peça 42 do TC 011.645/2015-6) e que o presente trabalho não teve como objetivo reavaliar tal índice. Realmente, a presente fiscalização limitou-se a examinar a metodologia adotada pelo Carf para apuração dos índices de eficiência apresentados pelo órgão no seminário 'As Propostas para Diminuição da Litigiosidade e Morosidade do Contenciosa Tributário', realizado em 2019, e reafirmados perante a equipe por meio da Nota SEI n. 2/2020/DIRIS/CARF-ME, (peça 24, p.21-22) e reproduzidos na figura 5 deste relatório.

397. Diante da disparidade dos tempos estimados pelo Carf para julgar todo o estoque, informados em 2015 e 2019, e ao constatar que, até 31/12/2019, o estoque seguia uma tendência de constante aumento, a presente auditoria procurou avaliar se a metodologia de cálculo empregada atualmente confirmava a redução do estoque nos novos prazos estimados pelo órgão.

398. Para verificar a validade da metodologia, os parâmetros utilizados pelo Carf para o cálculo dos índices apresentados na figura 5 foram substituídos por outros parâmetros que a equipe julgou mais adequados (estoque existente, entrada de processos novos e saídas por acórdãos). Confrontando os tempos estimados pelo Carf com os resultados encontrados pela auditoria, detectou-se novamente uma disparidade muito grande, revelando a necessidade de aperfeiçoamento dos parâmetros adotados pelo Conselho.

399. Repisa-se que a comparação feita pela equipe, constante do apêndice H do relatório, teve por objetivo tão somente a análise da adequação dos parâmetros adotados no referido cálculo e a aderência dos índices à realidade, para confirmar se os índices refletiam a redução de estoque no prazo estimado. Não se pretendeu desenvolver uma nova metodologia, nem propor ao Carf a adoção dos parâmetros utilizados na comparação pela equipe, muito menos propor um novo índice de eficiência.

400. Com relação à metodologia de cálculo utilizando as horas estimadas de julgamento, trazida ao conhecimento da equipe na etapa de comentários do gestor, não é possível a emissão de nenhum juízo de valor sobre a construção dos índices de eficiência utilizando essa métrica, pois a verificação das horas necessárias para relatar cada processo demandaria uma análise mais acurada para conferência e confirmação dos dados, o que não é possível realizar nesta fase.

401. Cabe reforçar que, durante a execução da auditoria, foi solicitado ao gestor, em duas oportunidades, a demonstração de como o órgão pretende para acabar com o estoque existente em dezembro de 2019, inclusive com a apresentação da memória de cálculo dos índices/indicadores utilizados pelo Carf (peças 22 e 48). Contudo, em resposta às requisições da equipe (peça 29, p. 21-22, e peça 51), o gestor não apresentou cálculo da estimativa para finalização do estoque com base em horas estimadas de julgamento.

402. Relativamente à alternativa de mensurar o tempo para zerar todo o acervo do Carf pela variação do estoque ao longo do tempo e projetando o mesmo ganho de eficiência de 2019, entende-se que não é a melhor alternativa, considerando que as estratégias da materialidade e/ou da antiguidade para atacar o acervo exigem que a apuração da variação de estoque seja feita em termos quantitativo e também em termos de valor. Em 2019, aliás, por ter sido atacada a antiguidade do acervo, houve crescimento de 5% (R$ 33 bilhões) do estoque em termos de valor (cf. tabela 31 do apêndice G do relatório).

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

403. Quanto às projeções para a finalização do estoque considerando a produtividade de 2020, extrapolam o período definido para as análises de dados do presente trabalho, cujo marco final foi 31/12/2019 (ano fechado). Além disso, qualquer projeção tomando como base a produtividade de 2020 não possui grau suficiente de confiabilidade, por ser tratar de um ano atípico, fora de qualquer padrão já experimentado devido à pandemia do Covid-19. Exemplo disso é que o Carf, diante da impossibilidade de realizar sessões de julgamento presenciais, adotou a estratégia de atacar os processos de menor materialidade e complexidade, conforme verificado no Acórdão 1935/2020 – TCU – Plenário, de relatoria do Ministro Bruno Dantas, TC 019.915/2020-9.

404. Sobre a afirmação de que os índices das projeções para a finalização do estoque não dizem respeito a indicadores estratégicos e somente seriam utilizados para acompanhamento gerencial interno e mera estimativa, vale repetir que esses índices (tabela 5) foram divulgados à sociedade no seminário 'As Propostas para Diminuição da Litigiosidade e Morosidade do Contenciosa Tributário', realizado em 2019, como parâmetro para demonstrar que o Carf seria capaz de suportar a demanda de litígios provenientes da Reforma Tributária (https://www.youtube.com/watch?v=7Vs0nMK4AO8&t=2512s).

405. Tendo em vista o direito ao acesso à informação previsto no art. 5º, incisos XIV e XXXIII, e no art. 37, § 3º, II da Constituição Federal de 1988, ao qual a verdade está intrinsicamente ligada, para divulgar esses índices para a sociedade, ou o Carf contextualizava corretamente a finalidade deles (mera estimativa para acompanhamento interno das atividades de julgamento), ou ajustava os cálculos utilizando parâmetros adequados que refletissem a realidade.

406. Quanto aos parâmetros utilizados para o cálculo dos índices, ratifica-se a posição do relatório de que os empregados pelo Carf não são os mais adequados. Para tornar claro, a seguinte fórmula foi extraída da memória de cálculo apresentada à equipe (peça 51): total do estoque do colegiado, dividido pela diferença das saídas e entradas no mesmo colegiado (TO/TE ou CSRF).

407. Para a definição dos estoques, o Carf utilizou o somatório de processos sorteados com os de aguardando distribuição, embora esse somatório não correspondesse à real posição do estoque, gerando uma diferença significativamente a menor de processos a serem julgados (de 10.939 no relatório preliminar, antes do ajuste aceito pela equipe, referido ao final deste tópico). Como saídas, foram considerados todos os processos indicados para pauta de julgamento, não obstante o processo pautado nem sempre tenha como resultado uma decisão terminativa ou definitiva que extinga o processo. Nos julgamentos colegiados, o relator pode propor uma resolução ou um acórdão, e apenas o acórdão põe fim ao litígio, enquanto a resolução serve para sanear o processo por meio de diligência e uma quantidade significativa dos processos retornam à origem (4.123 processos em 2019).

408. Em seus comentários, o Carf argumenta que os parâmetros utilizados pela auditoria para o cálculo das saídas e para a definição do estoque também não seriam adequados. Conforme apêndice H do relatório, a equipe adotou os seguintes parâmetros para conferir os resultados apresentados pelo Carf: (i) efetivo estoque de cada colegiado em 31/12/2019 (TO/TE e CSRF), (ii) como entradas, o quantitativo e valor dos processos novos vindos da DRJ (examinados pelas TO/TE) e processos novos na CSRF; (iii) como saídas, acórdãos proferidos pelas TO/TE e pela CSRF.

409. Com relação às saídas, não procede a afirmação de que a auditoria desconsiderou as saídas por resolução, o que representou uma diferença de 6.120 processos no denominador, haja vista os retornos das resoluções serem computados nas entradas. De fato, as resoluções não foram consideradas nas saídas, porém elas também não foram computadas nas entradas, razão pela qual não há essa diferença. Na verdade, por meio do Ofício de Requisição 10-274/2020 (peça 52), foi solicitado ao órgão exatamente o quantitativo e o valor dos processos novos vindos da DRJ, considerando a primeira entrada na fase processual TO/TE (item 'g'), e a quantidade de processos novos que chegaram na CSRF, considerando a primeira entrada na fase processual CSRF (item 'g'), isto é, os retornos de resolução (diligência) foram excluídos das entradas e das saídas.

410. Ainda em relação às saídas, quanto à alegação de que existem despachos que encerram processos (a exemplo de inadmissibilidade de recursos e outros) que deveriam ser computados no

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

cálculo, observa-se que o Carf não permitiu eventual ajuste nos parâmetros adotados pela auditoria, porque deixou de apresentar, em seus comentários, a demonstração do quantitativo dos processos encerrados por despacho, o que lhe competia. De qualquer forma, não parece plausível que o quantitativo de despachos desconsiderados seja tão significativo a ponto de desvirtuar os parâmetros utilizados para conferência da auditoria, pois, se muitos processos fossem encerrados sem exame do mérito por decisão monocrática e terminativa como alegado pelo Carf (mais de 10.000 processos), o estoque do órgão não seguiria na tendência de constante aumento conforme retratado pelo gráfico 4 do relatório, Só para contextualizar, no período de 2012 a 2019, a média de entrada processos novos nas TO/TE foi 22.159 e a média de saída, de 14.412 acórdãos.

411. Por outro lado, a equipe entendeu oportuno ajustar o parâmetro estoque, excluindo do total os processos que se encontram na fase de 'pós julgamento' (4.380, cf. tabela 34 do apêndice G). O ajuste foi feito aplicando-se o percentual de redução de 3,76%, que representa os processos que estão na fase de 'pós julgamento' (4.380/117.034, cf. tabela 34 do apêndice G), nos respectivos estoques de TO/TE (112.157, cf. tabela 44 do apêndice G) e CSRF (4.877, cf. tabela 44 do apêndice G).

X. Conclusão

412. O desafio do contencioso tributário brasileiro é a redução do estoque a patamares aceitáveis. Em dezembro de 2019, havia 265.350 processos na DRJ, no valor de R$ 135,31 bilhões, 117.034 processos na Carf, no valor de R$ 671,93 bilhões, e o estoque da dívida ativa da União, compreendendo crédito tributário previdenciário e não previdenciário, era de 16.947.032 inscrições, correspondentes a R$ 2,32 trilhões.

413. À vista disso, esta auditoria teve por objetivo a avaliação da eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial, em que fossem apontados os diagnósticos e as tendências nacionais e internacionais, as principais propostas legislativas e os atuais projetos que visam o aprimoramento da justiça tributária, por meio da diminuição da litigiosidade e da morosidade do contencioso tributário.

414. Como medida eficaz na redução dos litígios, tem-se a oportunidade de autorregularização para o contribuinte tornar regular sua situação junto ao fisco antes da autuação fiscal. Contudo, sobre o atual modelo de autuação fiscal, é preciso melhorá-lo, visto que o crédito tributário é cancelado em quase 50% dos casos submetidos às DRJ e ao Carf, demonstrando haver distância significativa entre fisco e contribuinte e reforçando a necessidade de adoção do mesmo marco normativo entre as instâncias administrativas.

415. Também é preciso melhorar o prazo de duração do contencioso administrativo, que leva em torno de 2,6 anos nas DRJ e 4 anos no Carf para os processos em geral (não os prioritários). Vale lembrar que a Lei 11.457/2007, em seu art. 24, estabelece que é obrigatório que a decisão administrativa seja proferida no prazo máximo de 360 dias (1 ano) a contar do protocolo do recurso do contribuinte.

416. Atualmente, a primeira e a segunda instâncias administrativas adotam o mesmo rito processual para os processos de pequeno e grande valor. Ocorre que cerca 70% do acervo das DRJ e 54% do estoque do Carf são compostos por processos de até 60 salários mínimos, considerados como de pequeno valor, mesmo limite estabelecido para a competência do Juizado Especial Federal Cível, nos termos do art. 3º, caput, da Lei 10.259, de 2001.

417. Cabe destacar que recentemente houve a conversão da MP 899/2019 na Lei 13.988/2020, que introduziu a possibilidade de transação para os litígios de até 60 salários mínimos, a qual foi regulamentada pelo Ministério da Economia, por meio da Portaria ME 247, de 16 de junho de 2020, inclusive com subsequente publicação do Edital de Transação por Adesão 1, de 28 de agosto de 2020.

418. Essa mesma lei estabeleceu o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor (art. 23, I e parágrafo único), ainda pendente de regulamentação, dispondo que o julgamento dos processos abaixo de 60 salários mínimos será realizado em última instância por órgão colegiado das DRJ, evitando que os respectivos processos tramitem para o Carf.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

419. Ainda que a transação e o novo rito processual que será adotado no âmbito das DRJ tenham grande potencial de reduzir o estoque do contencioso tributário administrativo, sobretudo o de processos até 60 salários mínimos, essas inovações não foram objeto de análise no presente trabalho, por se tratar de mudanças recentes e que sequer produziram efeitos passíveis de avaliação.

420. Sobre o art. 28 Lei 13.988/2020, na hipótese de empate no julgamento de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário no Carf, o dispositivo determina que o resultado seja favorável ao contribuinte, o que intensifica o risco de corrupção no órgão. Como esse dispositivo não extinguiu o voto de qualidade nem o modelo paritário, surgiram diversas dúvidas quanto à aplicabilidade do dispositivo, gerando insegurança jurídica e um potencial prejuízo ao erário de cerca de R$ 60 bilhões por ano. Com efeito, o modelo paritário não se sustenta mais sob a justificativa de ser indispensável para um julgamento imparcial na segunda instância administrativa.

421. Curiosamente, estudo revela que, quanto mais elevado o valor em disputa no Carf, maior é a possibilidade de decisão contrária ao fisco e, quanto menor o valor da disputa, maior a possibilidade de decisão favorável à Fazenda. Nas faixas de julgamentos com valores superiores a R$ 300 milhões, as decisões favoráveis às grandes corporações são próximas a 50% dos montantes disputados e, nas faixas de valores entre R$ 1.000,00 e R$ 5.000,00, as decisões favoráveis ao fisco (desfavorável aos contribuintes) alcançam 80% das decisões (https://outraspalavras.net/desigualdades-mundo/carf-um-tribunal-paralelo-a-servico-dos-sonegadores/).

422. Com relação aos resultados do Carf, verificou-se que a sua estrutura recursal não está aderente ao padrão internacional, por ser complexa e propensa ao intuito protelatório. De fato, cerca de 15% dos recursos em estoque do órgão correspondem a recursos internos (23.219), os quais não deixam os processos já julgados pelas turmas ordinárias e extraordinárias (TO/TE) saírem do estoque e, por isso, neutralizam eventuais ganhos de produtividade.

423. Além disso, os parâmetros adotados pelo Carf para o cálculo dos índices de eficiência não são adequados. O órgão considera, entre outros aspectos, como saída de processos o somatório de processos indicados para pauta, sem levar em conta que a mera indicação de um processo para pauta não significa que ele seja julgado no mérito, nem que saia do estoque. Dessa forma, a redução do estoque fica superestimada. Por exemplo, no cálculo da finalização do estoque das TO/TE, computando-se novas entradas de processos, o Carf prevê 14,5 anos para julgar todo o estoque, prazo bem menor do que os 58 anos estimados pela equipe de auditoria.

424. Após a finalização do processo administrativo fiscal (PAF), pouco mais de 5% são arrecadados aos cofres do Tesouro Nacional e o ordenamento jurídico brasileiro abre a oportunidade para o contribuinte rediscutir toda a matéria na primeira instância do Poder Judiciário. Aliás, o atual modelo de separação absoluta entre as instâncias administrativa e judicial, caracterizado pela sobreposição e repetição de atos, leva à procrastinação na solução dos litígios e à irrecuperabilidade dos créditos tributários, devido ao dilatado lapso temporal desde a ocorrência do fato até decisão final passível de execução.

425. A irracionalidade do modelo vigente de resolução de conflitos somada à sua incapacidade de resolver grande parte dos litígios dentro de um prazo razoável tornam urgente a sua ampla reformulação. A propósito, a ferramenta de avaliação e diagnóstico TADAT foi aplicada ao contencioso tributário federal, quando se concluiu pela sua inadequação em relação ao tempo gasto para o exame dos litígios no processo de revisão administrava. O prazo máximo previsto pelo padrão internacional é de 90 dias, muito distante da realidade brasileira.

426. A partir da análise comparada de 16 tribunais fiscais da Ibero-américa feita pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), esta auditoria identificou boas práticas capazes de simplificar o modelo de contencioso tributário brasileiro, quais sejam: prescindibilidade do modelo paritário para garantir a imparcialidade do julgamento; número reduzido de integrantes dos órgãos; possibilidade de cobrança de contraprestação pecuniária pelo tribunal fiscal; definição de ‘única instância’ para fixar competência dos órgãos; revisão judicial de forma limitada (apenas questões de direito) pelo segundo grau de jurisdição (tribunal); justiça especializada em matéria

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

tributária.

427. A análise da viabilidade jurídica, no Direito brasileiro, da fixação de duas opções excludentes para contestar os atos administrativos emitidos pelas Administrações Tributárias (via administrativa ou via judicial), tal como observado em modelos internacionais, foi feita a partir de fundamentos apresentados na literatura. Estudo demonstra a constitucionalidade de projeto de lei que crie a opção de recurso voluntário para o Carf com força de cláusula compromissória, a exemplo do que se opera na convenção de arbitragem. Assim sendo, o contribuinte submeter-se-ia à resolução do conflito pelo tribunal administrativo fiscal, renunciando ao primeiro grau de jurisdição para discussão judicial acerca dos fatos, podendo a decisão final administrativa ser rediscutida perante os Tribunais Regionais Federais (TRF), versando apenas sobre questões de direito.

428. Na esfera judicial, constatou-se uma crescente judicialização dos processos submetidos a julgamento pelo Carf, que acaba por gerar tratamento desigual entre os contribuintes, contrariando o princípio constitucional da isonomia. Nos processos aguardando distribuição, os contribuintes entram com mandado de segurança para terem seus processos julgados em face da demora de sua inclusão em pauta e, nos processos já julgados, questionam a própria regularidade do rito/procedimento, além do mérito da cobrança fiscal. Grande parte de demandas sobre os processos julgados pelo Carf também é levada ao Judiciário pela via do mandado de segurança, neste caso utilizado para testar teses jurídicas, dada a gratuidade do remédio e a faculdade de escolha de foro nas causas intentadas contra União, congestionando o TRF da 1ª Região.

429. Aliado a isso, teve-se conhecimento da falta de informações sobre os processos em matéria tributária que tramitam na Justiça Federal, por falta de integração dos sistemas de acompanhamento processual dos TRF ou em consequência da inexistência de varas especializadas em matéria tributária. Esta situação dificulta sobremaneira a atuação da PGFN, assim como a construção de uma jurisprudência consistente sobre as grandes questões tributárias brasileiras, ao passo que a maior parte dos países da Ibero-américa possui justiça especializada nessa matéria.

430. Corroborando os achados desta auditoria, há diversas propostas legislativas visando agilizar o procedimento de cobrança de tributos federais, por meio da simplificação do processo administrativo fiscal e da fixação de prazo para que seja proferida a decisão administrativa, além de medidas para redução do litígio, que são essenciais para o fortalecimento da cobrança da dívida ativa.

431. Dessas propostas, merece especial atenção a PEC 578/2002, que, ao dispor sobre a criação da Justiça Administrativa Fiscal, estabelecia recurso da decisão administrativa para os tribunais judiciais do segundo grau, de forma similar ao proposto no item VII.3 deste relatório. Cabe destacar, porém, que a PEC 578/2002 foi rejeitada pela Comissão de Constituição e Justiça, que entendeu haver ofensa ao princípio de separação de Poderes. Não obstante, entende-se que não haverá ofensa a esse princípio se for estabelecida a faculdade de acesso à instância administrativa mediante opção do contribuinte como ocorre no juízo arbitral.

432. Entre os benefícios estimados desta fiscalização, pode-se mencionar a diminuição da complexidade e o aumento da harmonização e eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial federal, a fim de contribuir para a sustentabilidade das finanças públicas.

XI. Proposta de encaminhamento

433. Diante do exposto, submetem-se os autos à consideração superior, para que seja encaminhado ao Gabinete do Ministro Relator Bruno Dantas, com as propostas que se seguem:

I. Determinar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), com fundamento no art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU e no art. 4º, inciso I, da Resolução-TCU 315, de 2020, que, no prazo de 90 dias, aprimore os parâmetros dos índices adotados para medir o tempo de redução do seu estoque e que possibilitem o controle do resultado ao longo do tempo , em cumprimento aos arts. 13 e 25, V, do Decreto-lei 200/67 (itens IV.2 e IX do relatório);

II. Recomendar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU e no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, que, em conjunto com a Secretaria

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), elabore estudo para a racionalização do processo administrativo fiscal (PAF), por meio de proposição de alteração legislativa, levando em consideração os seguintes pontos: i) obrigatoriedade de adoção de mesmo marco normativo entre as diferentes instâncias do PAF, independentemente da existência de vinculação entre os órgãos; ii) possibilidade de julgamento monocrático das impugnações de valor irrisório pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ); iii) extinção do modelo paritário do Carf; iv) simplificação da estrutura recursal do Carf e consequente redução no número de integrantes do órgão e de seus colegiados; v) possibilidade de exigência de contraprestação pecuniária no Carf; vi) discussão judicial da decisão final do contencioso tributário administrativo federal em única instância, perante os Tribunais Regionais Federais, somente para analisar questões de direito, atribuindo-se força de cláusula compromissória ao recurso voluntário para o Carf (itens III, IV.1, VII.2 e VII.3 do relatório);

III. Recomendar ao Conselho da Justiça Federal (CJF) e ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ), com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU e no art. 11 da Resolução-TCU 315, de 2020, que avalie a conveniência e a oportunidade de transformar varas federais de competência geral em varas especializadas em matéria tributária, por meio da redistribuição dos processos e sem gerar novos custos, assim como turmas especializadas nessa matéria em todas as seções judiciárias federais (itens VI.1, VI.2 e VI.3 do relatório);

IV. Recomendar ao Conselho da Justiça Federal (CJF) e aos Tribunais Regionais Federais das cinco regiões que adotem as medidas necessárias para a padronização de procedimentos e para interoperabilidade dos sistemas de acompanhamento processual por eles adotados, que permitam a extração de dados, de forma automatizada, para subsidiar a definição de estratégias judiciais com vistas a dar cumprimento ao art. 19 da Lei 10.522/2002, redação dada pela Lei 13.874/2019 (item VI.3 do relatório);

V. Encaminhar cópia do Acórdão que vier a ser adotado pelo Tribunal, bem como do inteiro teor do presente relatório para os destinatários a seguir especificados, destacando que o relatório e o voto que fundamentam a deliberação ora encaminhada podem ser acessados por meio do endereço eletrônico www.tcu.gov.br/acordaos: a) Ministro de Estado da Economia, b) Secretário Especial da Receita Federal do Brasil (RFB); c) Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); d) Procurador-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); e) Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados; g) Presidente do Conselho da Justiça Federal (CJF); h) Presidente do Conselho Nacional de Justiça (CNJ); i) Presidente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região; j) Presidente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região; k) Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região; l) Presidente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região; m) Presidente do Tribunal Regional Federal da 5ª Região;

VI. Arquivar o presente processo, nos termos do art. 250, inciso I, do Regimento Interno/TCU.

434. Propõe-se ainda, nos termos do art. 8º da Resolução-TCU 315, de 2020, fazer constar, na ata da sessão em que estes autos forem apreciados, comunicação do relator ao colegiado no sentido de monitorar as recomendações contidas nos itens II a IV do parágrafo 433."

É o relatório.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010018.

VOTO

Trata-se de Relatório de Auditoria Operacional realizada pela então Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e da Assistência Social (SecexPrevi), atual Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária e Supervisão de Contas (SecexTributária), no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), no período de 4/11/2019 a 30/4/2020, em cumprimento ao despacho de minha autoria, proferido em 24/7/2019 nos autos do TC 018.917/2019-4.

2. A fiscalização teve por objetivo avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial, e foi motivada pelo grande estoque de processos do Carf pendentes de julgamento. Em janeiro de 2019, havia cerca de 122 mil a apreciar, correspondentes a mais de R$ 600 bilhões. Buscou-se, assim, apontar diagnósticos e tendências nacionais e internacionais, incluindo propostas legislativas e projetos que visam ao aprimoramento da justiça tributária brasileira, mediante a diminuição da litigiosidade e da morosidade do contencioso tributário.

3. Para tanto, foram propostas as seguintes questões de auditoria:

3.1. Como está estruturado o contencioso tributário federal brasileiro (administrativo e judicial)?

3.2. O atual modelo de contencioso tributário administrativo do Carf tem condições de alcançar o seu objetivo de assegurar imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários?

3.3. Em que medida o contencioso tributário brasileiro está aderente ao padrão internacional e aos modelos adotados em outros países?

3.4. De que forma estudos de especialistas e as principais propostas legislativas se propõem a diminuir a litigiosidade e a morosidade do contencioso tributário?

4. Para melhor compreensão do tema, apresento breve contextualização acerca do objeto fiscalizado.

5. A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato jurídico tributário. Schoueri explica que, instaurada a relação jurídica, com a consequente obrigação de recolhimento do tributo pelo sujeito passivo (contribuinte), o sujeito ativo (fisco) não tem como, de imediato, conhecer as circunstâncias do fato jurídico tributário, tampouco o montante a ser recebido. Diante dessa situação, o ordenamento jurídico prevê um procedimento administrativo, denominado lançamento, por meio do qual o fato jurídico tributário é formalmente apurado e o montante devido é quantificado (SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva. 8 ed. 2018. p. 594).

6. Além da atividade de lançamento dos tributos, há a de resolução dos conflitos entre o fisco e o contribuinte. No âmbito administrativo, os litígios são resolvidos por meio do processo administrativo fiscal (PAF), regido pelo Decreto 70.235/1972. Em primeira instância, a decisão desses processos cabe às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). O Carf, por sua vez, é o órgão colegiado de segunda instância, conforme explica a unidade instrutora (peça 139, p. 8-9):

> "20. O litígio tributário pode iniciar com a apresentação da impugnação de um contribuinte contra uma autuação fiscal ou contra uma decisão administrativa que nega uma solicitação de reembolso ou compensação de impostos indevidos. A impugnação é julgada pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em primeira instância.
>
> 21. Caso a autuação seja mantida pela DRJ, o contribuinte pode interpor recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Ao contrário, caso haja cancelamento de crédito tributário pela DRJ, mas este seja acima de R$ 2,5 milhões, é interposto recurso de ofício ao Carf. Os processos que vêm das DRJ são julgados pelas turmas ordinárias e extraordinárias (TO/TE) do Carf, que constituem a segunda instância do PAF. Na hipótese de divergência de

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

> interpretação entre turmas, é ainda cabível recurso especial pelo contribuinte ou pelo procurador da Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), instância especial.
>
> 22. Se o contribuinte obtiver êxito no processo administrativo, havendo decisão irreformável que determine a extinção do crédito tributário, o débito estará extinto nos termos do art. 156, IX, do CTN. Se o contencioso administrativo resultar em uma decisão desfavorável para o contribuinte, ele poderá litigar perante o Judiciário, garantindo-se também com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário."

7. Há, ainda, a possibilidade do contencioso judicial, em face do princípio da inafastabilidade da jurisdição (inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal). Cabe, também, ao Poder Judiciário o julgamento das ações de execução fiscal, ajuizadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

8. A SecexTributária apresenta, no Relatório de Auditoria, diversos dados acerca do contencioso tributário, dos quais destaco:

8.1. em dezembro de 2019, as Delegacias da Receita possuíam estoque de 265.350 processos, correspondentes a R$ 135,31 bilhões (1,85% do PIB) e contavam com 552 julgadores, exclusivamente auditores fiscais da Receita Federal, distribuídos em 135 turmas, média de quatro julgadores por turma. O estoque do Carf, por sua vez, era de 117.034 processos, correspondentes a R$ 671,93 bilhões (9,19% do PIB), órgão colegiado composto por 180 membros, contendo representantes dos contribuintes e do Ministério da Economia;

8.2. com relação ao acúmulo de processos entre 2012 a 2019 nas Delegacias, houve um aumento do estoque em 33% (de 199.779 para 265.350 processos) e o consequente aumento de 62% em valor (de R$ 83,46 bilhões para R$ 135,31 bilhões); no Carf, houve um acréscimo de 17% no estoque (de 99.787 para 117.034 processos) e de 105% em valor (de R$ 327,38 bilhões para R$ 671,93 bilhões);

8.3. com relação à dívida ativa da União, constatou-se o crescimento de 144% da quantidade de processos (de 6.938.541 para 16.947.032 inscrições), correspondente ao acréscimo de 176% em valor (de R$ 840,25 bilhões para R$ 2,32 trilhões);

8.4. segundo estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) em 2011, o tempo médio de duração do processo nas Delegacias da Receita foi de 2,6 anos para os processos em geral e de 96 dias para os processos prioritários. No Carf, o tempo médio foi de 4 anos para processos em geral. Na Justiça Federal, o tempo médio de duração dos processos de execução fiscal a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi de 9 anos, 9 meses e 16 dias;

8.5. com relação aos resultados do processo administrativo fiscal no período de 2012 a 2019, em termos quantitativos, 47% das autuações tributárias foram canceladas total ou parcialmente nas Delegacias e 45%, no Carf. Segundo observa a SecexPrevi, "O fato de quase metade do crédito tributário lançado por autuação ser cancelado demonstra haver distância significativa entre fisco e contribuinte" (peça 139, p. 11). Ademais, ao final do processo administrativo fiscal, apenas 5% do valor das autuações mantidas são arrecadados aos cofres do Tesouro Nacional, já considerando o Refis - Programa de Recuperação Fiscal. O total arrecadado no mencionado período foi de R$ 32 bilhões, sendo que os custos do Carf corresponderam a 1% desse total (R$ 349.307.586,86);

8.6. 3,56% dos julgamentos a favor da Fazenda proferidos pelas Delegacias da Receita e pelo Carf no período analisado, correspondentes a R$ 68,45 bilhões, foram objeto de litígio judicial.

9. Feito esse panorama geral do objeto auditado, mais bem detalhado no relatório que antecede este voto, passo a analisar os principais apontamentos e as propostas da SecexTributária.

II

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

10. A equipe de auditoria propõe a expedição de determinação ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) para que, no prazo de 90 dias, aprimore os parâmetros dos índices adotados para medir o tempo de redução do seu estoque e que possibilitem o controle do resultado ao longo do tempo, em cumprimento aos arts. 13 e 25, V, do Decreto-lei 200/1967.

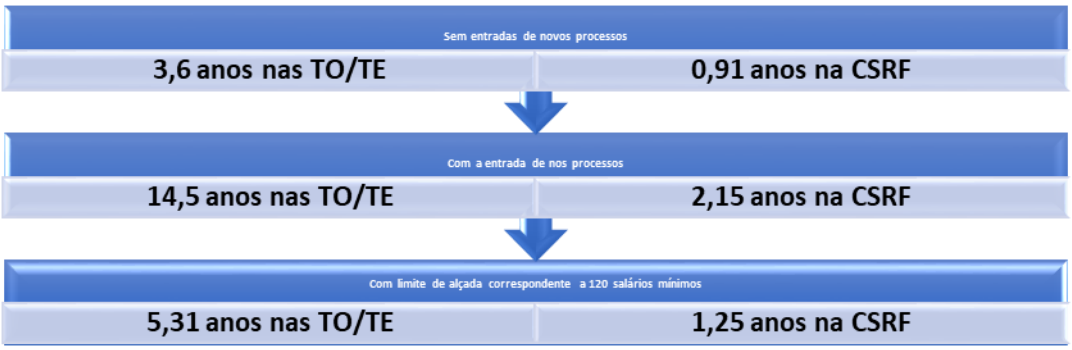
11. Como fundamento, aponta as seguintes inconsistências verificadas nos parâmetros de apuração dos índices do Carf para o cálculo de saída de processos e dos estoques:

11.1. o cálculo de saídas, ao adotar o somatório dos processos indicados para pauta, não teria considerado a possibilidade de o relator propor, em vez de voto de acórdão (decisão que marcaria o fim do processo naquela instância), resolução (decisão que determinaria o retorno no processo à origem para saneamento);

11.2. para a definição dos estoques, ao utilizar o somatório de processos sorteados com os de aguardando distribuição, obteve-se um resultado que não corresponderia ao estoque real, apresentando uma diferença de 6.539 processos a serem julgados.

12. Foram analisados nesse achado de auditoria três índices de eficiência para estimativa de finalização do estoque. O primeiro sem a entrada de novos processos; o segundo com a entrada de novos processos; e o terceiro com aplicação do limite de alçada para a interposição de recurso junto ao Carf, no valor correspondente a 120 salários mínimos, conforme mostra figura abaixo:

Índices de eficiência apresentado pelo Carf



13. Corrigidas as inconsistências, a equipe de auditoria apresentou a seguinte tabela comparativa dos índices de eficiência (peça 139, p. 28):

Índices de eficiência apresentados pelo Carf		**Utilizando dados somente de 2019[1]**			**Utilizando média 3 últimos anos[2]**		
Finalização do estoque sem novas entradas		**Finalização do estoque sem novas entradas**		**% de aumento**	**Finalização do estoque sem novas entradas**		**% de aumento**
TO/TE	3,6 anos	TO/TE	4,82 anos	34,07%	TO/TE	6,29 anos	74,94%
CSRF	0,91 anos	CSRF	1,27 anos	40,33%	CSRF	1,33 anos	47,03%
Finalização do estoque com novas entradas		**Finalização do estoque com novas entradas**		**% de aumento**	**Finalização do estoque com novas entradas**		**% de aumento**
TO/TE	14,5 anos	TO/TE	58,85anos	307,15%	TO/TE	Infinito[3]	-
CSRF	2,15 anos	CSRF	8,96 anos	315,62%	CSRF	4,62 anos	114,35%
Finalização do estoque, considerando limite de alçada de 120 S.M.		**Finalização do estoque, considerando limite de alçada de 120 S.M.**		**% de aumento**	**Finalização do estoque, considerando limite de alçada de 120 S.M.**		**% de aumento**
TO/TE	3,31 anos	TO/TE	7,40 anos	39,38%	TO/TE	11,90 anos	124,08%
CSRF	1,25 anos	CSRF	2,67 anos	114,27%	CSRF	2,36 anos	89,03%

TO/TE: turmas ordinárias/extraordinárias; CSRF: Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

Fonte: Carf. Legenda: (1) dados do Carf em dezembro de 2019; (2) média tanto das entradas como das saídas dos últimos três anos; (3) a média de entradas é maior que a média de saídas, assim o estoque tende ao infinito.

14. Essa tabela apresenta dois comparativos em relação aos índices de eficiência adotados pelo Carf. O primeiro (segunda coluna), utiliza, como parâmetro, o estoque efetivo em dezembro de 2019, ajustado pelo montante de processos que estão em fase de "pós julgamento". O segundo (terceira coluna), apresenta a média de entradas e saídas dos três últimos anos. Conforme destaca a unidade instrutora, a partir dos dados de dezembro de 2019, o Carf levaria 58 anos para julgar todo o estoque. Por outro lado, se fossem utilizadas as médias de entradas e saídas nos últimos 3 anos, o estoque não seria reduzido, e sim sofreria a cada ano um novo acréscimo (peça 139, p. 28).

15. Manifesto, assim, concordância com as conclusões da equipe de auditoria, que analisou adequadamente os argumentos apresentados pelo jurisdicionado nos parágrafos transcritos a seguir, cujos fundamentos incorporo às minhas razões de decidir (peça 139, p. 67-70):

> '402. Relativamente à alternativa de mensurar o tempo para zerar todo o acervo do Carf pela variação do estoque ao longo do tempo e projetando o mesmo ganho de eficiência de 2019, entende-se que não é a melhor alternativa, considerando que as estratégias da materialidade e/ou da antiguidade para atacar o acervo exigem que a apuração da variação de estoque seja feita em termos quantitativos e também em termos de valor. Em 2019, aliás, por ter sido atacada a antiguidade do acervo, houve crescimento de 5% (R$ 33 bilhões) do estoque em termos de valor (cf. tabela 31 do apêndice G do relatório).
>
> 403. Quanto às projeções para a finalização do estoque considerando a produtividade de 2020, extrapolam o período definido para as análises de dados do presente trabalho, cujo marco final foi 31/12/2019 (ano fechado). Além disso, qualquer projeção tomando como base a produtividade de 2020 não possui grau suficiente de confiabilidade, por ser tratar de um ano atípico, fora de qualquer padrão já experimentado devido à pandemia do Covid-19. Exemplo disso é que o Carf, diante da impossibilidade de realizar sessões de julgamento presenciais, adotou a estratégia de atacar os processos de menor materialidade e complexidade, conforme verificado no Acórdão 1935/2020 – TCU – Plenário, de relatoria do Ministro Bruno Dantas, TC 019.915/2020-9.
>
> 404. Sobre a afirmação de que os índices das projeções para a finalização do estoque não dizem respeito a indicadores estratégicos e somente seriam utilizados para acompanhamento gerencial interno e mera estimativa, vale repetir que esses índices (tabela 5) foram divulgados à sociedade no seminário 'As Propostas para Diminuição da Litigiosidade e Morosidade do Contenciosa Tributário', realizado em 2019, como parâmetro para demonstrar que o Carf seria capaz de suportar a demanda de litígios provenientes da Reforma Tributária.
>
> 405. Tendo em vista o direito ao acesso à informação previsto no art. 5º, incisos XIV e XXXIII, e no art. 37, § 3º, II da Constituição Federal de 1988, ao qual a verdade está intrinsicamente ligada, para divulgar esses índices para a sociedade, ou o Carf contextualizava corretamente a finalidade deles (mera estimativa para acompanhamento interno das atividades de julgamento), ou ajustava os cálculos utilizando parâmetros adequados que refletissem a realidade.
>
> 406. Quanto aos parâmetros utilizados para o cálculo dos índices, ratifica-se a posição do relatório de que os empregados pelo Carf não são os mais adequados. Para tornar claro, a seguinte fórmula foi extraída da memória de cálculo apresentada à equipe (peça 51): total do estoque do colegiado, dividido pela diferença das saídas e entradas no mesmo colegiado (TO/TE ou CSRF).
>
> 407. Para a definição dos estoques, o Carf utilizou o somatório de processos sorteados com os de aguardando distribuição, embora esse somatório não correspondesse à real posição do estoque, gerando uma diferença significativamente a menor de processos a serem julgados (de 10.939 no relatório preliminar, antes do ajuste aceito pela equipe, referido ao final deste tópico). Como saídas, foram considerados todos os processos indicados para pauta de julgamento, não obstante o processo pautado nem sempre tenha como resultado uma decisão terminativa ou definitiva que extinga o processo. Nos julgamentos colegiados, o relator pode propor uma resolução ou um

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

acórdão, e apenas o acórdão põe fim ao litígio, enquanto a resolução serve para sanear o processo por meio de diligência e uma quantidade significativa dos processos retornam à origem (4.123 processos em 2019).

408. Em seus comentários, o Carf argumenta que os parâmetros utilizados pela auditoria para o cálculo das saídas e para a definição do estoque também não seriam adequados. Conforme apêndice H do relatório, a equipe adotou os seguintes parâmetros para conferir os resultados apresentados pelo Carf: (i) efetivo estoque de cada colegiado em 31/12/2019 (TO/TE e CSRF), (ii) como entradas, o quantitativo e valor dos processos novos vindos da DRJ (examinados pelas TO/TE) e processos novos na CSRF; (iii) como saídas, acórdãos proferidos pelas TO/TE e pela CSRF.

409. Com relação às saídas, não procede a afirmação de que a auditoria desconsiderou as saídas por resolução, o que representou uma diferença de 6.120 processos no denominador, haja vista os retornos das resoluções serem computados nas entradas. De fato, as resoluções não foram consideradas nas saídas, porém elas também não foram computadas nas entradas, razão pela qual não há essa diferença. Na verdade, por meio do Ofício de Requisição 10-274/2020 (peça 52), foi solicitado ao órgão exatamente o quantitativo e o valor dos processos novos vindos da DRJ, considerando a primeira entrada na fase processual TO/TE (item 'g'), e a quantidade de processos novos que chegaram na CSRF, considerando a primeira entrada na fase processual CSRF (item 'g'), isto é, os retornos de resolução (diligência) foram excluídos das entradas e das saídas.410. Ainda em relação às saídas, quanto à alegação de que existem despachos que encerram processos (a exemplo de inadmissibilidade de recursos e outros) que deveriam ser computados no cálculo, observa-se que o Carf não permitiu eventual ajuste nos parâmetros adotados pela auditoria, porque deixou de apresentar, em seus comentários, a demonstração do quantitativo dos processos encerrados por despacho, o que lhe competia. De qualquer forma, não parece plausível que o quantitativo de despachos desconsiderados seja tão significativo a ponto de desvirtuar os parâmetros utilizados para conferência da auditoria, pois, se muitos processos fossem encerrados sem exame do mérito por decisão monocrática e terminativa como alegado pelo Carf (mais de 10.000 processos), o estoque do órgão não seguiria na tendência de constante aumento conforme retratado pelo gráfico 4 do relatório. Só para contextualizar, no período de 2012 a 2019, a média de entrada processos novos nas TO/TE foi 22.159 e a média de saída, de 14.412 acórdãos.

411. Por outro lado, a equipe entendeu oportuno ajustar o parâmetro estoque, excluindo do total os processos que se encontram na fase de 'pós julgamento' (4.380, cf. tabela 34 do apêndice G). O ajuste foi feito aplicando-se o percentual de redução de 3,76%, que representa os processos que estão na fase de 'pós julgamento' (4.380/117.034, cf. tabela 34 do apêndice G), nos respectivos estoques de TO/TE (112.157, cf. tabela 44 do apêndice G) e CSRF (4.877, cf. tabela 44 do apêndice G).'

III

16. A segunda medida proposta no Relatório de Auditoria refere-se à expedição de recomendação ao Ministério da Economia para que, em conjunto com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), elabore estudo para a racionalização do processo administrativo fiscal (PAF), por meio de proposição de alteração legislativa, levando em consideração os seguintes pontos: i) obrigatoriedade de adoção de mesmo marco normativo entre as diferentes instâncias do PAF, independentemente da existência de vinculação entre os órgãos; ii) possibilidade de julgamento monocrático das impugnações de valor irrisório pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ); iii) extinção do modelo paritário do Carf; iv) simplificação da estrutura recursal do Carf e consequente redução no número de integrantes do órgão e de seus colegiados; v) possibilidade de exigência de contraprestação pecuniária no Carf; vi) discussão judicial da decisão final do contencioso tributário administrativo federal em única instância, perante os Tribunais Regionais Federais, somente para analisar questões de direito, atribuindo-se força de cláusula compromissória ao recurso voluntário para o Carf.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

17. Dissinto da proposta da unidade instrutora, notadamente quanto aos itens ii, iv, v e vi mencionados no parágrafo anterior, com fundamento nos argumentos que passo a expor.

18. Em relação aos itens ii e iv, penso que os apontamentos da auditoria, apesar de sua importância para fins de transparência e publicidade das ações adotadas no âmbito do contencioso tributário administrativo, não possibilitam fundamentar, de forma suficiente, a proposta quanto à possibilidade de **julgamento monocrático** das impugnações de valor irrisório pelas Delegacias da Receita e à **simplificação da estrutura recursal do Carf**, como a consequente redução do número de integrantes do órgão e seus colegiados.

19. Com relação à possibilidade de julgamento monocrático das impugnações de valor irrisório pelas Delegacias, a unidade instrutora apresenta dados relativos ao aumento significativo do estoque de processos, em especial aqueles de até 60 salários mínimos (peça 139, p. 19). Menciona, em fundamento à proposta, o Relatório do Grupo de Estudos Temáticos do então Ministério da Fazenda (peça 107), elaborado em 2015, que apontou, como solução, a implementação de julgamento monocrático para matérias de menor complexidade nas Delegacias (peça 139, p. 20).

20. No entanto, conforme menciona a própria unidade instrutora, houve recente alteração legislativa em 2020 que atribuiu o julgamento do contencioso administrativo de pequeno valor ao **órgão colegiado** das Delegacias da Receita, cuja competência era, anteriormente, do Carf. Refiro-me ao parágrafo único do art. 23 da Lei 13.988/2020:

> "Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará:
> I - **o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor**, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos;
> (...)
> Parágrafo único. No contencioso administrativo de pequeno valor, observados o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **o julgamento será realizado em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil**, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas subsidiariamente."

21. Dessa forma, considerando que o Poder Legislativo – a quem compete deliberar sobre a matéria – se debruçou recentemente sobre o tema e decidiu por atribuir o julgamento dos contenciosos administrativos fiscais de pequeno valor em última instância ao **órgão colegiado** das Delegacias da Receita, entendo não ser pertinente a recomendação proposta nesta oportunidade.

22. Apresento, em complemento, os argumentos trazidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na nota técnica acostada à peça 123, os quais incorporo às minhas razões de decidir:

> "5. Em consonância aos princípios da economicidade e da eficiência, a inovação legislativa busca solucionar a excessiva dilação procedimental no julgamento dos processos de pequeno valor, mediante a previsão de um procedimento diferenciado de julgamento, em analogia à sistemática adotada no âmbito do processo civil (Juizados Especiais Federais). (...)
>
> 6. Dessa forma, o art. 23, I, da Lei nº 13.988, de 2020, prevê que os **processos com valor inferior a 60 (sessenta) salários mínimos** serão julgados conforme o rito definido em ato do Ministro de Estado da Economia, com aplicação subsidiária do disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Em contrapartida, o parágrafo único do art. 23 estabelece os **critérios que devem balizar o regulamento**: (i) garantias ao contraditório e à ampla defesa, (ii) vinculação aos entendimentos do CARF, e (iii) **julgamento em última instância por órgão colegiado da DRJ**.
>
> 7. **Cumpre salientar que os requisitos exigidos pelo parágrafo único do art. 23 da Lei nº 13.988, de 2020, impedem o julgamento monocrático e em instância única dos processos de baixo valor, como recomendado no Relatório Preliminar**. **De fato, o legislador determinou que o julgamento no contencioso administrativo fiscal de pequeno valor deve ser realizado**

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

> **'em última instância por órgão colegiado da DRJ'**, o que pressupõe o julgamento em instância anterior à apreciação final pelo colegiado da DRJ. (...).
>
> 8. Por consequência, a adoção da recomendação do Relatório Preliminar **demandaria uma nova alteração legislativa**, de modo a compatibilizar o julgamento monocrático e em instância única aos critérios legais balizadores do contencioso administrativo fiscal de pequeno valor." (destaquei)

23. Com relação à simplificação da estrutura recursal do Carf e a consequente redução no número de integrantes do órgão e de seus colegiados, após apresentar apanhado sobre o estoque entre 2012 a 2019, bem como sobre as medidas administrativas por ele adotadas, a unidade instrutora ressalta que não houve, nesse período, redução significativa da quantidade de processos, concluindo pela necessidade de se "racionalizar o sistema recursal do órgão, tornando-o mais simples e eficaz, a fim de obter o máximo de rendimento com um mínimo de custo" (peça 139, p. 26).

24. Dissinto dessa conclusão por dois motivos.

25. Em primeiro lugar, conforme informado no Relatório de Auditoria, 54% do acervo do Carf é composto por processos de até 60 salários mínimos (peça 139, p. 22). No ano de 2019 houve uma redução significativa desse tipo de processo, em 11,75%, resultante da implementação das turmas extraordinárias para julgamento de processos de baixa complexidade (peça 139, p. 24-25), número que, por si só, demonstra alguma efetividade das medidas adotadas pelo órgão.

26. Além disso, a auditoria, cujo marco final para análise de dados foi de 31/12/2019, não teve a oportunidade de avaliar a implementação da significa alteração promovida neste tipo de processo pelo já mencionado art. 23 da Lei 13.988/2020, mediante o qual as demandas de valor inferior a 60 salários mínimos passaram a ser julgadas em 1ª e 2ª (e última) instâncias pelas Delegacias da Receita, que hoje, repito, representam, em quantitativo processual, mais da metade do acervo do Carf.

27. Em segundo lugar, a simplificação da estrutura recursal do Carf não deve ser promovida em razão unicamente de análises de celeridade e eficiência. A par da celeridade das decisões, valor constitucional, existe outro valor, consignado também em direito fundamental: o contraditório e a ampla defesa. E os instrumentos recursais, como se sabe, são meios de defesa.

28. Desse modo, a proposição de se simplificar a sistemática recursal do Carf em prol da celeridade e da eficiência, fundamentada unicamente em análise quantitativa de estoque e fluxo de processos, deixa de avaliar diversos outros aspectos e impactos dessa medida no direito de defesa, tal como a possibilidade de impugnação de decisão monocrática por meio do agravo. Entendo, portanto, não ser pertinente a recomendação sob exame, tendo em vista a complexidade do tema, que envolve valores distintos, cuja importância decorre da própria previsão destes na Constituição, bem como a necessidade de melhor valoração dos possíveis impactos dessa medida.

29. Quanto ao item v da recomendação sob exame – possibilidade de estabelecimento de contraprestação pecuniária no Carf –, a unidade instrutora argumenta que ela é exigida tanto por tribunais administrativos da Argentina e do Uruguai quanto pelo tribunal judicial de Portugal. Acrescenta que esse encargo poderia ser visto como um fator que contribui para a redução da litigiosidade, por inibir a interposição de recursos meramente protelatórios (peça 139, p. 324). Informa, no entanto, que se adota no Brasil a regra da gratuidade do processo administrativo, prevista no art. 2º, parágrafo único, inciso XI, da Lei 9.784/1999.

30. Deixo, contudo, de acolher essa proposta com fundamento em outro argumento apresentado pela própria unidade instrutora, o enunciado 21 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para a admissibilidade de recurso administrativo. Nesse contexto, ao contrário do defendido no relatório de auditoria, entendo que a exigência de contraprestação pecuniária para a impugnação de decisões administrativas como forma de inibir recursos protelatórios poderia ter sua constitucionalidade questionada.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

31. Quanto ao item vi da recomendação em análise – discussão judicial da decisão final do contencioso tributário administrativo federal em única instância, perante os Tribunais Regionais Federais, somente para analisar questões de direito, atribuindo-se força de cláusula compromissória ao recurso voluntário para o Carf – ressalto que essa proposta extrapola o âmbito administrativo e, por conseguinte, das competências dos órgãos auditados.

32. Com relação aos demais itens da recomendação sob exame, creio ser suficiente o encaminhamento do relatório de auditoria aos respectivos jurisdicionados, cientificando-os das relevantes análises da unidade instrutora, para que adotem as medidas que reputarem pertinentes.

33. Especificamente com relação ao item i – obrigatoriedade de adoção de mesmo marco normativo entre as diferentes instâncias do PAF, independentemente da existência de vinculação entre os órgãos –, destaco algumas dessas informações.

34. A unidade instrutora menciona que o Carf entende não estar vinculado às normas complementares editadas pela Receita Federal, o que acarretaria a existência de dois marcos normativos diversos: um aplicável aos auditores fiscais das Delegacias da Receita e outro, aos conselheiros do Carf. Segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em razão dessa diferença de marcos normativos, bem como da ausência de vinculação hierárquica entre os órgãos, as Delegacias da Receita não estariam observando a jurisprudência e as súmulas do Carf, apenas as súmulas vinculantes aprovadas pelo Ministro.

35. Nesse contexto, entendo que a uniformização das normas aplicadas pelas Delegacias da Receita e pelo Carf, por terem o mesmo destinatário, o contribuinte, deve ser uma finalidade buscada por esses órgãos, em consonância com a isonomia. Ademais, a previsibilidade e a coerência na aplicação do Direito são valores ínsitos à segurança jurídica.

36. De igual modo, manifesto concordância quanto à necessidade de se examinar o modelo paritário do Carf, item iii da proposta sob exame. Em fundamento, a unidade instrutora sustenta que essa forma de composição não exige formação jurídica dos responsáveis pela análise da conformidade dos atos administrativos (peça 139, p. 60). Afirma que tal medida poderia proporcionar maior imparcialidade e capacidade técnica das autoridades responsáveis pelo julgamento administrativo. Menciona, ainda, estudo realizado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIATI), que, após comparar 16 tribunais fiscais da Ibero-américa, apontou o Brasil como único país a adotar tal sistemática de composição (peça 139, p. 54).

37. De qualquer forma, como dito, o encaminhamento de cópia do relatório de auditoria permitirá que os órgãos envolvidos avaliem as análises e possam realizar os estudos pertinentes e adotar as medidas cabíveis, de maneira informada, dentro das suas esferas de competência.

IV

38. A terceira medida proposta no Relatório de Auditoria refere-se à expedição de recomendação ao Conselho da Justiça Federal (CJF) e ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ) para que avaliem a conveniência e a oportunidade de transformar varas federais de competência geral em varas especializadas em matéria tributária, por meio da redistribuição dos processos e sem gerar novos custos, assim como turmas especializadas nessa matéria em todas as seções judiciárias federais.

39. A equipe de auditoria fundamenta a proposta com base na crescente judicialização dos processos em curso e já julgados pelo Carf. Segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cada vez mais contribuintes questionam o mérito da cobrança e o procedimento/rito de julgamento no Carf. Para a SecexTributária, uma das causas desse aumento seria a multiplicidade de foros, descrita nos seguintes termos (peça 139, p. 43-44):

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

> "233. Desta forma, outra possibilidade de aumento da judicialização é a multiplicidade de foros existentes. Nas ações em que a União for autora, o foro competente para o ajuizamento das ações é sempre o domicílio do réu. Em contrapartida, nas ações cuja ré for a União existem quatro foros competentes, podendo o autor optar por qualquer deles. São estes o foro do seu domicílio, o foro do local em que ocorreu o fato ou ato de que se originou a demanda, o do local onde está situado o bem controvertido ou o do Distrito Federal, conhecido como foro nacional (art. 109, §§ 1º e 2º da CF/88 e art. 51 do CPC).
>
> 234. Como o contribuinte possui vários incentivos para utilizar o mandado de segurança com baixo custo e risco, não é incomum perceber que, utilizando-se dessas prerrogativas, contribuintes utilizam, sobretudo, do TRF- 1ª Região (tendo em vista o domicílio da autoridade impetrada ou em razão do foro nacional) como laboratório para receptividade de teses jurídicas que, uma vez não acolhidas em sede de decisão liminar, são reprisadas logo em seguida no foro do domicílio do autor.235. Exemplo disso, foi o caso do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas - IRDR 8087-81.2017.4.01.0000, julgado pelo TRF-1ª Região. Nos meses que antecederam o julgamento desse incidente, foram distribuídos na Seção Judiciária do Distrito Federal dezenas de mandados de segurança que deram ensejo a diversas decisões liminares as quais suspenderam a discussão de processos envolvendo bilhões de reais em créditos tributários.
>
> 236. Após a fixada a tese pelo TRF-1ª Região de modo favorável à União, o número de mandados de segurança impetrados em Brasília-DF caiu drasticamente e o ajuizamento de ações ordinárias fora da 1ª Região passou a crescer, tornando o litigio cíclico, de maneira que, efetivamente, a tese fixada no julgamento do IRDR foi praticamente ineficaz para os fins de uma prestação jurisdicional célere e uniforme (peça 35, p. 2).
>
> (...)
>
> 238. Ainda segundo a PGFN (peça 35, p. 2), no TRF- 1ª Região, 81,8% dos processos ajuizados são eletrônicos, ou seja, 8 em cada 10 processos ajuizados na Justiça Federal da 1ª Região são propostos eletronicamente, índice que supera 90% na 2ª, 3ª, 4ª e 5ª Regiões. Dada a virtualização da Justiça, conclui a PGFN que não faz mais sentido existirem dois foros possíveis, na medida em que as dificuldades geográficas para o acesso à Justiça estão sendo mitigadas, levantando discussões sobre a utilidade e vantajosidade para o interesse público da manutenção do foro nacional para ajuizamento de toda e qualquer ação como atualmente permitido.239. Segundo a publicação "Justiça em números 2019", a seção judiciária do Distrito Federal é uma das três menos produtivas da Justiça Federal e a sua taxa de congestionamento é uma das mais altas. Tendo em vista o atual estágio de virtualização da Justiça e o fato do TRF-1 estar sobrecarregado, é preciso avaliar uma forma para limitar a faculdade de escolha de foro nas causas intentadas contra União, especificadamente no que se refere às ações de mandado de segurança, para que sejam propostas apenas no foro de domicílio do autor. Essa medida não traria prejuízo ao impetrante e serviria para desafogar o TRF-1, além de combater a nefasta estratégia dos contribuintes supracitada.240. Diante da situação posta, caberia ao Conselho da Justiça Federal (CJF), em conjunto com o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e com o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, adotar as medidas cabíveis para limitar a faculdade de escolha de foro nas causas intentadas contra União, especificadamente no que se refere às ações de mandado de segurança, para que sejam propostas apenas no foro de domicílio do autor. No entanto, não se pode olvidar que a definição da competência para as ações que a União for parte (autora ou ré) se encontra regulada inteiramente no art. 109 da Constituição Federal e que a alteração dessa matéria depende de aprovação de emenda constitucional."

40. Não obstante os relevantes apontamentos da equipe de auditoria, deixo de acompanhar a proposta de encaminhamento, pois a criação de varas especializadas, isto é, a definição do órgão judiciário para o processamento e o julgamento de causas em razão da matéria é tema afeto à competência jurisdicional e legislativa. Ademais, por se tratar de matéria fixada e alterada por normas constantes da Constituição Federal, do Código de Processo Civil e das leis de organização judiciária, a qual, apesar de impactar, no caso, na arrecadação tributária, em especial na execução fiscal, transcende a seara da fiscalização operacional da administração pública.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

41. Creio, assim, ser suficiente o encaminhamento de cópia do relatório de auditoria aos respectivos jurisdicionados para cientificá-los dessas análises, para que adotem as medidas que reputarem pertinentes.

V

42. A última medida proposta no Relatório de Auditoria refere-se à expedição de recomendação ao Conselho da Justiça Federal (CJF) e aos Tribunais Regionais Federais das cinco regiões para que adotem as medidas necessárias para a padronização de procedimentos e para interoperabilidade dos sistemas de acompanhamento processual por eles adotados que permitam a extração de dados, de forma automatizada, para subsidiar a definição de estratégias judiciais com vistas a dar cumprimento ao art. 19 da Lei 10.522/2002, com redação dada pela Lei 13.874/2019.

43. Informa a unidade instrutora que, após solicitar informações relativas (i) à execução fiscal e (ii) à matéria tributária em que a União figura no polo passivo, verificou, quanto a esta última, a inexistência de classificação que possibilitasse a identificação da matéria tributária, bem como a dificuldade de obtenção de dados junto aos tribunais federais (peça 139, p. 46-47).

44. As causas para essa dificuldade de acesso à informação perpassariam, segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pela ausência de interligação dos sistemas de acompanhamento dos processos dos tribunais federais: "cada TRF adota um sistema (PJe, E-Proc e outros) e o modelo de interoperabilidade (MNI) entre eles não funciona adequadamente" (peça 139, p. 47). Além disso, haveria lacunas de informações e ausência de padronização quanto à forma de preenchimento dos campos de informação.

45. Conforme ressalta a unidade instrutora, a falta de integração de dados dos sistemas do TRF das cinco regiões, bem como a ausência de padronização de procedimentos e de interoperabilidade dos próprios sistemas, já foi identificada em auditorias anteriores do TCU, as quais ensejaram determinações.

46. A primeira refere-se à determinação expedida por meio do Acórdão 2.732/2017-TCU-Plenário (TC 001.961/2017-9), de relatoria do Ministro Benjamin Zymler, para que o Conselho de Justiça Federal formulasse plano de ação com vistas a implementar o padrão nacional de integração de sistemas de processos eletrônico, em alinhamento ao Modelo Nacional de Interoperabilidade, de modo a permitir ações voltadas à integração das bases de dados de toda a Justiça Federal, inclusive contendo medidas para prevenção de litispendência (pesquisa nas bases de dados de todos os Tribunais Regionais Federais, emissão de relatórios que facilitem a decisão dos magistrados etc.), em atendimento ao princípio da eficiência.

47. A segunda é relativa à determinação expedida por meio do Acórdão 1.534/2019-TCU-Plenário (TC 008.903/2018-2), de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, ao Conselho Nacional de Justiça para que apresentasse ao Tribunal um plano de ação voltado ao aprimoramento da eficiência, da efetividade e da transparência das ações de implementação e operação do Processo Judicial Eletrônico (PJe), bem como ao Conselho de Justiça Federal para que também apresentasse plano de ação no mesmo sentido, só que relativo aos sistemas de processo judicial eletrônico sob sua responsabilidade.

48. Conforme preconiza a unidade instrutora, a obtenção tempestiva e célere de informações gerenciais sobre os processos em tramitação na justiça federal é essencial para a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Reputo, nesse contexto, adequado o encaminhamento sugerido, o qual vem complementar as mencionadas decisões desta Corte.

49. Ante o exposto, voto por que o Tribunal adote o Acórdão que ora submeto à deliberação deste Colegiado.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 24 de fevereiro de 2021.

Ministro BRUNO DANTAS
Relator

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010021.

ACÓRDÃO Nº 336/2021 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 038.047/2019-5.
2. Grupo II – Classe de Assunto: V – Auditoria.
3. Interessados/Responsáveis: não há.
4. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.
5. Relator: Ministro Bruno Dantas.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária e Supervisão de Contas (SecexTributária).
8. Representação legal: não há.

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos em que se aprecia Relatório de Auditoria Operacional realizada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com o objetivo de avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial,

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, diante das razões expostas pelo Relator, em:

9.1. com fundamento no art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU, determinar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, em até 90 dias, aprimore os parâmetros dos índices adotados para medir o tempo de redução do seu estoque e que possibilitem o controle do resultado ao longo do tempo , em cumprimento aos arts. 13 e 25, V, do Decreto-lei 200/1967;

9.2. com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, recomendar ao Conselho da Justiça Federal (CJF) e aos Tribunais Regionais Federais das cinco regiões que adotem as medidas necessárias para a padronização de procedimentos e para interoperabilidade dos sistemas de acompanhamento processual por eles utilizados que permitam a extração de dados, de forma automatizada, para subsidiar a definição de estratégias judiciais com vistas a dar cumprimento ao art. 19 da Lei 10.522/2002, redação dada pela Lei 13.874/2019;

9.3 dar ciência desta deliberação aos seguintes órgãos:

9.3.1. Ministério da Economia;
9.3.2. Receita Federal do Brasil;
9.3.3. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
9.3.4. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
9.3.5. Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados;
9.3.6. Conselho de Justiça Federal;
9.3.7. Conselho Nacional de Justiça;
9.3.8. Tribunal Regional Federal da 1ª Região;
9.3.9. Tribunal Regional Federal da 2ª Região;
9.3.10. Tribunal Regional Federal da 3ª Região;
9.3.11. Tribunal Regional Federal da 4ª Região;
9.3.12. Tribunal Regional Federal da 5ª Região;

9.4. determinar aos órgãos administrativos referidos no item 9.3 acima que informem ao TCU, em 180 (cento e oitenta) dias, as providências a serem tomadas diante dos apontamentos feitos no relatório de auditoria, com vistas à racionalização do contencioso tributário.

10. Ata n° 5/2021 – Plenário.
11. Data da Sessão: 24/2/2021 – Telepresencial.
12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-0336-05/21-P.

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010023.

13. Especificação do quórum:
13.1. Ministros presentes: Ana Arraes (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Augusto Nardes, Raimundo Carreiro, Bruno Dantas (Relator) e Vital do Rêgo.
13.2. Ministro-Substituto convocado: Marcos Bemquerer Costa.
13.3. Ministro-Substituto presente: André Luís de Carvalho.

(Assinado Eletronicamente)
ANA ARRAES
Presidente

(Assinado Eletronicamente)
BRUNO DANTAS
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)
CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA
Procuradora-Geral

Para verificar as assinaturas, acesse www.tcu.gov.br/autenticidade, informando o código 67010023.