

JOTA

Macrovisão do crédito tributário: Pensando o Carf

O cenário do contencioso administrativo tributário pede mais do que uma minirreforma

Grupo de pesquisadores, colaboradores e alunos da Direito FGV SP - Linha de pesquisa Processo Administrativo Fiscal Federal

27 setembro de 2017 - 10h45



Crédito Pixabay

CADE

CARF

CONSELHINHO DO BC

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

IMPROBIDADE A



311



217



Aa

Recentemente, o Ministério da Fazenda promoveu alterações na estrutura e funcionamento do CARF^[1], e demonstrou preocupação com 4 principais questões: (i) não preenchimento de vagas de conselheiros pelas representações dos contribuintes, prevendo a possibilidade de completá-las por meio de um certame especial; (ii) criação das chamadas “turmas extraordinárias”, com ritos sumários e sessões virtuais voltadas a vencer o estoque de cerca de

120.000 processos que envolvem mais de R\$ 600 bilhões[2]; (iii) flexibilização de regras para interposição de recursos especiais; e (iv) criação de novas regras sobre a figura do Vice-Presidente, posição vaga desde junho de 2016.

Medidas louváveis na gestão e transparência do Conselho foram tomadas nos últimos 2 anos, como a publicação de relatórios de decisões[3] e do manual de exame de admissibilidade de recurso especial[4], na realização de Seminários acadêmicos[5] e na obtenção do certificado ISO 9001[6]. Ainda assim, o cenário atual do contencioso administrativo tributário demanda respostas que complementem e aprofundem as alterações veiculadas na minirreforma e as que são objeto de quase todas as 39 propostas legislativas hoje no Congresso Nacional[7], em um esforço conjunto para a construção de um sistema eficiente, neutro e transparente.

Para se ter ideia da grandeza do problema enfrentado, apenas o contencioso tributário administrativo federal representa hoje cerca de 15% do PIB[8].

O confronto com a realidade de outros países evidencia a excessiva litigiosidade do sistema brasileiro. Em pesquisas realizadas no Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, Lorreine Messias identificou que, em 2014, o contencioso administrativo federal no Brasil correspondia a do 12,04% do PIB, contra uma média de 0,20% apurada com base em dados coletados de 17 países em 2011[9].

Somando-se ao contencioso administrativo federal a dívida ativa da União (em torno de R\$ 1,8 trilhões[10]), o percentual alcança 44,41% do PIB, sem considerar os contenciosos tributários dos 26 Estados e Distrito Federal, e dos mais de 5.500 Municípios.

Cientes do desafio geral de melhorar o ambiente tributário brasileiro e do desafio específico proposto no ano passado, de pensar um novo modelo de contencioso administrativo tributário federal, neste ano aprofundamos os trabalhos de pesquisa sobre o CARF.

O diagnóstico e os caminhos para a criação de um novo modelo

Em agosto de 2016, publicamos artigo com o diagnóstico dos principais problemas do contencioso administrativo tributário brasileiro, identificados a partir de entrevistas com profissionais atuantes desde a etapa de constituição do crédito tributário até a sua confirmação ou cancelamento[11].

Foram entrevistados auditores fiscais da Receita Federal, julgadores de 1ª instância (DRJ), conselheiros do CARF, representantes de contribuintes, advogados privados e procuradores da Fazenda Nacional.

Ao longo de um ano após esse diagnóstico, nos reunimos em sala de aula, na Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, em São Paulo, com os participantes das três linhas de pesquisa do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário[12], professores, alunos, patrocinadores do projeto e convidados (entre os quais advogados, conselheiros do CARF e procuradores da Fazenda Nacional), para debater as fragilidades do Processo Administrativo Fiscal (“PAF”) e apresentar os resultados parciais das pesquisas empíricas realizadas, buscando bases e proposições para um

novo modelo de contencioso administrativo fiscal, e submetendo, a esse qualificado grupo, os resultados de nossas incursões científicas.

Do levantamento decorrente das entrevistas e das discussões realizadas em sala de aula, sintetizamos como principais obstáculos enfrentados por Fisco e contribuintes no processo administrativo fiscal:

- Excessiva litigiosidade e ausência de estímulo à prevenção e composição prévia;
- Instabilidade e inexistência de sistematização eficiente da legislação e da interpretação adotada pela Administração fiscal;
- Ausência de fiscalização orientadora (de caráter pedagógico) e oportunidade de autorregularização.

Especificamente quanto à fase de julgamento (em DRJ ou CARF):

- Ausência de procedimentos diferenciados em razão de complexidade e/ou valores dos processos[13];
- Potencial de geração de conflitos de interesses para conselheiros, independentemente de sua origem (representação), em função do modelo de representação paritária;
- Aparente polarização dos conselheiros conforme suas representações e surgimento dos chamados votos de bancada (alinhados em função da origem dos conselheiros);
- Duração breve de mandatos também submetidos periodicamente à renovação conforme critérios alheios ao controle social, o que pode inibir a autonomia dos julgadores;
- Ausência de prerrogativas e garantias à independência dos conselheiros;
- Instabilidade da jurisprudência administrativa.

Focando na solução para esses problemas diagnosticados na primeira etapa das pesquisas do grupo, definimos como pilares do novo modelo em construção: (i) a transparência, (ii) a redução da litigiosidade na esfera federal, com enfoque na prevenção e estabilidade de interpretação, (iii) a viabilização da arrecadação, estabelecendo uma relação de cooperação entre Fisco e contribuintes, (iv) a substituição do modelo respaldado exclusivamente na punição[14] por um modelo que contemple “premiações” àqueles que cumprem espontaneamente[15] as obrigações tributárias, e (v) o equilíbrio nos julgamentos e eficiência.

Com essas bases definidas, durante o segundo semestre de 2016 buscamos desenhar as linhas iniciais para o novo PAF partindo da análise dos projetos de lei em andamento no Congresso Nacional e da experiência internacional. As conclusões parciais dessa primeira etapa também foram divulgadas neste espaço[16].

Já no primeiro semestre de 2017, a fase de coleta de dados foi centrada nos seguintes subprojetos de pesquisa: (i) entender o funcionamento, virtudes e defeitos de outros órgãos de julgamento administrativos federais, (ii) aprofundar o estudo de modelos de contencioso administrativo tributário em outros países e (iii) compreender as diretrizes divulgadas pelo Banco Mundial, pela

OCDE e pela Comissão Europeia para a implementação de um sistema tributário moderno, eficiente e menos litigioso.

Análise de outros órgãos de julgamento administrativos federais

Tendo em vista as experiências positivas no Brasil do CADE, do CRSFN e do CRSNSP^[17], selecionamos esses órgãos de julgamento para estudo e os analisamos a partir de critérios que permitissem uma visualização ampla e detalhada de sua estrutura e funcionamento, em especial com relação aos pontos que, no âmbito do PAF, são comumente associados aos entraves para uma relação menos conflituosa (como, por exemplo, a inexistência de procedimentos mais ágeis que permitam o escoamento de processos de menor complexidade ou valor, a composição paritária das turmas, as diferenças de ônus e garantias entre os conselheiros representantes do Fisco e dos contribuintes etc.).

Assim, o estudo foi desenvolvido a partir das seguintes balizas: (i) delimitação da competência dos órgãos de julgamento; (ii) possibilidade de revisão, pelo Poder Judiciário, das decisões administrativas por eles proferidas, e por iniciativa de que parte; (iii) composição; (iv) tempo de mandato dos julgadores, forma de provimento e garantias dos julgadores; e (v) existência ou não de procedimentos diferenciados em razão do valor ou da matéria envolvidos.

Dessa análise foram destacados três pontos diferenciais centrais em comparação ao PAF: (i) um volume expressivamente inferior de contencioso, indicando uma tendência menor ao litígio nas matérias apreciadas pelos órgãos de julgamento pesquisados, (ii) o interesse indireto da Administração pública, que, diferentemente do que ocorre no PAF, não atua como parte na relação jurídica e (iii) diferentes naturezas das penalidades aplicadas pelo descumprimento das normas vigentes, que não apenas pecuniárias como ocorre no PAF, como, por exemplo, a aplicação de penas administrativas relativas a atuação no mercado de valores mobiliários pela CVM.

Estudo comparado

Com relação à experiência internacional, selecionamos no primeiro semestre deste ano 10 jurisdições, a partir dos seguintes critérios:

- Situação socioeconômica parecida com a do Brasil: Argentina, Chile e México;
- Modelo referência na OCDE e, ou, economia relevante: Dinamarca, Estados Unidos, Reino Unido;
- Influência na construção do sistema tributário brasileiro: Alemanha, França, Itália e Portugal.

Após traçar um mapa da estrutura organizacional do contencioso tributário em cada jurisdição, fizemos a análise comparada dos modelos internacionais acrescentando aos pontos de pesquisa que orientaram o estudo dos órgãos de julgamento administrativos federais no Brasil a busca pela previsão de instrumentos de autorregularização e, ou, transação.

No confronto entre o atual modelo brasileiro e aquele adotado pelas jurisdições analisadas, despontaram como diferenciais: a composição plural e em número ímpar dos órgãos de julgamento, a sua desvinculação do Ministério da Fazenda (ou equivalente na jurisdição), a previsão de garantias aos julgadores, a existência de uma fase pré-contenciosa que oportunize, às partes, o efetivo diálogo durante o trabalho de fiscalização e a autorregularização pelo contribuinte, e, principalmente, a instituição de mecanismos alternativos de solução das disputas tributárias.

Análise das diretrizes da OCDE, do Banco Mundial e da Comissão Europeia

Adicionalmente, estudamos relatórios elaborados pelo Banco Mundial, pela OCDE e pela Comissão Europeia, como, por exemplo, os recentes “Tax Certainty”[18], divulgado em março deste ano em resposta ao pedido dos países líderes do G20 contra o cenário de incertezas em matéria tributária, “From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance”[19], em que se defende uma relação entre Fisco e grandes contribuintes baseada na confiança e na cooperação, a série “Better Regulation in Europe”[20], o “Fiscal Blueprints”[21], com diretrizes para uma administração tributária moderna e eficiente, e os relatórios “Paying Taxes”[22] divulgados pelo Banco Mundial.

Os principais nortes identificados nessa etapa para a construção de um sistema tributário moderno, eficiente e menos litigioso, foram:

- Incentivo aos mecanismos alternativos de solução de litígios: mediação, conciliação e arbitragem;
- Direito à interposição de recurso a um órgão de revisão administrativa, em processo conduzido por um órgão independente, um oficial sênior que não supervisione diretamente o agente autuante, ou um outro auditor sem conhecimento prévio do caso, garantindo a maior distância possível entre o revisor e o agente autuante;
- Definição de critérios claros para a escolha de revisores;
- Disponibilização das regras do processo de forma acessível aos contribuintes;
- Estabelecimento de prazos para a conclusão do processo, garantindo a sua duração razoável;
- Elaboração de manuais para os julgadores e a publicação de estatísticas;

Além disso, recomenda-se um instrumento vinculado a essas medidas (e quase decorrente de um novo cenário de contencioso tributário, posterior à sua implementação): a imposição de ônus financeiros às partes, como, exemplificativamente, a exigência de garantias e custas processuais e de sucumbência, como forma de desenhar um modelo que não incentive discussões irresponsáveis, mas que preserve a oportunidade de o contribuinte requerer a revisão do lançamento[23].

Conclusão – Propostas preliminares para um novo modelo de CARF

Concluída a fase de pesquisas, nós, participantes da linha sobre o Processo Administrativo Fiscal, nos reunimos com o objetivo de alinhar as propostas para um novo órgão de julgamento de

litígios tributários. Reconhecendo, por um lado, a qualidade técnica e o comprometimento de diversos julgadores administrativos, em DRJs e no CARF, constatamos, por outro, que o modelo adotado para a solução dos litígios tributários no Brasil precisa ser aprimorado ou mesmo totalmente reformado, o que nos conduziu para duas vias de propostas:

1. Propostas de aprimoramento do modelo atual: Sugestões de medidas a serem adotadas nos curto (imediatos) e médio (ao longo do próximo ano) prazos.

Em debates prévios realizados na Direito GV, verificamos a ansiedade de profissionais que atuam no CARF para respostas imediatas a alguns dos problemas identificados na fase de diagnóstico, intensificados desde então e corporificados em questões como o voto de qualidade, a falta de paridade efetiva em razão de vagas não preenchidas nas turmas de julgamento e a existência de regras diferentes para julgadores em virtude da sua origem[24]. É importante registrar que, ao nosso ver, esse grupo de medidas propostas serviria apenas para reduzir falhas do sistema atual, a despeito das virtudes do tribunal, e assim precisa ser encarado. Elas serão objeto do próximo artigo.

2. Propostas alternativas para um novo modelo de CARF: Mantendo o olho fixo nos pontos de destaque das experiências nacionais positivas e nos modelos internacionais pesquisados, desenhamos duas propostas alternativas para um novo CARF.

No primeiro modelo, que adiantamos ter sido mais bem recebido nos debates públicos, propusemos a transformação do tribunal paritário em uma autarquia formada por julgadores concursados, mas cujas vagas observarão a pluralidade das origens profissionais (egressos da Receita Federal e da iniciativa privada, com formação em Direito e Contabilidade), desvinculada do Ministério da Fazenda. No segundo, o CARF tal como vemos hoje se transformaria em uma instância judicial tributária, preservada, claro, uma fase administrativa – mais breve – para contestação do lançamento.

Nesses modelos, dois eixos centrais foram pensados com vistas a minimizar ou mitigar a proliferação de litígios: (i) implantação do que chamamos de pré-contencioso, fundado especialmente na regulamentação das hipóteses de autorregularização e dos chamados métodos alternativos de solução de conflito, experiência que urge ser adotada no Brasil – um dos únicos países estudado por nós que não adota essas técnicas, além de conter poucas regras de diálogo antes do lançamento – e (ii) a criação de um conjunto de regras de ônus ao longo das fases de discussão do crédito tributário, gerando compromissos financeiros às decisões de lançar, contestar e recorrer (medida necessariamente conjugada ao contexto da proposta exposta item “(i)”, como forma de reduzir a litigiosidade sem prejudicar ou reduzir a possibilidade de defesa do contribuinte).

Nos próximos 2 artigos a serem publicados, discorreremos sobre esses dois grupos de propostas: as primeiras voltadas ao aprimoramento do modelo atual, as outras pensadas para reinaugurar o contencioso tributário federal, sem perder de vista todas as demais deficiências que marcam a formação do crédito tributário e o processo de execução fiscal.

Agradecemos aos patrocinadores do projeto: Associação Brasileira de Advocacia Tributária – ABAT, Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo – Afresp, Demarest Advogados, KPMG Auditores Independentes, Machado Associados – Advogados e Consultores, Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados, Neves & Battendieri Advogados, e Schneider, Pugliesi, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados. As pesquisas desenvolvidas ao longo do projeto e as opiniões emitidas nos artigos desta série não foram influenciadas pelos patrocinadores.

[1]<https://jota.info/tributario/ministerio-da-fazenda-faz-minirreforma-no-carf-07072017>. Acessado em 24/07/2017.

[2] Informações disponíveis em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/comportamento-e-estoque-carf-201608.pdf>. Acessado em 01/08/2017.

[3]http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdfhttp://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2016/relatorio-julgamentos-do-carf-jan_ags_2016-1.pdf. Acessado em 24/07/2017.

[4] Portaria Carf nº 56, de 31 de março de 2016.

[5] Neste ano, o tribunal promoveu, em parceria com as Confederações, seu III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro.

[6]<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/junho/carf-recebe-certificacao-internacional-de-qualidade/view>. Acessado em 24/07/2017.

[7] <https://d2f17dr7ourrh3.cloudfront.net/wp-content/uploads/2016/10/Projetos-de-Lei-CN.pdf>

[8] O percentual indicado foi obtido com base nas seguintes informações: PIB brasileiro em 2016: R\$6.267 bilhões). Estoque do CARF e das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento: R\$983,26 bilhões. Informações disponíveis em: <http://brasilemsintese.ibge.gov.br/contas-nacionais/pib-valores-correntes.html>, acessado em 17/07/2017 e em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-766-17.pdf, acessado em 17/07/2017.

[9] AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Governança Corporativa Tributária – Aspectos Essenciais. São Paulo: Ed. Quartier Latin, pág. 265.

[10] Informações disponíveis em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-11/divida-ativa-da-uniao-cresce-14-em-cerca-de-dez-meses-e-chega-r-18-trilhao>. Acessado em 24/07/2017.

[11] Artigo Diagnóstico do Processo Administrativo Fiscal Federal. Disponível em: <https://jota.info/artigos/diagnostico-processo-administrativo-fiscal-federal-22082016>. Acessado em 11/07/2017.

[12] Norma geral antielisiva: Ana Cláudia Utumi e Camila Tapias e Execução Fiscal: Aristóteles Camara e Rodrigo Freire.

[13] Com a minirreforma mencionada no início deste artigo, o CARF passará a ter essa segregação.

[14] *Economics-of-crime paradigm of tax compliance behavior*, termo utilizado por ALM et al. In: ALM, James et. al. *Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behavior*. Tulane University, Department of

Economics, Jul. 2012 (Tulane Economics Working Paper Series 1210). Disponível em:
<<https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1210.html>>. Acesso em: 1 de novembro de 2014.

[15] Experiências bem sucedidas em países pesquisados demonstram esta tendência de adotar o paradigma do serviço (“*service paradigm*”), expressão utilizada por ALM e TORGLER. In: ALM, James; TORGLER, Benno. *Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality*. Tulane Economics Working Paper Series 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>>. Acesso em: 1 de novembro de 2014.

[16] Disponível em: <https://jota.info/artigos/solucoes-para-o-contencioso-administrativo-fiscal-federal-resultados-parciais-e-proximos-passos-06102016>. Acessível em: 17/07/2017.

[17] Conselho Administrativo de Defesa Econômica; Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional; Conselho de Recursos do Sistema Nacional de Seguros Privados, de Previdência Aberta e de Capitalização. A CRSFN julga recursos interpostos contra decisões do Banco Central do Brasil (Bacen), da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf). A CRSNSP julga recursos interpostos contra decisões da Superintendência de Seguro Privados (Susep). Todos esses órgãos também foram objeto de pesquisa.

[18] Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acessado em: 18/07/2017.

[19] Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acessado em: 18/07/2017.

[20] Disponível em: http://www.oecd-ilibrary.org/governance/better-regulation-in-europe_20790368. Acessado em: 17/07/2017.

[21] Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/fiscal_blueprint_en.pdf. Acessado em: 17/07/2017.

[22] Disponíveis em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>. Acessado em 11/08/2017.

[23] Tax Certainty p. 49: “It is important to design a domestic dispute resolution system that does not incentivize taxpayers to initiate frivolous review or appeals, but which also preserves the practical opportunity for taxpayers to assert their review or appeal rights. A common balance is to collect (or seek security for) payment of some percentage (for example, 50 percent) of the disputed tax liability in relation to both the administrative and judicial appeal process (while requiring full payment of a non-disputed tax liability and charging interest on the outstanding disputed amount). Most countries have mechanisms that allow them to collect (or seek security for) some or all of the disputed amount of tax, in particular when the dispute moves to judicial review; see also the survey results reported by OECD FTA (2015), p. 313”

[24] A remuneração dos conselheiros representantes dos contribuintes é limitada, atualmente, a R\$ 12.445,57, conforme o artigo 2º do Decreto nº 8.441/15. A remuneração dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional varia entre R\$15.743,64 e R\$22.516,88 (valores correspondentes a 2015). Informações disponíveis em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/gestao-publica/arquivos-e-publicacoes/tabela-de-remuneracao-1>. Acessado em 17/07/2017.

Eurico Marcos Diniz de Santi. Professor. Coordenador do NEF/FGV Direito SP. Autor do livro Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade e Diretor do CCI-F – Centro de Cidadania Fiscal.

Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Pesquisador e Professor da FGV Direito SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Advogado.

Daniel Souza Santiago da Silva. Pesquisador e Professor da FGV Direito SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Advogado.

Luciana Ibiapina Lira Aguiar. Professora da FGV Direito SP. Colaboradora de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Economista, Contadora e Advogada.

Maria Raphaela Dadona Matthiesen. Especialista em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Colaboradora de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Advogada.

Rachel Mira Lagos. Especialista em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Colaboradora de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Advogada.

Ana Beatriz Passos. Graduanda em Direito pela FGV Direito SP. Colaboradora de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”.

Luiz Carlos de Andrade Jr. Doutor em Direito pela USP. Professor. Doutor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBDT. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Advogado.

Roberto Goldstajn. Especialista em direito tributário pela PUC-SP. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Direito Tributário”. Advogado.

Octávio da Veiga Alves. Especialista em direito tributário pela FGV Direito SP. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”. Advogado.

Lorenzo Tocci. Graduando em Direito pela FGV Direito SP. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”.

Pedro Benith. Graduando em Direito pela FGV Direito SP. Colaborador de pesquisa do projeto “Macrovisão do Crédito Tributário”.

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.