

Ricardo Fagundes da Silveira

**Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os  
interesses das corporações empresariais no Conselho  
Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017**

Dissertação submetida ao Programa  
de Pós-Graduação em Sociologia  
Política da Universidade Federal de  
Santa Catarina, para obtenção do  
grau de Mestre.

Orientador: Ary Cesar Minella

Florianópolis/SC  
2019

Silveira, Ricardo Fagundes

Muito além da Zelotes : As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017 / Ricardo Fagundes Silveira ; orientador, Ary Cesar Minella, 2019.  
373 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Filosofia e Ciências Humanas, Programa de Pós-Graduação em Sociologia Política, Florianópolis, 2019.

Inclui referências.

1. Sociologia Política. 2. CARF. 3. Contencioso Fiscal. 4. Administração Fiscal. 5. Confederações empresariais. I. Minella, Ary Cesar. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Sociologia Política. III. Título.

## FICHA DE APROVAÇÃO



**Programa de Pós-Graduação em Sociologia Política**  
Universidade Federal de Santa Catarina  
Centro de Filosofia e Ciências Humanas  
Campus Universitário - Trindade  
Caixa Postal 476  
Cep: 88040-900 - Florianópolis - SC - Brasil  
E-mail: ppgsocpol@contato.ufsc.br

**“Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017”.**

**Ricardo Fagundes da Silveira**

Esta dissertação foi julgada e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pelos demais membros da Banca Examinadora, composta pelos seguintes professores.

Prof. Dr. Ary Cesar Minella  
(PPGSP/UFSC)  
Orientador/Presidente

Prof. Dr. Luiz Gustavo da Cunha de Souza  
(PPGSP/UFSC)

Prof. Dr. Marcelo Lettieri Siqueira (UFSC)  
- Participação por videoconferência

Prof. Dr. Ernesto Seidl  
Coordenador PPGSP/UFSC

**Prof. Dr. Ernesto Seidl**  
Coordenador PG em Sociologia Política  
Portaria 550/GR/2018  
PPGSP/CFH/UFSC

FLORIANÓPOLIS, (SC), JUNHO DE 2019.



## AGRADECIMENTOS

Num país tão desigual, com contradições sociais tão profundas, é um privilégio concluir um mestrado. Se realizado numa universidade pública, custeada com recursos da sociedade, o beneficiário desta oportunidade se torna um eterno devedor do capital intelectual que à sua vida agregou. Assim, meus agradecimentos ao Programa de Pós-graduação em Sociologia Política da UFSC e à Receita Federal do Brasil, instituições públicas que me possibilitaram o curso, são também destinados aos cidadãos que suprem o Estado brasileiro com recursos fiscais utilizados na realização de políticas públicas.

Este agradecimento é dirigido especialmente àquela parcela dos contribuintes que têm suas vidas impactadas pela tributação, principalmente indireta, mas que sequer têm claras a destinação e a relevância dos tributos na organização da sociedade. Como beneficiário direto deste investimento público, nunca poderei me furtar ao necessário esforço de restituir à coletividade, principalmente aos menos favorecidos, parte do benefício que me foi proporcionado. Para esta imensa e majoritária parcela social, credora de dívidas históricas impagáveis, nosso esforço intelectual e compromisso político precisam estar direcionados.

Essa pesquisa é resultado de um processo coletivo que envolve contribuições individuais de cidadãos e servidores públicos que a acompanham, de diferentes formas, antes mesmo dos rascunhos do projeto apresentado do PPGSP. Tratam-se de pessoas com grande compromisso público no exercício de suas atividades laborativas e que, consciente ou inconscientemente, incentivaram este empreendimento. Colaboradoras, mas possuidoras de distintas formas de pensamento, não respondem, obviamente, pela abordagem ou possíveis equívocos interpretativos existentes ao longo do estudo. Estes precisam ser creditados às limitações do pesquisador.

São inestimáveis a disponibilidade e colaboração do colega Rogério Adriano C. Penna, na criação do modelo de extração de dados (*dashboard*) dos sistemas da RFB. Para esta tarefa também contribuíram os colegas Ney Araújo Nogueira, da Coordenação-geral de Contencioso Administrativo e Judicial em Brasília, e Leandro Antônio Aires, da Divisão de Arrecadação e Cobrança da SRRF-9ªRF em Curitiba. Diretamente vinculados na equipe de trabalho, os colegas Roberto Alvarez, Carlos André, Marcos Maia, Saul Rosa de Souza, Conrado L. Sanchez e Arlindo Torri sempre estiveram disponíveis para a reflexão e críticas ao longo da pesquisa. Dentro da delegacia da RFB em Florianópolis também deram importante contribuição, principalmente nas

dúvidas sobre o sistema de arrecadação, os colegas Saulo Figueiredo Pereira, José Henrique Beirão e André Camargo G. Rodrigues. Os colegas Sérgio Savaris, atualmente na Coordenação Operacional da COFIS em Brasília, Luiz Augusto de S. Gonçalves e Luiz Tadeu Matosinho, conselheiros do CARF, e Vandré A. Búriço, da PGFN em Santa Catarina, também colaboraram esclarecendo dúvidas, incentivando e apresentando sugestões. O compromisso profissional, a qualificação técnica e o desprendimento de servidores como os acima citados motivam e causam orgulho de trabalhar no serviço público.

É impossível não ressaltar o equilíbrio, empenho e generosidade de Ary César Minella na orientação exercida durante toda a pesquisa. Solícito e intuitivo, me acolheu junto ao Núcleo de Estudos Sociopolíticos do Sistema Financeiro – NESFI, indicando, como grande mestre, fontes de estudo e perspectivas a serem exploradas. De admirável paciência e bom humor, o professor Ary é daquelas pessoas que enriquecem a vida acadêmica de seus orientandos e, de forma graciosa, melhora o mundo à sua volta.

Pelas longas horas de debates, estudos e reflexões, também sou devedor dos demais pesquisadores do NESFI. Quero agradecer especialmente ao professor Rodolfo Palazzo, pelo importante auxílio no manuseio de programas utilizados na Análise de Redes Sociais.

Por fim, quero agradecer a paciência, o companheirismo e os constantes estímulos de Cida, Iara e Henrique. Vocês preenchem os meus dias e enriquecem a minha vida!

## RESUMO

Esta pesquisa analisa o contencioso tributário federal a partir das disputas fiscais entre União e contribuintes dentro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF entre 2013 e 2017. Este órgão é um tribunal administrativo, parte integrante da administração federal, responsável pelos julgamentos em 2ª. e 3ª. instâncias dos recursos (impugnações) contra autuações e notificações realizadas pela Receita Federal do Brasil. Em março de 2016 tinha um estoque aproximado de 118 mil processos que superavam o montante de R\$590 bilhões. O estudo utiliza dados quantitativos extraídos dos sistemas que controlam processos administrativos na Receita Federal do Brasil. Baseado nestas fontes mensura a duração da etapa administrativa do contencioso apurando prazos médios que ultrapassam 9 anos na última instância de julgamento. Nos julgamentos favoráveis e desfavoráveis ao fisco identifica tendências que beneficiam contribuintes com disputas em processos com valores elevados. Apura ainda baixíssimos índices de realização (recebimento) dos recursos fiscais após o trânsito definitivo no órgão, apontando a etapa administrativa do contencioso fiscal como instrumento protelatório, principalmente por grandes contribuintes e determinados setores empresariais. Embora seja um órgão do poder executivo, metade dos julgadores do CARF é indicada, quase que exclusivamente, por Confederações Empresariais. O estudo discute essa forma de representação, bem como a ausência de representantes de outros setores sociais no órgão, utilizando os conceitos de Estado capitalista e grupos de interesse desenvolvidos por Claus Offe. Como as decisões contrárias aos contribuintes no CARF não obrigam o recolhimento dos tributos e podem motivar nova disputa no judiciário, apresenta dados demonstrando que nessa etapa posterior à disputa administrativa o litígio chega a superar outros 9 anos de duração. Traz comparativos com o funcionamento do contencioso fiscal em estados, municípios e nos países que compõem a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Nesta última comparação aponta para a atipicidade do modelo brasileiro. Também aborda os efeitos da disputa do contencioso na composição do erário público na perspectiva dos teóricos da sociologia fiscal, apresentando contradições associadas aos benefícios proporcionados a algumas frações de classe em detrimento de classes e setores sociais menos organizados.

**Palavras-chave:** Contencioso fiscal. CARF. Grupos de interesse. Administração fiscal. Confederações empresariais.



## ABSTRACT

This research analyzes federal tax litigation from tax disputes between the Union and taxpayers within the Administrative Council of Tax Appeals - CARF between 2013 and 2017. This body is an administrative court, an integral part of the federal administration, responsible for the judgments in second and third instances of appeals against notifications made by the Federal Revenue Service of Brazil. In March 2016 it had an approximate stock of 118 thousand processes that exceeded the amount of R\$590 billion. The study uses quantitative data extracted from the systems that control administrative processes in the Federal Revenue Service. Based on these sources, it measures the length of the administrative stage of the litigation by determining average maturities that exceed 9 years in the last instance of judgment. In the favorable and unfavorable judgments, the tax identification identifies trends that benefit taxpayers with disputes in processes with high values. It also finds very low rates of receipt of fiscal resources after the final transit in the body, pointing to the administrative stage of tax litigation as a preventive instrument, mainly taxpayers and certain business sectors. Although it is an executive body, half of CARF's judges are indicated, almost exclusively, by Business Confederations. It discusses this form of representation, as well as the absence of representatives of other social sectors in the organ, using the concepts of capitalist state and interest groups developed by Claus Offe. Since decisions contrary to the taxpayers in the CARF do not require the collection of taxes and can motivate a new dispute in the judiciary, it presents data demonstrating that in this stage after the administrative dispute the litigation reaches another 9 years. It brings comparative analysis to the operations of tax litigation in states, municipalities and countries that make up the Organization for Economic Cooperation and Development - OECD. In this last comparison it points to the atypicality of the Brazilian model. It also discusses the effects of the contentious dispute on the composition of the public purse from the perspective of tax sociology theorists, presenting contradictions associated with the benefits provided to some class fractions to the detriment of less organized classes and social sectors.

**Keywords:** Tax litigation. CARF. Interest groups. Tax administration. Business confederations.



## LISTA DE SIGLAS

ACIB	- Associação Comercial e Industrial de Blumenau
ACIF	- Associação Comercial e Industrial de Florianópolis
ACII	- Associação Comercial e Industrial de Itajaí
ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
ALESC	- Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina
AMPE	- Associação das Micro e Pequenas Empresas
ARS	- Análise de Redes Sociais
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC-MG-	- Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais
CDL	- Câmara de Dirigentes Lojistas
CEC-SC	- Conselho Estadual de Contribuintes do Estado de Santa Catarina
CGT	- Central Geral dos Trabalhadores
CIDE	- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CNA	- Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil
CNAE	- Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNC	- Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo
CNF	- Confederação Nacional das Instituições Financeiras
CNI	- Confederação Nacional da Indústria
CNS	- Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços
CNT	- Confederação Nacional do Transporte
COFIS	- Coordenação-geral de Fiscalização
COFINS	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COMDECON	- Conselho Municipal do Contribuinte de Itajaí
COMPROT	- Sistema de Comunicação e Protocolo do Ministério da Fazenda
CPMF	- Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CRC	- Conselho Regional de Contabilidade
CRPS	- Conselho de Recursos da Previdência Social
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	- Câmara Superior de Recursos Fiscais
CUT	- Central Única dos Trabalhadores
DRF	- Delegacia da Receita Federal do Brasil
DRJ	- Delegacia da Receita Federal de Julgamento

FAERJ	- Federação da Agricultura do Estado do Rio de Janeiro
FEBRABAN	- Federação Brasileira de Bancos
FECOMÉRCIO	- Federação do Comércio do Estado do Rio de Janeiro
FGV	- Fundação Getúlio Vargas
FIESC	- Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina
FIESP	- Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FIRJAN	- Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
FUNDAF	- Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização
IBDT	- Instituto Brasileiro de Direito Tributário
IBET	- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IE	- Imposto sobre a Exportação
II	- Imposto sobre a Importação
IOF	- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	- Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
IPTU	- Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física
IRPJ	- Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
IRRF	- Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	- Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	- Imposto sobre Transmissão de Bens e Imóveis
ITCMD	- Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações
ITR	- Imposto sobre a Propriedade Rural
JRPS	- Juntas de Recursos da Previdência Social
NCST	- Nova Central Sindical de Trabalhadores
NESFI	- Núcleo de Estudos Sociopolíticos do Sistema Financeiro
OAB	- Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAF	- Processo Administrativo Fiscal

PERT	- Programa Especial de Regularização Tributária
PGFN	- Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	- Produto Interno Bruto
PIS	- Contribuição para o Programa de Integração Social
PUC-SP	- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
RFB	- Receita Federal do Brasil
SERPRO	- Serviço Federal de Processamento de Dados
SIEF	- Sistema Integrado de Informações Econômico Fiscais
SIMPLES	- Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno-porte
SRRF	- Superintendência Regional da Receita Federal
STF	- Supremo Tribunal Federal
SUFIS	- Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil
TAT-PMF	- Tribunal Administrativo Tributário da Prefeitura Municipal de Florianópolis
TCU	- Tribunal de Contas da União
TIT-SP	- Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo
UGT	- União Geral dos Trabalhadores
USP	- Universidade de São Paulo
ZFM	- Zona Franca de Manaus



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Perfil dos Recursos de Ofício no CARF - 2013, 2014 e 2017.	83
Tabela 2 - Recursos Julgados no CARF nos anos 2013, 2014 e 2017. .	87
Tabela 3 - Tempo médio dos processos até a decisão nas Seções do CARF.	91
Tabela 4 - Tempo médio dos processos até a decisão na CSRF do CARF.	91
Tabela 5 - Resumo da base de dados para análise de decisões e votações.	93
Tabela 6 - Quantidade e proporções das decisões por Seção do CARF - 2013, 2014 e 2017.	94
Tabela 7 - Montantes e proporções das decisões por Seção do CARF - 2013, 2014 e 2017.	94
Tabela 8 - Valores médios das decisões nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).	98
Tabela 9 - Distribuição e quantidade por faixas de valores de decisões favoráveis e desfavoráveis nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).	100
Tabela 10 - Montantes e proporções nas decisões favoráveis e desfavoráveis nas Seções por faixas de valores.	101
Tabela 11 - Resultados e variações dos valores médios das decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao fisco por setor econômico nas Seções do CARF 2013, 2014 e 2017.	106
Tabela 12 - Resultados e variações dos valores médios das decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao fisco por setor econômico na CSRF do CARF 2013, 2014 e 2017.	107
Tabela 13 - Montantes e percentuais por setor econômico nas decisões das Seções do CARF 2013, 2014 e 2017.	109
Tabela 14 - Índices sobre montantes julgados favoráveis e desfavoráveis ao fisco nos anos 2013, 2014 e 2017, referentes aos cinco principais setores econômicos.	111
Tabela 15 - Resultados das votações nas decisões Desfavoráveis ao Fisco nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).	113
Tabela 16 - Resultados das votações nas decisões Favoráveis ao Fisco nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).	114
Tabela 17 - Quantidade e proporções das decisões nas turmas da CSRF/CARF - 2013, 2014 e 2017.	119
Tabela 18 - Montantes e proporções das decisões por CSRF do CARF - 2013, 2014 e 2017.	119

Tabela 19 - Valores médios das decisões - Turmas da CSRF do CARF (2013, 2014 e 2017).....	123
Tabela 20 - Quantidade dos julgados nas turmas da CSRF por ano - 2013, 2014 e 2017.....	124
Tabela 21 - Montantes julgados nas turmas da CSRF por ano - 2013, 2014 e 2017.....	124
Tabela 22 - Quantidades e proporções das decisões na CSRF do CARF - 2013 e 2014.....	126
Tabela 23 - Montantes e proporções das decisões na CSRF do CARF - 2013 e 2014.....	126
Tabela 24 - Quantidades e proporções das decisões nas turmas da CSRF do CARF- 2017.....	127
Tabela 25 - Montantes e proporções das decisões das turmas da CSRF do CARF - 2017.....	127
Tabela 26 - Montantes e proporções de Recursos Especiais do Procurador da Fazenda - 2013 e 2014.....	129
Tabela 27 - Montantes e proporções de Recursos Especiais do Procurador da Fazenda – 2017.....	129
Tabela 28 - Montantes e proporções de Recursos Especiais do Contribuinte - 2013 e 2014. ....	130
Tabela 29 - Montantes e proporções de Recursos Especiais do Contribuinte – 2017. ....	130
Tabela 30 - Distribuição e quantidade por faixas de valores das decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco nas turmas da CSRF (2013, 2014 e 2017). ....	134
Tabela 31 - Quantidade e proporções por faixas de valores nas decisões na CSRF-2013, 2014 e 2017. ....	136
Tabela 32 - Montantes e proporções nas decisões favoráveis e desfavoráveis na CSRF por faixas de valores (2013, 2014 e 2017)....	137
Tabela 33 - Resultados das votações nas decisões Desfavoráveis ao Fisco na CSRF do CARF (2013, 2014 e 2017).....	139
Tabela 34 - Resultados das votações nas decisões Favoráveis ao Fisco na CSRF do CARF (2013, 2014 e 2017). ....	140
Tabela 35 - Síntese das extrações de acórdãos dos anos 2013, 2014 e 2017. ....	152
Tabela 36 - Quantidade e montante de decisões analisadas referentes aos anos 2013, 2014 e 2017. ....	154
Tabela 37 - Montantes das decisões analisadas por períodos. ....	154
Tabela 38 - Situação dos processos Favoráveis e parcialmente Favoráveis ao fisco em 20/11/2018 (2013, 2014 e 2017). ....	155

Tabela 39 - Decisões favoráveis e parcialmente favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017). .....	158
Tabela 40 - Situação dos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco (2013, 2014 e 2017). .....	159
Tabela 41 - Localização dos processos no sistema COMPROT - Seções (2013, 2014 e 2017). .....	159
Tabela 42 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017).....	161
Tabela 43 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (somente Seções) em 2013, 2014 e 2017. ....	162
Tabela 44 - Situação, valores e percentuais por ano dos processos somente com decisões Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017). .....	162
Tabela 45 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (somente Seções e decisões Favoráveis ao Fisco) em 2013, 2014 e 2017. ....	163
Tabela 46 - Localização de processos com decisões Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções na Situação Ativo. ....	165
Tabela 47 - Quantidade e percentuais por Faixas de Valores e situações dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017). .....	167
Tabela 48 - Montantes e percentuais por Faixas de Valores e situações dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017). .....	168
Tabela 49 - Montantes e percentuais realizados por Faixas de Valores após julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017). .....	169
Tabela 50 - Situação dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014 e 2017).....	172
Tabela 51 - Localização dos processos no sistema COMPROT - CSRFs (2013, 2014 e 2017). .....	172
Tabela 52 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014, 2017). .....	173
Tabela 53 - Montantes realizados e índices de realização efetiva pós julgamentos na CSRF/CARF (2013, 2014 e 2017). .....	173
Tabela 54 - Contencioso na situação Ativo após julgamento na CSRF - Sistema COMPROT.....	175

Tabela 55 - Contencioso realizado após julgamento na CSRF por tipo de processo. ....	176
Tabela 56 - Quantidade e percentuais por Faixas de Valores e situações dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014 e 2017) .....	178
Tabela 57 - Montantes e percentuais por Faixas de Valores e situações dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014 e 2017). ....	179
Tabela 58 - Montantes e percentuais realizados por Faixas de Valores após julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014 e 2017) .....	180
Tabela 59 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas SEÇÕES e CSRF (2013, 2014 e 2017). ....	184
Tabela 60 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções e CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017. ....	184
Tabela 61 - Montantes de processos de Ressarcimento, Restituição, Compensação e Reembolso julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções e CSRF (2013, 2014 e 2017).....	186
Tabela 62 - Montantes favoráveis e desfavoráveis ao Fisco em decisões das Seções em processos de Restituição, Ressarcimento e Compensação. ....	187
Tabela 63 - Montantes favoráveis e desfavoráveis ao Fisco em decisões da CSRF em processos de Restituição, Ressarcimento e Compensação. ....	187
Tabela 64 - Montantes e percentuais efetivamente arrecadados após julgamentos nas Seções e CSRF (2013, 2014 e 2017).....	189
Tabela 65 - Montantes e índices de arrecadação efetiva após julgamentos nas Seções e CSRF (2013, 2014, 2017).....	190
Tabela 66 - Montantes e percentuais efetivamente arrecadados por ano após julgamentos na CSRF (2013, 2014 e 2017). ....	190
Tabela 67 - Resultados de arrecadação e índices de arrecadação efetiva após julgamentos na CSRF (2013, 2014, 2017).....	191
Tabela 68 - Quantidade e percentuais por Faixas de Valores e situações dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco no CARF (Seções + CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017. ....	194
Tabela 69 - Montantes e percentuais por Faixas de Valores e situações dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco no CARF (Seções + CSRF) n anos 2013, 2014 e 2017.....	195

Tabela 70 - Montantes e percentuais realizados por Faixas de Valores após julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis no CARF (Seções + CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017. ....	196
Tabela 71 - Quantidade e situação dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco no CARF (Seções + CSRF) no ano 2017. ....	200
Tabela 72 - Realização e não realização de contencioso julgado no CARF (Seções e CSRF) no ano de 2017 - Montantes. ....	201
Tabela 73 - Realização e não realização de contencioso julgado somente na CSRF do CARF em 2017 - Montantes. ....	202
Tabela 74 - Percentuais de realização do contencioso favorável ao Fisco nas últimas faixas de valores - 2013, 2014 e 2017. ....	204
Tabela 75 - Crédito Tributário lançado pela RFB (2010 a 2017). ....	211
Tabela 76 - Situação e percentuais do crédito tributário lançado entre 2010 e 2017. ....	212
Tabela 77 - Situação do crédito tributário lançado através de auditorias em 2010. ....	212
Tabela 78 - Situação do crédito tributário lançado através de auditorias em 2011. ....	213
Tabela 79 - Situação do crédito tributário lançado através de auditorias em 2012. ....	213
Tabela 80 - Quantidade de decisões no CARF - 2015 e 2016. ....	216
Tabela 81 - Montantes das decisões no CARF - 2015 e 2016. ....	216
Tabela 82 - Quantidades e montantes de decisões favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco - 2015 e 2016. ....	216
Tabela 83 - Situação, montantes e percentuais dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas SEÇÕES e CSRF (2015 e 2016). ....	217
Tabela 84 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (2015 e 2016). ....	217
Tabela 85 - Situação, montantes e percentuais dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco somente CSRF (2015 e 2016). ....	218
Tabela 86 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF (2015 e 2016). ....	218
Tabela 87 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco no CARF (Seções + CSRF) 2013 a 2017. ....	220
Tabela 88 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções e CSRF) entre 2013 e 2017. ...	220

Tabela 89 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco somente nas CSRF (2013 a 2017). .....	221
Tabela 90 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF (2013 a 2017). .....	221
Tabela 91- Percentuais sobre os montantes decididos favoráveis ou desfavoráveis ao fisco entre os cinco principais setores econômicos (2013, 2014 e 2017). .....	225
Tabela 92 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor Bancos e <i>Holdings</i> Financeiras (2013 a 2017). .....	226
Tabela 93 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor Bancos e <i>Holdings</i> Financeiras (2013 a 2017). .....	226
Tabela 94 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor Extração de Petróleo (2013 a 2017). .....	227
Tabela 95 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor Extração de Petróleo (2013 a 2017). .....	227
Tabela 96 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor Comércio (2013 a 2017). .....	228
Tabela 97 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor Comércio (2013 a 2017). .....	228
Tabela 98 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor Indústria (2013 a 2017). .....	229
Tabela 99 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor Indústria (2013 a 2017). .....	229
Tabela 100 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor <i>Holdings</i> Não Financeiras (2013 a 2017). .....	230
Tabela 101 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor <i>Holdings</i> Não Financeiras (2013 a 2017). .....	230
Tabela 102 - Processos da PETROBRÁS Favoráveis ao Fisco no CARF- 2013 a 2017. .....	232
Tabela 103 - Índice de realização efetiva pós CARF (Seções + CSRF) 2013 a 2017 – PETROBRÁS. ....	232

Tabela 104 - Principais vínculos entre confederações e instituições de formação profissional de conselheiros do CARF. .... 273



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Representantes dos contribuintes no CARF em agosto/2018. .....	72
Quadro 2 - Síntese da base de dados quantitativos.....	79
Quadro 3 - Conselhos de contribuintes nos 10 maiores municípios de Santa Catarina. ....	262
Quadro 4 - Comparativo entre representação de confederações empresariais e participação no PIB em 2018. ....	276
Quadro 5 - Questões da OCDE sobre Contencioso Fiscal. ....	285
Quadro 6 - Instâncias e duração do contencioso fiscal administrativo nos países. ....	291
Quadro 7 - Instâncias e duração do contencioso fiscal judicial nos países. ....	296



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Distribuição do volume julgado nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).....	95
Gráfico 2 - Proporção dos montantes julgados na 1ª. Seção. ....	96
Gráfico 3 - Proporção dos montantes julgados na 2ª. Seção. ....	96
Gráfico 4 - Proporção dos montantes julgados na 3ª. Seção. ....	97
Gráfico 5 - Tendências das decisões nas Seções do CARF por Faixas de Valores nos anos 2013, 2014 e 2017.....	102
Gráfico 6 - Distribuição do contencioso julgado nas Seções do CARF por Setor Econômico (2013, 2014 e 2017).....	110
Gráfico 7 – Diferença entre montantes de decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao Fisco nas Seções do CARF entre os cinco principais setores econômicos (2013, 2014 e 2017). ....	110
Gráfico 8 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões Desfavoráveis ao Fisco - SEÇÕES (2013, 2014 e 2017).....	116
Gráfico 9 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões Favoráveis ao Fisco - SEÇÕES (2013, 2014 e 2017). ....	117
Gráfico 10 - Quantidade e volume das decisões da 1ª. Seção do CARF nos anos 2013, 2014 e 2017. ....	121
Gráfico 11 - Quantidade e volume das decisões da 1ª T./CSRF do CARF nos anos 2013, 2014 e 2017. ....	122
Gráfico 12 - Proporções dos montantes decididos na CSRF antes e depois da Zelotes.....	128
Gráfico 13 - Percentuais sobre o montante dos Recursos dos Contribuintes julgados favoravelmente ao fisco na CSRF (2013/2014 e 2017). ....	131
Gráfico 14 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões Desfavoráveis ao Fisco - CSRF (2013, 2014 e 2017).....	142
Gráfico 15 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões Favoráveis ao Fisco nas CSRF - 2013, 2014 e 2017. ....	143
Gráfico 16 - Tendências de realização e não realização do contencioso fiscal após julgamento nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).....	171
Gráfico 17 - Variação dos montantes do contencioso fiscal julgado na CSRF nas situações Ativo e Enviado à PFN nos anos 2013, 2014 e 2017.....	177
Gráfico 18 - Tendências de realização e não realização do contencioso fiscal pós julgamento na CSRF (2013, 2014 e 2017).....	181
Gráfico 19 - Tendências de realização e não realização do contencioso fiscal pós julgamento no CARF (Seções + CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017.....	197

Gráfico 20 - Tendência do índice de realização efetiva do contencioso para os julgados de 2017 no CARF.....	203
Gráfico 21 - Realização do contencioso fiscal julgado no CARF em 2017. ....	223
Gráfico 22 - Realização do contencioso fiscal julgado no CARF entre 2013 e 2017.....	224
Sociograma 1 - Rede de Trajetória Educacional e Profissional dos conselheiros das Confederações Empresariais no CARF. ....	275

## SUMÁRIO

Introdução .....	31
Capítulo 1 - Estado, representação de classe, tributação e o CARF.....	37
1.1 Estado capitalista, grupos de interesse no sistema tributário e seletividade estrutural .....	37
1.1.1 O Estado capitalista.....	37
1.1.2 Grupos de interesse .....	40
1.1.3 A seletividade estrutural.....	44
1.2 A sociologia fiscal e as finanças públicas .....	48
1.3 Contradições, antagonismos e interesses de classe na tributação brasileira.....	53
1.4 Origens e estrutura funcional do CARF.....	60
1.4.1 As raízes históricas do CARF .....	60
1.4.2 Estrutura atual do CARF.....	69
1.4.3 O empresariado e sua representação oficial no CARF.....	72
1.5 Quem são, de fato, os contribuintes?.....	73
Capítulo 2 – Duração e tendências nas decisões e votações do CARF .	77
2.1 Critérios metodológicos para extração, seleção e utilização de dados .....	77
2.1.1 Seleção de períodos e ajustes para análise .....	78
2.1.2 Sistemas de extração, sigilo fiscal e informações das variáveis quantitativas.....	84
2.1.3 Sistemas operacionais consultados .....	85
2.1.4 Localização das variáveis de análise.....	85
2.1.5 Definições e conceitos das variáveis.....	86
2.1.6 Procedimentos complementares e testes estatísticos de probabilidade .....	89
2.2 A duração do contencioso administrativo fiscal .....	89
2.2.1 Tempo médio dos processos julgados nas Seções .....	91

2.2.2 Tempo médio dos processos julgados na Câmara Superior de Recursos Fiscais .....	91
2.3 Perfis e tendências das decisões nas Seções do CARF .....	92
2.3.1 As decisões nas Seções .....	93
2.3.2 Comparando faixas de valores das decisões nas Seções .....	99
2.3.3 Uma breve análise das decisões por setores econômicos ..	102
2.3.4 Os valores médios das decisões por setores econômicos nas Seções .....	104
2.3.5 Tendências nas decisões dos principais setores econômicos .....	108
2.4 Perfis e tendências nas votações das decisões das Seções .....	111
2.5 Perfis e tendências nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF .....	118
2.5.1 A indelével cicatriz da Zelotes expondo contradições .....	124
2.5.2 Comparando faixas de valores nas decisões da CSRF .....	133
2.6 Perfis e tendências das votações na Câmara Superior de Recursos Fiscais .....	138
2.7 Conclusões do capítulo .....	144
Capítulo 3 – Os resultados de realização efetiva após julgamentos do CARF .....	149
3.1 Sobre datas das extrações e de realização da análise .....	150
3.2 A “situação” dos processos e o estabelecimento de índices de realização do contencioso .....	155
3.3 A efetiva realização do contencioso após o julgamento nas Seções .....	158
3.4 A realização do contencioso fiscal na Câmara Superior de Recursos Fiscais .....	171
3.5 Somando realização efetiva de Seções e CSRF .....	182
3.5.1 Os processos de Ressarcimento, Restituição, Compensação e Reembolso .....	185
3.6 Síntese da realização efetiva do contencioso fiscal julgado favoravelmente ao fisco no CARF nos anos 2013, 2014 e 2017 ....	192

3.7 Testando os resultados com a proximidade do ano de 2017 .....	198
3.8 Considerações sobre os processos Ativos - Desencontros entre RFB e PGFN .....	205
3.9 Os dados oficiais da Receita Federal e a realização efetiva em 2015 e 2016.....	209
3.9.1 Testando resultados com os relatórios da RFB .....	209
3.9.2 Incluindo 2015 e 2016 na análise de resultados.....	215
3.9.3 Tendências de realização efetiva nos principais setores econômicos .....	224
3.10 Considerações gerais sobre a realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF.....	233
3.11 Conclusões do capítulo .....	236
Capítulo 4 – Litígio fiscal pós CARF, operação zelotes e a replicação do modelo.....	239
4.1 PGFN e Dívida Ativa, os caminhos do contencioso fiscal pós CARF .....	239
4.2 O crédito tributário “ <i>desreconhecido</i> ” – último e pior retrato do contencioso fiscal.....	241
4.3 A operação Zelotes e os interesses das associações empresariais .....	243
4.4 A replicação do modelo protelatório .....	248
4.4.1 A padronização dos “Conselhos” estaduais .....	249
4.4.2 A “equidistância” e a “prescrição intercorrente” em benefício do capital.....	256
4.4.3 A replicação do modelo em municípios catarinenses .....	261
4.4.4 As adaptações cidadãs ao modelo .....	263
4.4.4.1 Os modelos de cidadania fiscal de Itajaí e São José do Cedro.....	263
4.5 Um exercício breve sobre redes de relações sociais do CARF .	265
4.5.1 A metodologia para análise de redes sociais.....	267
4.5.2 Sobre os vínculos e informações considerados.....	269

4.5.3 A desproporcionalidade na representação dos setores econômicos .....	271
4.5.4 Um centro de influência para formação especializada.....	272
4.6 Conclusões do capítulo .....	277
Capítulo 5 – O litígio fiscal em outros países .....	281
5.1 Fontes de consultas .....	281
5.2 O relatório da OCDE sobre Administrações Fiscais.....	282
5.3 Um inexplicável N.A (não aplicável) brasileiro no relatório da OCDE .....	287
5.4 Os artigos da revista <i>The Law Review</i> .....	288
5.4.1 Julgamento e duração em instâncias administrativas do contencioso .....	289
5.4.2 Julgamento e duração em instâncias judiciais do contencioso .....	294
5.4.3 Representação empresarial no litígio fiscal. Julgadores das grandes corporações, uma singularidade brasileira .....	300
5.5 Conclusões do Capítulo .....	301
5.5.1 Conclusões gerais da pesquisa.....	304
5.5.2 Interpretando os resultados .....	312
5.5.3 Considerações e proposições .....	316
Referências.....	319
Anexo 1 - Relação de Conselheiros do CARF em 11 08 2018 .....	325
Apêndice 1 - Síntese da extração de dados .....	337
Apêndice 2 - Testes de significância e probabilidades da base de dados .....	343
Apêndice 3 - Listagem de atividades segregadas por atividade econômica de acordo com a classificação do CNAE – Cadastro Nacional de Atividades Econômicas .....	349

## INTRODUÇÃO

Para que servem os escândalos? Qual o uso que sociedade, grupos sociais e indivíduos fazem de eventos que nos trazem fatos reais, mas que também alimentam (e muitas vezes envenenam) nossos dias com conteúdos artificiais? Na narrativa que ocupa este texto dois escândalos, um visível e outro muito discreto, se mostrarão presentes.

O visível aparecerá, porque inevitável, mas de forma apenas acessória e complementar na exposição do escândalo que, envolto na discricção, é muito mais necessário revelar. Em sentido direto, o escândalo da operação Zelotes desperta atenção e curiosidade, mas para nossa abordagem ele se constitui num evento de superfície de um meio que carece de exploração mais profunda. O escândalo importante, que interessa à investigação sociológica e que temos a pretensão de expor de forma empírica, ocasionalmente se mostra no cotidiano de trabalho de agentes fiscais. É desses acessos ocasionais que surge o interesse pela temática que será por nós desenvolvida: o contencioso fiscal, as disputas entre Estado e contribuintes relacionadas à cobrança de tributos.

Aos agentes fiscais da Receita Federal do Brasil não é incomum defrontarem-se de vez em quando com a seguinte situação: Um processo fiscal retorna à sua mesa para que seja realizada uma diligência ou prestados esclarecimentos sobre uma autuação ocorrida há 6, 8, 10, 15 anos passados. Muitas vezes o fiscal já não trabalha mais naquela repartição ou simplesmente já se aposentou. Nas primeiras vezes em que isso ocorre, o servidor que assume a diligência se pergunta como o litígio ainda não se resolveu, como o recurso apresentado pelo contribuinte contra autuação tão antiga ainda não foi definitivamente julgado.

Passado o susto inicial e as dificuldades em se resgatar documentos, provas, memórias de cálculo e informações, muitas vezes a realização do procedimento resulta num outro sentimento: a frustração ao constatar que a empresa não mais existe e que seus sócios já não são mais localizáveis. Nesse estágio ainda é possível que o servidor público ultrapasse a frustração e alcance o estágio da angústia, ao verificar que a morosidade do processo possibilitou uma série de operações societárias que transferiram a atividade econômica, o faturamento e o patrimônio de um sonegador para interpostas pessoas (laranjas), empresas de fachada, ou outras formas de simulação ou fraude que inviabilizam a realização do tributo cobrado. Ele constata que seu trabalho ou de um outro colega foi perdido, que os recursos fiscais não serão recuperados e que, em algum lugar, uma política pública deixará de ocorrer ou ocorrerá de forma incompleta.

Vivido assim, de forma individualizada, este tipo de escândalo também não extrapola os limites da superficialidade. Falta ao indivíduo condições objetivas e instrumentais que tornem possível a compreensão desse fragmento do seu cotidiano a partir de mecanismos ou princípios que expliquem o exterior, a amplitude e as relações que atravessam esse cotidiano. Nestas condições, o desafio para uma possível investigação social, que supere o estágio vulgar das aparências, é a identificação de um ponto comum para o qual fragmentos semelhantes convergem. Trata-se de um exercício metodológico prévio que busca definir e isolar, sob condições ideais, o objeto e o espaço social de pesquisa.

Identificado o ponto comum, o espaço social, por onde passam as informações do contencioso administrativo fiscal federal, o problema central desta pesquisa é: **Como funciona, quais os resultados e quais interesses permeiam o contencioso fiscal julgado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)?**

Exposto publicamente numa operação da Polícia Federal intitulada “Operação Zelotes”, o CARF é um órgão da administração pública federal que concentra a segunda e a terceira instâncias de julgamento administrativo de disputas entre contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) e fazenda pública federal.<sup>1</sup> Em março de 2016 tinha um estoque de R\$590.240.178.050,31, distribuídos em 118.341 processos aguardando julgamento.<sup>2</sup> Deste montante, cerca de 68% (R\$404 bilhões) referiam-se a 873 processos com montantes individuais superiores a R\$100 milhões. Este volume representava 9,42% do Produto Interno Bruto – PIB – do Brasil no mesmo ano (IBGE, 2016).<sup>3</sup>

Nossa abordagem se concentra especialmente nas disputas que têm origem dentro da Receita Federal do Brasil e que formam o contencioso fiscal federal, mas contenciosos fiscais também se formam nos demais entes federativos (Estados e Municípios). Três particularidades marcam o julgamento do contencioso fiscal federal brasileiro:

1. O “duplo grau de litigância”, que permite aos contribuintes recorrerem contra autuações em duas etapas cumulativas: uma que pleiteia a revisão administrativa em três instâncias dentro

---

<sup>1</sup> A primeira instância de revisão administrativa contra autuações relacionadas a tributos federais são as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs).

<sup>2</sup> Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/estoque-processos-por-faixa-de-valores.pdf>. Acesso em: 31 ago. 2017.

<sup>3</sup> Disponível em: <https://brasilemsintese.ibge.gov.br/contas-nacionais/pib-valores-correntes.html>. Acesso em: 28 mar. 2019.

da administração fiscal e outra, geralmente posterior à revisão administrativa, nas três instâncias do judiciário;

2. Das decisões desfavoráveis nas instâncias da revisão administrativa os contribuintes sempre podem recorrer ao judiciário, mas das decisões favoráveis aos contribuintes a fazenda pública, salvo raras exceções como a existência de fraude, não pode recorrer ao judiciário;
3. Nos julgamentos de processos na segunda e na terceira instâncias de revisão administrativa, embora ocorram dentro de um órgão do poder executivo federal (o CARF), metade dos julgadores são indicados, quase que exclusivamente, por confederações empresariais.

A dinâmica da disputa do contencioso fiscal não é definida somente pela existência da representação empresarial, mas interessa-nos esta insólita participação privada dentro de um órgão da estrutura estatal responsável pela análise de recursos no nível administrativo contra autuações fiscais. Além da influência do empresariado e do duplo grau de litigância, outras questões que nos desafiam estão relacionadas à identificação de contradições entre classes sociais e frações de classe envolvidas direta ou indiretamente com o contencioso fiscal. Nossa reflexão dirige-se, assim, para o campo das relações entre Estado e interesses capitalistas.

A busca por respostas ao nosso problema se desdobra em cinco questões. Quatro são direcionadas à base de dados constantes nos processos que transitam pelo órgão e uma à estrutura de funcionamento do mesmo. São elas:

- I. Qual a duração do contencioso fiscal federal?
- II. Como são tomadas as decisões nas duas instâncias do CARF?
- III. Como são as votações nas decisões das turmas que compõem as duas instâncias do CARF?
- IV. Qual parcela do contencioso fiscal é efetivamente realizada junto ao erário público após o julgamento no CARF?
- V. Quais interesses e contradições estão relacionados à forma de representação dos contribuintes no CARF?

Reafirmando a abordagem sociológica que orienta a pesquisa e considerando possíveis expectativas quanto aos seus resultados, principalmente dos servidores públicos que compõem o corpo funcional da administração tributária federal e os especialistas que operam no campo do direito tributário, julgamos relevante antecipar dois aspectos ausentes neste estudo:

- a. Não discutimos administração fiscal a partir de conceitos e princípios técnicos que, quotidianamente, orientam as disputas entre fisco e contribuintes como bases de tributação, ocorrência de fato gerador, prescrição, decadência etc., ou fixação de jurisprudências no campo do direito;
- b. No esforço de abstração, inclusive com relação aos fragmentos derivados do quotidiano do trabalho, tentaremos escapar da defesa corporativa da função e da instituição pública da qual o pesquisador faz parte.

Para os propósitos desta pesquisa, o último aspecto ressaltado se constitui num tipo de vigilância absolutamente necessária, porque, como bem registra Bourdieu (2007), “construir um objeto científico é, antes de mais e sobretudo, romper com o senso comum”, ao que acrescentamos, inclusive aquele existente nos nossos espaços sociais de vida. O que de fato nos interessa são os fenômenos sociais (rituais, procedimentos e resultados) que envolvem o contencioso fiscal, bem como as contradições que este oculta. Para tal fim, buscamos interpretar as regularidades presentes nos julgamentos, decisões, quantidades e montantes do contencioso, bem como, inevitavelmente, procuramos debater a representação do empresariado no CARF.

O núcleo da análise empírica se concentra na base de dados de todos os processos que foram objeto de julgamento nas duas instâncias do CARF entre 2013 e 2017. Essa base é extraída dos sistemas que acompanham e controlam o crédito tributário dentro da Receita Federal do Brasil. O estudo alcança **69.667** processos administrativos com decisões que, somadas, atingem mais de um trilhão de reais (R\$1.009.357.238.178,27). Após a exclusão de decisões relacionadas a embargos de declaração e decisões duplicadas sobre um mesmo processo, o montante do contencioso fiscal analisado é de **R\$727,93 bilhões**.

A construção analítica sobre essa base quantitativa, obrigatoriamente precedida da adoção e explicitação de procedimentos metodológicos, resulta em um conjunto de tabelas, quadros e gráficos presentes em cinco capítulos e numa conclusão geral da pesquisa.

No Capítulo 1 apresentamos uma base teórica que discute estrutura do Estado e formação de grupos de interesse a partir de conceitos desenvolvidos por Claus Offe, bem como discutimos composição do erário público e política fiscal na perspectiva da Sociologia Fiscal, principalmente nos pensamentos de Rudolf Goldscheid e Joseph A. Schumpeter. Ainda neste primeiro capítulo destacamos contradições sociais e políticas existentes na legislação brasileira, bem como fazemos

uma breve reconstituição histórica das origens e consolidação dos “Conselhos de Contribuintes” que antecederam o CARF.

Os Capítulos 2 e 3 são dedicados à análise quantitativa realizada a partir dos dados constantes nos processos que foram julgados no CARF entre os anos de 2013 e 2017. Na primeira parte do Capítulo 2 fazemos uma exposição dos procedimentos metodológicos utilizados na extração, seleção e variáveis da base de dados utilizada. Na sequência procedemos ao levantamento e à análise da **duração** do contencioso fiscal federal, tanto para os julgamentos até a 2ª. instância (Seções), quanto para aqueles até a 3ª. instância (Câmara Superior de Recursos Fiscais). Ainda no Capítulo 2 analisamos as **decisões e votações** ocorridas nestas instâncias, ressaltando características, tendências e particularidades nestes dois procedimentos básicos do órgão. Destacamos nesta parte a identificação dos efeitos da operação Zelotes nas decisões do CARF, bem como as tendências de decisões e votações de acordo com o perfil de valor dos julgados e de importantes setores da economia nacional.

No Capítulo 3 utilizamos a base de dados para avaliar os **resultados de realização efetiva** do contencioso após as decisões do CARF. Destacamos somente a parte do contencioso com decisões favoráveis à fazenda e medimos, através de índices de realização efetiva, quanto foi efetivamente pago, parcelado, compensado etc., após o encerramento do litígio no seu nível administrativo. Aqui despontam números impressionantes sobre a parcela do contencioso fiscal decidida favoravelmente à fazenda pública que, não se submetendo aos julgamentos administrativos, não resulta em entrada efetiva de recursos nos cofres federais. Neste capítulo também comparamos os resultados identificados pela pesquisa com relatórios divulgados pela Receita Federal.

No Capítulo 4 analisamos a disputa do contencioso fiscal federal pós CARF. Incorporamos informações e dados sobre a etapa judicial, principalmente a execução fiscal realizada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a composição da dívida ativa da União e seus efeitos nas contas públicas do governo. Também neste capítulo abordamos a operação Zelotes, bem como a replicação do modelo equivalente ao CARF nos estados e, principalmente, municípios brasileiros; e destacamos as iniciativas nos legislativos federal, estaduais e municipais que tentam ampliar e padronizar a representação das corporações empresariais nos conselhos de contribuintes em todos os níveis de governo, revelando excessos ou equívocos cometidos nestes processos. Para finalizar, fazemos uma rápida exploração da metodologia

de Análise de Redes Sociais na interpretação da representação do empresariado junto ao CARF.

No Capítulo 5 trazemos dados e informações sobre o contencioso fiscal de outros países. Utilizando publicações da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da revista britânica *The Law Review* comparamos o modelo brasileiro com o funcionamento, prazos e estrutura de órgãos de julgamento do contencioso fiscal de outros 58 países. Nesta última etapa tornamos explícita a singularidade do modelo brasileiro na revisão administrativa de lançamentos e cobranças fiscais.

Nas conclusões apresentamos uma síntese com os resultados mais relevantes da pesquisa, resgatamos a base teórica sobre Estado e finanças públicas que explicam esses resultados e incorporamos algumas proposições, derivadas da pesquisa, acerca do funcionamento do contencioso fiscal.

## CAPÍTULO 1 - ESTADO, REPRESENTAÇÃO DE CLASSE, TRIBUTAÇÃO E O CARF

O que explica a representação dos “contribuintes” no CARF e nos seus predecessores (os antigos Conselhos de Contribuintes) se constituir numa exclusividade das confederações empresariais? Por que as confederações dos metalúrgicos que trabalham nas empresas associadas à Confederação Nacional da Indústria – CNI/Fiesp, dos bancários que trabalham nas empresas da Confederação Nacional das Instituições Financeiras – CNF/Febraban, dos motoristas que trabalham nas empresas da Confederação Nacional do Transportes – CNT ou dos trabalhadores rurais que trabalham nas empresas da Confederação Nacional da Agricultura – CNA não indicam representantes dos “contribuintes” para o CARF ou para os Conselhos estaduais ou municipais de contribuintes? Sob quais condições históricas e sociais ocorre esse tipo de primazia do capital sobre o trabalho dentro da estrutura do Estado? Por que representantes de entidades ou instituições diretamente interessadas em políticas públicas desenvolvidas com recursos fiscais não participam dos julgamentos no CARF?

Na tentativa de obter êxito razoável nas respostas a essas questões fazemos uso da abordagem teórica de Claus Offe, que desenvolve três conceitos interligados: Estado capitalista, grupos de interesse e seletividade estrutural. De forma complementar e não menos importante, buscamos em Rudolf Goldscheid e Joseph Alois Schumpeter, os pais da “Sociologia Fiscal”, os princípios que interpretam Estado, políticas fiscais e contradições sociais na formação do erário público. Na sequência descrevemos exemplos reais, presentes na estrutura legal brasileira, que confirmam contradições e antagonismos a partir da nossa legislação tributária. Na quarta e última parte deste capítulo apresentamos uma breve reconstituição histórica do CARF.

### 1.1 ESTADO CAPITALISTA, GRUPOS DE INTERESSE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO E SELETIVIDADE ESTRUTURAL

#### 1.1.1 O Estado capitalista

Offe e Ronge (1984) destacam duas perspectivas que se opõem na teoria marxista do Estado: a) Uma que parte do princípio de uma relação **instrumental** entre a classe capitalista e o Estado (executivo, legislativo e judiciário), utilizado e manipulado em função dos interesses daquela classe; e b) Uma visão alternativa que pressupõe que o Estado, em

absoluto, favorece interesses específicos. Ao Estado cabe a função de cumprir requisitos essenciais para a dominação de classe pelo capital, quais sejam, proteger e sancionar instituições e relações sociais.

Teórico desta segunda perspectiva, Offe (1984) argumenta que “o Estado nem está a serviço nem é ‘instrumento’ de uma classe contra outra”, porque na sociedade capitalista a estrutura estatal é resultado da consolidação de regras que institucionalizam relações de classe distintas. “O Estado não defende os interesses particulares de uma classe, mas sim os interesses comuns de todos os membros de uma sociedade capitalista de classes” (OFFE; RONGE, 1984, p. 123). Ao abstrairmos as diferenças históricas, as mudanças de estrutura e função, o Estado capitalista é, assim, a institucionalização do poder social (público) organizado em função das condições econômicas (base material) da sociedade.

Essa forma institucional de Estado é caracterizada por quatro “determinações funcionais” principais:

- 1) A **privatização da produção**: O poder público está estruturalmente impedido de organizar a produção material segundo seus próprios critérios “políticos”. “Dito de outra maneira: a propriedade que funciona produtivamente (seja ela propriedade de força de trabalho ou de capital) é ‘privada’, isto é, sua utilização política não está sujeita a decisões políticas” (*Ibid.*, p. 123). A existência de propriedade estatal, em sociedades industriais capitalistas, contraria esse princípio somente de forma aparente, porque a propriedade pública de meios de produção se orienta pelos mesmos objetivos do processo de produção privada, quais sejam, a produção permanente e com baixos custos de bens e serviços públicos;
- 2) A **dependência de impostos**: Os critérios ou objetivos políticos do poder público dependem do ingresso de recursos fiscais que, por sua vez, dependem dos volumes da acumulação privada. “Cada detentor de posições de poder num Estado capitalista seria efetivamente por completo despojado do seu poder” (*Ibid.*, p. 123) se o processo de acumulação e, consequentemente, a arrecadação fiscal não permitissem a manifestação de poder por meios materiais;
- 3) A **acumulação como ponto de referência**: Dependente do processo de acumulação capitalista, o poder estatal (por seus detentores) passa a priorizar a criação e consolidação de condições políticas e econômicas que privilegiem o processo privado de acumulação. Por este ângulo não são os agentes do processo de acumulação (a classe capitalista) que estão

interessados em instrumentalizar o poder estatal, mas sim os agentes do poder do Estado que desejam assegurar o seu funcionamento;

- 4) A **legitimação democrática**: O exercício do poder, via mecanismos “democrático-representativos”, formação de vontades e regulação de conflitos resultantes de processos eleitorais, se orienta pelo objetivo de garantir, de forma durável, a imposição de limites à atuação do Estado na vida dos indivíduos e na liberdade econômica. O Estado capitalista está submetido a duas determinações do poder político: de acordo com a **forma** institucional, definida pelas regras e instituições de um governo democrático-representativo, e segundo o **conteúdo**, definido pelo desenvolvimento econômico e seus requisitos do processo de acumulação.

As políticas públicas encontram-se, assim, definidas por essas determinações funcionais e a atuação estatal passa, fundamentalmente, pela compatibilização dessas determinações e pelo esforço em incluir os cidadãos em “relações de troca”. Relações de troca (atividade econômica) duráveis garantem a estabilidade da estrutura do Estado, bem como o processo de acumulação.

A forma-mercadoria se constitui, assim, no “ponto de equilíbrio geral” do Estado capitalista. “O elo entre as estruturas políticas e econômicas da sociedade capitalista é, portanto, a forma-mercadoria. A estabilidade de cada uma dessas estruturas depende da universalização da forma-mercadoria” (OFFE; RONGE, 1984, p. 126). Esta também se constitui no equilíbrio geral da acumulação, porque relações de troca duráveis estão vinculadas à expectativa de lucro.

No entanto, o desenvolvimento capitalista apresenta, histórica e empiricamente, uma tendência permanente à paralisação da “viabilidade de mercado” dos valores, ou seja, à interrupção das relações de troca. Quando as unidades de valor perdem sua forma mercadoria e, conseqüentemente, não encontram possibilidades de troca em condições favoráveis à acumulação, o equilíbrio do sistema é ameaçado. Como os mecanismos de correção automática do mercado se mostram cada vez menos eficazes, a intervenção do Estado torna-se fundamental para garantir a forma mercadoria. “Esta estratégia mais geral do Estado capitalista não visa em absoluto a uma proteção especial a um certo interesse de classes, mas sim ao interesse geral de todas as classes, na base das relações de troca capitalista” (*Ibid.*, p. 128).

Offe (1989) traz dois outros temas relevantes, relacionados ao funcionamento do Estado capitalista e importantes na compreensão do

protagonismo ou primazia das confederações empresariais nos julgamentos das disputas fiscais no CARF: os conceitos de **grupos de interesse** e **seletividade estrutural**, que apresentamos na sequência.

### 1.1.2 Grupos de interesse

O debate contemporâneo sobre a progressividade nos tributos diretos (Imposto de Renda, IPTU, ITR, etc.) ou sobre a regressividade nos tributos sobre o consumo (ICMS, IPI, COFINS, etc.) possibilita a identificação de diversos grupos de interesse no sistema tributário. Além do empresariado e suas associações, é inquestionável que trabalhadores, suas entidades sindicais, investidores e consumidores, com diferentes níveis de envolvimento, encontrem-se vinculados à questão fiscal. Não menos importantes, mas com um nível de envolvimento quase inexistente, também podemos relacionar os “receptores de políticas” públicas na saúde, educação, mobilidade urbana etc.

Os receptores ou beneficiários de políticas na abordagem de Offe (1989) estão associados a “leis e medidas que protegem em especial a parte ‘mais fraca’ em uma relação de troca”, sem coincidir, necessariamente, com uma forma de assistencialismo. O objetivo da intervenção estatal é estabilizar a própria forma-mercadoria e assegurar a sobrevivência econômica de um determinado protagonista da relação de troca, seja este proprietário de força de trabalho ou de capital. Desse tipo de intervenção resultam leis trabalhistas que garantem direitos e condições de trabalho, mas também investimentos estatais em infraestrutura. Assim, na abordagem deste autor, podem ser receptores de políticas os indivíduos beneficiários das mais diversas formas de intervenção estatal que possibilitem moradia, transporte, saúde, educação, saneamento, abastecimento de energia etc., como também empresas beneficiárias de incentivos fiscais que participam de determinadas obras ou atividades de interesse público nas áreas de educação, saúde etc.

Como veremos na comparação com outros países, a indicação de representantes do empresariado brasileiro é uma situação sem similares no mundo. Um dos poucos países que têm julgadores externos é a Finlândia, num modelo que inclui representantes de setores sociais interessados nas políticas proporcionadas pela arrecadação tributária. Outro país é a Noruega, que tem julgadores escolhidos em instituições universitárias. Veremos também dois casos recentes de conselhos municipais brasileiros que incluem representantes de setores sociais na composição do órgão julgador de contencioso fiscal municipal. Assim, nosso uso do conceito está associado à ideia de cidadania fiscal, de Marc

Leroy (que veremos mais à frente), como hipótese para tornar a representação externa nos órgãos de julgamento administrativo dos litígios fiscais mais equilibrada.

Representantes de “receptores de políticas” na nossa abordagem são, portanto, representantes de instituições dependentes da arrecadação de tributos para a realização de políticas públicas (universidades, o Sistema Único de Saúde, conselhos, conferências nacionais, estaduais e municipais de saúde, educação, assistência social, segurança pública, alimentar, etc.), bem como de organizações da sociedade civil como associações de moradores, de defesa do meio ambiente, dos direitos da pessoa idosa etc.

A realidade, porém, é marcada pela quase exclusividade das associações empresariais na representação dos “contribuintes” nos órgãos de julgamento do contencioso fiscal da União (o CARF) e em todos os estados da federação.<sup>4</sup> Essa primazia é resultante dos vínculos e relações destes grupos de interesse com o Estado brasileiro e ocorre, principalmente, por meio de entidades de representação de classe. Assim, as entidades associativas do empresariado representam e se confundem com alguns dos principais grupos de interesse diretamente ligados ao sistema tributário.

Para Offe (1989), os grupos de interesses que atuam dentro (e através) do Estado podem ser analisados sob três dimensões:

1. Como agente social individual, seus objetivos, valores, expectativas e possibilidades de influenciar políticas e destas obter proveito (recursos);
2. A própria organização, seus recursos, relevância, crescimento, burocratização, diferenças internas e relações com outras organizações;
3. Seu enquadramento dentro do conjunto da sociedade, a identificação do seu papel, dos limites legais e culturais na interação com a sociedade e as relações (ligações) desta com outras organizações e com a estrutura social.

Somente combinando essas três dimensões podemos alcançar uma explicação razoável da operação de um grupo de interesse, suas motivações (inclusive as que possam extrapolar a lógica econômica da

---

<sup>4</sup> Em alguns conselhos municipais a lei prevê, além da representação das associações empresariais, a presença de representantes da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e/ou do Conselho Regional de Contabilidade (CRC). No tópico 1.4.3 veremos as condições excepcionais da representação do Conselho de Recursos da Previdência Social incorporadas parcialmente pelo CARF.

acumulação), sua influência e poder nos processos políticos. Estas dimensões não operam sempre com o mesmo peso e importância relativos, fazendo com que os grupos de interesse, seus objetivos formais, seus propósitos, valores e características dos seus membros sejam também resultado das circunstâncias, oportunidades, conjuntura, momento histórico etc. Mesmo com essa variabilidade histórica, “a forma e o conteúdo concretos da representação de interesse organizada é sempre um resultado do interesse **mais** a oportunidade **mais** o *status* institucional” (OFFE, 1989, p. 225 - destaques do autor).

A nossa construção analítica considera as dimensões listadas a partir do levantamento quantitativo dos julgamentos realizados no CARF, bem como a dinâmica que orienta as disputas do contencioso fiscal em todos os níveis federativos, demonstrando o histórico, influência, objetivos, estruturas legais e resultados obtidos pelas representações empresariais enquanto agentes sociais. Para a dimensão específica que considera as relações e interações sociais procedemos à análise de uma rede formada pelos representantes das associações empresariais através de um sociograma, apresentado no tópico 4.5.

Uma constatação relevante é que as representações de interesse de empresários ou trabalhadores encontram-se intimamente ligadas ao “esquema político”, como variável dependente deste, porque “o status, as funções públicas e semi-públicas, o raio de ação e atividades de sindicatos de trabalhadores ou associações empresariais se definem sob as condições das estruturas sociais e econômicas capitalistas avançadas” (OFFE, 1989, p. 225).

É necessário admitirmos que essa análise tem alcance parcial para a compreensão do *status*, poder político e influência das associações empresariais brasileiras desde o início do século XX, porque Offe estuda e interpreta o equilíbrio de forças entre associações empresariais e trabalhistas, entre conservadores e social-democratas, no contexto alemão. Na Alemanha, como em alguns países europeus, o estabelecimento de organismos tripartites (compostos do trabalho, do capital e de representantes do Estado) tornou-se um instrumento amplamente empregado na elaboração da política, e as negociações intergrupais resultaram num grau considerável de influência sobre as políticas públicas.

Na história brasileira, marcada por interrupções nos processos políticos que invariavelmente coincidem com os interesses mais imediatos de associações empresariais, as disputas entre capital e trabalho sempre estiveram associadas a condições amplamente favoráveis às associações de interesse empresarial como CNI, FIESP, FEBRABAN

etc., em detrimento de associações de interesse dos trabalhadores como CGT, CUT etc. Aparentemente, temas como distribuição da carga tributária entre diferentes classes e estratos sociais, regressividade e progressividade, transferência de renda via mecanismos de tributação, não compuseram (pelo menos de forma nítida e empiricamente registrada) o conjunto dos principais conflitos entre capitalistas e classe trabalhadora brasileira. Não pautadas como ponto de conflito e disputa social, questões tributárias relevantes, definidoras das margens de remuneração das rendas do capital e do trabalho, não constaram como objeto da experiência de representação tripartite surgida no Estado Novo.

É claro que a crítica à ausência de representantes e interesses de determinada classe social em órgãos tripartites, especificamente num órgão de julgamento de questões tributárias, não deve ser tomada na ingênua perspectiva de mundo utópico, onde a simples representação de distintas classes proporcionaria a superação de interesses corporativos. Se, hipoteticamente, as tensões e interesses contraditórios de diferentes classes sociais fossem definitivamente resolvidos através de acordos entre líderes de trabalhadores e empresários, estes somente ocorreriam em condições em que o corporativismo tivesse sido superado e o *status* entre capital e trabalho fosse igualado nas estruturas encarregadas da política econômica. Para Offe (1989), essa é uma hipótese absurda e impossível de se realizar porque mesmo algo acordado por líderes legítimos do capital e do trabalho, negociado entre suas respectivas organizações de interesse, estaria sujeito a um elemento central do sistema: o direito de propriedade dos investidores. Em síntese, “o direito de não investir, que constitui a fonte do poder social do capital privado” depende exclusivamente das opções individuais dos proprietários de capital, um dos alicerces do sistema econômico capitalista (OFFE, 1989, p. 267).

Como essência, o que define o investimento de capital privado é a competição que contrapõe empresas isoladas, característica inerente ao sistema. Nesta situação, os interesses capitalistas não são uniformes, variam de um empresário para outro, de frações de classe para outra. Não existe unidade de interesses da classe detentora de alguma forma ou volume de capitais e a imposição de interesses do capital por um grupo específico, uma associação empresarial ou grupo econômico, por exemplo, nem sempre pode ser caracterizada como interesse geral da classe capitalista. Existem divergências entre corporações empresariais e entre diferentes frações de classe muitas vezes filiadas à essas corporações. Há uma distância substancial entre objetivos, práticas e prioridades de confederações empresariais e um critério razoável de “interesses de classe” definido de forma racional.

Em outras palavras, dois empresários de um mesmo setor econômico e disputando o mesmo mercado podem ter interesses individuais distintos, com premissas e perspectivas distintas. Um pode se orientar pela prioridade em manter suas obrigações tributárias para evitar o endividamento, outro porque um possível desgaste associado à sonegação pode comprometer valores intangíveis, como imagem e marca de seu negócio, ou um terceiro pode ver na apropriação prévia de recursos com destinação pública uma oportunidade de financiar sua atividade com custos inferiores às possibilidades oferecidas pelo sistema financeiro. Toda uma diversidade de situações específicas interfere na composição de interesses e, no caso específico do CARF, o porte da empresa ou do grupo empresarial, o setor econômico, o histórico e vínculo com as associações empresariais, a estratégia ou planejamento tributário das empresas, dentre outras, são variáveis dessa inexistente uniformidade.

Como veremos, a pesquisa empírica nos processos do contencioso no CARF revela, nas decisões, votações e arrecadação efetiva, benefícios distintos entre diferentes frações de classe capitalista.

Encontramo-nos diante de duas condições que definem nossa análise: a) Os fatos ou fenômenos ocorridos dentro de uma instituição estatal (o CARF ou qualquer outra) são ocorrências inerentes ao Estado capitalista; b) Os grupos de interesse (confederações empresariais) são marcados por atuações disformes que não podem ser associadas a um interesse geral da classe capitalista.

Nosso desafio é demonstrar que, num meio de interesses difusos, ocorrem fenômenos com efeitos diferenciados para classes ou frações de classe distintas. Além disso temos que explicar a lógica que define a distinção nestes fenômenos ocorridos dentro do CARF. Para esse intento torna-se necessário conhecermos o conceito de “seletividade” na dominação política.

### 1.1.3 A seletividade estrutural

Para Offe (1984), as instituições políticas dentro do Estado capitalista têm uma estrutura interna com premissas sedimentadas que funcionam como “critérios de seleção”. Esses critérios possuem duplo sentido:

- a) “O aparelho estatal deve apresentar uma **seletividade** que procure decantar um ‘interesse de classe’ a partir dos interesses estreitos, efêmeros, contraditórios e imperfeitamente formulados de uma política pluralista de influências” (OFFE, 1984, p. 149). Sendo um Estado classista, esta seleção

contempla somente aqueles interesses compatíveis com os “interesses globais do capital”, favorecendo sua articulação. A influência das unidades de capital (empresas) no processo político é efetiva, mas ao mesmo tempo limitada, “depurada de discrepâncias, de distorções e de particularismos superficiais”. Para que a dominação política se transforme em dominação de classe, a seletividade precisa ser exercida à “meia-distância” (nas formas tutelar, autoritária ou de controle), possibilitando a unificação do interesse capitalista mesmo quando contraria blocos ou grupos de interesses isolados;

- b) Adicionalmente à essa capacidade de sobrepor o interesse global de classe a interesses isolados, o Estado faz uso de uma **seletividade complementar** que protege o capital global contra interesses e conflitos anticapitalistas. Essa seletividade “permite ao Estado defender ‘prática e politicamente’ o interesse de classes que ele próprio constituiu e reduziu ao seu núcleo racional, conferindo-lhe oportunidades de realização fundamentalmente privilegiadas” (OFFE, 1984, p. 150).

O conceito de seletividade se refere à uma configuração de regras de seleção, formais e informais, que operam restringindo de forma não aleatória (sistemática) dentro de um espaço de possibilidades. Nesta perspectiva, os antigos Conselhos de Contribuintes, que veremos mais à frente, e o CARF, mais que órgãos de julgamento do contencioso fiscal, constituem-se também num espaço de possibilidades reais para desoneração tributária e, conseqüentemente, ampliação das margens de remuneração do capital.

Para a análise de casos empíricos a seletividade está associada

[...] à imagem de um sistema de filtros, que confere aos processos político-administrativos um peso específico, vinculado a interesses e classes – uma racionalidade estratégica objetiva, assegurada pela estrutura interna do sistema institucional político, e não por sua instrumentalização externa (OFFE, 1984, p. 151).

O sistema de filtros, mecanismos de seleção arraigados dentro das instituições, pode ser identificado em pelo menos quatro níveis: estrutura, ideologia, processo e repressão.

No **nível da estrutura** ocorre a fixação do raio de ação do sistema institucional, os atributos e limites juridicamente definidos sobre

determinada matéria e espaço político estatal. A consolidação de uma exclusividade institucional (para as disputas administrativas, no nosso caso) implica um programa de seleção com premissas e barreiras de ação para um espaço mais ou menos estreito de atuação de determinados agentes econômicos (empresas e pessoas físicas).

No **nível da ideologia** a articulação seletiva de problemas e conflitos é delimitada pela restrição imposta por um sistema de normas ideológicas e culturais. Podemos atribuir particularmente a este mecanismo a exclusividade de representação das associações empresariais nos Conselhos de Contribuintes surgidos na república velha, bem como a continuidade desta exclusividade mesmo no Estado Novo e suas instituições tripartites.

No **nível do processo** o mecanismo de seleção consiste no estabelecimento de procedimentos institucionais que regulam as estruturas aparentando tratar-se de mero formalismo, mas antecipando o conteúdo, a intenção e os resultados possíveis do respectivo processo.

Tais estruturas alcançam este objetivo na medida em que conferem a certos conteúdos políticos probabilidades de realização maiores, assegurando tratamento preferencial a certos interesses, concedendo-lhes prioridade no tempo, oportunidades de coalização mais favoráveis ou a possibilidade de aplicação de meios de poder específicos (OFFE, 1984, p. 153).

Como veremos mais à frente, essa percepção fica nítida quando consideramos o processo político que antecede à criação do Imposto de Renda no início do século XX, do qual resulta a recriação de estruturas similares ao período do império como forma de garantir a defesa de interesses do capital nos litígios tributários.

O **nível da repressão** é o último mecanismo de limitação para o espaço de ocorrências políticas que, em tese, poderiam extrapolar os limites e objetivos do sistema institucional. Offe (1984) cita como exemplos de instrumentos repressivos do aparelho estatal a polícia, o exército e também o sistema judiciário. Como também veremos, o recente uso de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade para questionar o voto de qualidade (desempate) nas decisões do CARF se constitui numa evidência real do uso do sistema judicial como reação à redução da influência e poder das empresas no órgão.

A escala de operações (mecanismos) de seleção do sistema de dominação política constitui-se, no entanto, apenas numa etapa conceitual para identificação das regras de seleção do sistema. A identificação analítica por si só é insuficiente para comprovarmos a vinculação concreta do sistema de seleção ou filtragem com os interesses de classe específicos. Para suprir essa limitação é necessário obtermos um “quadro dos **mecanismos de exclusão** e de suas afinidades com os interesses de classe” (OFFE, 1984, p. 154, destaque nosso). É necessário apontarmos as possibilidades que estão sendo negadas pelos mecanismos, compreendendo uma “realidade sistematicamente excluída”. Precisamos indicar fenômenos e acontecimentos que confirmem, direta ou indiretamente, essas regras de exclusão.

Neste estágio, é inevitável a apresentação de situações de exclusão presentes na história ou composição do CARF ou Conselhos de Contribuintes desde a sua criação, em 1924. Ressalvada a opção subjetiva do pesquisador que privilegia a busca por contradições, um imperativo metodológico, torna-se necessário apontarmos aspectos que demonstrem uma estrutura de privação de determinados interesses de classe em benefício de outros. Listemos os mais evidentes:

- I. A ausência de julgadores representantes dos trabalhadores no Decreto que regulamentou o funcionamento do primeiro Conselho de Contribuintes em 1924, mesmo constando os rendimentos dos assalariados como base de tributação do Imposto de Renda;
- II. A ausência, ou não inclusão, de representantes da classe trabalhadora, mesmo após a consolidação do Estado Novo e o modelo varguista de representações tripartites;
- III. A ausência de representantes dos trabalhadores e de “receptores de políticas” públicas, mesmo após a Constituição de 1988 redefinir a distribuição de parcelas dos tributos federais entre os entes federativos e a alocação constitucional de parcelas relevantes de arrecadação para políticas públicas específicas (Saúde, Educação, Segurança etc.);
- IV. A replicação desses conselhos de contribuintes em estados e municípios sem a representação de parcelas significativas da população interessadas na garantia do tributo e políticas públicas ou até mesmo na condição de contribuintes diretos (IPTU nas cidades, por exemplo).

Em resposta à falta de uniformidade dos interesses capitalistas, derivada da competição inerente ao sistema, a seletividade contida nas

estruturas formais da democracia burguesa permite a constituição de um interesse de classe (sistêmico) que se sobrepõe à racionalidade dos interesses individuais capitalistas. Além dos fenômenos para realidades de exclusão, acima relacionados, o levantamento empírico da pesquisa quantitativa empreendida demonstrará, de forma explícita, a seletividade definidora de diferentes interesses de classes e frações de classe nos julgamentos do CARF.

Uma hipotética paridade real nas disputas envolvendo o contencioso fiscal brasileiro, que contemple diferentes interesses de classe na tributação, constitui-se “apenas” em possibilidades: de mais transparência, justiça fiscal, independência e rapidez nas decisões, mais recursos públicos potenciais e redução de desigualdades. Nem todos os contribuintes, empresas e indivíduos, sonegam; nem todas as empresas, grupos ou setores econômicos sonegam na mesma proporção; nem todas as empresas ou pessoas físicas fazem uso do recurso administrativo e judicial para postergar ou inviabilizar a realização pública do tributo; assim como nem todas as empresas se financiam com a disponibilidade de recursos não recolhidos ao erário público. Dessa maneira, a injustiça se realiza de forma indireta pelos efeitos sociais do tributo não recolhido, mas se manifesta também pelos distintos efeitos ocorridos entre agentes econômicos que cumprem ou descumprem regras, que recolhem ou não recolhem o tributo, que comprometem ou não a livre concorrência.

## 1.2 A SOCIOLOGIA FISCAL E AS FINANÇAS PÚBLICAS

O pioneirismo da exploração sobre a composição dos recursos fiscais como campo de investigação sociológica é conferido aos austríacos Rudolf Goldscheid e Joseph Alois Schumpeter. Goldscheid é reconhecidamente o precursor do método de análise histórica das finanças públicas que vincula erário e estrutura fiscal com as atividades políticas do Estado, mas cabe a Schumpeter, em seu artigo “A crise do Estado Fiscal”, publicado em 1918, uma elaboração durável acerca do potencial de investigação social sobre a dívida pública, recursos fiscais e suas especificidades. Ambos estavam profundamente envolvidos com o esforço de superação dos efeitos devastadores da I Guerra Mundial na Áustria e, debatendo origem, formas e resultados da tributação na economia das nações europeias, pensaram principalmente na aplicação de políticas fiscais no resgate da economia austríaca.

Para Schumpeter, um economista liberal com breve passagem pelo ministério das finanças austríaco, a história fiscal de um povo contém parte essencial da sua história geral, porque por trás dos eventos fiscais é

possível identificarmos as “condições concretas” em que as formas de organização econômica, e não somente estas, “crescem e falecem”. As finanças públicas são, nesta perspectiva, um privilegiado ponto de partida para a investigação da sociedade, e os eventos de política fiscal são possuidores de singular importância, porque podem explicar as causas e também os efeitos sociais das mudanças. Esse campo especial de pesquisa, cercado por um conjunto muito especial de fatos e fenômenos, demandava uma “abordagem especial” chamada “sociologia fiscal”.

Goldscheid e Schumpeter são considerados os pais da sociologia fiscal, mas Jurgen Backhaus destaca o primeiro como precursor no preenchimento de uma importante lacuna nas ciências sociais ao discutir finanças públicas e organização da sociedade a partir dos efeitos da guerra. Para Backhaus (2005), a grande questão de Goldscheid, além das imensas perdas humanas e materiais, é como estados derrotados se reergueriam com suas instituições totalmente destruídas.

Num contexto histórico marcado por condições extremas e deparando-se com a essência do que significa a crise fiscal do Estado, a teoria de Goldscheid está fundamentada no dualismo de duas classes sociais - donos da força de trabalho e donos do capital - e na construção resultante desta divisão. Ao mesmo tempo em que o Estado taxa de forma exorbitante os primeiros, contrai dívidas com o capital, de forma que a extração de recursos fiscais representa despesas para o primeiro grupo e títulos públicos e receitas para o segundo. Mais ainda, a remuneração ou quitação dessa dívida pública se constitui na prioridade da receita fiscal obtida. Segundo Backhaus, Goldscheid considerava que algumas atividades do estado, como a guerra, nunca poderiam ser realizadas sem um enorme custo explicitamente transferido para a população através de impostos. A dicotomia dos interesses de classe é clara, pois aos credores (donos do capital) não interessava o fim da guerra porque, além de não pagarem a conta desta, eram credores de promessas financeiras confiáveis (títulos públicos) que seriam posteriormente cumpridas. A dívida de guerra contribuía, assim, para uma “ilusão fiscal, na medida em que encobriu a destruição de recursos e propriedades reais levando a cabo políticas que, se os seus verdadeiros custos fossem óbvios para os cidadãos, nunca teriam sido aceitas” (BACKHAUS, 2005, p. 525).<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> *“In either case, the war debt contributed to fiscal illusion in that it covered up the destruction of real resources and property and so helped carry out policies which, had their true costs been obvious to the citizens, would never have been accepted.”*

Em síntese, a classe trabalhadora, honrando a dívida da guerra, assumia todo o ônus desta e os donos do capital continuavam a ser remunerados pelo financiamento do conflito mesmo após o seu fim. Goldscheid expõe a contradição e redimensiona o valor do capital humano (*Menschenökonomie*): enquanto a classe trabalhadora contribui para bens e serviços reais e também com os custos da limitação às liberdades individuais decorrentes da guerra, “a classe de capital contribui apenas com créditos, que devem ser reembolsados” (BACKHAUS, 2005, p. 526). No mesmo processo em que o capital real, humano e material, é usado ou destruído, apenas os capitalistas continuam a reivindicar seus créditos de guerra. As reivindicações e os créditos serviriam ainda como formas de alavancagem econômica dos credores que submetiam o Estado a seus interesses próprios.

Schumpeter incorpora às questões sociológicas de Goldscheid a análise dos impactos na adoção, elevação ou redução de impostos nos custos de produtos e serviços disponíveis à população. Passam a constar, entre os interesses da pesquisa social, a preocupação com os efeitos da tributação sobre produção e consumo; custos marginais dos impostos nos produtos; motivos que levam à sonegação e evasão fiscal; novas formas de intermediação, fluxos financeiros e mercantis; tecnologia e produtividade na atuação empresarial, dentre outros. Essa dinamicidade de questões foge do conceito tradicional de análise da carga fiscal, mas encontra-se umbilicalmente vinculada ao funcionamento da sociedade contemporânea. A abrangência e a complexidade, que necessitam conciliar estrutura da linguagem e da retórica com modelos e bases digitais de computadores, faz com que “a instrução e a pesquisa em sociologia fiscal tenham que atender a tentativa de Schumpeter, tanto para onde ele conseguiu quanto para onde ele obviamente falhou” (BACKHAUS, 2005, p. 528)<sup>6</sup>.

Além de Backhaus outros autores contemporâneos desenvolvem o conceito de “sociologia fiscal” a partir de determinantes schumpeterianos na tributação. John L. Campbell também destaca que o estudo dos processos sociais por trás da tributação e das finanças públicas se constitui num ponto de partida privilegiado para a investigação da sociedade e suas instituições públicas, porque a arrecadação tributária sempre esteve associada a fenômenos que determinam a formação dos estados, a organização econômica das nações e o surgimento de revoluções políticas. Temas como crescimento econômico e estabilidade fiscal

---

<sup>6</sup> “Both instruction and research in fiscal sociology will have to take heed from Schumpeter’s attempt, both where he succeeded and where he obviously failed.”

encontram-se, portanto, intimamente ligados às questões atuais na sociologia política relacionadas à governabilidade das democracias.

Partindo das experiências da formação das sociedades americana e europeia, Campbell (1993) estabelece que a guerra, os conflitos políticos e as crises definem as condições macroeconômicas para o nível geral de tributação numa sociedade. Considera estruturas e pactos sociais já consolidados como elementos importantes na definição do comportamento das elites políticas quando estabelecem a elevação ou a redução de impostos, porque “os partidos políticos são portadores da cultura política e servem como o cinturão de transmissão que liga as preferências dos cidadãos com os resultados das políticas” (CAMPBELL, 1993, p. 173). Para este autor, mais que um meio para a redução de déficits fiscais das nações, a organização de classes sociais e grupos de interesse são determinantes para qualquer sistema tributário, pois, citando Goldscheid, “as lutas fiscais estão entre as formas mais antigas de luta de classes” (1958 *apud* CAMPBELL, 1993, p. 168).

Assim, a influência e o poder político de determinados setores econômicos e/ou associações de classe podem definir, utilizando exemplos brasileiros, a supertaxação sobre o consumo e a redução de tributos sobre as rendas do capital. Campbell (1993, p. 169) também identifica situações em que “o poder de classe influencia a tributação de diferentes classes” quando, por exemplo, com a concordância de entidades representativas de trabalhadores concedem-se incentivos fiscais que representam redução de impostos sobre o capital com a esperança de que tal medida possa estimular crescimento econômico, aumentar empregos e remunerações salariais.<sup>7</sup>

Campbell destaca alguns estudos nos Estados Unidos que demonstram que a atuação de grupos de interesse na formulação de políticas fiscais força “a criação de milhares de lacunas fiscais através das quais a arrecadação é reduzida” (CAMPBELL, 1993, p. 171). Registra também que classes e grupos sociais procuram influenciar as formas como as lideranças políticas respondem às crises fiscais, mas grupos sociais diferentes têm níveis distintos de tolerância e conhecimento sobre formas diferentes de tributação (progressiva ou regressiva, por exemplo).

---

<sup>7</sup> No caso brasileiro, de certa forma, podemos identificar situações em que a conjugação de *lobby* empresarial e concordância (ou omissão) de entidades trabalhistas trouxe benesses ao capital em detrimento de garantias dos trabalhadores. Esse é o caso da Lei n. 12.974/2013, que concedeu ampla desoneração das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento com impactos de longo prazo na previdência pública.

Num outro enfoque que privilegia a análise a partir da consolidação do moderno estado social europeu, Marc Leroy (2008) aborda a sociologia fiscal ou tributária (*La sociologie de l'impôt*) considerando a tributação como um fenômeno político central no campo econômico. A novidade na elaboração deste autor é a exploração da “racionalidade cognitiva” dos agentes sociais para o sentimento de equidade (justiça) fiscal, quesito fundamental na legitimação das diversas formas de tributação. Para ele, o Estado de bem-estar social na Europa é resultado de “um consenso sociopolítico que legitima o estado fiscal ao financiar suas intervenções econômicas e sociais” (LEROY, 2008, p. 4).

Apesar de não desconsiderar a visão utilitária ou o sentimento de “aversão à tributação”, Leroy preconiza que o trabalho empírico pode demonstrar que o contribuinte “nem sempre é motivado pela racionalidade de interesse: ele é capaz de altruísmo se o estado fiscal for legítimo”. Determinadas teorias negligenciariam a relação dialética existente entre o consentimento para a tributação, obrigação imposta pelo Estado autorizada pela representação parlamentar, e a contribuição desta para a efetividade de políticas públicas. Para Leroy (2008, p. 13), “teorias de interesse próprio não são suficientes para explicar a decisão do contribuinte”. Como alternativa, ele propõe uma abordagem funcional do estado fiscal e dos fenômenos sociais que cercam a tributação. Esta precisa ser interpretada pela sua função social, porque modifica a estratificação social e permite redistribuição de renda através da progressividade do imposto de renda das pessoas físicas ou do patrimônio (riqueza) dos mais ricos. Um objetivo central do imposto “é reduzir as desigualdades, financiar as intervenções do Estado e proteger os membros mais carentes da sociedade” (*Ibid.*, p. 12).

A função política da tributação é também essencial para o estado fiscal, porque o financiamento de políticas públicas é o que legitima o pagamento de impostos. Leroy (2008) admite que aspectos como a complexidade das leis fiscais, o fortalecimento dos poderes executivos em detrimento do poder parlamentar, bem como a pregação do “estado liberal” que busca limitar o papel do Estado por razões políticas e econômicas, são barreiras para o reconhecimento dessa função política. Propõe como saída ao “declínio moral da tributação” o investimento no “cidadão tributário” que consente a tributação também por uma “cidadania altruísta”, pela legitimidade de políticas públicas, mesmo que estas não o beneficiem diretamente. Nesta perspectiva, as pesquisas da sociologia fiscal devem voltar-se para as “experiências de democracia local direta”, que juntamente com orçamentos participativos valorizam a concepção sociopolítica da tributação. A questão central é “instituir um

contrato social fiscal relativo ao estado intervencionista aceito pelos cidadãos em uma lógica de democracia fiscal” (LEROY, 2008, p. 9), sendo que o coração desse contrato “diz respeito à função de redistribuição desejada pelo cidadão” (*Ibid.*).

Leroy orienta-se por uma avaliação otimista que investe na “evolução da racionalidade cognitiva”, na democracia direta e na cidadania fiscal como recursos políticos de lideranças e cidadãos. Esta abordagem sociopolítica, que coloca o contribuinte como verdadeiro tomador de decisões relacionadas à situação social, tem similaridades com as formas de troca de conhecimentos e partilha pedagógicas gramscianas que buscam explorar a lógica funcional do sistema, não somente no seu sentido econômico, mas também social e político. Posto de outra forma, pesquisas qualitativas e quantitativas podem demonstrar, por exemplo, que na fixação de alíquotas de IPTU para residências em bairros pobres e ricos ou na concessão de incentivos que reduzam ICMS para determinados bens de luxo, podem não estar contemplados princípios positivados na constituição federal como progressividade, proporcionalidade e seletividade. Exploradas com esta profundidade, as pesquisas sociais podem contribuir com parâmetros empíricos para o desejado “contrato social fiscal” de Leroy (2008).

Não ignorando relações e classes sociais a sociologia fiscal explicita conflitos, contradições e antagonismos que contribuem para a compreensão de processos que explicam o fortalecimento (ou a fragilização) de questões fundamentais como democracia, Estado e sociedade civil organizada. As provocações críticas desse campo orientam parte razoável do esforço de interpretação sobre elementos peculiares ao contencioso fiscal julgado no CARF.

### 1.3 CONTRADIÇÕES, ANTAGONISMOS E INTERESSES DE CLASSE NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

Como assevera Schumpeter (1954, p. 108), “o imposto não é meramente um fenômeno de superfície”. À sociologia das finanças e seu ramo fiscal cabe resgatar fotografias, muitas vezes, superficialmente expostas e, pela análise de causas e efeitos da tributação, buscar elementos que contribuam para a interpretação da sociedade brasileira.

Move-se pela controvérsia vulgar, e mesmo acadêmica, a discussão sobre a relevância da Constituição Federal brasileira de 1988. Dos capítulos dedicados ao Estado e ao sistema podemos afirmar que os princípios gerais de tributação foram formulados a partir de ideais civilizatórios minimamente razoáveis, mas a não adoção prática ou a

distorção destes princípios transformaram em letras mortas muitas das previsões constitucionais relacionadas à tributação. O texto aprovado ao final daquele processo constituinte incorporou princípios fundamentais para a consolidação de um Estado democrático que não foram aplicados e são até mesmo ignorados através da adoção de medidas que representam o inverso do que inicialmente eles preconizavam. Dentre esses princípios, merecem destaque:

- 1) O princípio constitucional da “**capacidade econômica do contribuinte**” (CF, art. 145, § 1º.), de alcance geral sobre todos os impostos, taxas e contribuições;
- 2) O princípio constitucional da **progressividade** sobre a “renda e proventos de qualquer natureza” (CF, art. 153, § 2º.) e sobre a “propriedade predial e territorial urbana” (CF, art. 156, §1º.), aplicável ao imposto de renda de empresas e indivíduos e aos impostos sobre a propriedade rural (ITR), sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) e sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA);
- 3) O princípio constitucional da **seletividade**, ou **essencialidade**, incidente sobre “produtos industrializados” (CF, art. 153, §3º.) e sobre a “circulação de mercadorias e prestações de serviços” (CF, art. 155, §2º.), aplicável, na União, ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos estados, ao Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) e nos municípios, ao Imposto sobre Prestação de Serviços (ISS).

Pela amplitude, estes princípios constituem-se em ferramentas potentes para o exercício do poder de Estado. E por elas pode-se evitar ou instalar a barbárie.<sup>8</sup>

No princípio da capacidade contributiva residem, de diferentes formas, os princípios da progressividade e da seletividade. Ele se fragmenta, como um refinamento, e pela regra comum orienta a lógica de que a repartição da carga tributária deve ocorrer proporcionalmente à

---

<sup>8</sup> Não consideramos aqui um tributo específico que se constitui numa contradição em si. Trata-se do Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF (CF/88, Art. 153, § VII), que é um caso emblemático, pois não chegou a ser regulamentado. Está no “espírito” da lei maior, mas a correlação de forças hegemônicas dentro da sociedade brasileira ignora-o, segrega-o na condição exemplar de “letra morta” e abandonada. Sequer foi testado socialmente, mas serve, porém, para explicitar o antagonismo social a partir do ponto nevrálgico da tributação.

capacidade econômica dos indivíduos. Serve à justiça fiscal por possibilitar a elevação ou redução gradual de tributos de acordo com as condições socioeconômicas dos contribuintes. Na regulamentação complementar, através de leis municipais, estaduais ou federais, uma condição específica acompanha este e os demais princípios: a **identificação objetiva** dos critérios ou contribuintes que serão objeto de oneração maior ou menor. Esse aspecto, a objetivação, por seu caráter abstrato e distante de estratos sociais mais amplos, esconde, disfarça a distribuição desigual em muitas hipóteses de tributação.

Posto de outra forma, a fixação de uma alíquota idêntica de IPTU para residências em bairros pobres e ricos ou a concessão de reduções de imposto para determinados bens de luxo, podem distorcer a objetividade. Isso ocorre ao serem ignorados princípios gerais e ressaltados interesses específicos, desconsiderando, por exemplo, a diferença do valor por metro quadrado de imóveis em bairros distintos ou concedendo benefícios fiscais para uma indústria de bens supérfluos que “negocia” sua instalação nos municípios X ou Y, ou nos estados Z ou W.

Na regulamentação de leis tributárias a adoção de objetivos que ignoram a regra geral, o princípio constitucional, em benefícios de interesses secundários e, muitas vezes, em prejuízo do interesse coletivo, explicita as contradições relacionadas, por exemplo, à progressividade e seletividade. A estrutura do sistema tributário brasileiro atual encontra-se marcada pelo predomínio destas distorções. Destaquemos algumas:

### **A desoneração das rendas do capital**

Em 26 de dezembro de 1995 foi aprovada a Lei n. 9.249, que concedeu a isenção do Imposto de Renda sobre os Rendimentos (lucros e dividendos) distribuídos aos sócios e acionistas, nacionais ou estrangeiros, de todas as empresas com sede no Brasil. Após mais de duas décadas esta distorção neoliberal constitui-se num tipo de desoneração concedida por poucos estados nacionais. Essa lei prevê a isenção no seu artigo 10 e contraria frontalmente o princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no §1º do artigo 145 acima citado, ao desonerar de imposto sobre a renda os contribuintes com renda mais elevada (os ricos).

Objeto de questionamentos e protestos de centrais sindicais e partidos de esquerda à época, a força hegemônica dos atores econômicos no período sequer se preocupou com a fundamentação da isenção concedida ou com a contradição explícita quando comparada com os rendimentos dos assalariados. Neste caso, a objetivação foi jogada explicitamente às favas e, num único parágrafo da Exposição de Motivos

encaminhada pelo Ministro da Fazenda Pedro Malan, foi justificada a iniciativa como medida pela qual se estabelece “a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários”. Acrescia ainda que tal procedimento estimulava “o investimento nas atividades produtivas”.<sup>9</sup>

O próprio texto expunha literalmente a contradição ao mencionar a “completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica”. É claro que os assalariados continuaram a pagar o imposto de renda. Além da indignação, a implementação quase passiva desta isenção ao capital impressiona pela escassez de recursos políticos das classes trabalhadoras, suas instituições e, conseqüentemente, a distância entre legislação e democracia efetiva.

Naquele momento, e naquela lei, o pensamento neoliberal não demonstrou pudor. Além da desoneração à remuneração do capital, aprovou outro benefício fiscal: a isenção de imposto de renda sobre os juros de capital próprio. Somente podem gozar este tipo de benefício empresas que apurem o imposto de renda com base no Lucro Real e, regra geral, tenham um faturamento anual superior a R\$78 milhões de reais.<sup>10</sup> Nomenclatura distante do cotidiano da maioria dos cidadãos, essa isenção significa que os grandes capitalistas podiam, como ainda podem, deduzir do lucro das suas empresas um custo hipotético, não necessariamente efetivo, pela remuneração de capitais (lucros e dividendos) que não fossem distribuídos aos sócios ou acionistas.

Ou seja, numa ponta isenta o capital e na outra reduz também o imposto de renda das grandes empresas. Além de contrariar os princípios da capacidade contributiva, da progressividade e reduzir recursos do erário público, esta legislação implicou em distorções que a tornaram ainda mais regressiva. Grandes contribuintes pessoas físicas, apresentadores de TV, jogadores de futebol, advogados, médicos, engenheiros e uma infinidade de profissionais liberais passaram a constituir pessoas jurídicas, a se submeterem a uma tributação menor nestas e, assim, reduzirem a tributação sobre suas remunerações.

---

<sup>9</sup> CÂMARA FEDERAL, Exposição de Motivos de Lei 9.249. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>. Acesso em: 24 jul. 2017.

<sup>10</sup> Lei n. 12.814/2013.

### **A concessão de incentivos a bens supérfluos e não essenciais**

Trata-se, como as distorções acima, de debate público, mas de limitada e difusa popularização. A concessão de incentivos e benefícios fiscais que contrariam o princípio da seletividade é condição instalada atualmente nas legislações do IPI e do ICMS em todos os estados brasileiros. A lógica do princípio é que bens, produtos, mercadorias essenciais à vida humana não sejam objeto de tributação ou recebam taxação reduzida. Em contrapartida, bens supérfluos e não essenciais podem ter alíquotas e tributos majorados.

Não é isso o que ocorre! As negociações entre os donos do capital, que capturam e impõem ao Estado condições para a realização de investimentos, escapam totalmente do controle e conhecimento generalizado da população. Neste processo prevalecem a “chantagem” para instalação ou manutenção de empreendimentos industriais, e a “compra” de legislação pelo simples financiamento eleitoral de parlamentares ou pela regulamentação discreta feita pelos poderes executivos através de decretos, portarias, resoluções e outros atos de ordem administrativa. Citemos dois exemplos reais de ocorrência dessa situação:

- a) No Estado de Santa Catarina as alíquotas de ICMS sobre bens essenciais como vestuário ou energia elétrica alcançam 17% e 25%, respectivamente. Embarcações de luxo também pagariam 25%, mas um incentivo fiscal, através de um decreto do Executivo, reduziu essa alíquota para 7%, podendo ser reduzida a 4,25%. Ou seja, uma família de baixa renda pode pagar 17% para vestir e calçar o filho que vai à escola ou 25% para ter luz em casa, e o proprietário de um iate ou lancha para lazer pagar 7% ou 4,25% do mesmo imposto.<sup>11</sup>
- b) Os fabricantes de refrigerantes e cervejas, alimentos não essenciais, receberam benefícios fiscais de tributos federais na forma de créditos sobre os insumos para fabricação de seus produtos que alcançaram aproximadamente R\$4 bilhões anuais entre 2012 e 2017. A justificativa seria o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus (ZFM), no entanto, Coca-Cola, Pepsi-Cola e Ambev geraram 798 empregos diretos na ZFM em 2016.<sup>12</sup> Essa contradição ganha contornos escandalosos quando

---

<sup>11</sup> Secretaria Estadual da Fazenda (SEF/SC), Regulamento do ICMS, anexo II, art. 176.

<sup>12</sup> Análise da tributação do setor de refrigerantes e outras bebidas açucaradas. Nota à imprensa. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e->

se verifica que o benefício fiscal é concedido a título de crédito de IPI, um tributo que essas empresas sequer chegam a recolher aos cofres públicos. Neste caso, essas multinacionais têm o direito a créditos presumidos (como se os pagamentos tivessem ocorrido) para reduzirem de outros tributos e até mesmo solicitar o ressarcimento em dinheiro. Não esqueçamos que os resultados (lucros) gerados com essas operações deixaram de pagar imposto de renda quando remetidos para o exterior ou pagos no Brasil.

Os limites à discussão pública sobre estes tipos de benefícios são, muitas vezes, discretamente camuflados em relatórios oficiais. O mesmo estado de Santa Catarina, por exemplo, nos seus Balanços Gerais Anuais não publica notas explicativas ou referências à concessão de benefícios fiscais. Em recente debate na Assembleia Legislativa foi citado o montante de R\$5,45 bilhões como valor aproximado de incentivos anuais (renúncia fiscal). Para efeitos comparativos, em 2016 a receita tributária efetivamente realizada pelo estado de Santa Catarina alcançou R\$21,180 bilhões.<sup>13</sup> Essa situação não se constitui em exceção à regra geral. Caracterizados como reduções, isenções, concessões de crédito, suspensões e outras terminologias jurídicas que dificultam a compreensão pública sobre o que se legisla ou regulamenta, exemplos como este inundam a legislação de estados, municípios e também da União.

### **A tributação regressiva sobre o consumo**

Casos semelhantes ao das empresas de bebidas carregam ainda uma dupla contradição: reduzem o pagamento de tributos quando se deveria pagar mais pela lógica da seletividade sobre produtos não essenciais e subvertem o princípio da progressividade ao conceder créditos que praticamente isentam as empresas de tributação. Esse tipo de subversão aprofundou a regressividade tributária nas últimas duas décadas, a partir da elevação generalizada da tributação sobre o consumo.

Essa opção, que confirma, cristaliza e consagra a hegemonia do capital no funcionamento da política econômica, foi adotada para compensar as perdas arrecadatórias derivadas da desoneração do imposto de renda sobre os rendimentos do capital. Trata-se da institucionalização

---

[programas/operacao-deflagrada/arquivos-e-imagens/nota-imprensa-bebidas-kit-e-royalties-substituir-26-11-18.pdf](http://programas/operacao-deflagrada/arquivos-e-imagens/nota-imprensa-bebidas-kit-e-royalties-substituir-26-11-18.pdf) Acesso em: 24 mar. 2019.

<sup>13</sup> Agência ALESC, 21/06/2017. Disponível em: [http://agenciaal.alesc.sc.gov.br/index.php/noticia\\_single/deputados-divergem-sobre-orcamento-impositivo-e-agencias-regionais](http://agenciaal.alesc.sc.gov.br/index.php/noticia_single/deputados-divergem-sobre-orcamento-impositivo-e-agencias-regionais). Acesso em: 21 nov. 2018.

de uma política tributária que, ao mesmo tempo em que pratica a injustiça, desonerando os rendimentos do capital, aprofunda-a ao não adotar critérios de proporcionalidade ou essencialidade. A opção adotada de elevar a arrecadação através de contribuições (COFINS, PIS e CIDE), tributadas na operação de venda de produtos e serviços, permite que o tributo passe a compor o custo do produto ou serviço para o seu adquirente/consumidor. As alíquotas de COFINS e PIS, por exemplo, saltaram, respectivamente, de 3% e 0,5% para 7,62% e 1,5%, entre 1996 e 2003. O impacto na renda das classes mais pobres é desproporcionalmente superior àquele na renda dos mais ricos.

O aprofundamento da contradição aqui é que, em casos como o das empresas de bebidas, a majoração das alíquotas sobre o consumo elevou os créditos de alguns grupos econômicos junto ao Estado de forma tal que, ao contrário de propiciarem efetiva entrada de recursos públicos (mesmo marcados pela regressividade) ao erário, representam transferência de recursos, renda e riqueza para alguns setores econômicos sem nenhum critério social.

A adoção deste tipo de tributação, resultante de imposições de condicionalidades feitas por instituições financeiras multilaterais durante as crises fiscais e financeiras da década de 90, representa a subversão completa nas perspectivas de utilização da tributação para fins civilizacionais. Criou-se um tripé dos horrores: desoneram-se os ricos, tributam-se os pobres e parte dos ganhos fiscais dessa operação sórdida é transferida para os primeiros através do superávit primário que garante a remuneração dos títulos da dívida pública.

### **Os efeitos nulos da tributação sobre o patrimônio rural**

O ITR deveria ter, além da finalidade arrecadatória, o objetivo de servir como instrumento de incentivo à democratização do acesso à terra, funcionando como elemento coercitivo à especulação e viabilizando a redistribuição da propriedade rural. A lógica é simples: propriedade produtiva resultaria em rendas, alimentos e qualidade de vida, cumprindo o preceito constitucional da função social da terra.<sup>14</sup>

Se improdutiva, a tributação efetiva estimularia a venda dessas propriedades àqueles que as tornassem produtivas. Os efeitos sociais seriam óbvios: queda no valor das terras, utilização social das mesmas e, conseqüentemente, avanços sociais derivados da redistribuição de bens e rendas. Esse seria o mundo ideal, mas o poder e os interesses das

---

<sup>14</sup> Art. 184 da Constituição Federal.

oligarquias agrárias brasileiras fazem com que o ITR não cumpra fins arrecadatórios nem redistributivos.

### **IPTU restrito, reforma urbana inviável**

Principal tributo de competência dos municípios, o IPTU encontra-se, como regra, também envolto na contradição anterior. Difere-se do ITR pela relevância na composição dos erários públicos municipais, mas não é utilizado como instrumento na redução de injustiças e, conseqüentemente, na melhoria da qualidade de vida das pessoas que moram nas cidades.

A contradição, possibilitada pela positivação do princípio constitucional da finalidade social acima destacado, aqui também se faz presente. São raras, e geralmente marcadas pelo insucesso, as tentativas de utilização deste tributo para fins de política urbana socialmente racional. No IPTU, como no ITR, o potencial como ferramenta de justiça social é teoricamente amplo, mas política e historicamente distante de conjunturas suficientemente democráticas para viabilizar a sua implementação.

A lógica reside, além de diferentes tratamentos tributários para imóveis com distintos valores venais em função da localização em bairros ricos ou pobres, na tributação progressiva sobre a propriedade de inúmeros, às vezes centenas ou milhares, imóveis por um mesmo indivíduo ou família. A progressividade, se implementada, além de resultados arrecadatórios poderia representar a redução do custo da moradia para os indivíduos, bem como a redução de demandas públicas vinculadas ao transporte, urbanização, dentre outras relacionadas a políticas públicas.

Destacamos acima algumas contradições explícitas, facilmente identificadas a partir de previsões constitucionais não implementadas ou parcialmente regulamentadas. Existem, no entanto, outras contradições e interesses mais sutis e dissimulados na estrutura do Estado brasileiro. Antes de demonstrá-los, baseados em dados quantitativos, precisamos fazer uma breve reconstituição histórica do espaço social que investigamos: o CARF

## **1.4 ORIGENS E ESTRUTURA FUNCIONAL DO CARF**

### **1.4.1 As raízes históricas do CARF**

Como inicialmente antecipamos, o contencioso fiscal brasileiro possui rituais de disputa duplicados com instâncias de julgamento no

poder executivo e no judiciário. Em todos os níveis da federação, o chamado “duplo grau de litigância” permite que os contribuintes questionem os lançamentos da fazenda pública em instâncias do nível administrativo e, posteriormente a estas, em instâncias do poder judiciário. A parte deste contencioso julgado administrativamente (no executivo) relacionada aos tributos federais encontra-se concentrada, a partir de 2009, no CARF. Essa possibilidade de duplicação nos rituais de disputa do contencioso tem origem na criação do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 1924. Este, por sua vez, resulta do resgate de estruturas estatais da Colônia e do Império, convenientemente adaptadas pelos princípios da economia liberal que orientava a atuação do Estado brasileiro durante a República Velha.

Analisando as elites empresariais nas primeiras décadas do regime republicano, Motta (1979, p. 40) destaca que “Quando da Proclamação da República em 1889, havia pouco mais de 600 estabelecimentos industriais no Brasil; pelo censo industrial de 1920, eles atingiam o número de 14.000”. Os interesses, às vezes contraditórios, entre o ascendente setor industrial, uma economia tradicionalmente agroexportadora, o comércio importador e, principalmente, a dependência estatal dos recursos oriundos das tarifas alfandegárias marcaram o período.

Sobre a relevância dos recursos do erário público originados no comércio exterior, merece destaque o fato de que “a receita proveniente dos impostos aduaneiros correspondia, até a Primeira Guerra Mundial, a cerca de dois terços da receita total do governo” (LEOPOLDI, 2000, p. 94). Desde a proclamação da república e, principalmente, a partir da guerra ocorreram tentativas de substituição da tributação sobre as operações aduaneiras por impostos de Consumo e do Selo que não obtiveram êxito. É num contexto de déficits orçamentários da União que a concepção e estruturação do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF tem suas origens. Naquele momento os principais agentes econômicos e políticos recorreram ao que de conhecimento acumulado possuíam e mais lhes pareciam adequados: **As Juntas da Real Fazenda e o Tribunal do Conselho da Fazenda**, instituições do Império português.

As Juntas da Real Fazenda foram criadas durante as reformas promovidas por Sebastião José de Carvalho, o Marquês de Pombal, no reinado de Dom José (1750 a 1777), e tornaram-se responsáveis pela arrecadação e administração da Real Fazenda nas capitanias do antigo império português. Através de carta régia datada de 16 de agosto de 1760, instalou-se na cidade do Rio de Janeiro a primeira destas juntas, seguida por outras na Bahia, Minas Gerais, São Paulo, Pernambuco e Maranhão.

As Juntas da Real Fazenda comandavam a casa da moeda, os armazéns reais, contadorias, e, principalmente a arrecadação fazendária, através das alfândegas. Com a chegada da família real em 1808 foi criado o Tribunal do Conselho da Fazenda, que centralizou as disputas tributárias nos primeiros anos do período imperial. As Juntas da Real Fazenda tornaram-se subordinadas a este Tribunal, que exerceu suas funções deliberativas até 1831, quando teve as atribuições divididas entre Tribunal do Tesouro Nacional e os juízes territoriais (MARTINS, 2010).

As Juntas continuaram a existir, mas apenas “como órgão consultivo, entre extinções e restaurações, até o início do século 20” (*Ibid.*, p. 41). Um dos motivos para a redução do seu papel e a diversificação de órgãos julgadores, por tipo de tributo, foi a autonomia derivada da relevância de algumas fontes de arrecadação. Durante o Império grande parcela do erário público era proveniente de impostos e taxas sobre a importação, fazendo com que as alfândegas alcançassem autonomia e distanciamento das Juntas da Real Fazenda.

Em 1840, os Juízes Territoriais foram substituídos pelos Juízes dos Feitos da Fazenda no julgamento dos processos fiscais. Em 1850, a função passou para a Diretoria Geral do Contencioso, que passou a julgar os processos fiscais por intermédio dos Chefes da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda. As sentenças dessa diretoria tiveram a mesma força das emitidas pelos tribunais de justiça até fins de 1909, quando ficou instituída a prevalência do poder judicial (MARTINS, 2010, p. 42).

O “renascimento” do Conselho de Contribuintes, em 1924, está relacionado a uma das principais mudanças na tributação da República Velha: a criação do Imposto de Renda. Adotado por ingleses e italianos, ainda no século XIX, e por americanos, franceses e alemães no início do século XX, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza foi regulamentado no Brasil ao final do ano de 1922, incidindo sobre rendimentos recebidos em 1923 e com cobrança no ano de 1924.

Priscila Gonçalves (2014) faz uma importante reconstituição dos debates políticos que antecederam a criação do Imposto de Renda, relacionando-a com os contínuos déficits orçamentários da União do período, um modelo “ultrafederalista” que privilegiou os estados na divisão das rendas públicas na primeira constituição da república (1891). Gonçalves procura demonstrar, principalmente pelos anais da Câmara dos

Deputados,<sup>15</sup> que os reais interesses na criação deste imposto não se vinculavam à uma possível política tributária com fins redistributivos e justiça social (perspectiva contemporânea associada à possibilidade da progressividade do IR), mas que “ nas falas e nas justificativas dos que defendiam a criação do imposto havia muito mais uma preocupação com a bancarrota da União” (GONÇALVES, 2014, p. 170).

Essa autora registra discussões precoces ocorridas ainda no Império e nas primeiras décadas da república sobre o imposto, apresentando debates contínuos acompanhados de adoção de medidas que buscavam sanar a crise financeira da União. Demonstra que em 1910 a proposta de Lei Orçamentária já inseria um capítulo denominado “Imposto de Renda” que, com alcance limitado, instituía o imposto sobre subsídios e vencimentos que excedessem três contos de réis (3.000\$) anuais. Com a primeira guerra e a redução das rendas aduaneiras, a questão do Imposto de Renda entrou de vez na pauta política como principal alternativa para novas fontes de receitas.

A Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, aprovou de forma ampla a instituição do Imposto de Renda no Brasil. No ano seguinte, com base nesta lei, foi aprovada a Lei n. 4.783/23, que, em seu artigo 3º iria regular a extensão da base de contribuintes:

Art. 3º O imposto sobre a renda, creado pelo art. 31 da lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, recahirá, sobre os rendimentos produzidos no paiz e derivados das origens seguintes:

1ª categoria - Comercio e qualquer exploração industrial, exclusive a agricola.

2ª categoria - Capitaes e valores mobiliarios.

3ª categoria - Ordenados publicos e particulares, subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer titulo e fórma contractual.

4ª categoria - Exercicio de profissões não commerciaes e não comprehendidas em categoria anterior.

---

<sup>15</sup> Entre as principais fontes da autora se incluem, além dos Anais dos Debates Parlamentares da Câmara dos Deputados entre 1891 e 1922, os Anais do Conselho de Estado do Império, do Congresso Constituinte de 1890-1891, bem como Mensagens Presidenciais enviadas ao Congresso Nacional e Relatórios de Ministros da Fazenda enviados aos Presidentes da República.

O novo tributo incidia, de forma progressiva, sobre todas as pessoas físicas e jurídicas residentes no país com renda superior a seis contos de réis anuais. Segundo Gonçalves (2014), muito mais que um novo imposto, a criação e a garantia da competência tributária da União sobre o Imposto de Renda marcam uma nova etapa da república e do federalismo brasileiro.

No mesmo contexto já se apresentam também o poder político das corporações empresariais. Precavidos com o fortalecimento do Estado, os representantes dos principais setores econômicos fizeram constar no mesmo artigo 3º. da Lei n. 4.783/1923 um parágrafo nos seguintes termos:

§ 7º As declarações dos contribuintes estarão sujeitas à revisão dos agentes fiscaes, que **não poderão** solicitar a exibição de livros de contabilidade, documentos de natureza reservada ou esclarecimentos, devassando a vida privada (destaque nosso).<sup>16</sup>

As Leis n. 4.625/22 e n. 4.783/23 não fazem menção à existência de um “Conselho de Contribuintes”. Deixam a cargo do poder Executivo a regulamentação da cobrança do imposto, no Inciso VII, do art. 31 (Lei n. 4.625/22) e § 12 do art. 3º. (Lei n. 4.783/23).

No mesmo artigo 3º, essa última lei prevê a instância de recursos administrativos na seguinte forma:

---

<sup>16</sup> A prevalência do poder econômico sobre os interesses coletivos sempre impôs limitações ao poder do Estado no acesso a informações cruciais no esclarecimento de crimes tributários. A limitação do §7º. da Lei de 1923 constitui-se numa prévia do que ocorre ainda hoje. Dois exemplos atuais, naturalizados no meio político e jurídico, merecem destaques: 1) A extinção da punibilidade pelo crime de sonegação fiscal: Confirmado o crime após a longa disputa administrativa, muitas vezes seguida da disputa judicial, basta ao “criminoso” pagar, ou mesmo parcelar em prolongados programas de refinanciamento, que não recebe nenhuma condenação; 2) O sigilo bancário às administrações fiscais: Somente em fevereiro de 2016 uma decisão do STF reconhece de forma definitiva o direito ao acesso de dados bancários pelas administrações fiscais. Os criminosos da sonegação estiveram protegidos com o vergonhoso argumento de que o acesso à movimentação bancária atingia o direito à intimidade e à inviolabilidade de dados, garantidos de forma geral à sociedade, no artigo 5º. da Constituição de 1988. Considerados os limites impostos ao Estado pela prescrição e decadência, são inimagináveis a quantidade, o volume, os efeitos econômicos e sociais dos crimes de colarinho branco cometidos contra o conjunto da sociedade brasileira no último século ou mesmo após a promulgação da última constituição federal.

§ 10. Das divergencias suscitadas entre contribuintes e agentes fiscaes haverá recurso para instancia administrativa superior.

A partir da entrada em vigor deste parágrafo quase centenário, a influência e o poder das associações empresariais relacionadas ao contencioso fiscal se mostrariam mais evidentes. No Decreto n. 16.580/1924, que regulamentou o Imposto de Renda, aparece a composição da instância recursal superior para os lançamentos fiscais:

#### CAPITULO IV

##### Dos Conselhos de Contribuintes

[...].

Art. 16. Em cada e no Districto Federal haverá um Conselho de Contribuintes, nomeado pelo Ministro da Fazenda.

§1º. Os membros do Conselho serão escolhidos entre contribuintes do **commercio, industria, profissões liberaes e funcionarios publicos**, todos de reconhecida idoneidade (destaque nosso).<sup>17</sup>

A adoção do imposto de renda representará um ponto de inflexão no sistema tributário reconfigurando a recente república brasileira. Nas mudanças, porém, os limites à cobrança de impostos pelo Estado também se farão presentes. No texto da lei que criou o novo imposto incidente sobre pessoas físicas e empresas não existia previsão de representantes dos contribuintes no julgamento de disputas relacionadas a ele. Já na regulamentação, via Decreto n. 16.580/24, os representantes do empresariado no litígio fiscal estarão presentes no “commercio” e “industria”, a representação dos trabalhadores sequer existirá e a representação dos profissões liberais desaparecerá no tempo. A hierarquia entre capital e trabalho já se mostrará bem definida, com um inquestionável predomínio do primeiro.

Assim, com o Imposto de Renda, renascia, durante a república, a ideia do Tribunal Administrativo que julgava as disputas entre

---

<sup>17</sup> O texto original, constante na página da Câmara dos Deputados, contém a ausência, aparente, da palavra “estado”. “Art. 16. Em cada (estado) e no Districto Federal...”. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-publicacaooriginal-1-pe.html>.

Acesso em: 08 fev. 2019.

contribuintes e Estado durante os períodos de Brasil Colônia e Império. As Juntas da Real Fazenda e o Tribunal do Conselho da Fazenda ressurgiam, então, com nova nomenclatura: “Conselho de Contribuintes”.

O primeiro **Conselho de Contribuintes**, criado pelo Decreto n. 16.580/24, ficava encarregado de julgar os recursos relativos ao Imposto de Renda. Inicialmente assumia também os julgamentos relacionados ao Imposto do Selo e o Imposto sobre Vendas Mercantis. A relevância estatal do órgão é facilmente identificada nas primeiras nomeações para a sua composição. O presidente e vice-presidente nomeados eram, respectivamente, Leopoldo Bulhões Jardim<sup>18</sup> (ex-ministro da Fazenda;) e João Gonçalves Pereira Lima (ex-ministro da Agricultura).

O segundo Conselho de Contribuintes foi criado pelo Decreto n. 5.157, de 1927, especificamente para analisar os recursos relacionados aos impostos sobre o consumo, principalmente sobre Vendas Mercantis, que havia sido instituído em 1922. Somente foi instalado, no Rio de Janeiro, no ano de 1931. Inexistente na versão do Primeiro Conselho, de 1924, a estruturação do segundo Conselho é que iria trazer a representação paritária dentro deste e dos demais conselhos. O primeiro presidente do Segundo Conselho, Mário Foster Vidal da Cunha Bastos, era presidente da Federação de Seguradores e Diretor da Associação Comercial do Rio de Janeiro (MARTINS, 2010, p. 81)

Um terceiro Conselho, denominado inicialmente Conselho Superior de Tarifas, julgava as disputas relacionadas à tarifação aduaneira, como a classificação, valoração e contrabando de mercadorias. Criado pelo Decreto n. 24.763, de 14 de julho de 1934, e instalado em 1º de agosto do mesmo ano, a constituição deste Conselho sinalizava a tendência protecionista que começava a orientar a política econômica no Estado Novo.

Assim como nos 1º e 2º Conselhos, a defesa dos interesses empresariais é aspecto central na criação e funcionamento do Conselho Superior de Tarifas. Em março de 1934, através do Decreto n. 24.023, fora regulada a concessão de isenções na importação de produtos

---

<sup>18</sup> José Leopoldo de Bulhões Jardim (1856–1928) era o homem de confiança dos financistas do período. Exerceu o mandato de Deputado Geral no Império e também Deputado Federal na Constituinte de 1891. Foi Ministro da Fazenda entre 1902 e 1906, elegeu-se senador por Goiás em 1909. Renunciou ao mandato em 1910 para ocupar o Ministério da Fazenda pela segunda vez. Em 1914, oito anos antes da lei que criou o imposto de renda, compareceu à Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados para defender a constitucionalidade deste imposto (GONÇALVES, 2014, p. 117).

manufaturados com similares no Brasil (Lei de Similares). Este decreto estabelecia que a concessão do registro de similar ao produto nacional que substituísse o estrangeiro cabia a uma Comissão de Similares composta com representação oficial da Federação das Associações Industriais. O primeiro representante das entidades corporativas da indústria nesta Comissão foi Euvaldo Lodi. A participação de Lodi nas discussões sobre a aplicação do Decreto n. 24.023 e sua atuação como representante da indústria “consistia em submeter os pedidos de isenção de pagamento de direitos para importar produtos estrangeiros similares aos nacionais ao controle de órgãos como o Conselho Superior de Tarifas e Comissão de Similares” (LEOPOLDI, 2000). A intenção de Lodi, segundo Leopoldi, era reduzir o poder arbitrário da principal autoridade de Estado na aduana (o inspetor de alfândega) em questões que poderiam prejudicar a indústria nacional.

O Conselho Superior de Tarifas somente passaria a denominar-se “Conselho de Contribuintes” em 1972 com a edição do Decreto n. 70.235. Antes dessa transformação, em 1964, um desmembramento do Segundo Conselho criaria um Terceiro Conselho que ficaria responsável pelos julgamentos de processos vinculados a tributos estaduais e municipais sob competência da União nos antigos Territórios.<sup>19</sup> Com a transformação do Conselho Superior de Tarifas em Quarto Conselho de Contribuintes, em 1972, as competências de julgamento nos Conselhos passaram a ser divididas da seguinte forma:

- 1º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza;
- 2º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Produtos Industrializados;
- 3º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais dos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;
- 4º Conselho de Contribuintes: Impostos sobre Importação e Exportação e infrações cambiais relacionadas com a importação e a exportação.<sup>20</sup>

Em junho de 1977 esta estrutura passou por uma nova mudança, que extinguiu o Terceiro Conselho, transferindo suas atribuições e

---

<sup>19</sup> Decreto-Lei n. 54.767/64.

<sup>20</sup> Até 1972 o 1º, 2º e 3º Conselhos, juntamente com o Conselho Superior de Tarifas, funcionavam na cidade do Rio de Janeiro. Entre 1972 e 1973 todos foram transferidos para Brasília.

competências para o Segundo Conselho, e renomeou o Quarto Conselho como Terceiro Conselho de Contribuintes.<sup>21</sup> Ao final das mudanças realizadas pelos Decretos de 1964, 1972 e 1977, os três Conselhos de Contribuintes encontravam-se organizados em Câmaras com oito Conselheiros e quatro suplentes, metade formada por representantes da fazenda e metade por representantes das confederações empresariais. O Primeiro Conselho era composto por oito Câmaras, o Segundo Conselho por quatro Câmaras, e Terceiro Conselho por três Câmaras.

Em 1979 foi criada a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF para julgar, dentro dos próprios Conselhos, recursos contra decisões exaradas por suas próprias Câmaras.<sup>22</sup>

Em 2007, com a unificação da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária, o Segundo Conselho de Contribuintes herdou a competência para julgamento dos recursos referentes às contribuições previdenciárias oriundos do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS. Na composição do CRPS a representação dos “contribuintes” era dividida entre confederações empresariais e centrais sindicais dos trabalhadores.<sup>23</sup> O CARF mantém um arremedo desta representação historicamente atípica aos Conselhos de Contribuintes, e dos 82 conselheiros dos “contribuintes” que compunham o CARF em agosto/2018, apenas 03 eram indicados por centrais sindicais. Estes participavam somente de câmaras da 2ª. Seção responsáveis pelo julgamento dos recursos contra autuações da contribuição previdenciária.

É relevante destacarmos que a forma e objetivos da representação paritária no CRPS são muito distintos dos antigos Conselhos de Contribuintes e do atual CARF. O CRPS tem origem no Decreto-Lei n. 72, de 1966, que unificou os institutos de aposentadoria e criou o antigo Instituto Nacional de Previdência Social. Funcionava como instância de recursos contra decisões das Juntas de Recursos da Previdência Social (JRPS) que julgavam recursos administrativos referentes à benefícios de segurados, bem como débitos e autuações derivadas da sonegação de contribuições previdenciárias patronais (empresas).<sup>24</sup>

Este órgão era constituído por 17 (dezessete) membros, sendo 4 (quatro) representantes dos segurados, 4 (quatro) representantes das

---

<sup>21</sup> Decreto n. 79.630, de 29/04/1977.

<sup>22</sup> Decreto n. 83.304/79.

<sup>23</sup> Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007.

<sup>24</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del0072.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0072.htm). Acesso em: 21 nov. 2018.

empresas (eleitos pelas confederações nacionais de patrões e empregados) e 9 (nove) representantes nomeados pelo governo. O CRPS se desdobrava em quatro turmas de quatro membros cada, mantidas a proporcionalidade na representação e a presidência ao representante do executivo. As JRPS, localizadas nos estados da federação, eram compostas por 4 (quatro) membros, sendo dois representantes do governo, um representante dos segurados e um representante das empresas, todos eleitos pelas respectivas federações estaduais.

A implantação e o funcionamento do CRPS e das JRPS se orientavam por uma lógica distinta dos antigos Conselhos de Contribuintes e do atual CARF porque, além da representação das associações empresariais, contemplavam a representação das entidades sindicais dos trabalhadores. Essa representação paritária entre as classes capitalista e trabalhista contida na Lei Orgânica da Previdência Social<sup>25</sup> buscava assegurar os interesses das empresas (como contribuintes), mas também os interesses dos trabalhadores (como segurados do sistema). Ou seja, além de garantir a revisão administrativa contra possíveis excessos na cobrança de tributo aos empresários, buscava garantir os interesses dos beneficiários do sistema de previdência pública.<sup>26</sup> A amplitude dos grupos de interesse representados no CRPS nos serve como parâmetro razoável para mensurar as contradições sociais implícitas no modelo de representação do CARF.

Em 2009 ocorreu a unificação dos três Conselhos de Contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF com a publicação da Lei n. 11.941/2009. A estrutura e o funcionamento deste órgão, que concentra a segunda e terceira instâncias de revisão administrativa do contencioso fiscal federal, é o que descreveremos sinteticamente a seguir.

### **1.4.2 Estrutura atual do CARF**

Embora funcione como previsão legal de 2ª. instância do contencioso administrativo, o CARF se constitui, na prática, como 2ª. e

---

<sup>25</sup> Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960.

<sup>26</sup> No ano de 2011, o CRPS analisou, em média, 46 mil processos por mês, e o prazo para julgamento definitivo era de aproximadamente 85 dias. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/2011/12/gestao-conselho-de-recursos-da-previdencia-social-completa-72-anos/>. Acesso em: 21 nov. 2018.

3ª. instâncias.<sup>27</sup> É o que veremos pelos resultados incontestáveis da análise quantitativa que distingue volumes e duração entre estes dois níveis. Assim, este tribunal administrativo opera com duas instâncias reais:

- Seções;
- Câmara Superior de Recursos Fiscais.

As Seções estão divididas em Câmaras e estas em Turmas de Julgamento. São três seções, resultantes da unificação dos três conselhos de contribuintes, divididas em função dos tipos e características dos tributos federais. Segundo o Regimento Interno, cada seção é constituída por quatro câmaras, que por sua vez, possuem duas Turmas de Julgamento cada. Em síntese, são 24 (vinte e quatro) Turmas de Julgamento, compostas de forma paritária por quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos contribuintes. Os representantes da Fazenda Nacional são Auditores Fiscais da Receita Federal e os representantes dos contribuintes são advogados indicados pelas federações empresariais.<sup>28</sup>

O julgamento de disputas por Seções obedece à seguinte disposição:

- 1ª. Seção:
  - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);
  - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
  - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), como antecipação de IRPJ;
  - Outros tributos reflexos de autuações dos tributos acima, relacionados à mesma irregularidade e ao mesmo processo administrativo (PAF);
  - SIMPLES Nacional.
- 2ª. Seção:
  - Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF);
  - Contribuições Previdenciárias;
  - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

---

<sup>27</sup> Como já dito, a primeira instância administrativa são as Delegacias da Receita Federal de Julgamento localizadas nas principais capitais.

<sup>28</sup> Antes da operação Zelotes o CARF possuía, além das 24 turmas de julgamento atuais, 21 turmas especiais compostas com a mesma representação paritária anteriormente descrita. Em 09 de junho de 2015, o Ministro da Fazenda publicou a portaria MF 343, que extinguiu estas turmas. Entre os conselheiros das confederações empresariais, constam alguns contadores e economistas.

- 3ª. Seção:
- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS);
  - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
  - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
  - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);
  - Imposto sobre a Importação (II) e Imposto de Exportação (IE);
  - Contribuições, taxas e infrações aduaneiras;
  - Outros tributos menos relevantes como Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF); Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF).

Como instância de recursos às decisões tomadas nas turmas ordinárias das Seções, funcionando como 3ª. instância<sup>29</sup>, o órgão possui três Turmas de Julgamento na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Para estas os contribuintes insatisfeitos podem recorrer alegando interpretação divergente da lei tributária em decisões similares dentro do próprio CARF. A 1ª. Turma da CSRF julga os recursos apresentados contra todas as decisões das turmas da 1ª. Seção. A 2ª. Turma da CSRF julga os recursos apresentados contra todas as decisões das turmas da 2ª.

---

<sup>29</sup> A consolidação da Câmara Superior de Recursos Fiscais como terceira instância, além do volume de recursos às decisões da Seções, ocorre formalmente nas portarias que aprovam os Regimentos Internos dos antigos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior. Antes da criação do CARF, as portarias do Ministério da Fazenda que instituíam os regimentos já traziam essa distinção no primeiro artigo. “Art. 1º Ficam aprovados os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na forma dos Anexos I e II a esta Portaria” (Portaria MF 55, de 16/03/1998). Em 1992, o antigo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento já publicava portarias distintas para os três conselhos (Portarias MEFP 537, 538 e 539) e para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MEFP 540/1992).

Seção. A 3ª. Turma da CSRF, por sua vez, julga aqueles das turmas da 3ª. Seção.

### 1.4.3 O empresariado e sua representação oficial no CARF

Conforme o quadro “*Quem é Quem*” na página do CARF, em 10 de agosto de 2018, o órgão tinha 165 conselheiros (fazenda e contribuintes). No mesmo quadro constavam ainda 20 cargos vagos (não ocupados).

Dos 165 conselheiros em atividade, 82 eram representantes dos contribuintes. Estes últimos, consideradas as indicações das associações representativas, estavam assim distribuídos:

Quadro 1 - Representantes dos contribuintes no CARF em agosto/2018.

<b>Confederações Empresariais</b>	<b>Quantidade Conselheiros</b>
Confederação Nacional do Comércio - CNC	33
Confederação Nacional da Indústria - CNI	24
Confederação Nacional das Instituições Financeiras – CNF	13
Confederação Nacional da Agricultura – CNA	04
Confederação Nacional dos Transportes – CNT	03
Confederação Nacional de Serviços - CNS	02
<b>Total de conselheiros do empresariado</b>	<b>79</b>
<b>Centrais Sindicais</b>	
Nova Central Sindical de Trabalhadores - NCST	01
União Geral dos Trabalhadores - UGT	02
<b>Total de conselheiros dos trabalhadores</b>	<b>03</b>

Elaboração própria.

Fonte: Relação “Quem é Quem” da página do CARF em 11 ago. 2018.

Os três representantes das entidades sindicais dos trabalhadores estavam lotados na Quarta Câmara da 2ª. Seção e, como já destacamos, nesta somente podiam julgar recursos relacionados às contribuições previdenciárias.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> § 1º. do artigo 28 da Portaria MF 343, de 09/06/2015 (Regimento Interno do CARF).

## 1.5 QUEM SÃO, DE FATO, OS CONTRIBUINTES?

Do início ao fim deste texto o termo “contribuintes” aparece, quase sempre, na discussão sobre a forma de representação no CARF e nos órgãos administrativos de disputa do contencioso fiscal em todos os entes federativos. Mas, quem, de fato, são os contribuintes? Com algumas raríssimas exceções, que veremos no Capítulo 4, nestes órgãos de julgamento o conceito está associado de forma naturalizada com as empresas, porque nem mesmo quando o litígio envolve um sujeito passivo na condição de pessoa física (como IRPF, IPTU, IPVA), os julgadores serão representantes de pessoas físicas. Para os propósitos desta pesquisa é importante destacarmos aspectos formais e informais sobre quem são os contribuintes reais, que assumem, de fato, o ônus econômico dos recursos destinados ao erário público na União, Estados ou Municípios. O privilégio da representação claramente destinado às empresas pode ser atribuído à correlação de forças políticas e econômicas que dão forma ao Estado brasileiro, bem como ao pouco conhecimento público geral sobre a diferença entre aquele que ao fim de todas as relações sociais relacionadas à atividade econômica assume o ônus real do tributo, o indivíduo, e o responsável pelo efetivo recolhimento aos cofres públicos, o sujeito passivo contribuinte e/ou responsável da obrigação tributária. Vejamos a definição contida na principal lei tributária brasileira, o Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (Lei n. 5.172/66).

Na realidade factual das relações sociais e econômicas, quando consideramos os principais tributos, temos a seguinte situação:

1. As pessoas físicas são **contribuintes** de tributos **diretos e responsáveis** pelo recolhimento dos seguintes tributos:

- a. **Federais:** Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (especificamente o IRPF); Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR); e Contribuição Previdenciária (autônomos);
  - b. **Estaduais:** Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações (ITCMD); e
  - c. **Municipais:** Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU); e Imposto sobre Transmissão *inter vivos* de Bens e Imóveis (ITBI).
2. As pessoas físicas são **contribuintes** de tributos **indiretos**, mas as empresas são as **responsáveis** pelo recolhimento dos seguintes tributos:
- a. **Federais:** Imposto sobre Operações de Crédito (IOF); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); e Contribuição Previdenciária (parte do empregado);
  - b. **Estadual:** Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e
  - c. **Municipal:** Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN).
3. As pessoas jurídicas são **contribuintes** de tributos **diretos** e **responsáveis** pelo recolhimento dos seguintes tributos:
- a. **Federais:** Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Jurídica (especificamente o IRPJ); Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição Previdenciária (parte empregador e sobre a Receita Bruta); e ITR de imóveis rurais registrados em nome das empresas;
  - b. **Estaduais:** IPVA de veículos registrados em nome das empresas; e
  - c. **Municipais:** IPTU e ITBI de bens imóveis registrados em nome das empresas.<sup>31</sup>

Além do aspecto relacionado à tributação direta ou indireta e sobre a responsabilidade pelo recolhimento, é fato incontestável que as empresas incorporam os “custos” tributários ao valor dos bens e serviços

---

<sup>31</sup> Excluídos os imóveis de empresa com atividade preponderante de venda ou locação de propriedade imobiliária.

comercializados de forma que impostos, contribuições e taxas (destacados separadamente ou não em notas fiscais) são repassados às pessoas físicas na condição de consumidores. Em síntese, a tributação interessa às empresas porque são determinantes de aspectos centrais da atividade econômica como margens de remuneração e disponibilidade de capitais, mas os contribuintes reais, que assumem o encargo do tributo, são os indivíduos, as pessoas físicas. As empresas são intermediárias entre os indivíduos e o Estado e, em muitos tributos, responsáveis pelo recolhimento aos cofres públicos.

Esqueçamos, por ora, as contradições da tributação indireta e que são os indivíduos que assumem, na realidade, o ônus real dos tributos. Constatado que os contribuintes de fato, ressalvada a sub-representação da 2ª. Seção, não estão representados no CARF, o distanciamento é necessário para investigarmos a existência de contradições específicas vinculadas à parcela dos tributos disputada nas etapas da revisão administrativa, especificamente nas instâncias deste órgão.

Passemos, então, para o estudo dos dados quantitativos relacionados ao julgamento do contencioso fiscal federal julgado no CARF. Quanto dura a disputa? Como são as decisões e que tendências nelas se destacam? O que ocorre com o contencioso após o fim da etapa administrativa?

Juntamente com as respostas obtidas através dos dados quantitativos buscaremos identificar tendências, interesses, contradições e efeitos sociais que envolvem os tributos disputados no contencioso fiscal federal.



## CAPÍTULO 2 - DURAÇÃO E TENDÊNCIAS NAS DECISÕES E VOTAÇÕES DO CARF

Este é o primeiro dos dois capítulos destinados à análise de dados, no qual faremos o estudo do contencioso fiscal federal julgado no CARF, tendo como foco a identificação da duração, a interpretação das decisões e votações. No próximo analisaremos os resultados arrecadatários efetivos após os julgamentos.

Buscamos nesta primeira parte da análise respostas para as seguintes questões:

- a. **Duração do contencioso:** Quais os prazos médios de duração do contencioso administrativo até as decisões das duas instâncias de julgamento do CARF, Seções e Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)?
- b. **Decisões dos julgamentos:** Qual o volume e as características do crédito tributário mantido em favor da fazenda nacional ou desonerado em favor dos contribuintes nos julgamentos das Seções e CSRF?
- c. **Votações nas decisões:** Como são as decisões no CARF, considerados os tipos possíveis de resultados das votações (Unânime, Maioria ou Qualidade) nas Seções e CSRF?

Para o Capítulo 3, a análise busca resposta para a seguinte questão:

- d. **Resultados arrecadatários efetivos:** Qual o volume e as características do contencioso fiscal que entra efetivamente para o erário público após o julgamento definitivo do litígio administrativo no CARF?

Como veremos nos tópicos específicos para cada quesito, nosso estudo busca qualificar as respostas a partir da adoção de parâmetros comparativos como faixas de valor dos processos em disputa, variações entre quantidade de decisões e volume do contencioso contido nelas e oscilações quando considerados diferentes setores econômicos.

Antes de nos dedicarmos às questões acima elencadas, porém, é necessário explicitarmos a origem das fontes, a forma e os limites da extração, bem como os procedimentos metodológicos necessários para a melhor utilização da base de dados.

### 2.1 CRITÉRIOS METODOLÓGICOS PARA EXTRAÇÃO, SELEÇÃO E UTILIZAÇÃO DE DADOS

Os servidores da Receita Federal do Brasil ou Procuradoria Geral da Fazenda Nacional são mais familiarizados com os sistemas de controle

do contencioso administrativo fiscal, pois conhecem bem o seu funcionamento, limites e qualidades. Boa parte da descrição dos procedimentos adotados pode parecer óbvia e, talvez, até cansativa para esses profissionais, mas não podemos esquecer que a pretensão desse empreendimento é extrapolar os limites das interpretações puramente institucionais. O detalhamento prévio do manuseio com as fontes é exigência básica para a satisfação de qualquer análise que se pretenda orientada por critérios científicos e condição facilitadora para a compreensão do alcance de uma abordagem sociológica. Descreveremos detalhadamente na sequência um roteiro da extração das fontes, seus sistemas de acesso e como foram manuseadas.

### **2.1.1 Seleção de períodos e ajustes para análise**

Os períodos inicialmente selecionados para nossa investigação compreendem os anos 2013, 2014 e 2017, e nestes buscamos regularidades baseadas em julgamentos, decisões, quantidades e montantes que envolvem esses contenciosos. Num primeiro momento, a exclusão dos anos 2015 e 2016 se relaciona com a crise gerada pela operação Zelotes, que afetou profundamente a dinâmica de funcionamento do CARF alterando quantidade e volume de julgamentos nestes dois anos. Em 2015 e 2016, o número de acórdãos foi de 5.967 e 10.250, os quais envolveram um montante de valores julgados de aproximadamente R\$77,6 bilhões e R\$266,6 bilhões, respectivamente. O Quadro 2 resume os dados gerais da extração que orienta nossa opção de pesquisa pelos anos de 2013, 2014 e 2017, explicita o hiato funcional de 2015/2016 no CARF e justifica a opção pelos períodos inicialmente selecionados para a pesquisa:<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> O ano de 2016 possui um montante total superior aos anos de 2013 e 2014, o que em princípio o qualificaria para análise. Um problema da base de 2016, não evidente no Quadro 02, é que, aparentemente, nos julgamentos deste ano foram priorizados os processos que se encontravam na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Essa prioridade influencia, reduzindo, a quantidade de processos julgados nas Seções. Nestas, após a adoção do nosso principal critério de corte (processos com valores superiores a R\$1.000,00), teríamos 4.237 decisões para análise em 2016, enquanto na base selecionada temos 7.723 para 2013, 10.753 para 2014 e 6.589 para 2017.

Quadro 2 - Síntese da base de dados quantitativos.

Períodos selecionados	Quantidade de decisões	Montante julgado
2013	18.224	122.236.639.053,08
2014	20.503	170.036.423.891,98
2017	14.723	372.824.206.437,33
<b>Totais</b>	<b>53.450</b>	<b>665.097.269.382,39</b>
<b>Períodos NÃO selecionados inicialmente</b>		
2015	5.967	77.623.568.105,11
2016	10.250	266.636.400.690,77

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

As 53.450 decisões, também chamadas de acórdãos, dos anos 2013, 2014 e 2017 orientam a parte da nossa análise quantitativa voltada para as três primeiras questões que detalharemos mais à frente: **Duração, Decisões e Votações**.

Para a quarta questão, **Resultados de arrecadação efetiva**, recorreremos, de forma complementar, aos dados dos anos de 2015 e 2016. Esse recurso mostrou-se necessário, como demonstraremos no momento oportuno, ao final da pesquisa e especificamente para sua última questão. Por se tratarem de uma demanda de análise específica para esta última variável e não se mostrarem adequados para o estudo das três primeiras variáveis, os anos de 2015 e 2016 não foram incorporados à análise desenvolvida no Capítulo 2.

Para consistência da análise proposta são necessários procedimentos operacionais e metodológicos à base selecionada. Para a primeira etapa da análise, a adoção e as justificativas para esses procedimentos podem ser assim resumidas:

- a. Das **53.450** decisões/acórdãos, procedemos à exclusão de 7.785 com valores zerados (0,00). Tratam-se de decisões com valores não incorporados aos sistemas da RFB. A existência desses processos com valores zerados é decorrência da implantação, em 2011, do processo digital dentro da instituição. A adoção de tecnologias para gerenciamento eletrônico de documentos trouxe eficiência, rapidez aos atos processuais, inquestionável redução de custos administrativos e simplificação na relação fisco/contribuinte, mas parte dos processos constituídos originalmente em papel não tiveram seus valores digitados nas

- bases dos sistemas eletrônicos. Dos **7.785** processos zerados, apenas 201 são processos posteriores a 2011;<sup>33</sup>
- b. Procedemos à exclusão de **3.765** decisões com valores inferiores a R\$1.000,00. Essa exclusão se orienta por dois aspectos objetivos: o primeiro é a existência da Portaria 75/2012 do Ministério da Fazenda, que determina a não inscrição na Dívida Ativa da União de débitos iguais ou inferiores à R\$1.000,00;<sup>34</sup> o segundo é a irrelevância destes processos para o conjunto da análise proposta, posto que representam R\$1.557.257,58 (0,00026% do contencioso fiscal que estudamos);
  - c. **2.517** decisões foram excluídas por se tratarem de Embargos de Declaração que, por óbvio, se relacionam a decisões constantes da extração e consideradas na análise;<sup>35</sup>
  - d. Outros **1.746** acórdãos/decisões foram excluídos por se tratarem de decisões duplas sobre o mesmo valor, referentes a um mesmo processo, com decisões iguais ocorridas em datas idênticas. Esse tipo de situação ocorre quando a defesa dos contribuintes (advogados) e defensores da fazenda (procuradores) pleiteiam julgamentos opostos para um mesmo tributo, assunto ou crédito tributário em disputa em um mesmo processo. Por exemplo, quando se opõe Recurso Voluntário do contribuinte e Recurso Especial do Procurador ou Recurso Voluntário *versus* Recurso de Ofício da Fazenda;
  - e. Também foram excluídos da análise quantitativa **724** decisões/acórdãos duplicados ou triplicados referentes a processos idênticos com mais de um julgamento em datas diferentes no período analisado. Essa situação está geralmente relacionada à processos que, nos períodos sob análise, foram julgados nas Seções e posteriormente na CSRF, mas contempla também hipóteses excepcionais como, por exemplo, a decisão

---

<sup>33</sup>Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2011/04/07/2011\\_04\\_07\\_17\\_07\\_41\\_773782331.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2011/04/07/2011_04_07_17_07_41_773782331.html) Acesso em: 11 jul. 2018.

<sup>34</sup> Disponível em: <http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75> Acesso em: 11 jul. 2018.

<sup>35</sup> Dos 3.239 embargos de declaração, 644 já tinham sido excluídos por constarem em decisões com valores zerados e 78 por constarem em decisões com valores inferiores a R\$1.000,00.

que transfere (reconhece) a competência de uma Seção para outra Seção ou revisa (em decorrência de embargos) decisões dentro da própria instância. A análise considera, assim, sempre a última decisão constante na extração;<sup>36</sup>

- f. Os valores zerados, inferiores à R\$1.000,00, os embargos de declaração, as decisões duplas de mesma data e as decisões duplicadas ou triplicadas em datas distintas não compõem, desta forma, a base de análise para quaisquer dos quatro quesitos centrais formulados: duração, decisões, votações e resultados arrecadatários efetivos;
- g. Feitos os ajustes iniciais na base de dados extraída dos sistemas RFB, nossa pesquisa se concentra em **36.913** decisões/acórdãos expedidos pelas turmas de julgamento do CARF nos anos selecionados. Na sua integralidade, essas decisões servem à análise relacionada a duas das questões consideradas: duração do contencioso e resultados arrecadatários efetivos;
- h. Dois outros ajustes complementares são necessários ao estudo das questões relacionadas a decisões e votações:
  - 1. O primeiro refere-se às decisões do tipo “Parcialmente Favorável ao Fisco” e, conseqüentemente, também parcialmente favorável ao contribuinte. Embora representem **7.270** decisões, equivalente a 19,70% da base efetivamente submetida à análise, não podemos aferir a exatidão do crédito tributário julgado porque os sistemas da RFB já trazem, para este tipo de decisão, somente os saldos remanescentes decididos parcial e favoravelmente à fazenda. Esse tipo de decisão, se incorporada à análise de decisões e votações, impossibilita a aferição correta de dois parâmetros que analisaremos: a) a identificação dos

---

<sup>36</sup> Há os casos de processos que, julgados nas Câmaras Superiores, retornam às Seções. Essa situação, também excepcional, ocorre quando uma turma ordinária de uma Seção julga um recurso no seu mérito deixando, às vezes, de apreciar outras questões subsidiárias suscitadas no recurso do contribuinte. Analisando posteriormente o mesmo processo, uma turma da CSRF pode dar provimento ao recurso especial do contribuinte e determinar o retorno do processo a turma ordinária para que esta aprecie as questões subsidiárias que podem, se acolhidas, cancelar total ou parcialmente o lançamento. Pode ocorrer também da turma ordinária (Seções) acolher um pleito que pede a decadência, deixando de apreciar as razões de mérito e, na análise de um recurso especial, a turma da CSRF entender que não ocorreu a decadência e devolver o processo para a turma ordinária apreciar as alegações de mérito.

montantes de contencioso desonerado (a parte favorável ao contribuinte); e b) Os valores médios de decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco. A solução para essa limitação demanda consulta e análise individualizada por processo, procedimento impossível de ser realizado dentro dos prazos da pesquisa proposta. Em síntese, esse tipo de decisão não foi considerado nos quesitos decisões e votações pela potencial distorção que ocasionaria na interpretação das tendências que os envolvem. Para esses dois quesitos foram considerados os tipos de decisões “Favoráveis ao Fisco” ou “Desfavoráveis ao Fisco”, que correspondem a 80,18% dos julgados da extração;

2. O Segundo ajuste necessário refere-se às decisões vinculadas aos Recursos de Ofício. Tratam-se de **847** decisões que são consideradas nos quesitos duração e resultados arrecadatários efetivos, mas serão desconsideradas para as questões relacionadas aos quesitos decisões e votações. Os Recursos de Ofício são atos obrigatórios realizados pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs), a primeira instância do contencioso federal, sempre que os julgamentos resultarem em exoneração favorável aos contribuintes em montantes superiores a R\$2.500.000,00.<sup>37</sup> Essa condição dá origem a uma distorção que necessita ser evitada por acentuar os índices de tendências de decisões e votações favoráveis aos contribuintes (Recursos de Ofício Não Conhecidos ou Negados), quando comparadas com aquelas favoráveis ao fisco (Recursos de Ofício Providos). A particularidade deste tipo de recurso é que ele apresenta uma tendência natural de decisão e votação favorável ao contribuinte porque, via de regra, mantém a decisão tomada na instância anterior (DRJ). Essa tendência “natural” pode ser compreendida pelo perfil geral do julgamento deste tipo de recurso, resumido na Tabela 1:

---

<sup>37</sup> Portaria MF n. 63, de 09/02/2017. Antes dessa data o valor mínimo da exoneração que obrigava o recurso de ofício encaminhado ao CARF era R\$1.000.000,00, de acordo com a Portaria MF n. 3, de 03/01/2008.

Tabela 1 - Perfil dos Recursos de Ofício no CARF - 2013, 2014 e 2017.

<b>Resultados das decisões</b>	<b>Quantidade de acórdãos</b>
Recurso de Ofício Não Conhecido	119
Recurso de Ofício Negado	680
Recurso de Ofício Provido	48
<b>Total Geral</b>	<b>847</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

- i. Por fim, um último ajuste, relacionado à questão Resultados efetivos de arrecadação pós CARF, se faz necessário em função da inclusão, excepcional, dos anos de 2015 e 2016. Com a realização de ajustes similares aos realizados nos anos 2013, 2014 e 2017 (detalhados no tópico 3.1) dos 16.217 acórdãos/decisões que compõem a base de dados destes anos (2015 e 2016), serão acrescidos 12.271 acórdãos/decisões na análise.

Para um estudo que pretende demonstrar como a utilização do contencioso fiscal administrativo produz distintos efeitos econômicos para o erário público e para diferentes frações de classe, as precauções supra destacadas resguardam a qualidade da análise pretendida.

Em resumo, as respostas às quatro questões centrais dirigidas aos dados quantitativos da nossa abordagem pretendem ser obtidas pela análise de acórdãos extraídos dos sistemas RFB nas quantidades abaixo destacadas:

<b>Quesito 1 - <i>Duração dos processos</i></b>	
Quantidade de acórdãos/decisões	36.913

<b>Quesitos 2 e 3 - <i>Decisões e votações dos processos</i></b>	
Quantidade de acórdãos/decisões	28.796

<b>Quesito 4 - <i>Resultados arrecadatórios efetivos pós CARF</i></b>	
Quantidade de acórdãos/decisões (2013, 2014 e 2017)	36.913
Quantidade de acórdãos/decisões (2015 e 2016)	12.271

## 2.1.2 Sistemas de extração, sigilo fiscal e informações das variáveis quantitativas

Como veremos mais à frente, as fontes de dados quantitativos da nossa pesquisa foram extraídas em distintos sistemas da RFB. Não teceremos considerações mais profundas sobre as limitações, formais e informais, impostas aos pesquisadores quando se trata de acesso a dados estatais. Ficam prejudicadas, portanto, justas e necessárias críticas sobre instrumentos como o sigilo fiscal, a pouca transparência de relatórios oficiais, o difícil acesso a informações com controles estatais etc. Esta pesquisa só é possível pela coincidência que une num mesmo indivíduo a condição de pesquisador com o exercício de função pública, o que permite acesso a dados num formato não disponível ao público em geral.

As condições e formato dos dados exigem, portanto, detalhamento que amplie a compreensão geral sobre a sua origem e apresentação, permitindo testes de consistência sobre os resultados obtidos pela pesquisa. Assim, alguns aspectos merecem destaque:

- a. **Apêndice síntese da extração:** Os sistemas e variáveis de acesso são informados mais à frente, mas a geração de um apêndice com toda a base de dados daria origem a um documento com aproximadamente 3.500 páginas em formato PDF incorporadas à dissertação. Optamos pela confecção de um “apêndice síntese”, organizado por ordem de valor, com os 50 maiores valores e os 50 menores valores da extração. Este apêndice permite a compreensão de todas as variáveis cruzadas para a obtenção dos resultados alcançados.
- b. **Sigilo Fiscal:** Excluimos do apêndice das variáveis a informação que permite a identificação direta dos contribuintes, mantendo os números dos processos, acórdãos, atividade econômica (CNAE), dentre outras. Com a identificação numérica dos processos e acórdãos é possível, em tese, reconstituir toda a extração através de consulta direta à página do CARF que é aberta à consulta pública, inclusive com a identificação dos contribuintes.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> São possíveis por CNPJ, CPF, acórdãos, processos e data a qualquer interessado, através do endereço eletrônico: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

### 2.1.3 Sistemas operacionais consultados

A partir do cabeçalho da planilha que constitui o “apêndice síntese” é possível identificarmos todas as variáveis que orientam a pesquisa. Essas variáveis foram extraídas dos seguintes sistemas:

- a) Sistema **SIEF – Sistema Integrado de Informações Econômico-Fiscais** - É um programa de computador criado pelo SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados – que integra e unifica diversos sistemas internos da Receita Federal, como cadastros de pessoas físicas e jurídicas, informações sobre processos fiscais, dentre outros.
- b) Sistema **E-PROCESSO** – Possibilita a prática de atos administrativos de forma sequencial em ambiente eletrônico. É uma ferramenta que viabiliza a formalização, movimentação, gerenciamento de procedimentos e documentos administrativos em meio digital.
- c) Sistema **COMPROT** – Sistema de comunicação e protocolo do Ministério da Fazenda. Serviço que possibilita o acompanhamento de processos por meio de acesso digital, sendo possível a identificação de sua localização e dados atualizados.

### 2.1.4 Localização das variáveis de análise

Os dados extraídos estão dispostos numa tabela em formato Excel em vinte e cinco colunas que foram, direta ou indiretamente, utilizadas para análise dos quesitos priorizados pela pesquisa. As variáveis de análise constam das seguintes colunas da extração:

- a) **Duração** do contencioso administrativo fiscal  
COLUNAS:
  - Num. Processo
  - 01. Ano Início Realização Sessão
- b) **Decisões** no julgamento do contencioso administrativo fiscal no CARF  
COLUNAS:
  - Valor Processo Result/Quest
  - Resultado Modal
  - Tipo Questionamento CARF/CSRF
  - Tipo Resultado Julgamento CARF/CSRF
  - 01. Ano Início Realização Sessão

- Seções Carf - Turmas CSRF
  - 05. e-Proc. - Contrib. Empresa - CNAE Atual
- c) **Votações** nas decisões do julgamento do contencioso administrativo fiscal no CARF

COLUNAS:

- Votação
  - Valor Processo Result/Quest
  - Resultado Modal
  - Tipo Questionamento CARF/CSRF
  - 01. Ano Início Realização Sessão
  - Seções Carf - Turmas CSRF
  - 05. e-Proc. - Contrib. Empresa - CNAE Atual
  - 01. e-Proc. - Origem ACT Hist.
- d) **Resultados arrecadatários efetivos** pós julgamentos no CARF

COLUNAS:

- SIEF - Situação Processo Atual
- 05. e-Proc. - Contrib. Empresa - CNAE Atual
- COMPROT - Unidade Adm Min. Fazenda Orgão Loc. Real Atual
- 02. e-Proc. - Unidade Atual
- 03. e-Proc. - Equipe Nível 5 Atual
- e-Proc. - Tipo Processo Hist.
- Valor Processo Result/Quest
- Resultado Modal
- 01. Ano Início Realização Sessão
- Seções Carf - Turmas CSRF
- 05. e-Proc. - Contrib. Empresa - CNAE Atual

As respostas dadas, de forma individual ou combinada, por estas variáveis são detalhadas em cada tópico específico dos quesitos abordados. As formas textuais originais oriundas dos sistemas da RFB foram mantidas para facilitar testes de validade da pesquisa por servidores dos órgãos envolvidos ou futuros pesquisadores com acesso a mesma base.

### **2.1.5 Definições e conceitos das variáveis**

Todas as variáveis utilizadas para obtenção de respostas são relacionadas preliminarmente na abordagem de cada quesito investigado.

Destacamos previamente, no entanto, as definições conceituais de algumas variáveis centrais presentes em toda a pesquisa e já apresentadas nesta descrição da base de dados explorada.

- **Recurso Voluntário:** Constante nas colunas “Tipo Questionamento CARF/CSRF” e “Resultado Julgamento Nível 1” e previsto nos artigos 73 e 74 do Decreto n. 7.574/2011, que regulamenta o processo administrativo fiscal. Este tipo de recurso é o instrumento formal através do qual o contribuinte recorre ao CARF quando não concorda com a decisão de 1ª instância, as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs). Conforme a Tabela 2, nos anos 2013, 2014 e 2017 foram julgados 31.538 recursos deste tipo. Oito constituem-se excepcionalidades por constarem como recursos às Câmaras Superiores de Recursos Fiscais:

Tabela 2 - Recursos Julgados no CARF nos anos 2013, 2014 e 2017.

Tipos de recurso	SEÇÕES	CSRF	Total Geral
Recurso de ofício	880	0	880
Recurso Especial do contribuinte	7	1.660	1.667
Recurso Especial do procurador	2	2.818	2.820
Recurso voluntário	31.538	8	31.546
<b>Total Geral</b>	<b>32.427</b>	<b>4.486</b>	<b>36.913</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

- **Recurso Especial do Contribuinte:** Constante nas colunas “Tipo Questionamento CARF/CSRF” e “Resultado Julgamento Nível 1” e previsto no artigo 79 do mesmo Decreto n. 7.574/2011, trata-se de recurso interposto por contribuinte contra a decisão (acórdão) desfavorável em julgamento de recurso voluntário ou de ofício pelas Seções do CARF. Esse recurso é apresentado às turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Em tese deveriam ser possíveis somente para casos em que existisse divergência na interpretação legal por outra turma ou câmara referente a mesma matéria julgada. Na prática, a quantidade de recursos apresentados às turmas da CSRF transforma esta em uma 3ª instância, como já argumentamos. Conforme a Tabela 2, no período de nossa pesquisa este tipo de recurso totalizava 1.667 decisões

(acórdãos). Sete destas constituíam-se excepcionalidades por constarem como recursos à instância anterior (Seções);

- **Recurso Especial do Procurador:** Constante nas colunas “Tipo Questionamento CARF/CSRF” e “Resultado Julgamento Nível 1” e com a mesma previsão do artigo 79 supra destacado, trata-se de recurso interposto pelos procuradores da fazenda nacional, junto às turmas da CSRF, contra decisões desfavoráveis à fazenda. Também deveria, em tese, estar relacionado somente à divergência de interpretação citada anteriormente. Conforme a Tabela 2, no período de nossa pesquisa este tipo de recurso totalizava 2.820 decisões (acórdãos). Duas destas constituíam-se excepcionalidades por constarem como recursos à instância anterior (Seções);
- **Recurso de Ofício** – Constante nas colunas “Tipo Questionamento CARF/CSRF” e “Resultado Julgamento Nível 1” e previsto no artigo 70 do Decreto n. 7.574/2011, este tipo de recurso é interposto pela autoridade competente de primeira instância (o delegado da DRJ) sempre que a decisão nesta primeira instância for favorável ao contribuinte e implicar exoneração de contencioso fiscal superior a R\$1.000.000,00 nos anos 2013 e 2014 e R\$2.500.000,00 no ano 2017.<sup>39</sup> Como antecipado, este tipo de recurso é considerado para a análise dos quesitos Duração e Resultados Arrecadatórios, mas não é considerado para os quesitos relacionados à Decisões e Votações porque os julgamentos, no CARF, tendem acentuadamente pela manutenção das decisões das DRJs. Como pode ser verificado na Tabela 2, são 880 recursos juntos às Seções, inexistindo esse tipo de recurso junto à CSRF;
- **Decisão Favorável ao Fisco** – Constante na coluna “Resultado Modal”, trata-se de acórdão com julgamento favorável à fazenda nacional e, conseqüentemente, desfavorável ao contribuinte, abrangendo o total do contencioso em disputa constante na coluna “Valor Processo Result/Quest”;
- **Decisão Desfavorável ao Fisco** – Constante na coluna “Resultado Modal”, trata-se de acórdão com julgamento desfavorável à fazenda nacional e, conseqüentemente, favorável ao contribuinte, abrangendo o total do contencioso em disputa constante na coluna “Valor Processo Result/Quest”;

---

<sup>39</sup> Ver nota 37.

- **Decisão Parcialmente Favorável ao Fisco** – Constante na coluna “Resultado Modal”, trata-se de acórdão com julgamento parcialmente favorável ao fisco e, conseqüentemente, também parcialmente favorável ao contribuinte, abrangendo parte do contencioso em disputa constante na coluna “Valor Processo Result/Quest”.

### 2.1.6 Procedimentos complementares e testes estatísticos de probabilidade

Além da localização e dos conceitos gerais das variáveis de análise descritos acima, ao desenvolvermos a abordagem de uma questão, na sequência deste capítulo ou do próximo, sempre faremos uma breve descrição dos dados e das colunas da tabela de extração que orientam cada tópico específico.

Como demonstrado, em duas questões de análise (duração e resultados arrecadatários efetivos) utilizaremos toda a base extraída que, após ajustes também já explicitados, alcançará 36.913 processos que foram julgados pelo CARF nos anos 2013, 2014 e 2017. Para outras duas questões de análise (decisões e votações), após a exclusão das decisões “parcialmente favoráveis ao fisco”, a análise alcançará 28.796 processos. A forma e o universo de dados analisados dispensam, de forma razoável, o uso de técnicas de amostragem.

No entanto, procedemos a dois testes de significância e probabilidades com o objetivo de mensurar a qualidade desta base. Estes testes, realizados através de modelos de probabilidade LOGIT (GUJARATI, 2009), encontram-se anexados através de apêndice específico.

## 2.2 A DURAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Vamos relembrar dois conceitos básicos sobre contencioso fiscal que adotamos neste trabalho e são importantes para a compreensão ampla deste quesito. O contencioso fiscal brasileiro é formado, na prática,<sup>40</sup> por duas etapas: administrativa e judicial. Nossa abordagem focaliza a etapa administrativa do contencioso fiscal, existente desde a ciência de um auto de infração ou notificação fiscal realizada pela administração tributária (Receita Federal do Brasil) ou, em menor volume, protocolo com

---

<sup>40</sup> Na prática porque, em tese, o contribuinte poderia abdicar da disputa administrativa e recorrer somente ao judiciário.

requisição de possível crédito, restituição ou ressarcimento por parte dos contribuintes. A etapa judicial ocorre, via de regra, após o contencioso administrativo, e nela a defesa dos interesses da União é realizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN ou, simplesmente, PFN).

O que mediremos a seguir é a duração da disputa entre a constituição de um crédito tributário a favor da União ou do pleito de direito a ser ressarcido em favor de contribuintes ocorrido no início do processo (que orienta a disputa) nas unidades administrativas da RFB (delegacias, agências e inspetorias) e seu fim após a última decisão no CARF, para a qual não cabem ou não foram apresentados recursos administrativos. No Capítulo 4, quando avaliarmos o contencioso fiscal pós CARF, abordaremos o contencioso judicial no âmbito da PGFN.

A medida de duração realizada é razoavelmente aproximada, mas não é exata, e por isso merece previamente as seguintes considerações:

1. Na extração obtivemos a data de realização das sessões de julgamentos de todos os processos no CARF, constantes na coluna “05. Dia Início Realização Reunião”, mas não logramos êxito na obtenção das datas iniciais desses processos (protocolo ou ciência inicial ainda nas unidades da RFB);
2. Em decorrência do limite acima, adotamos como critério de medição o ano de julgamento no CARF, constante na coluna “01. Ano Início Realização Sessão”, comparado com o ano do processo que dá origem à disputa administrativa. Nos processos que se originaram a partir do ano 2000, essa identificação encontra-se de forma padronizada entre os seis últimos dígitos da numeração de cada processo, como no seguinte exemplo: 1656100009-2006-14. Nos processos anteriores ao ano 2000 a identificação é possível pela padronização também presente entre os quatro últimos dígitos na numeração dos processos, como no exemplo a seguir: 001380200078-96-16;<sup>41</sup>
3. A medição não considera tempos de permanência do processo, no CARF ou nas unidades de origem, posteriores ao ano de julgamento. Ou seja, os prazos médios podem ser superiores se considerados os embargos de declaração apresentados (no CARF) após decisão na Seção ou na CSRF, os prazos e as formas de cobrança dentro das unidades de origem (delegacias, inspetorias e agências).

---

<sup>41</sup> Nas duas formas padronizadas de numeração de processo os dois últimos números sempre correspondem a dígitos de controle.

### 2.2.1 Tempo médio dos processos julgados nas Seções

A análise deste quesito considera, além das decisões com as variáveis “Favorável ao Fisco” e “Desfavorável ao Fisco”, também aquelas com a variável “Parcialmente Favoráveis ao Fisco”. Desta forma, a base analisada nesta questão é composta pelas **36.913** decisões realizadas nas duas instâncias do CARF (Seções e CSRF) e constantes na Tabela 2, já apresentada. Considerando somente a última decisão nas turmas de julgamento das três seções, temos a seguinte média de tempo de duração dos processos (Tabela 3):

Tabela 3 - Tempo médio dos processos até a decisão nas Seções do CARF.

<b>Ano Julgamento</b>	<b>Duração média do processo</b>
2013	4,75 anos
2014	5,05 anos
2017	6,40 anos
<b>Média Geral</b>	<b>5,30 anos</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

### 2.2.2 Tempo médio dos processos julgados na Câmara Superior de Recursos Fiscais

Considerando os mesmos critérios adotados para a mensuração dos prazos dos processos até o julgamento nas Seções, abaixo temos a média de tempo de duração dos processos até o julgamento nas turmas das CSRF (Tabela 4). Destacamos, como constante na Tabela 2, que para esta última instância inexistem decisões relacionadas a recursos de ofício.

Tabela 4 - Tempo médio dos processos até a decisão na CSRF do CARF.

<b>Ano Julgamento</b>	<b>Duração média do processo</b>
2013	8,18 anos
2014	8,76 anos
2017	9,40 anos
<b>Total Geral</b>	<b>9,06 anos</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

A tabela acima traz uma informação muito relevante sobre o contencioso administrativo fiscal federal. A duração média dos processos administrativos, entre os lançamentos fiscais de autuações e notificações pela RFB, bem como as solicitações de ressarcimento/restituições pelos contribuintes, e o julgamento pelas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais do CARF, é de **9,06** anos, ou seja, 3.306 dias ou **9 anos e 21 dias**.

Ao nos defrontarmos com prazos da disputa administrativa que se aproximam de uma década de duração devemos nos questionar sobre os efeitos do tempo na efetividade dos tributos cobrados através de autuações fiscais. Quais as consequências para o Estado e a sociedade que resultam desta demora? Essa longa duração implica perdas ao erário público? A longa duração não se constitui num estímulo à sonegação e evasão fiscais? A duração não se transforma numa forma de protelação que dificulta o efetivo recebimento de recursos, os quais pertenceriam ao conjunto da sociedade?

Como veremos no Capítulo 4, após este longo périplo administrativo boa parte do crédito tributário percorre outro ritual (o judicial) com duração média ainda maior que a etapa administrativa. As consequências deste duplo e longínquo caminho, o “duplo grau de litigância”, são danosas para a sociedade, principalmente para aquelas parcelas da população que seriam beneficiárias de políticas públicas.

### 2.3 PERFIS E TENDÊNCIAS DAS DECISÕES NAS SEÇÕES DO CARF

Esta parte da pesquisa se destina à análise de tendências nas decisões/acórdãos dos julgamentos no CARF. Considera volumes, médias, atividades econômicas e proporções por faixas de valores adotadas como parâmetros comparativos. Ao considerar o conjunto, também produz análises separadas para **Seções** e **CSRF**.

Por motivos já apresentados, a análise não considera todas as decisões relacionadas aos Recursos de Ofício e aquelas parcialmente favoráveis ao fisco (também parcialmente favoráveis aos contribuintes). O conjunto de acórdãos considerados a partir da quantidade e volume de contencioso em disputa é resumido na Tabela 5:

Tabela 5 - Resumo da base de dados para análise de decisões e votações.

<b>Instâncias</b>	<b>Decisões</b>	<b>Valores (R\$)</b>
Seções	24.710	248.818.148.366,51
Câmaras Superiores de Recursos Fiscais	4.086	70.181.831.974,25
<b>Total Geral</b>	<b>28.796</b>	<b>318.999.980.340,76</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

### 2.3.1 As decisões nas Seções

As 24.710 decisões que analisamos neste subtópico têm como variáveis centrais os resultados votados nas turmas das Seções. Veremos os montantes de desoneração de créditos tributários em disputa, suas proporções quando considerados as quantidades e montantes em função da quantidade de decisões e do montante de contencioso julgado.

Compõem as decisões **Favoráveis ao Fisco** os seguintes resultados de julgamento (coluna Resultado de Julgamento Nível 1):

- Recurso Voluntário Negado;
- Recurso Voluntário Não Conhecido.

Compõem as decisões **Desfavoráveis ao Fisco** o seguinte tipo de resultado de julgamento (coluna Resultado de Julgamento Nível 1)

- Recurso Voluntário Provido<sup>42</sup>.

A Tabela 6 apresenta o conjunto de acórdãos avaliados, a sua quantidade por seção e a relação percentual de decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco por seção.

---

<sup>42</sup> Das 24.710 decisões das Seções, nove constam como Recursos Especiais do contribuinte e do procurador da fazenda. O Regimento Interno do CARF não prevê a apresentação deste tipo de recurso junto às Seções, mas por constarem entre as variáveis da coluna “Resultado de Julgamento Nível 1” foram considerados nesta análise.

Tabela 6 - Quantidade e proporções das decisões por Seção do CARF - 2013, 2014 e 2017.

Seção	Desfavorável ao Fisco	%	Favorável ao Fisco	%	Total de decisões	%
1ª Seção	1.224	25,15%	3.642	74,85%	4.866	100,00%
2ª Seção	2.323	32,82%	4.754	67,18%	7.077	100,00%
3ª Seção	2.178	17,06%	10.589	82,94%	12.767	100,00%
<b>Total decisões</b>	<b>5.725</b>	<b>23,17%</b>	<b>18.985</b>	<b>76,83%</b>	<b>24.710</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Na sequência apresentamos o mesmo conjunto de acórdãos por seções, mas com o volume do contencioso julgado e suas proporções percentuais quando consideradas as mesmas decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco.

Tabela 7 - Montantes e proporções das decisões por Seção do CARF - 2013, 2014 e 2017.

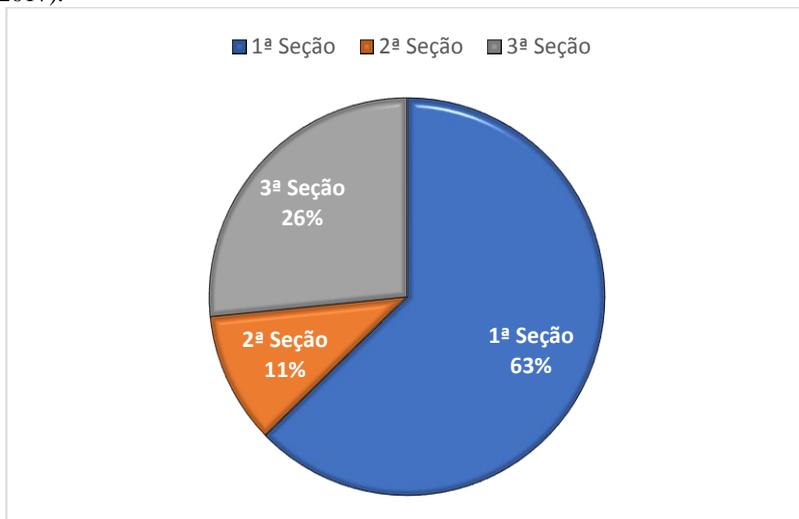
Seções	Desfavorável ao Fisco	%	Favorável ao Fisco	%	Total por Seção	%
1ª	80.225.072.030,85	51,50	75.547.373.268,73	48,50	155.772.445.299,58	100
2ª	7.901.807.698,37	29,00	19.344.007.009,05	71,00	27.245.814.707,42	100
3ª	19.266.163.329,51	29,28	46.533.725.030,00	70,72	65.799.888.359,51	100
<b>Totais</b>	<b>107.393.043.058,73</b>	<b>43,16</b>	<b>141.425.105.307,78</b>	<b>56,84</b>	<b>248.818.148.366,51</b>	<b>100</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

As duas tabelas acima trazem aspectos importantes sobre os tipos de tributos, os volumes e as Seções onde são julgados. Um detalhe que destacamos é a relevância dos julgamentos ocorridos na 1ª. Seção e sua correlata 1ª. Turma da CSRF (que julga os recursos contra as decisões da 1ª Seção). Como é possível verificarmos, os 4.866 processos julgados nesta 1ª. seção correspondem a 19,7% da quantidade dos processos, mas a 62,6% do montante do contencioso julgado no período. Conforme a descrição feita no Capítulo 1, esta Seção é responsável pelos julgamentos dos processos relacionados a dois dos principais tributos federais, o IRPJ e a CSLL, bem como de tributos reflexos de autuações fiscais destes dois tributos.

Gráfico 1 - Distribuição do volume julgado nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).

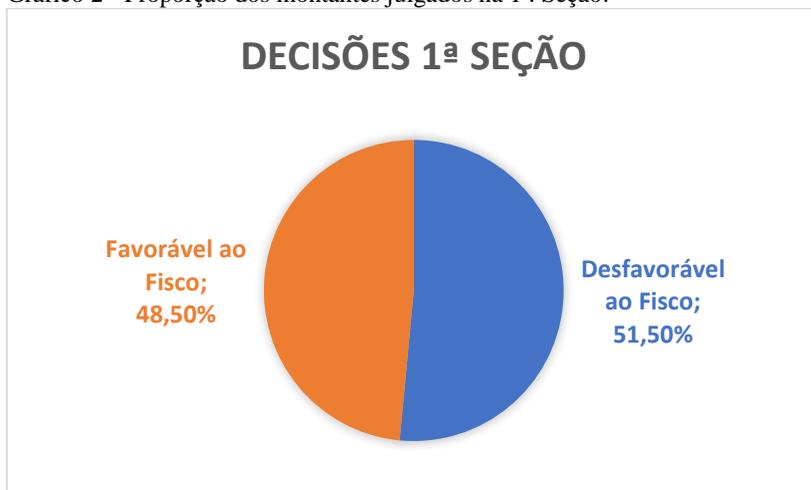


Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Vejamos graficamente como se apresentam as decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco considerando os montantes julgados, por seções (Gráficos 2, 3 e 4).

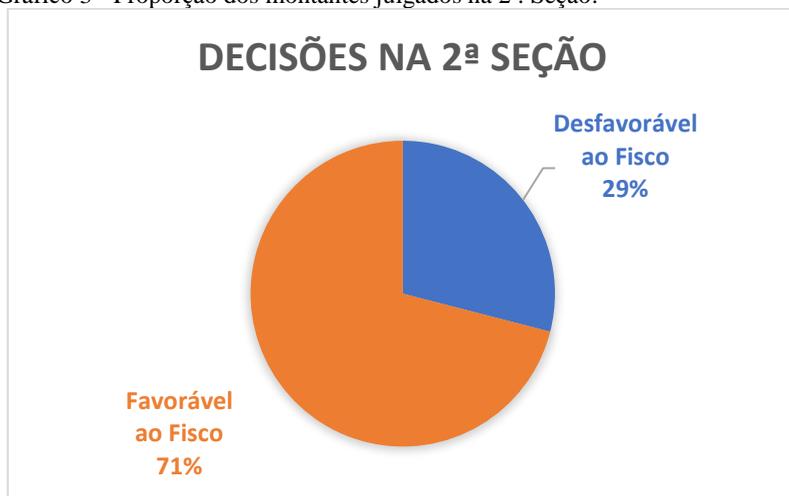
Gráfico 2 - Proporção dos montantes julgados na 1ª. Seção.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

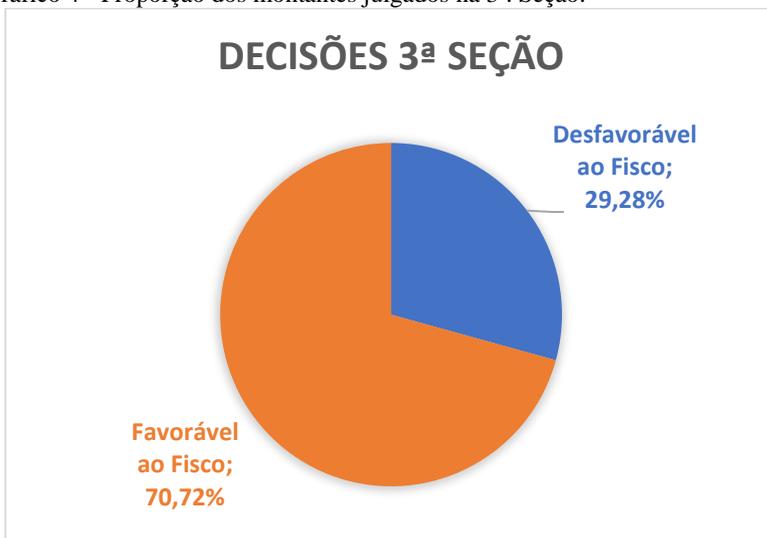
Gráfico 3 - Proporção dos montantes julgados na 2ª. Seção.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Gráfico 4 - Proporção dos montantes julgados na 3ª. Seção.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Quando segregamos, por **Seções**, a quantidade e os montantes dos julgamentos favoráveis e desfavoráveis ao fisco identificamos os primeiros contrastes:

- a) Considerado o montante de valores, verificamos que **56,84%** do contencioso fiscal é mantido com decisões favoráveis ao fisco e **43,16%** deste contencioso fiscal é exonerado com decisões desfavoráveis ao fisco (favoráveis aos contribuintes);<sup>43</sup>
- b) Considerada a quantidade de decisões verificamos que o percentual de exoneração de 23,17% é acentuadamente inferior ao índice incidente sobre o volume de valores;
- c) Verificamos que na 1ª. seção a disparidade supra destacada alcança sua maior amplitude, quando 25,15% na quantidade

<sup>43</sup>Dos 28.796 acórdãos analisados nas Seções (24.710) e na CSRF (4.086), 4.623 processos são identificáveis como referentes a pedidos de compensação “DCOMP / Declaração de Compensação” e 1.871 como referentes a “Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso”. Embora correspondam a 22,55% da quantidade de processos analisados, correspondem a R\$6.475.205.967,96 e R\$1.487.944.466,64, respectivamente. Representam 2,5% do montante julgado (R\$318.999.980.340,76).

de decisões desfavoráveis ao fisco equivalem a 51,50% do montante exonerado. Essas mesmas distâncias percentuais são, respectivamente, de 32,82% e 29,00% para a 2ª. seção e 17,06% e 29,28% para a 3ª. seção;

- d) Os valores médios das decisões desfavoráveis superam em mais de três vezes os valores médios das decisões favoráveis ao fisco na 1ª. seção, enquanto são inferiores na 2ª seção e quase duas vezes na 3ª. seção, conforme a Tabela 8:

Tabela 8 - Valores médios das decisões nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).

Seção	DESFAVORÁVEL AO FISCO			FAVORÁVEL AO FISCO			Variação dos Valores Médios
	Quantidade decisões	Montante	Valores Médios	Quantidade decisões	Montante	Valores Médios	
1ª Seção	1.224	80.225.072.030,85	65.543.359,50	3.642	75.547.373.268,73	20.743.375,42	315,97%
2ª Seção	2.323	7.901.807.698,37	3.401.553,03	4.754	19.344.007.009,05	4.068.996,01	83,60%
3ª Seção	2.178	19.266.163.329,51	8.845.805,02	10.589	46.533.725.030,00	4.394.534,43	201,29%
<b>Totais</b>	<b>5.725</b>	<b>107.393.043.058,73</b>	<b>18.758.610,14</b>	<b>18.985</b>	<b>141.425.105.307,78</b>	<b>7.449.307,63</b>	<b>251,82%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Os números acima elencados suscitam algumas questões importantes:

- Como se justifica a disparidade dos valores médios nos julgamentos favoráveis e desfavoráveis da 1ª. seção?
- Qual a lógica que explica as diferenças de valores médios e percentuais de montantes julgados desfavoráveis ao fisco entre as três seções?
- É razoável que 43,16% do contencioso administrativo já revisado e julgado pela 1ª. instância, as delegacias de julgamento, seja desqualificado e julgado como autuações fiscais indevidas ou incorretas?<sup>44</sup>
- O que este percentual significa para avaliação das delegacias de julgamento, órgãos especializados e dedicados exclusivamente à revisão das autuações e disputas fiscais? O que estes números retratam da qualidade das fiscalizações e autuações dos auditores fiscais da RFB?

<sup>44</sup> Lembremo-nos de que no cálculo deste percentual já estão descartados os Recursos de Ofício.

- e) Será que a desoneração de mais de 4 em cada 10 reais (só na 2ª. instância) lançados pela fiscalização pode ser atribuída à ineficiência do trabalho de auditoria fiscal?
- f) Existem outras explicações plausíveis para o contraste verificado nesses números?

Não há dúvidas de que a concentração do contencioso fiscal na 1ª. seção está vinculada aos tipos e relevância dos tributos nela julgados. Mas como explicar a acentuada diferença na variação de valores médios existentes entre decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco dentro da 1ª. seção (que julga 63% do contencioso das seções) ou das diferenças percentuais entre quantidade de decisões e volume do contencioso fiscal julgado de forma desfavorável ao fisco?

Busquemos respostas procurando decifrar as diferenças entre os valores médios de decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco, analisando diferentes faixas de valores e atividades econômicas dos contribuintes.

### **2.3.2 Comparando faixas de valores das decisões nas Seções**

Analisaremos as decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco medindo as tendências destas quando considerados os valores disputados nos processos. Na sequência temos um perfil geral das disputas pelo contencioso nas Seções quando considerados a quantidade e o volume das decisões distribuídas por **dezenove faixas de valores** que alcançam todos os 24.710 processos desta instância (Seções). A Tabela 9 apresenta a distribuição por quantidade de acórdãos e faixas de valores de todas as decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco julgadas nas Seções; e a Tabela 10 apresenta os montantes e proporções das decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco julgadas no conjunto das seções, por faixas de valores.

Tabela 9 - Distribuição e quantidade por faixas de valores de decisões favoráveis e desfavoráveis nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Decisões Desfavoráveis ao Fisco			Total Desfavorável	Decisões Favoráveis ao Fisco			Total Favorável	Total Decisões
	1ª Seção	2ª Seção	3ª Seção	(A)	1ª Seção	2ª Seção	3ª Seção	(B)	(A)+(B)
Acima 1 R\$ bilhão	10	0	0	10	13	2	7	22	32
Acima de 500 milhões até 1 bi	10	1	8	19	9	1	7	17	36
Acima de 300 até 500 milhões	13	2	10	25	15	0	8	23	48
Acima de 200 até 300 milhões	16	3	8	27	18	6	7	31	58
Acima de 100 até 200 milhões	34	9	14	57	57	15	22	94	151
Acima de 50 até 100 milhões	43	12	21	76	103	28	58	189	265
Acima de 20 até 50 milhões	119	52	62	233	277	119	167	563	796
Acima de 5 até 20 milhões	207	123	134	464	516	352	451	1.319	1.783
Acima de 1 até 5 milhões	199	215	162	576	707	715	645	2.067	2.643
Acima de 500 mil até 1 milhão	92	125	105	322	266	330	409	1.005	1.327
Acima de 400 até 500 mil	28	50	51	129	66	119	128	313	442
Acima de 300 até 400 mil	44	59	46	149	101	187	196	484	633
Acima de 200 até 300 mil	57	112	109	278	130	190	310	630	908
Acima de 100 até 200 mil	47	192	177	416	143	373	605	1.121	1.537
Acima de 50 até 100 mil	48	195	219	462	194	317	868	1.379	1.841
Acima de 25 até 50 mil	53	232	218	503	180	417	1.206	1.803	2.306
Acima de 10 até 25 mil	75	388	247	710	360	743	1.652	2.755	3.465
Acima de 5 até 10 mil	29	250	239	518	200	341	1.419	1.960	2.478
Acima de 1 até 5 mil	100	303	348	751	287	499	2.424	3.210	3.961
<b>Totais de decisões</b>	<b>1.224</b>	<b>2.323</b>	<b>2.178</b>	<b>5.725</b>	<b>3.642</b>	<b>4.754</b>	<b>10.589</b>	<b>18.985</b>	<b>24.710</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 10 - Montantes e proporções nas decisões favoráveis e desfavoráveis nas Seções por faixas de valores.

Faixas de Valor	Decisões			Proporções	
	Desfavoráveis ao Fisco	Favoráveis ao Fisco	Total	Desfavoráveis ao Fisco	Favoráveis ao Fisco
Acima 1 R\$ bilhão	50.082.745.820,26	49.334.295.790,89	99.417.041.611,15	50,38%	49,62%
Acima de 500 milhões até 1 bi	13.376.679.413,73	11.819.754.271,16	25.196.433.684,89	53,09%	46,91%
Acima de 300 até 500 milhões	9.814.038.892,94	8.830.326.474,55	18.644.365.367,49	52,64%	47,36%
Acima de 200 até 300 milhões	6.667.217.266,79	7.642.360.244,78	14.309.577.511,57	46,59%	53,41%
Acima de 100 até 200 milhões	7.874.576.558,47	13.106.164.078,39	20.980.740.636,86	37,53%	62,47%
Acima de 50 até 100 milhões	5.305.156.976,07	12.571.138.839,10	17.876.295.815,17	29,68%	70,32%
Acima de 20 até 50 milhões	7.187.463.973,47	17.233.893.382,31	24.421.357.355,78	29,43%	70,57%
Acima de 5 até 20 milhões	5.232.451.455,51	14.470.783.208,93	19.703.234.664,44	26,56%	73,44%
Acima de 1 até 5 milhões	1.317.341.886,51	4.832.839.928,43	6.150.181.814,94	21,42%	78,58%
Acima de 500 mil até 1 milhão	228.636.034,48	732.579.643,76	961.215.678,24	23,79%	76,21%
Acima de 400 até 500 mil	57.796.263,18	139.951.469,87	197.747.733,05	29,23%	70,77%
Acima de 300 até 400 mil	51.625.440,26	168.061.700,36	219.687.140,62	23,50%	76,50%
Acima de 200 até 300 mil	68.599.785,23	153.951.486,21	222.551.271,44	30,82%	69,18%
Acima de 100 até 200 mil	60.621.866,50	159.650.871,77	220.272.738,27	27,52%	72,48%
Acima de 50 até 100 mil	32.603.306,29	97.655.646,23	130.258.952,52	25,03%	74,97%
Acima de 25 até 50 mil	18.083.713,34	64.669.710,75	82.753.424,09	21,85%	78,15%
Acima de 10 até 25 mil	11.545.257,26	44.842.119,85	56.387.377,11	20,47%	79,53%
Acima de 5 até 10 mil	3.861.794,97	13.855.763,76	17.717.558,73	21,80%	78,20%
Acima de 1 até 5 mil	1.997.353,47	8.330.676,68	10.328.030,15	19,34%	80,66%
<b>Totais de decisões</b>	<b>107.393.043.058,73</b>	<b>141.425.105.307,78</b>	<b>248.818.148.366,51</b>	<b>43,16%</b>	<b>56,84%</b>

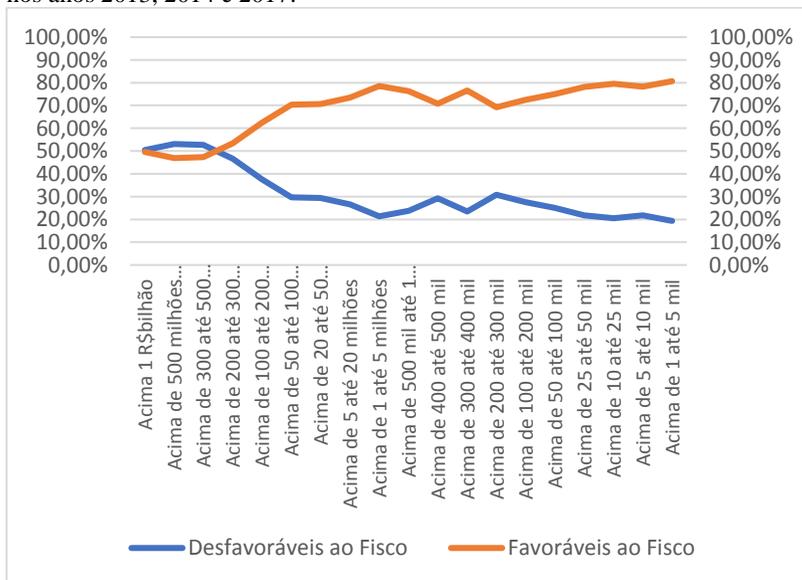
Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

O contraste existente entre os valores médios das decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco começa a ser explicado. O que percebemos, estejamos considerando quantidade de decisões ou volume de contencioso, é uma tendência clara que desonera os contribuintes nas faixas de valores de processos mais elevados. Ou seja, a média de valores nas decisões favoráveis aos contribuintes não é uniforme em todas as faixas de valores das disputas. Constatamos, assim, uma tendência evidente de que o valor dos processos e, conseqüentemente, o porte dos contribuintes influenciam as decisões das turmas de julgamento nas seções.

No Gráfico 5 representamos essa tendência.

Gráfico 5 - Tendências das decisões nas Seções do CARF por Faixas de Valores nos anos 2013, 2014 e 2017.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

### 2.3.3 Uma breve análise das decisões por setores econômicos

Considerarmos setores econômicos na análise de decisões do CARF é, sem dúvida, relevante para o aprofundamento do estudo empreendido. Por fidelidade a uma construção empírica consistente buscada em todos os tópicos descritivos desta pesquisa devemos registrar,

no entanto, limitações nessa abordagem. A separação de setores econômicos segundo as atividades do CNAE, por exemplo, possui critérios arbitrários adotados pelo pesquisador que podem contrariar a composição das bases empresariais e atividades econômicas das confederações que indicam conselheiros para o CARF. Outro critério arbitrário, embora justificado na sequência, é a opção por uma análise a partir unicamente dos acórdãos das Seções. Enfim, as interpretações deste subtópico encontram-se mais suscetíveis à revisão crítica, mas resolvemos apresentá-las por acrescentarem elementos analíticos significativos.

Nessa parte da análise adotamos dois procedimentos básicos:

1. Distribuímos a base de dados em 17 frações, adotando 15 destas para atividades econômicas consideradas relevantes, 1 fração para contribuintes pessoas físicas e 1 fração para todas as demais atividades não consideradas relevantes;
2. Buscamos a variação de valores médios, nas decisões e resultados arrecadatários, considerando os 17 setores preestabelecidos.

Da adoção de critérios arbitrários, previamente ressaltados, temos a destacar:

- a. A relevância da atividade econômica orientou-se pelo volume de contencioso em disputa;
- b. Procuramos agrupar as atividades econômicas segundo o CNAE contido na coluna “05. e-Proc. - Contrib. Empresa - CNAE Atual” da extração. Entre as possíveis limitações desse critério destacamos:
  - b.1 - Uma distribuidora e/ou transportadora de bebidas, por exemplo, pode ser parte de um grupo empresarial de outro setor econômico. Essa vinculação não foi feita;
  - b.2 - Uma empresa com CNAE do comércio não está impedida de exercer atividade industrial. Esta seleção, portanto, não considera a atividade predominante ou a história de mudanças societárias ou de atividades de uma empresa. Utiliza a opção cadastral do contribuinte junto à RFB;
  - b.3 - Não distingue Construção Pesada de Construção Civil, por exemplo;
  - c.4 - Não faz distinção entre Transporte de Cargas e Passageiros, sendo essa atividade, como exemplo dos limites do fracionamento, desconsiderada daquelas enquadradas como Serviços.

A listagem de atividades segregadas por atividade econômica se constitui em apêndice específico deste texto.

### 2.3.4 Os valores médios das decisões por setores econômicos nas Seções

Como visto na Tabela 8, os valores médios das decisões desfavoráveis nas Seções são acentuadamente superiores àqueles das decisões favoráveis ao fisco, alcançando uma variação percentual geral de 251,82% nas três seções e 315,97%, especificamente, na 1ª. seção.

Essa variação percentual geral está contida também na Tabela 11 (abaixo), que apresenta os resultados deste tipo de análise sobre os setores econômicos quando consideramos as decisões das Seções. Alguns detalhes deste comparativo valem ser ressaltadas:

- a. Entre todos os 17 setores econômicos previamente definidos, somente nas disputas tributárias envolvendo pessoas físicas e *holdings* não financeiras os valores médios de decisões desfavoráveis ao fisco são inferiores àqueles das decisões favoráveis. Estas variações de, respectivamente, 49,56% e 44,69%, são as únicas a contrariar a tendência de quanto maior o valor disputado, mais favorável os valores médios das decisões desfavoráveis ao fisco (favoráveis aos contribuintes);
- b. Nas 15 outras atividades selecionadas, a tendência de desoneração do contencioso em favor dos "contribuintes" com valores mais elevados é explícita, como bem demonstra a coluna Variação dos Valores Médios, destacada na Tabela 11. Com o mesmo critério comparativo de índices médios destacam-se as atividades de Extração Mineral com 621,74%; Agricultura e Pecuária com 428,98%; Bancos e *Holdings* Financeiras com 410,56%; Telefonia e telecomunicações com 321,60%; bem como diversas outras;
- c. Quando consideramos as "Demais Atividades", o percentual de variação média das decisões desfavoráveis sobre as favoráveis é de 236,88%, ficando bem próximo da variação geral (251,82%).

Das diferenças entre as médias de valores das decisões favoráveis ou desfavoráveis ao fisco concluímos, de forma óbvia, que as **decisões favoráveis à fazenda ocorrem, geralmente, quando os valores em disputa são menores e as decisões desfavoráveis ao fisco acontecem quando os valores em disputa são mais elevados**. Deduzível, portanto,

que os processos com valores mais elevados se referem a "contribuintes" de maior porte econômico.

Para efeitos comparativos, apresentamos na Tabela 12 a variação dos valores médios nas decisões na CSRF. Como podemos observar, as tendências se invertem quando analisamos as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Aqui, dos 17 setores avaliados, em 16 os valores médios de decisões desfavoráveis ao fisco são acentuadamente inferiores aos valores médios das decisões favoráveis ao fisco. Com exceção do setor de Telefonia e Telecomunicações, verificamos que a tendência na CSRF é de decisões favoráveis ao fisco com valores em disputa mais elevados, e de decisões desfavoráveis ao fisco com valores mais baixos. A divergência de tendências confirma a anomalia derivada da crise com a operação Zelotes, identificada principalmente nos julgados das CSRF e discutida no tópico 2.5, mais à frente.

Tabela 11 - Resultados e variações dos valores médios das decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao fisco por setor econômico nas Seções do CARF 2013, 2014 e 2017.

Setor Econômico	Quantidade acórdãos	Montante contencioso	Favoráveis ao Fisco		Desfavoráveis ao Fisco		Valores Médios		Variação dos Valores Médios
			Quantidade acórdãos	Montante contencioso	Quantidade acórdãos	Montante contencioso	Favoráveis ao Fisco	Desfavoráveis ao Fisco	
Bancos e holdings financeiras	508	54.381.444.173,00	345	18.498.657.581,23	163	35.882.786.591,77	53.619.297,34	220.139.795,04	410,56%
Indústria	5.845	49.984.094.218,41	4.751	35.852.136.248,13	1.094	14.131.957.970,28	7.546.229,48	12.917.694,67	171,18%
Extração Petróleo	161	27.281.578.241,46	88	10.855.745.800,35	73	16.425.832.441,11	123.360.747,73	225.011.403,30	182,40%
Comércio	4.821	25.334.346.958,98	4.241	20.186.206.641,30	580	5.148.140.317,68	4.759.775,20	8.876.104,00	186,48%
Holdings Não-Financeiras	449	20.024.791.978,15	255	14.943.835.461,81	194	5.080.956.516,34	58.603.276,32	26.190.497,51	44,69%
Energia Geração Trans e Distr	311	6.862.974.922,15	124	1.994.924.852,80	187	4.868.050.069,35	16.088.103,65	26.032.353,31	161,81%
Pessoas Físicas	3.739	5.600.390.351,39	2.310	4.286.342.935,48	1.429	1.314.047.415,91	1.855.559,71	919.557,32	49,56%
Serviços	786	4.097.244.478,59	651	2.733.965.180,15	135	1.363.279.298,44	4.199.639,29	10.098.365,17	240,46%
Transporte	616	2.670.959.314,56	446	1.362.119.862,46	170	1.308.839.452,10	3.054.080,41	7.699.055,60	252,09%
Construção	360	2.466.234.601,04	274	1.750.931.999,53	86	715.302.601,51	6.390.262,77	8.317.472,11	130,16%
Corretoras e financeiras	81	2.446.929.328,20	55	1.392.804.294,07	26	1.054.125.034,13	25.323.714,44	40.543.270,54	160,10%
Telefonia e telecomunicações	235	1.991.696.391,02	185	1.065.540.350,15	50	926.156.040,87	5.759.677,57	18.523.120,82	321,60%
Agricultura e pecuária	437	1.845.474.049,39	301	628.086.491,36	136	1.217.387.558,03	2.086.666,08	8.951.379,10	428,98%
Educação	370	1.771.048.235,23	324	1.265.643.184,60	46	505.405.050,63	3.906.306,13	10.987.066,32	281,26%
Planos e Seguros de saúde	237	1.253.362.968,74	158	511.796.077,37	79	741.566.891,37	3.239.215,68	9.386.922,68	289,79%
Extração Mineral	63	1.239.250.737,91	51	503.165.124,22	12	736.085.613,69	9.865.982,83	61.340.467,81	621,74%
Demais atividades	5.691	39.566.327.418,29	4.426	23.593.203.222,77	1.265	15.973.124.195,52	5.330.592,68	12.626.975,65	236,88%
<b>TOTAIS</b>	<b>24.710</b>	<b>248.818.148.366,51</b>	<b>18.985</b>	<b>141.425.105.307,78</b>	<b>5.725</b>	<b>107.393.043.058,73</b>	<b>7.449.307,63</b>	<b>18.758.610,14</b>	<b>251,82%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 12 - Resultados e variações dos valores médios das decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao fisco por setor econômico na CSRF do CARF 2013, 2014 e 2017.

Setor Econômico	Quantidade acórdãos	Montante contencioso	Favoráveis ao Fisco		Desfavoráveis ao Fisco		Valores Médios		Variação dos Valores Médios
			Quantidade acórdãos	Montante contencioso	Quantidade acórdãos	Montante contencioso	Favoráveis ao Fisco	Desfavoráveis ao Fisco	
Indústria	1197	16.526.692.775,91	669	12.243.001.446,27	528	4.283.691.329,64	18.300.450,59	8.113.051,76	44,33%
Bancos e holdings financeiras	173	11.580.579.950,94	132	10.966.845.467,96	41	613.734.482,98	83.082.162,64	14.969.133,73	18,02%
Comércio	450	5.920.863.575,21	284	5.303.667.911,09	166	617.195.664,12	18.674.887,01	3.718.046,17	19,91%
Holdings Não-Financeiras	77	4.123.512.378,28	41	2.770.555.977,34	36	1.352.956.400,94	67.574.536,03	37.582.122,25	55,62%
Extração Petróleo	32	3.018.807.330,99	28	2.930.751.416,54	4	88.055.914,45	104.669.693,45	22.013.978,61	21,03%
Energia Geração Trans e Distr	60	1.765.639.068,18	19	1.057.945.935,12	41	707.693.133,06	55.681.365,01	17.260.808,12	31,00%
Telefonia e telecomunicações	51	1.626.813.639,55	19	332.335.664,37	32	1.294.477.975,18	17.491.350,76	40.452.436,72	231,27%
Pessoas Físicas	494	1.334.857.195,29	219	911.076.109,47	275	423.781.085,82	4.160.164,88	1.541.022,13	37,04%
Serviços	105	1.274.805.505,45	67	898.779.911,28	38	376.025.594,17	13.414.625,54	9.895.410,37	73,77%
Agricultura e pecuária	111	742.589.994,46	34	599.656.305,17	77	142.933.689,29	17.636.950,15	1.856.281,68	10,52%
Transporte	76	692.812.492,59	48	592.933.938,07	28	99.878.554,52	12.352.790,38	3.567.091,23	28,88%
Corretoras e financeiras	24	595.424.961,60	17	482.870.560,59	7	112.554.401,01	28.404.150,62	16.079.200,14	56,61%
Educação	55	493.921.472,07	44	404.036.261,79	11	89.885.210,28	9.182.642,31	8.171.382,75	88,99%
Construção	89	379.648.450,19	50	290.407.493,54	39	89.240.956,65	5.808.149,87	2.288.229,66	39,40%
Planos e Seguros de saúde	33	224.165.412,80	19	162.464.161,21	14	61.701.251,59	8.550.745,33	4.407.232,26	51,54%
Extração Mineral	29	103.643.123,46	17	95.466.059,03	12	8.177.064,43	5.615.650,53	681.422,04	12,13%
Demais atividades	1030	19.777.054.647,28	633	15.141.589.483,26	397	4.635.465.164,02	23.920.362,53	11.676.234,67	48,81%
<b>TOTAIS</b>	<b>4.086</b>	<b>70.181.831.974,25</b>	<b>2.340</b>	<b>55.184.384.102,10</b>	<b>1.746</b>	<b>14.997.447.872,15</b>	<b>23.583.070,13</b>	<b>8.589.603,59</b>	<b>36,42%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Dois aspectos se sobressaem da análise em que apartamos os julgamentos por 16 setores econômicos empresariais e um específico para pessoas físicas. O primeiro deles diz respeito às diferentes variações dos valores médios, por setor, entre decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco. Desse detalhe deduzimos que, além da tendência de desoneração das autuações de valor mais elevado, existem alguns setores econômicos em que essa tendência é ainda mais acentuada.

Outra constatação relevante é de que **a tendência de desoneração aos valores mais elevados atinge de forma generalizada todos os setores econômicos, com exceção daquelas empresas classificadas como *holdings* não financeiras e dos contribuintes pessoas físicas.** Qual o significado dos valores médios das decisões desfavoráveis ao fisco representarem aproximadamente a metade dos valores médios das decisões favoráveis ao fisco quando a disputa envolve pessoas físicas? De outra forma, por que a tendência verificada com as disputas envolvendo empresas não se confirma com aquelas envolvendo pessoas físicas?

Esse contraste pode ser associado ao fato de que as pessoas físicas não têm representantes entre os julgadores do CARF porque centrais sindicais ou confederações de trabalhadores não podem indicar conselheiros para o órgão, ressalvada a representação residual advinda do CRPS já abordada no tópico 1.4.1. Mas essa associação explica apenas parcialmente o problema porque, como veremos, a tendência de desoneração de valores mais elevados (e, conseqüentemente, manutenção das autuações de valores mais baixos) também alcança acentuadamente os processos fiscais das pessoas jurídicas (empresas).

A tendência de que, em disputas envolvendo valores mais elevados, as decisões nas seções do CARF são mais desfavoráveis ao fisco está demonstrada pela variação dos valores médios. Mas aprofundemos um pouco mais a análise das decisões considerando as tendências entre os principais setores econômicos constantes na Tabela 13.

### **2.3.5 Tendências nas decisões dos principais setores econômicos**

Façamos uma análise um pouco mais detalhada sobre cinco setores econômicos que concentram **71,13%** dos mais de **R\$248 bilhões** julgados nas Seções. A Tabela 13 e o Gráfico 6 nos apresentam os montantes e a participação de todos os setores na disputa das Seções no período analisado. O Gráfico 7 destaca as diferenças proporcionais nos montantes decididos nestes cinco principais setores.

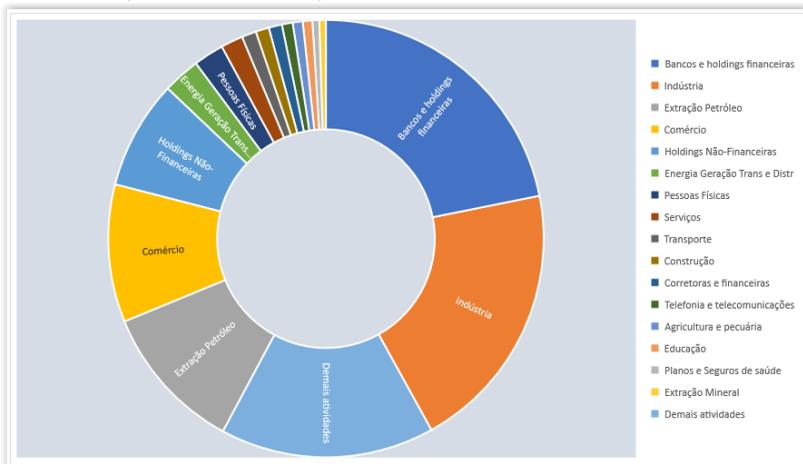
Tabela 13 - Montantes e percentuais por setor econômico nas decisões das Seções do CARF 2013, 2014 e 2017.

Setor Econômico	Montantes das decisões nas Seções				Montante contencioso	
	Favoráveis ao Fisco	%	Desfavoráveis ao Fisco	%	Total	%
Bancos e <i>holdings</i> financeiras	18.498.657.581,23	34,02%	35.882.786.591,77	65,98%	<b>54.381.444.173,00</b>	100,00%
Indústria	35.852.136.248,13	71,73%	14.131.957.970,28	28,27%	<b>49.984.094.218,41</b>	100,00%
Extração de petróleo	10.855.745.800,35	39,79%	16.425.832.441,11	60,21%	<b>27.281.578.241,46</b>	100,00%
Comércio	20.186.206.641,30	79,68%	5.148.140.317,68	20,32%	<b>25.334.346.958,98</b>	100,00%
Holdings não financeiras	14.943.835.461,81	74,63%	5.080.956.516,34	25,37%	<b>20.024.791.978,15</b>	100,00%
Energia geração, trans. e distr.	1.994.924.852,80	29,07%	4.868.050.069,35	70,93%	<b>6.862.974.922,15</b>	100,00%
Pessoas físicas	4.286.342.935,48	76,54%	1.314.047.415,91	23,46%	<b>5.600.390.351,39</b>	100,00%
Serviços	2.733.965.180,15	66,73%	1.363.279.298,44	33,27%	<b>4.097.244.478,59</b>	100,00%
Transporte	1.362.119.862,46	51,00%	1.308.839.452,10	49,00%	<b>2.670.959.314,56</b>	100,00%
Construção	1.750.931.999,53	71,00%	715.302.601,51	29,00%	<b>2.466.234.601,04</b>	100,00%
Corretoras e financeiras	1.392.804.294,07	56,92%	1.054.125.034,13	43,08%	<b>2.446.929.328,20</b>	100,00%
Telefonia e telecomunicações	1.065.540.350,15	53,50%	926.156.040,87	46,50%	<b>1.991.696.391,02</b>	100,00%
Agricultura e pecuária	628.086.491,36	34,03%	1.217.387.558,03	65,97%	<b>1.845.474.049,39</b>	100,00%
Educação	1.265.643.184,60	71,46%	505.405.050,63	28,54%	<b>1.771.048.235,23</b>	100,00%
Planos e seguros de saúde	511.796.077,37	40,83%	741.566.891,37	59,17%	<b>1.253.362.968,74</b>	100,00%
Extração mineral	503.165.124,22	40,60%	736.085.613,69	59,40%	<b>1.239.250.737,91</b>	100,00%
Demais atividades	23.593.203.222,77	59,63%	15.973.124.195,52	40,37%	<b>39.566.327.418,29</b>	100,00%
<b>TOTAIS</b>	<b>141.425.105.307,78</b>	<b>56,84%</b>	<b>107.393.043.058,73</b>	<b>43,16%</b>	<b>248.818.148.366,51</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

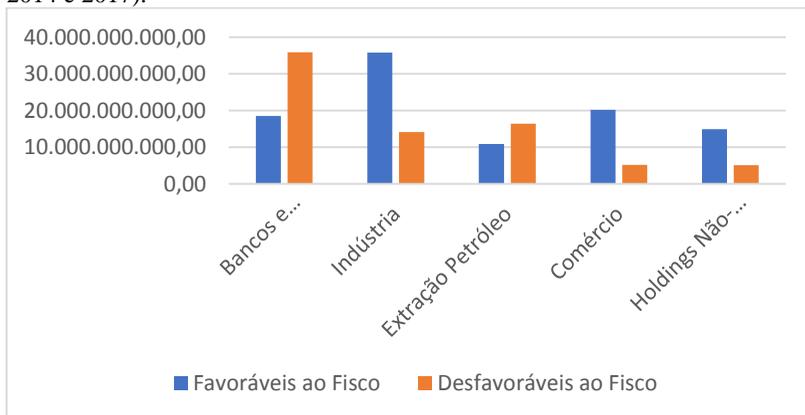
Gráfico 6 - Distribuição do contencioso julgado nas Seções do CARF por Setor Econômico (2013, 2014 e 2017).



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Gráfico 7 - Diferença entre montantes de decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao Fisco nas Seções do CARF entre os cinco principais setores econômicos (2013, 2014 e 2017).



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

A comparação dos índices gerais de montantes decididos favorável (56,84%) e desfavoravelmente ao fisco (43,16%) com os índices dos principais setores econômicos analisados está exposta na Tabela 14:

Tabela 14 - Índices sobre montantes julgados favoráveis e desfavoráveis ao fisco nos anos 2013, 2014 e 2017, referentes aos cinco principais setores econômicos.

Setor Econômico	Montante Julgado	
	% Favorável	% Desfavorável
<b>Todos os Setores</b>	<b>56,84%</b>	<b>43,16%</b>
Bancos e <i>holdings</i> financeiras	<b>34,02%</b>	<b>65,98%</b>
Extração de petróleo	<b>39,79%</b>	<b>60,21%</b>
Indústria	71,73%	28,27%
Comércio	79,68%	20,32%
Holdings não financeiras	74,63%	25,37%

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

As Tabelas 13 e 14, juntamente com os gráficos 06 e 07, nos apresentam dois aspectos relevantes das decisões ocorridas nas Seções. O primeiro é a identificação dos cinco principais setores que disputavam o contencioso fiscal no período analisado. O segundo, e mais importante, é a verificação da disparidade percentual nos montantes das decisões Favoráveis e Desfavoráveis ao Fisco dos setores de Bancos e *Holdings* Financeiras e Extração de Petróleo quando comparados com o montante geral que engloba todos os setores econômicos. Se no montante geral os percentuais decididos de forma Favorável e Desfavorável ao fisco correspondem, respectivamente, a 54,84% e 43,16%, nos dois setores destacados os percentuais das decisões correspondem, também respectivamente, a 34,02% e 65,98% (Bancos e *Holdings* Financeiras) e 39,79% e 60,21% (Extração de Petróleo).

Além das diferenças na variação dos valores médios das decisões e pelas tendências destas entre os principais setores econômicos, há ainda uma outra possibilidade de análise dos julgamentos dos processos. Trata-se da exploração do procedimento central das decisões: o voto dos conselheiros.

## 2.4 PERFIS E TENDÊNCIAS NAS VOTAÇÕES DAS DECISÕES DAS SEÇÕES

É possível extrairmos aspectos essenciais das decisões que confirmem ou reforcem a tendência acima identificada, mesmo quando os acórdãos são favoráveis ao fisco? Os resultados nas votações dos conselheiros podem responder à nossa questão.

Se no tópico anterior analisamos as decisões a partir de dois critérios objetivos antagônicos, favorável ou desfavorável, neste tópico vamos considerar características específicas das decisões tomadas, de forma coletiva, em turmas paritárias geralmente compostas por oito julgadores. Para esse intento é importante esclarecermos quais os possíveis resultados de votação nos julgamentos realizados nas turmas:

- Decisão UNÂNIME: Quando todos os conselheiros julgadores presentes na sessão, representantes da fazenda e dos contribuintes, decidem de forma uniforme tanto em decisões favoráveis como desfavoráveis ao fisco.
- Decisão por MAIORIA: Quando ocorrem votos distintos entre conselheiros presentes numa mesma sessão e relacionados a uma mesma decisão, fazendo com que uma decisão não seja unânime e também não resulte em empate.
- Decisão por QUALIDADE: Tomada pelo conselheiro que preside a sessão quando a votação entre os conselheiros resulta em empate.
- Decisão por OUTROS: Situação atípica sem relevância que corresponde a 0,21% das decisões e a 0,97% do montante julgado.<sup>45</sup>

Demonstraremos no Capítulo 4 que julgamentos com voto de qualidade são caracterizados essencialmente por uma divisão paritária entre conselheiros das confederações empresariais e conselheiros da fazenda, principalmente em processos com valores elevados, e têm motivado iniciativas que tentam extingui-lo tanto no legislativo como no judiciário. Por enquanto, vejamos o que as variáveis nos trazem.

Apresentamos inicialmente os resultados de votação das **5.725** decisões **desfavoráveis ao fisco** na Tabela 15 e, logo na sequência, na Tabela 16, os resultados de votação das **18.985** decisões **favoráveis ao fisco**.

---

<sup>45</sup> Das 24.710 decisões nas Seções, 52 têm como tipo de votação a situação OUTROS.

Tabela 15 - Resultados das votações nas decisões Desfavoráveis ao Fisco nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Tipo de Voto nas decisões					Percentuais sobre o Total de Votos			
	Unânime	Maioria	Outros	Qualidade	TOTAL	Unânime	Maioria	Outros	Qualidade
Acima 1 R\$ bilhão	5	5	0	0	10	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi	9	9	0	1	19	47,37%	47,37%	0,00%	5,26%
Acima de 300 até 500 milhões	13	12	0	0	25	52,00%	48,00%	0,00%	0,00%
Acima de 200 até 300 milhões	15	11	0	1	27	55,56%	40,74%	0,00%	3,70%
Acima de 100 até 200 milhões	40	15	1	1	57	70,18%	26,32%	1,75%	1,75%
Acima de 50 até 100 milhões	45	28	1	2	76	59,21%	36,84%	1,32%	2,63%
Acima de 20 até 50 milhões	140	82	2	9	233	60,09%	35,19%	0,86%	3,86%
Acima de 5 até 20 milhões	324	127	6	7	464	69,83%	27,37%	1,29%	1,51%
Acima de 1 até 5 milhões	445	126	1	4	576	77,26%	21,88%	0,17%	0,69%
Acima de 500 mil até 1 milhão	227	90	1	4	322	70,50%	27,95%	0,31%	1,24%
Acima de 400 até 500 mil	92	37	0	0	129	71,32%	28,68%	0,00%	0,00%
Acima de 300 até 400 mil	107	41	0	1	149	71,81%	27,52%	0,00%	0,67%
Acima de 200 até 300 mil	191	86	0	1	278	68,71%	30,94%	0,00%	0,36%
Acima de 100 até 200 mil	300	112	1	3	416	72,12%	26,92%	0,24%	0,72%
Acima de 50 até 100 mil	324	136	0	2	462	70,13%	29,44%	0,00%	0,43%
Acima de 25 até 50 mil	346	156	0	1	503	68,79%	31,01%	0,00%	0,20%
Acima de 10 até 25 mil	563	145	0	2	710	79,30%	20,42%	0,00%	0,28%
Acima de 5 até 10 mil	414	103	1	0	518	79,92%	19,88%	0,19%	0,00%
Acima de 1 até 5 mil	649	101	0	1	751	86,42%	13,45%	0,00%	0,13%
<b>Totais de decisões</b>	<b>4249</b>	<b>1422</b>	<b>14</b>	<b>40</b>	<b>5.725</b>	<b>74,22%</b>	<b>24,84%</b>	<b>0,24%</b>	<b>0,70%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 16 - Resultados das votações nas decisões Favoráveis ao Fisco nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Tipo de Voto nas decisões					Percentuais sobre o Total de Votos			
	Unânime	Maioria	Outros	Qualidade	TOTAL	Unânime	Maioria	Outros	Qualidade
Acima 1 R\$ bilhão	7	8	0	7	22	31,82%	36,36%	0,00%	31,82%
Acima de 500 milhões até 1 bi	7	7	1	2	17	41,18%	41,18%	5,88%	11,76%
Acima de 300 até 500 milhões	7	9	0	7	23	30,43%	39,13%	0,00%	30,43%
Acima de 200 até 300 milhões	14	9	1	7	31	45,16%	29,03%	3,23%	22,58%
Acima de 100 até 200 milhões	55	20	3	16	94	58,51%	21,28%	3,19%	17,02%
Acima de 50 até 100 milhões	106	47	3	33	189	56,08%	24,87%	1,59%	17,46%
Acima de 20 até 50 milhões	343	126	13	81	563	60,92%	22,38%	2,31%	14,39%
Acima de 5 até 20 milhões	977	183	6	153	1.319	74,07%	13,87%	0,45%	11,60%
Acima de 1 até 5 milhões	1.609	265	8	185	2.067	77,84%	12,82%	0,39%	8,95%
Acima de 500 mil até 1 milhão	834	89	1	81	1.005	82,99%	8,86%	0,10%	8,06%
Acima de 400 até 500 mil	265	30	0	18	313	84,66%	9,58%	0,00%	5,75%
Acima de 300 até 400 mil	410	33	0	41	484	84,71%	6,82%	0,00%	8,47%
Acima de 200 até 300 mil	559	41	0	30	630	88,73%	6,51%	0,00%	4,76%
Acima de 100 até 200 mil	979	81	2	59	1.121	87,33%	7,23%	0,18%	5,26%
Acima de 50 até 100 mil	1.211	101	0	67	1.379	87,82%	7,32%	0,00%	4,86%
Acima de 25 até 50 mil	1.610	114	0	79	1.803	89,30%	6,32%	0,00%	4,38%
Acima de 10 até 25 mil	2.380	193	0	182	2.755	86,39%	7,01%	0,00%	6,61%
Acima de 5 até 10 mil	1.761	97	0	102	1.960	89,85%	4,95%	0,00%	5,20%
Acima de 1 até 5 mil	2.751	216	0	243	3.210	85,70%	6,73%	0,00%	7,57%
<b>Totais de decisões</b>	<b>15.885</b>	<b>1.669</b>	<b>38</b>	<b>1.393</b>	<b>18.985</b>	<b>83,67%</b>	<b>8,79%</b>	<b>0,20%</b>	<b>7,34%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

As tabelas nos possibilitam fazer as seguintes interpretações:

Nas Decisões **desfavoráveis ao fisco** nas Seções:

- Os percentuais de decisões com votação **Unânime** partem de 50% para a faixa mais elevada (acima de R\$1 bilhão) e vão continuamente se ampliando de acordo com a redução das demais faixas de valores até alcançar o percentual de 86,42% nos julgamentos de processos com valores entre R\$1.000,00 e R\$5.000,00, ou seja, a unanimidade de posicionamentos de conselheiros da fazenda e conselheiros das associações empresariais, que alcança quase metade dos julgados na faixa mais elevada, aumenta de acordo com a redução dos valores em disputa;
- As decisões por **Maioria** de votos, aquelas em que pelo menos um representante da fazenda vota favoravelmente ao contribuinte, alcançam o percentual de 50% para a faixa de mais elevado valor e vão, gradativamente, se reduzindo nas faixas mais baixas na proporção inversa da elevação das votações unânimes, de forma que para a última faixa o percentual é de 13,45%;
- Em decisões desfavoráveis ao fisco (favoráveis aos contribuintes) o voto de **Qualidade** é quase insignificante, com percentuais próximos de 0% para a maioria das faixas de valor, alcançando 5,26% (seu maior percentual) na segunda faixa e 0,7% no total geral, ou seja, em 99,3% dos processos, essas decisões são tomadas com pelo menos um voto de um representante da fazenda.

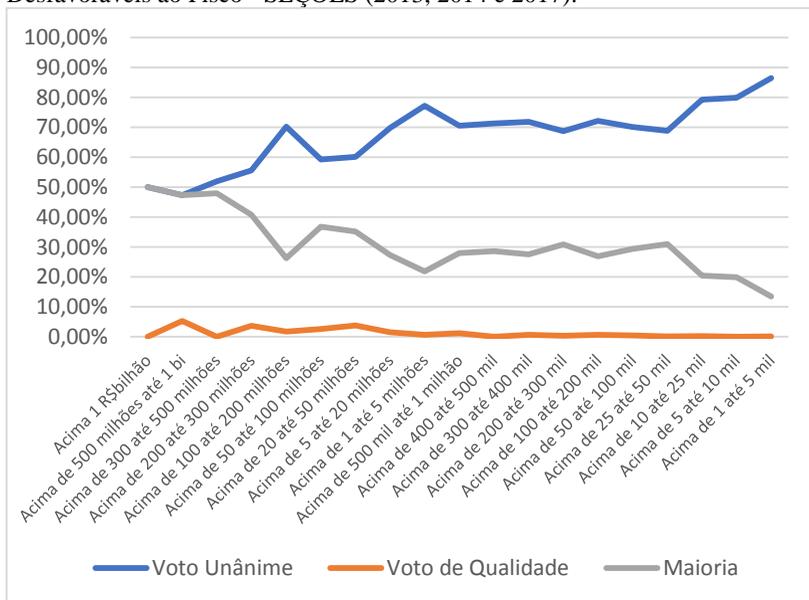
Nas Decisões **favoráveis ao fisco** nas Seções:

- Os percentuais de decisões com votação **Unânime** começam com 31,82% para a faixa mais elevada e alcançam, no mesmo sentido progressivo das decisões desfavoráveis ao fisco, o percentual de 85,7% nos julgamentos para a faixa de menor valor. Aqui também a unanimidade entre conselheiros estatais e privados aumenta de acordo com a redução dos valores em disputa;
- As decisões por **Maioria** de votos também decrescem percentualmente de acordo com as faixas de valores, iniciando com o percentual de 36,36% para a faixa de R\$1 bilhão e encerrando com o percentual 6,73% na faixa de R\$1.000,00 a R\$5.000,00;

- A grande divergência para as decisões desfavoráveis ao fisco encontra-se na tendência dos julgamentos resolvidos pelo voto de **Qualidade**. O diferencial reside na progressividade reversa nos percentuais das decisões tomadas por esse tipo de voto. Nesta situação, inexistente para as decisões desfavoráveis ao fisco, o percentual do voto de qualidade alcança 31,82% nos julgamentos de valores da faixa de maior valor e vai diminuindo de acordo com as faixas de valores das disputas.

As representações gráficas demonstram a dicotomia entre as tendências das votações nas decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco. Vejamos as tendências dos votos **Unânicos**, **Maioria** e de **Qualidade** nas duas situações (Gráficos 8 e 9):

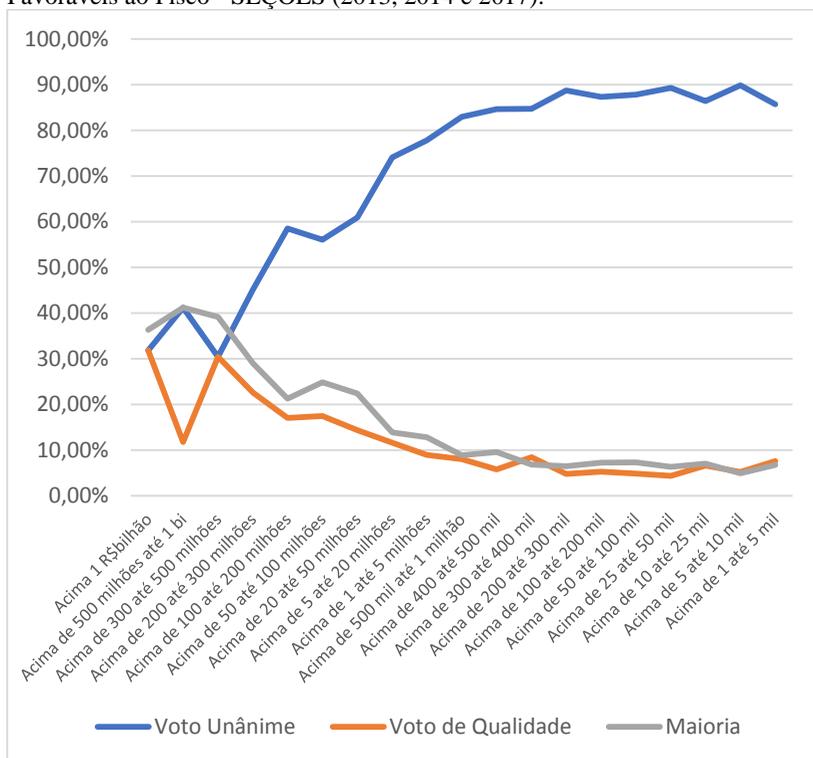
Gráfico 8 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões Desfavoráveis ao Fisco - SEÇÕES (2013, 2014 e 2017).



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Gráfico 9 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões Favoráveis ao Fisco - SEÇÕES (2013, 2014 e 2017).



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Dentre as conclusões mais claras, podemos elencar: a) **Quanto menor o valor em disputa e, conseqüentemente, o porte do contribuinte, maior a indiferença dos conselheiros das confederações.** Tanto para decisões desfavoráveis como favoráveis aos contribuintes, esse desinteresse se equipara, fazendo com que a unanimidade de situações opostas tenha tendências equivalentes, como mostram os gráficos acima; b) **Quanto maior o valor em disputa em decisões favoráveis ao fisco, contra o interesse dos grandes contribuintes, maior o interesse e maior o índice de votação “fechada” dos representantes das confederações;** c) Contrapartida equivalente dos conselheiros da fazenda não ocorre quando as decisões são desfavoráveis ao fisco. É praticamente inexistente a tendência de voto “fechado” dos

representantes estatais, como podemos observar na Tabela 15 e no Gráfico 8.

Em síntese, confirmamos na análise dos tipos de votos dos acórdãos a tendência já verificada na análise inicial das decisões: **o posicionamento claro dos representantes das confederações empresariais em função dos valores em disputa.**

## 2.5 PERFIS E TENDÊNCIAS NAS DECISÕES DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF

As 4.086 decisões que analisamos neste tópico constituem-se de recursos aos julgamentos ocorridos na CSRF. Como anteriormente esclarecido, a legislação prevê apenas duas instâncias administrativas para o contencioso fiscal: Delegacias de Julgamento (DRJs) e CARF. Na prática existem três instâncias porque, dentro do CARF, parte relevante das disputas é submetida a um segundo julgamento, motivado por recursos apresentados às turmas da CSRF.

Nessa terceira instância de fato as decisões **Favoráveis ao Fisco** têm origem nos seguintes resultados de julgamento (coluna Resultado de Julgamento Nível 1):

- Recurso Especial do Contribuinte Negado;
- Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido;
- Recurso Especial do Procurado Provido.

As decisões **Desfavoráveis ao Fisco** têm origem nos seguintes resultados de julgamento (coluna Resultado de Julgamento Nível 1)

- Recurso Especial do Contribuinte Provido;
- Recurso Especial do Procurador Negado;
- Recurso Especial do Procurado Não Conhecido<sup>46</sup>.

Para aqueles pouco acostumados com a dinâmica do CARF, relembremos a estrutura da Câmara Superior: A 1ª. Turma da CSRF (1ª. T-CSRF) julga os recursos relacionados contra as decisões das turmas da 1ª. Seção; a 2ª. Turma da CSRF (2ª T-CSRF) julga os recursos contra as decisões das turmas da 2ª. Seção; e a 3ª. Turma da CSRF (3ª T-CSRF) julga aqueles das turmas da 3ª. Seção.

---

<sup>46</sup> Constam entre as variáveis da coluna “Resultado de Julgamento Nível 1” nove Recursos Voluntários. Embora previstos no Regimento Interno como possíveis somente nas Seções, são considerados nesta análise de recursos apresentados às turmas da CSRF.

A Tabela 17 apresenta o conjunto de acórdãos avaliados, a sua quantidade por turma da CSRF e a relação percentual de decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco.

Tabela 17 - Quantidade e proporções das decisões nas turmas da CSRF/CARF - 2013, 2014 e 2017.

CSRF	Desfavorável ao Fisco		Favorável ao Fisco		Total decisões	
		%		%		%
1ª T-CSRF	423	49,59%	430	50,41%	853	100%
2ª T-CSRF	578	35,95%	1030	64,05%	1.608	100%
3ª T-CSRF	745	45,85%	880	54,15%	1.625	100%
<b>Total Geral</b>	<b>1.746</b>	<b>42,73%</b>	<b>2.340</b>	<b>57,27%</b>	<b>4.086</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Na sequência apresentamos o mesmo conjunto de acórdãos por turmas da CSRF, mas com o volume do contencioso julgado e suas proporções percentuais quando consideradas as mesmas decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco (Tabela 18).

Tabela 18 - Montantes e proporções das decisões por CSRF do CARF - 2013, 2014 e 2017.

CSRF	Desfavorável ao Fisco		Favorável ao Fisco		Total por CSRF	
		%		%		%
1ª T	8.980.752.954,98	16,21	46.436.867.596,42	83,79	55.417.620.551,40	100
2ª T	2.501.304.558,13	35,59	4.527.171.760,14	64,41	7.028.476.318,27	100
3ª T	3.515.390.359,04	45,44	4.220.344.745,54	54,56	7.735.735.104,58	100
<b>Total</b>	<b>14.997.447.872,15</b>	<b>21,37</b>	<b>55.184.384.102,10</b>	<b>78,63</b>	<b>70.181.831.974,25</b>	<b>100</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

A análise das duas tabelas acima nos apresenta algumas regularidades comparativas entre julgamentos das Seções e CSRF, mas uma anomalia que tem muito a nos esclarecer sobre a história recente do CARF. É o que constataremos à frente.

## **As regularidades**

Quando comparamos as decisões das 2<sup>a</sup>. e 3<sup>a</sup>. seções e suas equivalentes, 2<sup>a</sup>. e 3<sup>a</sup>. da CSRF, verificamos que os percentuais de decisões Desfavoráveis e Favoráveis ao fisco não são tão distantes:

- a) Considerado o critério quantidade, os percentuais de decisões na 2<sup>a</sup>. seção, apontados na Tabela 6, são de 32,82% e 67,18% para decisões desfavoráveis e favoráveis, respectivamente. Dentro do mesmo parâmetro, os percentuais de decisões da 2<sup>a</sup>T. CSRF, apontados na Tabela 17, são de 35,95% e 64,05% para decisões desfavoráveis e favoráveis, respectivamente;
- b) Considerando o critério montante das mesmas 2<sup>a</sup>. seção e 2<sup>a</sup>T. CSRF, os percentuais de decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco são, respectivamente, de 29,00% e 71,00% para Seções (Tabela 7) e de 35,59% e 64,41% para CSRF (Tabela 18);
- c) Na 3<sup>a</sup>. Seção, embora os percentuais sobre a quantidade apresentem 17,06% e 82,94%, respectivamente, para decisões desfavoráveis e favoráveis, constituem razoável variação quando comparados com os índices da 3<sup>a</sup>T. CSRF (45,85% e 54,15%, respectivamente). Quando consideramos os montantes decididos esta diferença é menos acentuada. Neste parâmetro, as proporções de montantes desfavoráveis e favoráveis ao fisco se situam nos percentuais, respectivamente, de 29,28% e 70,72% para a 3<sup>a</sup>. Seção, e de 45,44% e 54,56% para a 3<sup>a</sup>T. CSRF.

## **A anomalia**

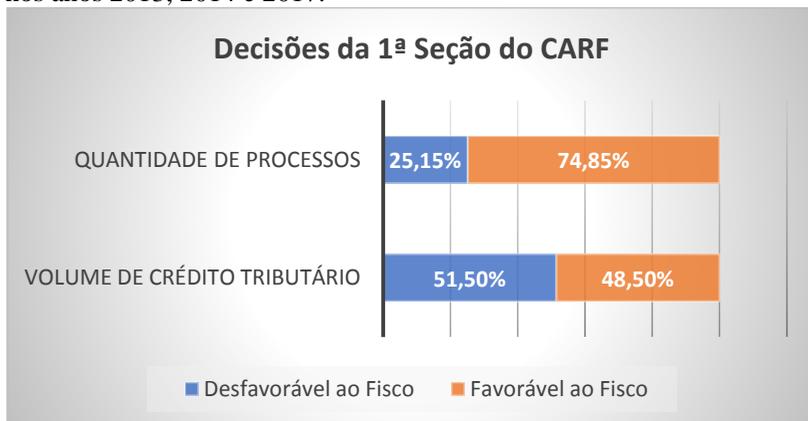
- d) Uma diferença considerável surge entre as correspondentes 1<sup>a</sup>. Seção e 1<sup>a</sup> Turma da CSRF quando nosso exercício comparativo considera a quantidade de decisões. Neste parâmetro (quantidade), as diferenças percentuais da 1<sup>a</sup>. Seção são, respectivamente, de 25,15% e 74,85% para decisões Desfavoráveis e Favoráveis ao Fisco (Tabela 6), enquanto na 1<sup>a</sup>T. CSRF as diferenças percentuais são, respectivamente, de 49,59% e 50,41% para decisões Desfavoráveis e Favoráveis ao Fisco (Tabela 17).
- e) A principal contradição aparece, no entanto, quando o comparativo entre 1<sup>a</sup>. seção e 1<sup>a</sup>T. CSRF considera os montantes julgados nas duas instâncias (Tabela 7 e Tabela 18). Se os percentuais na 1<sup>a</sup>. seção apresentam um equilíbrio nos percentuais, 51,50% Desfavoráveis ao Fisco e 48,50 % Favoráveis ao Fisco, na 1<sup>a</sup>T. CSRF os percentuais avançam

para as extremidades com 16,21% Desfavoráveis ao Fisco e 83,79% Favoráveis ao Fisco;

- f) Ou seja, numa situação (Seções) apenas 25,15% das decisões correspondem a 51,50% do montante decidido de forma desfavorável ao Fisco. Noutra situação (CSRF) 49,59% das decisões correspondem somente a 16,21% ao montante desfavorável ao Fisco. Os efeitos são, obviamente, inversamente proporcionais quando consideradas as decisões favoráveis ao Fisco.

Os Gráficos 10 e 11 ilustram a inversão acima descrita, e neles visualizamos a relação quantidade x montante nas decisões da 1ª. Seção e 1ª. T-CSRF:

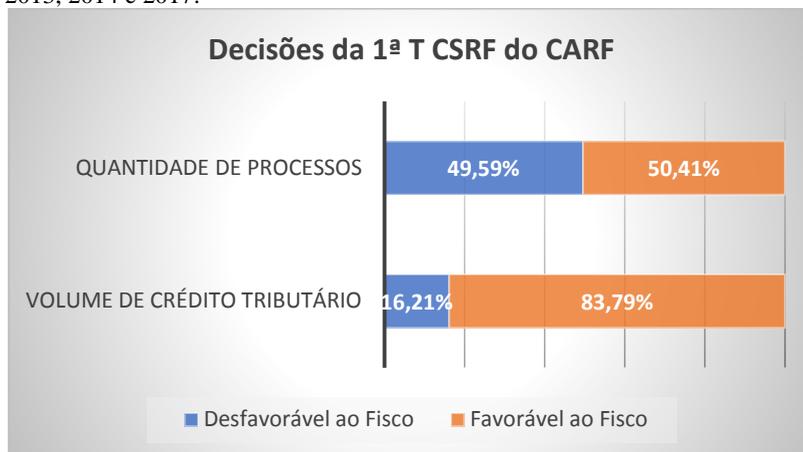
Gráfico 10 - Quantidade e volume das decisões da 1ª. Seção do CARF nos anos 2013, 2014 e 2017.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Gráfico 11 - Quantidade e volume das decisões da 1ª T./CSRF do CARF nos anos 2013, 2014 e 2017.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Utilizando um procedimento equivalente ao adotado na análise das Seções, vemos na Tabela 19 a variação percentual dos Valores Médios decididos de forma desfavorável ou favorável ao fisco nas decisões tomadas nas 3 turmas da CSRF.

Para facilitar a visualização do contraste que qualificamos de anomalia reproduzimos, na sequência, a Tabela 8, já apresentada anteriormente, que traz a mesma Variação percentual dos Valores Médios decididos nas **Seções**.

Tabela 19 - Valores médios das decisões - Turmas da CSRF do CARF (2013, 2014 e 2017).

Seção	DESAVORÁVEL AO FISCO			FAVORÁVEL AO FISCO			Variação dos Valores Médios
	Quantidade de decisões	Montante	Valores Médios	Quantidade de decisões	Montante	Valores Médios	
1ª T-CSRF	423	8.980.752.954,98	21.231.094,46	430	46.436.867.596,42	107.992.715,34	19,66%
2ª T-CSRF	578	2.501.304.558,13	4.327.516,54	1.030	4.527.171.760,14	4.395.312,39	98,46%
3ª T-CSRF	745	3.515.390.359,04	4.718.644,78	880	4.220.344.745,54	4.795.846,30	98,39%
<b>Totais</b>	<b>1.746</b>	<b>14.997.447.872,15</b>	<b>8.589.603,59</b>	<b>2.340</b>	<b>55.184.384.102,10</b>	<b>23.583.070,13</b>	<b>36,42%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 8 - Valores médios das decisões nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).

Seção	DESAVORÁVEL AO FISCO			FAVORÁVEL AO FISCO			Variação dos Valores Médios
	Quantidade de decisões	Montante	Valores Médios	Quantidade de decisões	Montante	Valores Médios	
1ª Seção	1.224	80.225.072.030,85	65.543.359,50	3.642	75.547.373.268,73	20.743.375,42	315,97%
2ª Seção	2.323	7.901.807.698,37	3.401.553,03	4.754	19.344.007.009,05	4.068.996,01	83,60%
3ª Seção	2.178	19.266.163.329,51	8.845.805,02	10.589	46.533.725.030,00	4.394.534,43	201,29%
<b>Totais</b>	<b>5.725</b>	<b>107.393.043.058,73</b>	<b>18.758.610,14</b>	<b>18.985</b>	<b>141.425.105.307,78</b>	<b>7.449.307,63</b>	<b>251,82%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Seria possível afirmarmos que as decisões desfavoráveis ao fisco têm um valor médio muito superior nas Seções do que na CSRF, e que essa se constitui numa tendência entre as duas “instâncias” do CARF? O que explica tendências opostas, quando analisamos decisões, entre as Seções e a CSRF? Existe uma disposição natural para que a desoneração dos contribuintes (decisões desfavoráveis ao fisco) ocorra mais nas Seções do que na CSRF?

Como veremos na sequência, não há nada de “natural” na radical inversão de tendências identificada pela pesquisa. Trata-se de um retrato histórico definido em números por um evento que sacode o CARF.

### 2.5.1 A indelével cicatriz da Zelotes expando contradições

Nossa anomalia é decifrável quando apartamos os dois anos que antecedem (2013 e 2014) do ano que sucede (2017) o maior escândalo da história do CARF: a operação Zelotes. Com essa separação constatamos a regularidade, a rotina, o padrão de comportamento anterior e as mudanças proporcionadas pelo evento.

Tabela 20 - Quantidade dos julgados nas turmas da CSRF por ano - 2013, 2014 e 2017.

<b>CSRF</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2017</b>	<b>Totais CSRF</b>
1ª T-CSRF	156	143	554	853
2ª T-CSRF	269	401	938	1.608
3ª T-CSRF	307	290	1.028	1.625
<b>Total por ano</b>	<b>732</b>	<b>834</b>	<b>2.520</b>	<b>4.086</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 21 - Montantes julgados nas turmas da CSRF por ano - 2013, 2014 e 2017.

<b>CSRF</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2017</b>	<b>Totais CSRF</b>
1ª T-CSRF	2.792.921.060,96	1.398.089.664,89	51.226.609.825,55	55.417.620.551,40
2ª T-CSRF	1.858.222.383,60	1.518.550.606,70	3.651.703.327,97	7.028.476.318,27
3ª T-CSRF	1.341.836.662,01	712.395.886,06	5.681.502.556,51	7.735.735.104,58
<b>Total por ano</b>	<b>5.992.982.119,57</b>	<b>3.629.038.171,65</b>	<b>60.559.817.727,03</b>	<b>70.181.831.974,25</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Antes de passarmos à análise dos períodos pré e pós Zelotes é necessário registrarmos alguns aspectos gerais relacionados às duas tabelas acima:

- A quantidade e o volume julgados no ano de 2017 são resultados diretos do represamento de julgamentos nos anos de 2015 e 2016, em decorrência do escândalo;
- Esse represamento é identificável em todas as três turmas das câmaras superiores, mas ele é mais concentrado na 1ª turma da CSRF, que julga as disputas envolvendo valores mais elevados no CARF.

Vejamos o que se constata ao analisarmos as decisões na CSRF separando os períodos antes (2013 e 2014) e depois (2017) da Zelotes. As Tabelas 22 e 23 apresentam as quantidades e os montantes das decisões nos anos 2013 e 2014. Na sequência, as tabelas 24 e 25 mostram como se apresentam as quantidades e os montantes das decisões ocorridas no ano de 2017:

Tabela 22 - Quantidades e proporções das decisões na CSRF do CARF - 2013 e 2014.

<b>Turmas CSRF</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Total por CSRF</b>	<b>%</b>
1ª T-CSRF	185	61,87%	114	38,13%	299	100%
2ª T-CSRF	381	56,87%	289	43,13%	670	100%
3ª T-CSRF	260	43,55%	337	56,45%	597	100%
<b>Total Geral</b>	<b>826</b>	<b>52,75%</b>	<b>740</b>	<b>47,25%</b>	<b>1.566</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 23 - Montantes e proporções das decisões na CSRF do CARF - 2013 e 2014.

<b>Turmas CSRF</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Total por CSRF</b>	<b>%</b>
1ª T-CSRF	2.289.844.168,37	54,64%	1.901.166.557,48	45,36%	4.191.010.725,85	100%
2ª T-CSRF	1.733.868.688,20	51,35%	1.642.904.302,10	48,65%	3.376.772.990,30	100%
3ª T-CSRF	1.396.962.380,70	68,00%	657.270.167,37	32,00%	2.054.232.548,07	100%
<b>Total Geral</b>	<b>5.420.675.237,27</b>	<b>56,34%</b>	<b>4.201.341.026,95</b>	<b>43,66%</b>	<b>9.622.016.264,22</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 24 - Quantidades e proporções das decisões nas turmas da CSRF do CARF- 2017.

<b>Turmas CSRF</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Total por CSRF</b>	<b>%</b>
1ª T-CSRF	238	42,96%	316	57,04%	554	100%
2ª T-CSRF	197	21,00%	741	79,00%	938	100%
3ª T-CSRF	485	47,18%	543	52,82%	1.028	100%
<b>Total Geral</b>	<b>920</b>	<b>36,51%</b>	<b>1.600</b>	<b>63,49%</b>	<b>2.520</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 25 - Montantes e proporções das decisões das turmas da CSRF do CARF - 2017.

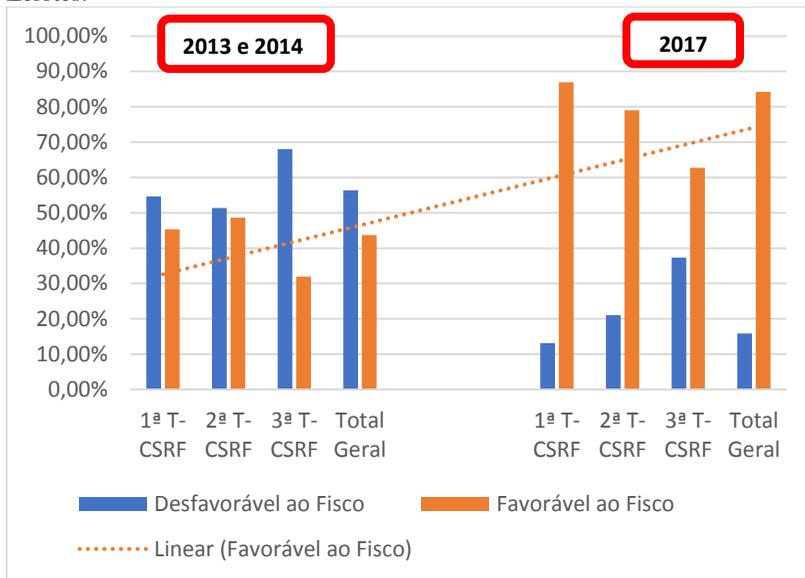
<b>Turmas CSRF</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Total por CSRF</b>	<b>%</b>
1ª T-CSRF	6.690.908.786,61	13,06%	44.535.701.038,94	86,94%	<b>51.226.609.825,55</b>	100%
2ª T-CSRF	767.435.869,93	21,02%	2.884.267.458,04	78,98%	<b>3.651.703.327,97</b>	100%
3ª T-CSRF	2.118.427.978,34	37,29%	3.563.074.578,17	62,71%	<b>5.681.502.556,51</b>	100%
<b>Total Geral</b>	<b>9.576.772.634,88</b>	<b>15,81%</b>	<b>50.983.043.075,15</b>	<b>84,19%</b>	<b>60.559.815.710,03</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

A extensão dos efeitos da operação Zelotes nas decisões da CSRF pode ser visualizada pela representação gráfica abaixo:

Gráfico 12 - Proporções dos montantes decididos na CSRF antes e depois da Zelotes.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Façamos um outro tipo de separação nas nossas análises da CSRF, segregando as decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco considerando o tipo de recurso apresentado (coluna Tipo Questionamento CARF/CSRF). É possível identificarmos a mudança de tendência para os dois principais tipos de recursos apresentados juntos à CSRF: o Recurso Especial do Procurador da Fazenda (Tabelas 26 e 27) e o Recurso Especial do Contribuinte (Tabelas 28 e 29).

Tabela 26 - Montantes e proporções de Recursos Especiais do Procurador da Fazenda - 2013 e 2014.

<b>Turmas CSRF</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Total por CSRF</b>	
1ª T-CSRF	1.898.723.560,24	60,72%	1.228.333.097,53	39,28%	3.127.056.657,77	100%
2ª T-CSRF	1.190.779.083,05	79,84%	300.654.976,59	20,16%	1.491.434.059,64	100%
3ª T-CSRF	739.435.398,38	68,27%	343.747.039,42	31,73%	1.083.182.437,80	100%
<b>Total</b>	<b>3.828.938.041,67</b>	<b>67,15%</b>	<b>1.872.735.113,54</b>	<b>32,85%</b>	<b>5.701.673.155,21</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 27 - Montantes e proporções de Recursos Especiais do Procurador da Fazenda – 2017.

<b>Turmas CSRF</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Total por CSRF</b>	
1ª T-CSRF	5.554.033.210,69	42,71%	7.450.482.324,47	57,29%	13.004.515.535,16	100%
2ª T-CSRF	431.241.212,26	20,84%	1.637.782.414,59	79,16%	2.069.023.626,85	100%
3ª T-CSRF	1.892.625.007,81	69,82%	818.231.830,55	30,18%	2.710.856.838,36	100%
<b>Total</b>	<b>7.877.899.430,76</b>	<b>44,30%</b>	<b>9.906.496.569,61</b>	<b>55,70%</b>	<b>17.784.396.000,37</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 28 - Montantes e proporções de Recursos Especiais do Contribuinte - 2013 e 2014.

<b>Turmas CSRF</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Total por CSRF</b>	
1ª T-CSRF	391.120.608,13	36,77%	672.478.065,95	63,23%	1.063.598.674,08	100%
2ª T-CSRF	543.089.605,15	58,24%	389.359.545,01	41,76%	932.449.150,16	100%
3ª T-CSRF	649.730.981,32	69,30%	287.894.854,46	30,70%	937.625.835,78	100%
<b>Total Geral</b>	<b>1.583.941.194,60</b>	<b>53,99%</b>	<b>1.349.732.465,42</b>	<b>46,01%</b>	<b>2.933.673.660,02</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 29 - Montantes e proporções de Recursos Especiais do Contribuinte – 2017.

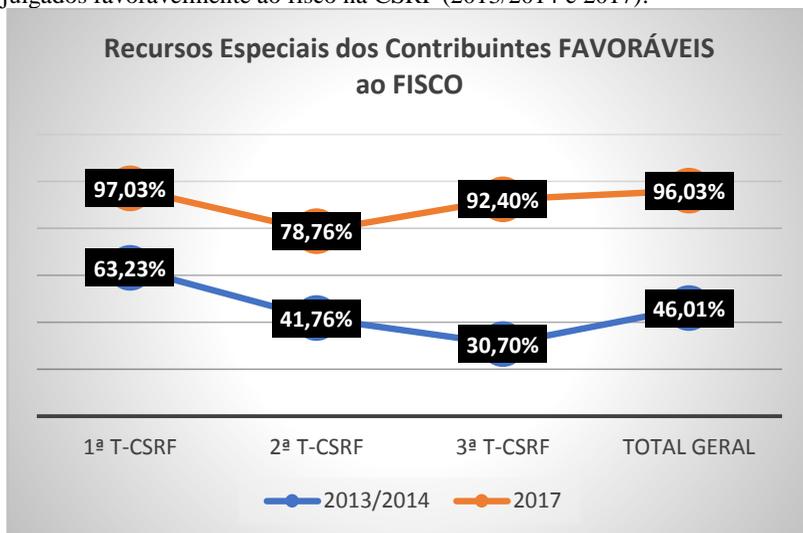
<b>Turmas CSRF</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>%</b>	<b>Total por CSRF</b>	
1ª T-CSRF	1.136.875.575,92	2,97%	37.085.218.714,47	97,03%	38.222.094.290,39	100%
2ª T-CSRF	336.194.657,67	21,24%	1.246.485.043,45	78,76%	1.582.679.701,12	100%
3ª T-CSRF	225.802.970,53	7,60%	2.744.842.747,62	92,40%	2.970.645.718,15	100%
<b>Total Geral</b>	<b>1.698.873.204,12</b>	<b>3,97%</b>	<b>41.076.546.505,54</b>	<b>96,03%</b>	<b>42.775.419.709,66</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Considerando os recursos especiais dos contribuintes, a oscilação percentual dos montantes decididos favoravelmente ao fisco entre o biênio 2013/2014 (pré-Zelotes) e 2017 (pós Zelotes) é representada no Gráfico 13 da seguinte forma:

Gráfico 13 - Percentuais sobre o montante dos Recursos dos Contribuintes julgados favoravelmente ao fisco na CSRF (2013/2014 e 2017).



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Os contrastes mais evidentes nas tabelas e gráficos acima apresentados podem ser assim resumidos:

- a) Considerada a quantidade de decisões julgadas na CSRF nos anos 2013 e 2014, **52,75%** dos acórdãos foram Desfavoráveis ao Fisco e, consequentemente, **47,25%** Favoráveis ao Fisco. No ano de 2017 esses índices sofreram alteração substancial, com as decisões Desfavoráveis ao Fisco se reduzindo para **36,51%** e, consequentemente, aquelas Favoráveis ao Fisco se ampliando para **63,49%**;
- b) Considerado o montante julgado nas mesmas decisões, as proporções sofrem alteração ainda mais acentuada. Se em 2013 e 2014 o volume decidido de forma Desfavorável ao Fisco representou 56,34%, em 2017 o mesmo tipo de decisão sofreu

redução para 15,81%. Consequentemente os montantes Favoráveis ao Fisco se alteraram de 43,66% para 84,19% no mesmo comparativo;

- c) A 1ª turma da CSRF, que concentra 78,96% do contencioso fiscal disputado nas três turmas da CSRF, apresentou a maior elasticidade nesta inversão. Os montantes decididos de forma Desfavorável ao Fisco que eram de 54,64% no biênio 2103/2014 caíram para 13,06% no ano de 2017;
- d) A inversão brusca de tendência das decisões ocorreu nos dois tipos de recursos preponderantes nas CSRF. Nos recursos especiais dos procuradores da fazenda o montante decidido de forma desfavorável ao fisco caiu do percentual de 67,15% em 2013/2014 para 44,30% em 2017, com consequente inversão dos montantes decididos de forma favorável ao fisco;
- e) Os montantes envolvendo os recursos especiais dos contribuintes apresentam inversão ainda mais impressionante. O percentual desfavorável ao fisco correspondeu a 53,99% nos anos 2013/2014 e caiu a 3,97% em 2017, fazendo com que 96,03% do contencioso fiscal disputado nessa instância fosse mantido em favor do erário público (mais de 44 bilhões de reais dos 45,7 bilhões disputados).

Em síntese, com o escândalo público da Zelotes ocorreu uma inversão acentuada na quantidade e nos montantes decididos favoravelmente ao fisco quando comparados os julgamentos ocorridos na CSRF no biênio 2013/2014 com o ano de 2017. Esse movimento ocorreu em todas as três turmas da CSRF e em todos os tipos de recursos apresentados.

A resposta para a inversão abrupta na variação dos valores médios entre decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco verificável entre Seções e CSRF encontra-se nas oscilações desta última instância do CARF. Mas o que mudou na interpretação dos julgadores neste intervalo de tempo? Seria ingenuidade crer que os processos e autuações da RFB analisadas passaram a apresentar uma eficácia que não ocorria antes.

A operação Zelotes trouxe exposição, foco social e transparência, pelo menos temporária, para um órgão até então discreto e pouco conhecido. O conhecimento público expõe o grande jogo e torna suas tendências reversíveis, principalmente aquelas equiparáveis a diversas formas de escândalo. A exposição inibe comportamentos anormais, mas também decisões tidas como “naturais”, colocando luz naquilo que, criticamente, pode ser visto como um escândalo. A radical mudança de tendências deriva das precauções com decisões relacionadas a um tipo de

contencioso fiscal que, julgado na CSRF, só alcança benefício aos contribuintes autuados se resultarem numa revisão de decisões ocorridas dentro do próprio CARF (nas seções) e favoráveis ao fisco. Esse cuidado, com a desoneração continuada na CSRF, não existia para 2013 e 2014.

Na discricção, a naturalização das decisões desfavoráveis ao erário encontra terreno fértil e, no contexto histórico da Zelotes, o inesperado, o imprevisível, acabou por resgatar o sentido razoável das coisas, no caso, na reversão de enormes prejuízos aos cofres do erário público. Ou seja, a tendência das decisões julgadas na CSRF em 2013 e 2014 não pode ser considerada normal ou natural, porque se assim fosse não sofreria tamanha inversão com o escândalo.

Mas a inversão de tendências pode ser interpretada de forma ainda mais racional quando consideramos o conceito de seletividade estrutural do Estado capitalista desenvolvido por Offe. Os votos provavelmente padronizados e “fechados” dos conselheiros da fazenda representam, mais que uma ação defensiva do fisco, a depuração dos “interesses estreitos, efêmeros, contraditórios e imperfeitamente formulados de uma política pluralista de influências” (OFFE, 1984, p. 149) facilmente associada à corrupção. A explícita mudança de tendências nas decisões do contencioso fiscal federal é uma reação, mesmo que inconsciente do ponto de vista dos indivíduos, necessária ao equilíbrio que visa a unificar o interesse capitalista contrariando blocos ou grupos de interesses isolados. Trata-se de um procedimento seletivo na perspectiva da estrutura e da racionalidade inerentes aos interesses de classes no Estado capitalista.

A inversão de tendências nos índices de sucesso dos contribuintes, principalmente os de grande porte, ocasionará uma reação política e judicial das grandes corporações que abordaremos no tópico 4.3. Antes, porém, verificaremos se a indelével cicatriz da operação Zelotes também se faz presente na análise das decisões por faixas de valores e, mais à frente, por votações.

### **2.5.2 Comparando faixas de valores nas decisões da CSRF**

Passamos agora a analisar as decisões favoráveis e desfavoráveis ao fisco por faixas de valores englobando todas as três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Na Tabela 30 podemos ver as quantidades e faixas de valores das decisões Desfavoráveis e Favoráveis ao fisco nas turmas da CSRF:

Tabela 30 - Distribuição e quantidade por faixas de valores das decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco nas turmas da CSRF (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Decisões Desfavoráveis ao Fisco			Total Desfavorável (A)	Decisões Favoráveis ao Fisco			Total Favorável (B)	Total Decisões (A)+(B)
	1ª T CSRF	2ª T CSRF	3ª T CSRF		1ª T CSRF	2ª T CSRF	3ª T CSRF		
	Acima 1 R\$bilhão	1	0	0	1	12	0	0	12
Acima de 500 milhões até 1 bi	3	0	0	3	5	1	0	6	9
Acima de 300 até 500 milhões	2	0	0	2	7	0	1	8	10
Acima de 200 até 300 milhões	2	3	2	7	13	3	5	21	28
Acima de 100 até 200 milhões	5	5	3	13	27	6	4	37	50
Acima de 50 até 100 milhões	18	1	8	27	37	7	10	54	81
Acima de 20 até 50 milhões	30	17	26	73	85	20	18	123	196
Acima de 5 até 20 milhões	57	39	79	175	99	57	60	216	391
Acima de 1 até 5 milhões	71	91	129	291	59	138	69	266	557
Acima de 500 mil até 1 milhão	33	61	49	143	21	93	56	170	313
Acima de 400 até 500 mil	15	20	21	56	5	26	12	43	99
Acima de 300 até 400 mil	7	27	21	55	9	56	22	87	142
Acima de 200 até 300 mil	22	28	39	89	9	81	36	126	215
Acima de 100 até 200 mil	32	69	56	157	6	140	62	208	365
Acima de 50 até 100 mil	34	59	65	158	13	117	84	214	372
Acima de 25 até 50 mil	30	50	54	134	5	103	108	216	350
Acima de 10 até 25 mil	25	66	81	172	5	84	118	207	379
Acima de 5 até 10 mil	22	20	66	108	7	49	63	119	227
Acima de 1 até 5 mil	14	22	46	82	6	49	152	207	289
<b>Totais de decisões</b>	<b>423</b>	<b>578</b>	<b>745</b>	<b>1.746</b>	<b>430</b>	<b>1.030</b>	<b>880</b>	<b>2.340</b>	<b>4.086</b>

Elaboração Própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Diferentemente das proporções de decisões Desfavoráveis e Favoráveis nas Seções (Tabelas 9 e 10), as decisões dos recursos na CSRF não apresentam as mesmas tendências por Faixas de Valores quando consideramos a quantidade dos processos julgados. Como explicamos no tópico anterior, ocorre uma inversão de tendências. Os conteúdos das Tabelas 31 e 32, que apresentam parâmetros de quantidade, montantes e suas proporções, somente confirmam a exposição já feita. Para efeitos comparativos com as Seções apresentamo-las abaixo:

Tabela 31 - Quantidade e proporções por faixas de valores nas decisões na CSRF-2013, 2014 e 2017.

Faixas de Valor	Decisões			Proporções	
	Desfavoráveis ao Fisco	Favoráveis ao Fisco	Total	Desfavoráveis ao Fisco	Favoráveis ao Fisco
Acima 1 R\$bilhão	1	12	<b>13</b>	7,69%	92,31%
Acima de 500 milhões até 1 bi	3	6	<b>9</b>	33,33%	66,67%
Acima de 300 até 500 milhões	2	8	<b>10</b>	20,00%	80,00%
Acima de 200 até 300 milhões	7	21	<b>28</b>	25,00%	75,00%
Acima de 100 até 200 milhões	13	37	<b>50</b>	26,00%	74,00%
Acima de 50 até 100 milhões	27	54	<b>81</b>	33,33%	66,67%
Acima de 20 até 50 milhões	73	123	<b>196</b>	37,24%	62,76%
Acima de 5 até 20 milhões	175	216	<b>391</b>	44,76%	55,24%
Acima de 1 até 5 milhões	291	266	<b>557</b>	52,24%	47,76%
Acima de 500 mil até 1 milhão	143	170	<b>313</b>	45,69%	54,31%
Acima de 400 até 500 mil	56	43	<b>99</b>	56,57%	43,43%
Acima de 300 até 400 mil	55	87	<b>142</b>	38,73%	61,27%
Acima de 200 até 300 mil	89	126	<b>215</b>	41,40%	58,60%
Acima de 100 até 200 mil	157	208	<b>365</b>	43,01%	56,99%
Acima de 50 até 100 mil	158	214	<b>372</b>	42,47%	57,53%
Acima de 25 até 50 mil	134	216	<b>350</b>	38,29%	61,71%
Acima de 10 até 25 mil	172	207	<b>379</b>	45,38%	54,62%
Acima de 5 até 10 mil	108	119	<b>227</b>	47,58%	52,42%
Acima de 1 até 5 mil	82	207	<b>289</b>	28,37%	71,63%
<b>Totais de decisões</b>	<b>1.746</b>	<b>2.340</b>	<b>4.086</b>	<b>42,73%</b>	<b>57,27%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 32 - Montantes e proporções nas decisões favoráveis e desfavoráveis na CSRF por faixas de valores (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Decisões			Proporções	
	Desfavoráveis ao	Favoráveis ao	Total	Desfavoráveis ao	Favoráveis ao
	Fisco	Fisco		Fisco	Fisco
Acima 1 R\$bilhão	1.600.826.293,12	26.778.439.994,17	28.379.266.287,29	5,64%	94,36%
Acima de 500 milhões até 1 bi	2.288.575.280,02	4.333.370.794,26	6.621.946.074,28	34,56%	65,44%
Acima de 300 até 500 milhões	782.669.397,36	3.130.656.238,31	3.913.325.635,67	20,00%	80,00%
Acima de 200 até 300 milhões	1.680.852.101,96	5.000.546.665,96	6.681.398.767,92	25,16%	74,84%
Acima de 100 até 200 milhões	1.904.766.779,98	4.905.150.792,74	6.809.917.572,72	27,97%	72,03%
Acima de 50 até 100 milhões	1.804.043.097,16	3.810.286.039,07	5.614.329.136,23	32,13%	67,87%
Acima de 20 até 50 milhões	2.192.290.708,80	3.908.500.338,36	6.100.791.047,16	35,93%	64,07%
Acima de 5 até 20 milhões	1.835.861.707,85	2.435.778.219,21	4.271.639.927,06	42,98%	57,02%
Acima de 1 até 5 milhões	694.045.542,15	624.491.821,45	1.318.537.363,60	52,64%	47,36%
Acima de 500 mil até 1 milhão	104.800.481,26	118.523.270,10	223.323.751,36	46,93%	53,07%
Acima de 400 até 500 mil	24.806.419,89	19.114.196,84	43.920.616,73	56,48%	43,52%
Acima de 300 até 400 mil	18.917.916,25	29.905.798,54	48.823.714,79	38,75%	61,25%
Acima de 200 até 300 mil	22.324.558,96	31.054.861,20	53.379.420,16	41,82%	58,18%
Acima de 100 até 200 mil	22.750.560,36	30.519.680,73	53.270.241,09	42,71%	57,29%
Acima de 50 até 100 mil	11.240.403,28	15.383.434,43	26.623.837,71	42,22%	57,78%
Acima de 25 até 50 mil	4.808.893,45	7.849.911,62	12.658.805,07	37,99%	62,01%
Acima de 10 até 25 mil	2.830.664,67	3.454.457,87	6.285.122,54	45,04%	54,96%
Acima de 5 até 10 mil	796.767,76	872.955,57	1.669.723,33	47,72%	52,28%
Acima de 1 até 5 mil	240.297,87	484.631,67	724.929,54	33,15%	66,85%
<b>Totais de decisões</b>	<b>14.997.447.872,15</b>	<b>55.184.384.102,10</b>	<b>70.181.831.974,25</b>	<b>21,37%</b>	<b>78,63%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

## 2.6 PERFIS E TENDÊNCIAS DAS VOTAÇÕES NA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

No tópico anterior demonstramos uma inversão radical nas decisões quando comparados os julgamentos das Seções e CSRF. Demonstramos também que a inversão abrupta só é identificável no ano de 2017. Será que esta mudança alcançou de modo uniforme todos os tipos de processos, indiferentemente do valor da disputa? O que os resultados nas votações dos conselheiros nas três câmaras superiores podem nos responder sobre essa questão?

Como na análise de votações nas Seções, adotaremos as variáveis de voto presentes nos julgamentos: Unânime, Maioria e Qualidade. Na Tabela 33 apresentamos os resultados de votação das **1.746** decisões **desfavoráveis ao fisco** na CSRF; e na Tabela 34 trazemos os resultados de votação das **2.340** decisões **favoráveis ao fisco** na CSRF.

Tabela 33 - Resultados das votações nas decisões Desfavoráveis ao Fisco na CSRF do CARF (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Tipo de Voto nas decisões				Percentuais sobre o Total de Votos		
	Unânime	Majoria	Qualidade	TOTAL	Unânime	Majoria	Qualidade
Acima 1 R\$bilhão	1	0	0	1	100,00%	0,00%	0,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi	2	1	0	3	66,67%	33,33%	0,00%
Acima de 300 até 500 milhões	1	1	0	2	50,00%	50,00%	0,00%
Acima de 200 até 300 milhões	2	5	0	7	28,57%	71,43%	0,00%
Acima de 100 até 200 milhões	6	7	0	13	46,15%	53,85%	0,00%
Acima de 50 até 100 milhões	17	10	0	27	62,96%	37,04%	0,00%
Acima de 20 até 50 milhões	53	20	0	73	72,60%	27,40%	0,00%
Acima de 5 até 20 milhões	124	49	2	175	70,86%	28,00%	1,14%
Acima de 1 até 5 milhões	208	82	1	291	71,48%	28,18%	0,34%
Acima de 500 mil até 1 milhão	105	37	1	143	73,43%	25,87%	0,70%
Acima de 400 até 500 mil	40	16	0	56	71,43%	28,57%	0,00%
Acima de 300 até 400 mil	43	12	0	55	78,18%	21,82%	0,00%
Acima de 200 até 300 mil	62	27	0	89	69,66%	30,34%	0,00%
Acima de 100 até 200 mil	109	48	0	157	69,43%	30,57%	0,00%
Acima de 50 até 100 mil	114	43	1	158	72,15%	27,22%	0,63%
Acima de 25 até 50 mil	110	23	1	134	82,09%	17,16%	0,75%
Acima de 10 até 25 mil	124	48	0	172	72,09%	27,91%	0,00%
Acima de 5 até 10 mil	77	31	0	108	71,30%	28,70%	0,00%
Acima de 1 até 5 mil	63	19	0	82	76,83%	23,17%	0,00%
<b>Totais de decisões</b>	<b>1.261</b>	<b>479</b>	<b>6</b>	<b>1.746</b>	<b>72,22%</b>	<b>27,43%</b>	<b>0,34%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 34 - Resultados das votações nas decisões Favoráveis ao Fisco na CSRF do CARF (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Tipo de Voto nas decisões				TOTAL	Percentuais sobre o Total de Votos			
	Unânime	Maioria	Outros	Qualidade		Unânime	Maioria	Outros	Qualidade
Acima 1 R\$bilhão	1	2	0	9	12	8,33%	16,67%	0,00%	75,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi		2	0	4	6	0,00%	33,33%	0,00%	66,67%
Acima de 300 até 500 milhões	1	3	0	4	8	12,50%	37,50%	0,00%	50,00%
Acima de 200 até 300 milhões	2	8	0	11	21	9,52%	38,10%	0,00%	52,38%
Acima de 100 até 200 milhões	5	11	0	21	37	13,51%	29,73%	0,00%	56,76%
Acima de 50 até 100 milhões	9	22	1	22	54	16,67%	40,74%	1,85%	40,74%
Acima de 20 até 50 milhões	28	48	0	47	123	22,76%	39,02%	0,00%	38,21%
Acima de 5 até 20 milhões	76	89	0	51	216	35,19%	41,20%	0,00%	23,61%
Acima de 1 até 5 milhões	133	84	0	49	266	50,00%	31,58%	0,00%	18,42%
Acima de 500 mil até 1 milhão	83	62	0	25	170	48,82%	36,47%	0,00%	14,71%
Acima de 400 até 500 mil	20	18	0	5	43	46,51%	41,86%	0,00%	11,63%
Acima de 300 até 400 mil	49	27	0	11	87	56,32%	31,03%	0,00%	12,64%
Acima de 200 até 300 mil	67	42	1	16	126	53,17%	33,33%	0,79%	12,70%
Acima de 100 até 200 mil	113	66	0	29	208	54,33%	31,73%	0,00%	13,94%
Acima de 50 até 100 mil	117	62	0	35	214	54,67%	28,97%	0,00%	16,36%
Acima de 25 até 50 mil	83	103	0	30	216	38,43%	47,69%	0,00%	13,89%
Acima de 10 até 25 mil	107	76	0	24	207	51,69%	36,71%	0,00%	11,59%
Acima de 5 até 10 mil	72	32	0	15	119	60,50%	26,89%	0,00%	12,61%
Acima de 1 até 5 mil	107	80	0	20	207	51,69%	38,65%	0,00%	9,66%
<b>Totais de decisões</b>	<b>1.072</b>	<b>837</b>	<b>2</b>	<b>428</b>	<b>2.340</b>	<b>45,81%</b>	<b>35,77%</b>	<b>0,09%</b>	<b>18,29%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

As principais informações contidas nas Tabelas 33 e 34 podem ser assim resumidas:

Decisões **desfavoráveis ao fisco** na CSRF:

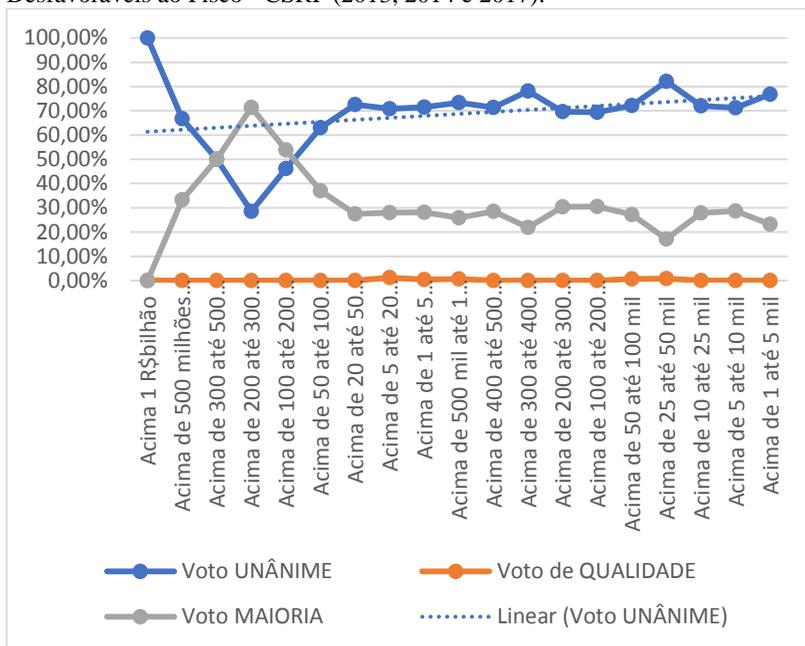
- As votações Unâнимes não apresentam uma tendência uniforme. Alcançam o percentual médio de 72,22%, iniciando com 100% da faixa de maior valor e encerrando com 76,83% na faixa de menor valor, mas sem apresentar uma tendência decrescente e contínua, como verificado nas votações das Seções;
- As decisões tomadas por Maioria de votos também não apresentam uma tendência uniforme, com oscilações percentuais desvinculadas das faixas de valores;
- Como nas Seções, o voto de Qualidade é quase insignificante, fazendo com que 99,65% das decisões não sejam tomadas com a divisão paritária dos julgadores.

Decisões **favoráveis ao fisco** na CSRF:

- 45,81% das decisões são tomadas com votações Unâнимes favoráveis à fazenda, mas nas faixas de valores mais elevados os índices são inferiores a 10%. Como nas votações das Seções, os percentuais de decisões com votação Unâнимe crescem quanto menor for a faixa de valor do processo em disputa.
- As decisões por Maioria de votos correspondem a 35,77% das decisões e não oscilam acentuadamente de acordo com as faixas de valores;
- A principal divergência de tendência com as decisões desfavoráveis ao fisco encontra-se no percentual total de 18,29% de julgamentos resolvidos pelo voto de Qualidade;
- Aqui identificamos uma tendência ainda mais acentuada que a verificada nas votações da Seções. Se naquelas o percentual nas faixas de maior valor alcançava 31,82%, na CSRF esse índice parte de impressionantes 75,00% para a faixa de maior valor dos processos e vai progressivamente caindo conforme se reduzem as faixas de valores das disputas. Na faixa de menor valor (R\$1.000,00 a R\$5.000,00) representam apenas 9,66% das decisões.

A representação gráfica também explicita a dicotomia entre as tendências das votações em decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco na CSRF. Mostra ainda que, nesta, a disparidade é mais evidente que nas Seções. Vejamos nos Gráficos 14 e 15 as tendências de votos **Unâнимes** e de **Qualidade** nas duas situações:

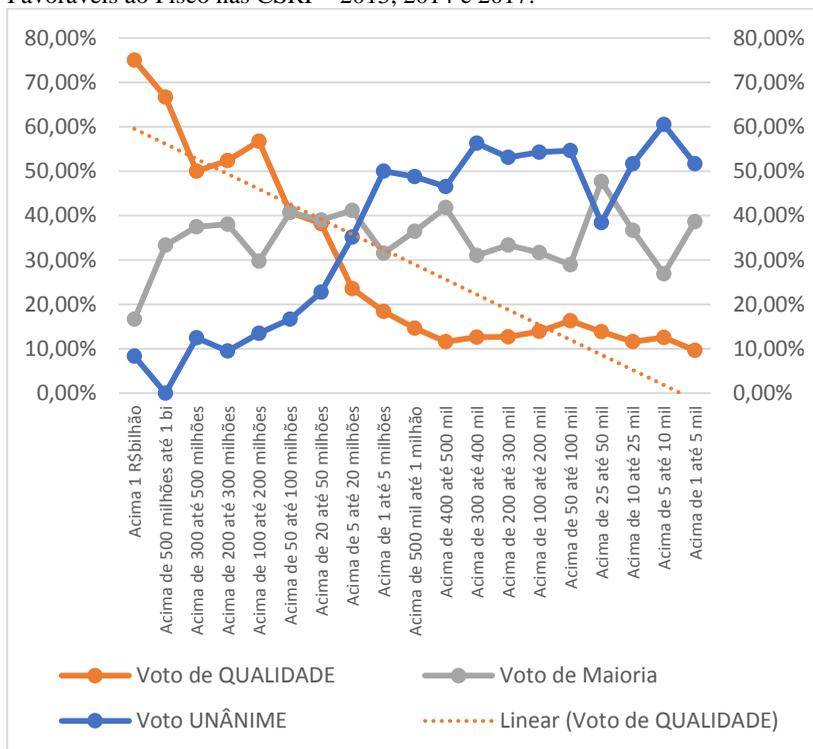
Gráfico 14 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões Desfavoráveis ao Fisco - CSRF (2013, 2014 e 2017).



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Gráfico 15 - Tendências dos votos Unânime, Qualidade e Maioria em decisões Favoráveis ao Fisco nas CSRF - 2013, 2014 e 2017.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Vejam as principais conclusões da análise das votações nas turmas da CSRF:

- Assim como nas disputas das Seções, quanto menor o valor do acórdão, e conseqüentemente, o porte do contribuinte, menor o interesse dos conselheiros das corporações empresariais;
- A tendência de voto de forma “fechada”, pelos representantes das confederações, é ainda mais evidente nas decisões favoráveis ao fisco, alcançando 75% das decisões em disputas que envolvem valores bilionários;**
- Reflexo do escândalo da operação Zelotes, a elevação dos percentuais de voto de “Qualidade” favoráveis à fazenda evidencia votações também “fechadas” por parte dos

conselheiros da fazenda nas grandes disputas. Trata-se do movimento defensivo, de “depuração”, anteriormente descrito.

- d) As votações na CSRF consolidam a tendência já verificada nas Seções ampliando os percentuais de decisões com voto de qualidade e aprofundando a hierarquia de prioridades em benefício das grandes disputas e, conseqüentemente, grandes empresas e grupos empresariais. **Em síntese, na Câmara Superior o voto dos representantes das confederações torna-se ainda mais “fechado” com as frações de classe ou grupos de interesse que têm disputas de contenciosos fiscais com valores mais elevados.**

As votações “fechadas” no voto de qualidade dos representantes do empresariado, que se ampliam quando comparadas com as Seções, estão relacionadas à anomalia resultante do escândalo abordada no tópico 2.5.1. Mas aqui identificamos um outro aspecto, que será melhor abordado no tópico 4.3. Esse comportamento quase organizado dos conselheiros das associações empresariais vincula-se à estratégia mais ampla nos campos judicial e legislativo que busca reduzir os efeitos das decisões (principalmente aquelas tomadas com o voto de Qualidade) quando os interesses do grande capital começam a ser contrariados em função da inversão de tendências associadas à Zelotes.

## 2.7 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO

A **duração média** do contencioso fiscal administrativo até o julgamento na 2ª instância, as Seções, é de **4,75 anos** para os julgamentos realizados em 2013; **5,05 anos** para os julgamentos realizados em 2014; e **6,40 anos** para aqueles ocorridos em 2017.

Quando mensuramos considerando os julgamentos ocorridos na 3ª instância, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a **duração** do contencioso fiscal administrativo é de **8,18 anos** para os julgamentos realizados em 2013; **8,76 anos** para os julgamentos realizados em 2014; e **9,40 anos** para os julgamentos ocorridos em 2017.

Considerado os três anos conjuntamente, a duração média do contencioso fiscal até seu julgamento definitivo no CARF é de **9,06 anos**, ou seja, **9 anos e 21 dias**.

Considerando especificamente as **decisões** “Desfavoráveis ao Fisco” e “Favoráveis ao Fisco” **nas Seções, 56,84%** do contencioso fiscal julgado são mantidos favoravelmente ao fisco e **43,16%** do mesmo contencioso são derrubados através de decisões desfavoráveis ao fisco.

Quando considerada apenas a quantidade de decisões, os percentuais favoráveis ao fisco são de **76,83%** e os desfavoráveis ao fisco são de **23,17%**. Essa disparidade percentual entre quantidade e montante é explicada pelo fato de que os valores médios das decisões desfavoráveis ao fisco equivalem a **251,82%** dos valores médios das decisões favoráveis ao fisco.

Distribuindo-se todas as decisões das Seções por 17 setores econômicos distintos, sendo 16 para atividades empresariais e 1 para pessoas físicas, os valores médios das decisões desfavoráveis ao fisco são superiores aos valores médios das decisões favoráveis ao fisco em 15 setores com atividades empresariais. Somente nas decisões/acórdãos relacionados a pessoas físicas e no agrupamento de empresas identificadas como *Holdings* Não Financeiras essa tendência não se verifica. Em algumas atividades econômicas esses percentuais entre valores médios nas decisões superam consideravelmente até mesmo a variação geral de 251,82%. Nestas condições destacam-se os setores de Extração Mineral (621,74%); Agricultura e pecuária (428,98%); Bancos e *Holdings* Financeiras (410,56%); e Telefonia e Telecomunicações (321,60%).

Destacando os setores pelo volume de crédito tributário em disputa, identificamos cinco ramos de atividade que concentram **71,13%** dos mais de **R\$248 bilhões** julgados nas Seções: Bancos e *Holdings* Financeiras (R\$54,38 bilhões); Indústria (R\$49,98 bilhões); Extração de Petróleo (R\$27,28 bilhões); Comércio (R\$25,33 bilhões); e *Holdings* Não Financeiras (R\$20,02 bilhões).

Quando comparados com os índices gerais de 54,84% (favoráveis ao fisco) e 43,16% (desfavoráveis ao fisco), dois destes setores se destacam: Extração de Petróleo alcança 39,79% e 60,21%, respectivamente, e Bancos e *Holdings* Financeiras alcançam 34,02% e 65,98%, respectivamente. A tendência que favorece a fração financeira do empresariado também será verificada no exame da realização efetiva do contencioso pós CARF, como veremos mais à frente.

Indiferentemente do setor econômico, quando distribuímos as decisões por faixas de valores dos julgados identificamos uma tendência clara que desonera os contribuintes nas faixas de valores de processos mais elevados. Quanto maior o valor em disputa, maior é a possibilidade de decisão desfavorável ao fisco; e quanto menor o valor da disputa, maior a possibilidade de decisão favorável ao fisco. O valor dos processos e, conseqüentemente, o porte dos contribuintes influenciam as decisões das turmas de julgamento nas Seções.

Essa tendência de favorecimento aos contribuintes em função do valor em disputa e porte econômico também é identificada nos resultados das **votações** dos acórdãos. O estudo das variáveis de voto **unânime** e de **qualidade** demonstra que quanto menor o valor em disputa e, conseqüentemente, menor o porte do contribuinte, maior a indiferença dos conselheiros das confederações empresariais, que se manifestam com as votações unânimes. Em contrapartida, quanto maiores os valores em disputa, contra os interesses dos grandes contribuintes, portanto, maior o interesse demonstrado através das votações “fechadas”, que obrigam o voto de **qualidade** dos presidentes das turmas de julgamento.

**As decisões nas turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais** assumem características distintas das identificadas nas Seções. Naquela que este estudo trata como 3ª. instância, os montantes do contencioso fiscal julgado e mantido através de decisões favoráveis ao fisco atingem um percentual de **78,63%**; e os montantes de contencioso fiscal com decisões desfavoráveis ao fisco representam **21,37%**. Essa inversão, no entanto, não é natural. Analisando separadamente os anos 2013, 2014 e 2017, com diversas hipóteses distintas, verificamos um comportamento anômalo relacionado ao escândalo da operação Zelotes.

A exposição pública resultou em mudança significativa nas decisões tomadas dentro das CSRF, quando comparados o biênio 2013/2014 com o ano de 2017. Essa mudança também é facilmente identificada quando consideradas as faixas de valores dos processos em disputas. Numa inversão abrupta, os valores médios das decisões desfavoráveis ao fisco se tornaram inferiores aos valores médios das decisões favoráveis ao fisco nas três turmas das câmaras superiores. Em síntese, quando o CARF se tornou foco de atenção pública, o valor do processo e o porte econômico do contribuinte pouco ou nada influenciaram as decisões das turmas de julgamento da CSRF.

Mas mesmo sob os efeitos do escândalo é possível identificarmos as tendências de votos dos conselheiros das corporações empresariais. O estudo das variáveis de **votações** unânimes e de qualidade mostram que a atenção e o interesse desses conselheiros se mostraram ainda mais evidentes. Os votos “fechados” dos conselheiros das confederações, forçando os votos de qualidade, representam 18,29% da quantidade de decisões e alcançam **75% das decisões na faixa de valor mais elevado** (superior a R\$1 bilhão). A redução gradativa deste tipo de voto, em função da redução dos valores das disputas, aponta para uma hierarquia de prioridades em benefício das grandes disputas e, conseqüentemente, em benefício para as grandes empresas e grupos empresariais.

Aqui, nos eventos sociais circunscritos às decisões e votações nas turmas de julgamento do CARF, se revela uma das formas de atuação de grupos de interesse dentro do Estado, na formulação de *Claus Offe*. A exclusividade da representação dos contribuintes transforma as confederações empresariais em agentes com “objetivos”, “valores”, “possibilidades de influenciar” e “obter proveito (recursos)”. A forma e o conteúdo concretos, os efeitos da representação, podem ser aferidos pelos resultados obtidos nas decisões ou votações em função do “*status* institucional” alcançado junto a um órgão (o CARF) do aparelho estatal.

Mas não é somente na dimensão da agência social que é possível identificarmos por completo o papel da representação das confederações empresariais nas disputas do contencioso fiscal. Percebendo os limites legais e culturais dessa representação e das próprias confederações no processo de interação com a sociedade (uma outra dimensão definida por *Offe*), é necessário investigarmos o que ocorre com o contencioso fiscal após o trânsito definitivo no CARF. Para este propósito é que destinaremos nossa atenção para a parcela do contencioso que, mesmo sob influência e julgamento dos representantes das associações empresariais, obteve decisões favoráveis à fazenda (Favoráveis ao Fisco). Vejamos o que os resultados de arrecadação pós CARF têm a nos revelar sobre o comportamento dos grandes grupos ou setores econômicos.



### CAPÍTULO 3 - OS RESULTADOS DE REALIZAÇÃO EFETIVA APÓS JULGAMENTOS DO CARF

Recuperemos a questão central dessa parte da pesquisa: Qual o volume e as características do contencioso fiscal que entram efetivamente para o erário público após o julgamento definitivo do litígio administrativo no CARF?

Este capítulo é dedicado à análise da realização do contencioso fiscal disputado no CARF que, mantido favoravelmente à fazenda após a disputa administrativa, é efetivamente realizado. Consideramos realizado o crédito tributário que resulta em alguma forma de arrecadação através de pagamento, parcelamento ou compensação com outras dívidas tributárias do contribuinte.<sup>47</sup> Também incluímos nesse critério aqueles valores pleiteados via processos com pedidos de restituição, ressarcimento e reembolsos com resultados favoráveis ao fisco (contrariando os pedidos). Buscamos identificar os resultados de arrecadação efetiva após o caminho do contencioso fiscal administrativo chegar ao seu limite final. Aquele crédito mantido a favor do fisco é efetivamente extinto por pagamento, compensação, parcelamento etc.<sup>48</sup> Os contribuintes derrotados na disputa administrativa acatam a decisão e recolhem o valor devido ao erário público? Após o rito administrativo, se derrotados, recorrem ao judiciário? Os valores devidos são espontaneamente recebidos pela fazenda pública ou necessitam de execução judicial via Procuradoria da Fazenda Nacional?

Nos interessa a parte do crédito tributário com decisões Favoráveis ou Parcialmente Favoráveis ao Fisco. Descartamos, para efeito de análise, as decisões Desfavoráveis ao Fisco (favoráveis aos contribuintes, portanto) porque, como já explicado, das decisões transitadas em julgamento administrativo e favoráveis aos contribuintes não cabem recurso da fazenda ao judiciário.

---

<sup>47</sup> A pesquisa utiliza os mesmos critérios de classificação contidos no relatório Plano Anual de Fiscalização 2018 da Receita Federal do Brasil para a crédito tributário “Pago/parcelado”. O relatório pode ser encontrado no endereço: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 04 dez. 2018.

<sup>48</sup> O Art. 156 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) relaciona as hipóteses de extinção do crédito tributário. O parcelamento não se inclui nestas, mas para fins analíticos desta pesquisa incluímos os créditos tributários do contencioso que, após o trânsito administrativo definitivo, encontram-se nesta situação nos cadastros da RFB. A opção pelo parcelamento impossibilita, via de regra, a continuidade da disputa litigiosa administrativa ou judicial.

O que vamos investigar?

- 1) Após a 2ª. instância, assim consideradas as Turmas das Seções, quanto é recolhido aos cofres públicos ou deixa de sair dos mesmos porque a disputa pode estar relacionada à solicitação de restituição ou ressarcimento?
- 2) Após a 3ª. instância, assim consideradas as Turmas da CSRF, quanto é recolhido aos cofres públicos? Quantas disputas administrativas julgadas em favor do fisco transformam-se em objeto de novo contencioso, agora judicial ou exigem execução fiscal da PGFN?
- 3) Que tipo de processo, consideradas as faixas de valores das disputas, tem seus valores extintos (arrecadados) ou se torna objeto de novos recursos judiciais ou de execução fiscal após as decisões das Seções e da CSRF?
- 4) Quantos processos, e qual o volume, não são recebidos pela RFB e são encaminhadas para execução fiscal na Procuradoria da Fazenda Nacional?

O nosso objetivo é claro: verificar a efetividade, o recebimento, do contencioso tributário superada a sua etapa administrativa no CARF. Após um périplo médio de 5,3 anos até as decisões nas Seções e de 9,06 anos na CSRF, quais os resultados efetivos do contencioso administrativo?

### 3.1 SOBRE DATAS DAS EXTRAÇÕES E DE REALIZAÇÃO DA ANÁLISE

Previamente é necessário apresentarmos três procedimentos complementares que diferem este tópico dos quesitos anteriores:

1. Incorporamos na análise os acórdãos/decisões “parcialmente favoráveis ao fisco” e os resultados dos “Recursos de Ofício”, presentes na análise de duração, mas ausentes na análise de decisões e votações, por motivos já expostos;
2. Realizamos uma extração em 20/11/2018, complementar à primeira, realizada em 13/06/2018, para ampliar as distâncias temporais dos julgamentos;
3. Incorporamos os dados dos anos de 2015 e 2016 para a análise específica dos índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF.

A incorporação dos resultados parcialmente favoráveis ao fisco, bem como dos resultados de Recursos de Ofício favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco, busca proporcionar exatidão na análise quantitativa

dos resultados arrecadat6rios. Assim, nossa base de estudo alcança todos os 36.913 ac6rd6os, inclusive os 847 ac6rd6os referentes aos Recursos de Oficio e os 7.270 ac6rd6os “parcialmente favor6veis ao fisco” que n6o compuseram a an6lise de decis6es e votaç6es para os anos 2013, 2014 e 2017. Aos 36.913 ac6rd6os dos tr6s anos acrescentamos 12.271 ac6rd6os de 2015 e 2016.

A segunda precauç6o encontra-se diretamente relacionada a prazos para procedimentos administrativos como publicaç6o de ac6rd6os, ci6ncia e cobrança realizadas pelas unidades da RFB, principalmente aquelas vinculadas 6s decis6es ocorridas ao final do ano de 2017. Das colaboraç6es colhidas junto a presidentes de turmas no CARF, temos os seguintes prazos m6dios entre a sess6o de julgamento e o retorno do processo para a unidade de origem onde se localiza o domic6lio do contribuinte:

- |  |         |
|--|---------|
| • Publicaç6o da Ata de Julgamento na turma                           | 10 dias |
| • Formalizaç6o do ac6rd6o pelo relator                               | 30 dias |
| • Verificaç6o de formalidades pelo Serviço de P6s-Julgamento (SEPOJ) | 7 dias  |
| • Confer6ncia e assinatura pelo presidente da turma                  | 7 dias  |
| • Expediç6o de processo pelo SEPOJ para a unidade de origem          | 7 dias  |

---

**Total de dias aproximado** **61 dias**

- |   |   |                |
|---|---|----------------|
| • Formalizaç6o do ac6rd6o vencedor por novo relator | - | <b>30 dias</b> |
|---|---|----------------|

Essa 6ltima situaç6o ocorre quando o relat6rio (ac6rd6o) inicial do relator do processo n6o 6 aprovado pela turma. Neste caso, um novo relator 6 escolhido para elaborar o ac6rd6o com a decis6o vencedora. H6 a hip6tese de embargos para a decis6o, mas, conforme destacamos inicialmente, os processos nessa situaç6o n6o comp6em a base da nossa pesquisa. Em s6ntese, um processo eletr6nico pode permanecer no CARF por aproximadamente tr6s meses ap6s a data da sess6o de julgamento.

Encaminhado eletronicamente para as unidades da RFB (ag6ncias e delegacias), esse processo passa por etapas administrativas de preparaç6o e distribuic6o aos servidores respons6veis pelo seu controle e ci6ncia 6 parte interessada (contribuinte). A ci6ncia pode ocorrer por meio eletr6nico (se o contribuinte estiver certificado digitalmente), por correspond6ncia via correios ou por edital p6blico (no caso de insucesso

das duas primeiras hipóteses). Cientificado da decisão/acórdão que lhe é desfavorável, o contribuinte tem um prazo de 30 dias para, na situação que ora analisamos, pagar, parcelar, apresentar novo recurso administrativo (se cabível) ou recurso judicial. Considerando que um processo demore mais três meses para ciência e manifestação do contribuinte, em tese, seis meses seria tempo razoável para a estabilização das situações que analisamos nesta etapa.

Nossa primeira extração de dados para análise foi realizada em 13/06/2018, passados 180 dias dos últimos julgamentos realizados no ano de 2017 pelo CARF, datados de 12/12/2017. A análise sobre duração, decisões e votações ocorreu sobre esta primeira extração. No entanto, para resguardar a qualidade do levantamento nas questões relacionadas à arrecadação/realização efetiva procedemos a uma nova extração, datada de 20/11/2018, que se constituiu na base quantitativa deste tópico específico. Ou seja, a análise dos resultados arrecadatários efetivos aconteceu passados 343 dias dos últimos processos julgados no CARF em 2017.

A nova extração apresentou diferenças residuais na quantidade e montantes dos processos constantes da extração inicial. Tratam-se de 21 processos, no montante de R\$117.092.252,44, constantes na primeira extração mas ausentes na segunda, e de três processos, no montante de R\$96.395.341,66, ausentes na primeira extração, mas constantes na segunda. Estas diferenças representam apenas **0,05%** no número de processos e **0,004%** no montante analisado, mas como a segunda e última extração é que orientará esta última etapa da pesquisa quantitativa destacamos, na Tabela 35, essas diferenças:

Tabela 35 - Síntese das extrações de acórdãos dos anos 2013, 2014 e 2017.

	Extração de dados de 13/06/2018	Extração de dados de 20/11/2018	Diferença Percentual
Total de acórdãos	53.450	53.421	
Processos zerados	7.785	7.778	
Processos < R\$1.000,00	3.765	3.765	
Embargos de declaração	2.517	2.516	
Decisões duplas	2.470	2.468	
<b>Base de análise</b>	<b>36.913</b>	<b>36.894</b>	<b>0,05%</b>
<b>Montante do contencioso</b>	<b>473.273.492.649,69</b>	<b>473.252.795.738,91</b>	<b>0,004%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

O terceiro e último procedimento complementar, a inclusão dos anos de 2015 e 2016, foi por nós adotado somente para qualificação dos índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF e é desenvolvido a partir do tópico 3.9.2, ao final deste capítulo. Como já destacado, esses dois períodos não foram adotados na análise das questões anteriores em função de possíveis distorções derivadas da operação Zelotes, no entanto, como a questão central neste capítulo é realização (arrecadação) após as decisões, quaisquer que estas sejam, a incorporação dos anos de 2015 e 2016 cumpre um papel importante na mensuração de realização efetiva em função do distanciamento temporal.

Feitos os registros relacionados às precauções complementares, na sequência apresentamos, nas Tabelas 36 e 37, a base de análise da parte da nossa pesquisa que alcança os anos 2013, 2014 e 2017:

Tabela 36 - Quantidade e montante de decisões analisadas referentes aos anos 2013, 2014 e 2017.

<b>Decisões</b>	<b>Quantidade de processos</b>	<b>Montante dos processos</b>
Desfavorável ao Fisco	8.220	145.675.846.171,46
Favorável ao Fisco	21.226	197.362.290.374,69
Parcialmente Favorável ao Fisco	7.448	130.214.659.192,76
<b>Total Geral</b>	<b>36.894</b>	<b>473.252.795.738,91</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 37 - Montantes das decisões analisadas por períodos.

<b>Decisões</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2017</b>	<b>Total Geral</b>
Desfavorável ao Fisco	28.536.857.636,64	27.278.395.188,03	89.860.593.346,79	145.675.846.171,46
Favorável ao Fisco	27.629.218.133,27	52.967.144.471,16	116.765.927.770,26	197.362.290.374,69
Parcial Fav. ao Fisco	25.057.377.843,77	42.994.756.689,74	62.162.524.659,25	130.214.659.192,76
<b>Total Geral</b>	<b>81.223.453.613,68</b>	<b>123.240.296.348,93</b>	<b>268.789.045.776,30</b>	<b>473.252.795.738,91</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Para analisarmos os efetivos resultados para o erário público nos concentramos, nesta etapa, nas 21.226 decisões “Favoráveis ao Fisco” e 7.448 “Parcialmente Favoráveis ao Fisco”, abaixo relacionadas com a situação em que se encontravam em 20/11/2018.

Tabela 38 - Situação dos processos Favoráveis e parcialmente Favoráveis ao fisco em 20/11/2018 (2013, 2014 e 2017).

Situação	Processos Favoráveis ou Parcialmente Favoráveis ao Fisco		
	Seções	CSRF	Total
Arquivado	2.848	18	2.866
Ativo	8.915	1.259	10.174
Controle Transferido para Parcelamento	674	45	719
Controle Transferido Profisc	1	0	1
Em Fluxo de Pagamento Automático	0	1	1
Encerrado	8.546	675	9.221
Enviado à PFN	5.189	444	5.633
Não se aplica	5	0	5
Pré-cadastrado	40	14	54
<b>Total Geral</b>	<b>26.218</b>	<b>2.456</b>	<b>28.674</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

### 3.2 A “SITUAÇÃO” DOS PROCESSOS E O ESTABELECIMENTO DE ÍNDICES DE REALIZAÇÃO DO CONTENCIOSO

Nossa análise cruza as variáveis de resultado das decisões (coluna “Resultado Modal”), anos de julgamento (coluna “Ano Início Realização Sessão”) e instância de julgamento (coluna “Seções CARF – Turmas CSRF”) com a variável que identifica a **situação** do processo julgado no sistema SIEF (coluna “SIEF – Situação Processo Atual”). De forma complementar também utilizamos as informações do sistema COMPROT, que também serve para verificarmos a “situação” pela identificação da localização dos processos (coluna “COMPROT - Unidade Adm Mín. Fazenda Orgão Loc. Real Atual”).

As possibilidades de “situação” dos processos no sistema SIEF são as seguintes:

- **Ativo:** 10.174 processos;
- **Enviados à PFN:** 5.633 processos;
- **Encerrado:** 9.221 processos com todos os tipos de classificações no sistema e-processo;

- **Arquivado:** 2.866 processos, sendo 2.862 classificados como pedidos de restituição e ressarcimento e 4 classificados como lançamentos no sistema e-processo;
- **Controle Transferido Para Parcelamento:** 719 processos, classificados como 609 lançamentos, 107 fiscalizações e 3 pedidos de restituição;
- **Pré-cadastrado:** 54 processos, dos quais 44 classificados como lançamentos, 4 como restituição e ressarcimento, 3 como fiscalizações, e outros 3 como outros e não se aplica;
- **Não se aplica:** 5 processos, 2 classificados como pedidos de restituição, 2 como lançamentos e 1 como outros;
- **Em Fluxo de Pagamento Automático:** 1 processo classificado como pedido de ressarcimento;
- **Controle Transferido Profisc;** 1 processo classificado como lançamento.

O principal critério utilizado para definição da **realização** ou **não realização** efetiva do contencioso administrativo julgado é a situação do processo no sistema SIEF (coluna “SIEF – Situação Processo Atual”). De forma complementar utilizamos como critério secundário a situação do mesmo processo constante no sistema COMPROT (coluna “COMPROT - Unidade Adm Min. Fazenda Orgão Loc. Real Atual”). Destacamos que a submissão do critério secundário (COMPROT) ao principal (SIEF) reforça a interpretação conservadora dos números quando, por exemplo, considera como contencioso efetivamente **realizado** processos que, embora se encontrem localizados na PFN/PGFN no sistema COMPROT, se encontram na situação “pré-cadastrado” no sistema SIEF.

O contencioso considerado como **não realizado** é, para a nossa pesquisa, aquele nas situações **Ativo** e **Enviado à PFN**.

Os processos na situação **Ativo** são aqueles que se encontram nos seguintes estágios:

- a. Processo com cobrança suspensa aguardando julgamento de recursos no CARF, inclusive embargos;
- b. Processo já definitivamente julgado no CARF, mas com cobrança suspensa aguardando julgamento de medida judicial;
- c. Processo definitivamente julgado no CARF, já encaminhado para as unidades de origem dos contribuintes, mas com informação de que se encontra em “Cobrança”, “Devedor”, “Aguardando Ciência” ou outras classificações menos frequentes.

Os processos em situação **Enviado à PFN** são aqueles que, após decisão favorável ao fisco nas Seções ou CSRF, não foram objeto de novo recurso à CSRF ou ao judiciário e a RFB não obteve êxito na cobrança dos valores devidos; e, por esse último motivo, são encaminhados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para execução fiscal.

Durante a análise formulamos três índices como parâmetros para medir a realização do contencioso fiscal.

**1. Índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções e CSRF)**

Esse índice mede a proporção do crédito tributário, considerando o conjunto de decisões favoráveis ao fisco nas Seções e CSRF, que foi efetivamente realizado através da cobrança administrativa da RFB e cujos processos se encontram nas situações “Encerrado”, “Arquivado”, “Controle Transferido Para Parcelamento”, “Pré-cadastrado”, “Não se aplica”, “Em Fluxo de Pagamento Automático” e “Controle Transferido Profisc”.

**2. Índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF (somente CSRF)**

Esse índice mede a mesma proporção de realização do crédito tributário somente para o contencioso fiscal julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais com base nas mesmas situações de processos do índice anterior.

**3. Índice de arrecadação efetiva do contencioso fiscal pós CARF**

Utilizado de forma acessória apenas numa análise que exclui os processos de restituição, ressarcimento e reembolsos da condição de realização, esse índice não é considerado nas conclusões gerais do capítulo ou da pesquisa.

Como fizemos no capítulo anterior, construiremos nossa análise em duas partes: por Seções (2ª. instância) e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (3ª. instância). Em tese, e como dito em momentos anteriores neste estudo, o contencioso administrativo se encerraria após as decisões das Seções, porém, na prática, uma quantidade de processos e volume razoável do contencioso torna-se objeto de disputa na CSRF. Numa terceira e última etapa, unificaremos os dados das duas instâncias.

### 3.3 A EFETIVA REALIZAÇÃO DO CONTENCIOSO APÓS O JULGAMENTO NAS SEÇÕES

Como antecipado, nesta etapa que analisa os anos 2013, 2014 e 2017 agregamos dois procedimentos complementares:

1. Procedemos a uma segunda extração da base, em 20/11/2018, com o objetivo de atualizar as informações e dados sobre arrecadação, principalmente do ano de 2017;
2. Incorporamos os dados das decisões “Parcialmente Favoráveis ao Fisco” para, neste quesito (arrecadação efetiva) alcançássemos toda a base da pesquisa após os ajustes inicialmente descritos (exclusão de acórdãos inferiores a R\$1.000,00; embargos de declaração e julgamentos duplicados).

Assim, nosso ponto de partida neste tópico são os **26.218** acórdãos das Seções, que podem ser assim divididos (Tabela 39)<sup>49</sup>:

Tabela 39 - Decisões favoráveis e parcialmente favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017).

<b>Decisões</b>	<b>Quantidade de processos</b>	<b>Montante dos processos</b>
Favorável ao Fisco	19.142	142.925.822.123,37
Parcialmente Favorável ao Fisco	7.076	119.557.285.699,60
<b>Total Geral</b>	<b>26.218</b>	<b>262.483.107.822,97</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

A situação destes processos nas Seções, assim como na CSRF, é verificada através da consulta ao sistema SIEF (coluna “**SIEF - Situação Processo Atual**”) na extração nos sistemas RFB. Organizada por quantidade de processos, temos a Tabela 40:

<sup>49</sup>Na análise de resultados arrecadatários estão inclusas 48 decisões favoráveis ao fisco dos 847 julgamentos envolvendo Recursos de Ofício, excluídos das análises sobre decisões e votações. Também estão inclusas 35 decisões, relacionadas ao mesmo tipo de recurso, referente a decisões parcialmente favoráveis ao fisco.

Tabela 40 - Situação dos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco (2013, 2014 e 2017).

Sistema SIEF	Quantidade de processos		
	Favoráveis ao Fisco	Parcialmente Favoráveis ao Fisco	Total
Encerrado	7.054	1.492	8.546
Ativo	4.958	3.957	8.915
Enviado à PFN	4.081	1.108	5.189
Arquivado	2.517	331	2.848
Controle Transferido para Parcelamento	509	165	674
Pré-cadastrado	22	18	40
Não se aplica	1	4	5
Controle Transferido Profisc	0	1	1
<b>Total Geral</b>	<b>19.142</b>	<b>7.076</b>	<b>26.218</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

A consistência da situação dos processos pode ser testada com uma consulta a outro sistema: o COMPROT. Vejamos na Tabela 41 o cruzamento do sistema **COMPROT** (coluna “**COMPROT - Unidade Adm Min. Fazenda Orgão Loc. Real Atual**”) com o sistema **SIEF** (coluna “**SIEF - Situação Processo Atual**”):

Tabela 41 - Localização dos processos no sistema COMPROT - Seções (2013, 2014 e 2017).

Sistema COMPROT	CSRF/ CARF e RFB	PFN/ PGFN	Externo- Outros	Invalído e Não Informado	Quantidade de processos
Encerrado	8.059	465	22	0	8.546
Ativo	8.095	820	0	0	8.915
Enviado à PFN	253	4.932	3	1	5.189
Arquivado	2.811	29	8	0	2.848
Transferido p/ Parcelamento	674	0	0	0	674
Pré-cadastrado	17	22	1	0	40
Não se aplica	4	1	0	0	5
Transferido Profisc	0	1	0	0	1
<b>Total de processos</b>	<b>19.913</b>	<b>6.270</b>	<b>34</b>	<b>1</b>	<b>26.218</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e COMPROT da RFB.

Os dados cadastrais dos sistemas SIEF e COMPROT apresentam uma situação muito próxima da realidade, mas não exata. É possível haver mobilidade dos processos entre órgãos. Assim, por exemplo, um processo em situação “Ativo” nas Seções pode estar aguardando um julgamento na CSRF, no judiciário ou mesmo estar temporariamente na PGFN para manifestação daquele órgão sobre questões levantadas (pelo contribuinte ou pela fazenda) dentro do processo. Da mesma forma, um processo já encaminhado à PGFN para execução pode retornar à RFB ou ao CARF para esclarecimentos ou adoção de procedimentos necessários à execução fiscal. Em outra hipótese, um processo “encerrado” ou “arquivado” pode ser reaberto pela PGFN ou RFB por demandas internas ou externas. Embora estatisticamente irrelevantes, há ainda “erros” ou simples desatualização na situação cadastral como, por exemplo, a existência de processos já julgados em 2ª. instância que continuam na situação “pré-cadastrado”.

Como já destacamos em outros tópicos desta pesquisa, quantidade de processos não significa montante de contencioso. Nas próximas tabelas destacamos os montantes por situação e ano, bem como os percentuais por ano e por situação dos julgamentos nas Seções. As Tabelas 42 e 43 consideram **todos** os processos com decisões Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco. Apenas para efeitos comparativos e de forma pontual para as Seções, apresentamos as Tabelas 44 e 45, que **desconsideram** os dados relacionados às decisões “Parcialmente Favoráveis ao Fisco” e apresentam resultados somente das decisões “Favoráveis ao Fisco”.

Esse último procedimento, ressalvado como pontual, cumpre o objetivo de demonstrar que, se utilizássemos a base de análise dos quesitos Decisões e Votações (sem as decisões parcialmente favoráveis ao fisco), os índices de realização do ano de 2017 seriam ainda mais negativos que os obtidos com a incorporação das decisões parcialmente favoráveis ao fisco.

Tabela 42 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017).

<b>Situação dos processos</b>	<b>2013</b>	<b>%</b>	<b>2014</b>	<b>%</b>	<b>2017</b>	<b>%</b>
Ativo	22.716.924.718,77	45,89%	48.561.976.525,47	51,88%	103.434.877.395,41	86,65%
Enviado à PFN	18.481.659.084,28	37,33%	24.269.212.000,65	25,93%	11.281.358.766,54	9,45%
Encerrado	6.184.032.839,63	12,49%	9.572.405.973,66	10,23%	4.328.687.808,68	3,63%
Controle Transf p/Parcelamento	1.803.872.162,81	3,64%	7.899.288.057,00	8,44%	127.570.941,59	0,11%
Não se aplica	184.783,43	0,00%	2.274.825.449,37	2,43%	0,00	0,00%
Arquivado	289.435.250,26	0,58%	1.019.555.685,83	1,09%	153.282.858,38	0,13%
Pré-cadastrado	28.997.389,71	0,06%	14.544.147,39	0,02%	16.994.542,11	0,01%
Controle Transferido Profisc	0,00	0,00%	0,00	0,00%	23.421.442,00	0,02%
<b>Total Geral</b>	<b>49.505.108.241,89</b>	<b>100,00%</b>	<b>93.611.809.853,37</b>	<b>100,00%</b>	<b>119.366.195.771,71</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 43 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (somente Seções) em 2013, 2014 e 2017.

Situação do contencioso	2013	%	2014	%	2017	%
Não realizado	41.198.583.803,05	83,22%	72.831.188.526,12	77,80%	114.716.236.161,95	96,10%
Realizado	8.306.522.425,84	16,78%	20.780.619.313,25	22,20%	4.649.957.592,76	3,90%
<b>Total por ano</b>	<b>49.505.106.228,89</b>	<b>100,00%</b>	<b>93.611.807.839,37</b>	<b>100,00%</b>	<b>119.366.193.754,71</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 44 - Situação, valores e percentuais por ano dos processos somente com decisões Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017).

Situação dos processos	2013	%	2014	%	2017	%
Ativo	10.812.183.745,64	43,21%	20.311.060.400,35	39,54%	56.078.881.697,15	84,29%
Enviado à PFN	9.669.001.325,58	38,64%	19.123.390.600,52	37,23%	8.576.341.808,10	12,89%
Encerrado	3.324.129.182,61	13,28%	4.062.403.563,37	7,91%	1.656.051.722,04	2,49%
Controle Transferido P/Parcelamento	1.015.023.900,13	4,06%	4.972.726.406,61	9,68%	71.383.418,49	0,11%
Não se aplica	0,00	0,00%	2.274.539.773,25	4,43%	0,00	0,00%
Arquivado	184.439.412,09	0,74%	616.507.583,87	1,20%	147.513.229,80	0,22%
Pré-cadastrado	19.852.168,25	0,08%	9.137.953,21	0,02%	1.254.232,31	0,00%
<b>Total Geral</b>	<b>25.024.631.747,30</b>	<b>100,00%</b>	<b>51.369.768.295,18</b>	<b>100,00%</b>	<b>66.531.428.124,89</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela e comparativo utilizando os parâmetros de análise anteriores (decisões e votações) que consideraram somente as decisões favoráveis ao fisco e desconsideraram as decisões parcialmente favoráveis ao fisco. Apresentada de forma ilustrativa somente para as Seções.

Tabela 45 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (somente Seções e decisões Favoráveis ao Fisco) em 2013, 2014 e 2017.

<b>Situação do contencioso</b>	<b>2013</b>	<b>%</b>	<b>2014</b>	<b>%</b>	<b>2017</b>	<b>%</b>
Não realizado	20.481.185.071,22	81,84%	39.434.451.000,87	76,77%	64.655.223.505,25	97,18%
Realizado	4.543.444.663,08	18,16%	11.935.315.280,31	23,23%	1.876.202.602,64	2,82%
<b>Total por ano</b>	<b>25.024.629.734,30</b>	<b>100,00%</b>	<b>51.369.766.281,18</b>	<b>100,00%</b>	<b>66.531.426.107,89</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Com base nos dados extraídos em 20/11/2018, passados no mínimo 11 meses dos últimos julgamentos realizados nas Seções, podemos fazer as seguintes assertivas:<sup>50</sup>

1. O Índice de realização efetiva do contencioso fiscal administrativo, quando considerados os julgamentos favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco no ano de 2017 somente nas Seções, é de **3,90%**. Para os anos de 2014 e 2013 esse índice é, respectivamente, de **22,20%** e **16,78%**.
2. Se excluirmos os resultados dos julgamentos “parcialmente” favoráveis ao fisco, estes índices são de **2,82%** para 2017, **23,23%** para 2014 e **18,16%** para 2013.
3. Considerando os montantes das decisões Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco para os julgamentos realizados em 2013, há cinco anos, os percentuais equivalentes à **não realização** são de 83,22%. Para 2014, há quatro anos, esses percentuais são de 77,80%. Para 2017, o período mais próximo, eles correspondem a 96,10%. Quando consideramos os montantes apenas das decisões Favoráveis ao Fisco, esses percentuais são, respectivamente, de 81,84%, 76,77% e 97,18%.<sup>51</sup>
4. Os processos na situação ATIVO nos três anos somam R\$174,71 bilhões. Verificamos, pela localização do processo obtida no sistema COMPROT (coluna “COMPROT - Unidade Adm Min. Fazenda Órgão Loc. Real Atual”), que R\$79,31 bilhões (45,40%) continuam no CARF com recursos especiais juntos à CSRF, e R\$88,33 (50,56%) são acompanhados pela RFB porque se encontram em situações como “Suspenso” por medida judicial, “Devedor” e em “Cobrança”, como anteriormente destacado. Outros R\$7,07 bilhões (4,05%) já se encontram na PGFN ou transitam entre as duas instituições (RFB e PGFN) (Tabela 46). Para efeitos de nossa análise, essa última situação não faz diferença, porque representa contencioso não realizado.

---

<sup>50</sup> Para sermos mais exatos, no ano de 2017 todos os julgamentos foram realizados entre 18/01/2017 e 12/12/2017. Encontram-se, portanto, no máximo a 671 dias e no mínimo a 343 dias da data da extração utilizada (20/11/2018).

<sup>51</sup> Considerando a extração inicial, de 13/06/2018, essas mesmas proporções são de 84,85% para o ano de 2013, 77,84% para 2014 e 98,02% para 2017.

Tabela 46 - Localização de processos com decisões Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções na Situação Ativo.

Localização	2013	2014	2017	Total Situação	%
CSRF/CARF	4.540.379.745,16	19.224.244.412,60	55.548.573.966,61	<b>79.313.198.124,37</b>	45,40%
PFN/PGFN	1.229.953.905,63	1.496.117.515,33	4.341.732.909,85	<b>7.067.804.330,81</b>	4,05%
RFB	16.946.591.067,98	27.841.614.597,54	43.544.570.518,95	<b>88.332.776.184,47</b>	50,56%
<b>Total por ano</b>	<b>22.716.924.718,77</b>	<b>48.561.976.525,47</b>	<b>103.434.877.395,41</b>	<b>174.713.778.639,65</b>	100,00%

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e COMPROT da RFB.

5. No período sob análise mais próximo (2017) o percentual do montante de contencioso encaminhado para execução na PGFN é de 9,45% (ou 12,89%, quando considerados somente os Favoráveis ao Fisco). Essa proporção se eleva quanto mais distante o julgamento tenha ocorrido, alcançando 25,93% para as decisões em 2014 e 37,33% em 2013.
6. Ou seja, parte considerável da redução dos montantes na situação Ativo em função do tempo (86,65% para 2017; 51,88% para 2014 e 45,89% para 2013) é derivada da elevação do crédito tributário encaminhado à execução na PGFN, porque não foi recebida após o trânsito administrativo definitivo;
7. Os montantes de crédito tributário objeto de parcelamentos corresponderam a 4,06% de todos os julgados favoravelmente ao fisco em 2013, 9,68% em 2014 e 0,11% em 2017.

Duas ressalvas importantes precisam ser feitas quanto aos índices de realização efetiva dos julgamentos ocorridos nos anos 2013 e 2014:

- a. Estes já contemplam o acréscimo de parte de contencioso pago/parcelado/compensado que, após o trânsito administrativo, passou por etapas da disputa litigiosa judicial (que não é alcançada pela nossa pesquisa);
- b. Esses índices de 2013 e 2014 também se encontram influenciados pela concessão de Parcelamentos Especiais, principalmente os propiciados pelas Leis n. 12.996/14 e 13.043/14. Segundo o relatório de análise da RFB que compara os anos de 2015 e 2014, esta última lei permitiu, inclusive, o aproveitamento de créditos fiscais para pagamento de débitos.<sup>52</sup>

<sup>52</sup>Disponível em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do->

Veamos a seguir como se comporta a situação dos processos julgados favorável e parcialmente favorável ao fisco nas Seções, de acordo com as faixas de valores adotadas anteriormente. Nas próximas tabelas apresentamos as situações e faixas de valores considerando: a quantidade de processos e proporções (Tabela 47), os montantes e proporções (Tabela 48) e os montantes realizados e não realizados do contencioso (Tabela 49).

Tabela 47 - Quantidade e percentuais por Faixas de Valores e situações dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Ativo		Enviado à PFN		Transf P/ Parcelam		Encerrado		Arquivado		Pré-cadastr		N/se aplica + Transf Profisc		% Total
		%		%		%		%		%		%		%	
Acima 1 RS bilhão	27	69,23%	6	15,38%	3	7,69%	2	5,13%	0	0,00%	0	0,00%	1	2,56%	100%
Acima de 500 milhões até 1 bi	31	86,11%	4	11,11%		0,00%	1	2,78%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	100%
Acima de 300 até 500 milhões	35	74,47%	5	10,64%	3	6,38%	4	8,51%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	100%
Acima de 200 até 300 milhões	41	61,19%	13	19,40%		0,00%	11	16,42%	2	2,99%	0	0,00%	0	0,00%	100%
Acima de 100 até 200 milhões	119	66,48%	43	24,02%	5	2,79%	11	6,15%	1	0,56%	0	0,00%	0	0,00%	100%
Acima de 50 até 100 milhões	196	56,65%	104	30,06%	4	1,16%	40	11,56%	2	0,58%	0	0,00%	0	0,00%	100%
Acima de 20 até 50 milhões	511	55,30%	273	29,55%	15	1,62%	117	12,66%	7	0,76%	0	0,00%	1	0,11%	100%
Acima de 5 até 20 milhões	978	46,00%	728	34,24%	87	4,09%	298	14,02%	32	1,51%	3	0,14%	0	0,00%	100%
Acima de 1 até 5 milhões	1.330	40,34%	1.244	37,73%	135	4,09%	517	15,68%	62	1,88%	9	0,27%	0	0,00%	100%
Acima de 500 mil até 1 milhão	631	40,09%	496	31,51%	56	3,56%	310	19,70%	78	4,96%	3	0,19%	0	0,00%	100%
Acima de 400 até 500 mil	229	46,17%	136	27,42%	24	4,84%	91	18,35%	15	3,02%	1	0,20%	0	0,00%	100%
Acima de 300 até 400 mil	333	45,06%	196	26,52%	28	3,79%	148	20,03%	33	4,47%	1	0,14%	0	0,00%	100%
Acima de 200 até 300 mil	432	39,71%	246	22,61%	33	3,03%	308	28,31%	66	6,07%	2	0,18%	1	0,09%	100%
Acima de 100 até 200 mil	713	41,05%	339	19,52%	50	2,88%	484	27,86%	145	8,35%	5	0,29%	1	0,06%	100%
Acima de 50 até 100 mil	680	35,51%	275	14,36%	52	2,72%	715	37,34%	187	9,77%	6	0,31%	0	0,00%	100%
Acima de 25 até 50 mil	668	28,86%	296	12,79%	57	2,46%	898	38,79%	391	16,89%	4	0,17%	1	0,04%	100%
Acima de 10 até 25 mil	887	26,27%	384	11,37%	64	1,90%	1.464	43,36%	575	17,03%	2	0,06%	0	0,00%	100%
Acima de 5 até 10 mil	447	19,67%	256	11,26%	38	1,67%	1.059	46,59%	472	20,77%	1	0,04%	0	0,00%	100%
Acima de 1 até 5 mil	627	17,21%	145	3,98%	20	0,55%	2.068	56,75%	780	21,41%	3	0,08%	1	0,03%	100%
<b>Total Geral</b>	<b>8.915</b>	<b>34,00%</b>	<b>5.189</b>	<b>19,79%</b>	<b>674</b>	<b>2,57%</b>	<b>8.546</b>	<b>32,60%</b>	<b>2.848</b>	<b>10,86%</b>	<b>40</b>	<b>0,15%</b>	<b>6</b>	<b>0,02%</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 48 - Montantes e percentuais por Faixas de Valores e situações dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Ativo				Transferido P/				N/se aplica +				Total Geral (R\$)	%		
	Ativo	%	Enviado à PEN	%	Parcelamento	%	Encerrado	%	Arquivado	%	Pré-cadastrado	%			Transf Profisc	%
Acima 1 RS bilhão	68.851.002.442,07	74,20%	13.170.315.613,45	14,19%	5.987.198.170,28	6,45%	2.504.675.213,23	2,70%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	2.274.539.773,25	2,45%	92.787.731.212,28	100%
Acima de 500 milhões até 1 bi	21.122.756.841,92	85,38%	2.852.545.100,48	11,53%	0,00	0,00%	764.442.433,30	3,09%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	24.739.744.375,70	100%
Acima de 300 até 500 milhões	13.751.625.728,08	74,81%	2.006.910.688,84	10,92%	1.147.787.137,44	6,24%	1.474.895.276,04	8,02%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	18.381.218.830,40	100%
Acima de 200 até 300 milhões	10.541.426.326,96	63,54%	3.062.170.678,93	18,46%	0,00	0,00%	2.569.811.378,06	15,49%	417.298.160,48	2,52%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	16.590.706.544,43	100%
Acima de 100 até 200 milhões	16.555.558.024,15	66,99%	5.877.936.538,48	23,78%	680.555.154,89	2,75%	1.461.214.774,08	5,91%	139.096.750,86	0,56%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	24.714.361.242,46	100%
Acima de 50 até 100 milhões	13.157.749.114,70	56,19%	7.183.965.314,51	30,68%	236.712.576,35	1,01%	2.733.546.612,87	11,67%	104.283.066,09	0,45%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	23.416.256.684,52	100%
Acima de 20 até 50 milhões	15.826.241.107,48	55,41%	8.542.594.279,02	29,91%	511.307.546,04	1,79%	3.463.406.039,61	12,13%	193.431.003,52	0,68%	0,00	0,00%	23.421.442,00	0,08%	28.560.401.417,67	100%
Acima de 5 até 20 milhões	10.743.353.238,78	46,57%	7.686.116.843,08	33,32%	883.761.442,35	3,83%	3.409.420.379,63	14,78%	312.064.348,60	1,35%	34.883.490,87	0,15%	0,00	0,00%	23.069.599.743,31	100%
Acima de 1 até 5 milhões	3.186.765.191,31	40,95%	3.012.551.496,41	38,71%	298.631.027,22	3,84%	1.119.542.565,83	14,39%	143.709.981,34	1,85%	21.069.057,75	0,27%	0,00	0,00%	7.782.269.319,86	100%
Acima de 500 mil até 1 milhão	456.647.952,68	39,87%	360.257.110,87	31,45%	41.590.320,89	3,63%	228.665.973,10	19,96%	56.218.570,43	4,91%	2.047.047,82	0,18%	0,00	0,00%	1.145.426.975,79	100%
Acima de 400 até 500 mil	102.338.594,33	46,15%	60.657.943,69	27,35%	10.755.531,40	4,85%	40.780.438,96	18,39%	6.760.356,36	3,05%	469.566,73	0,21%	0,00	0,00%	221.762.431,47	100%
Acima de 300 até 400 mil	115.379.917,85	45,02%	67.992.283,54	26,53%	9.873.450,69	3,85%	51.358.022,95	20,04%	11.330.275,31	4,42%	357.916,95	0,14%	0,00	0,00%	256.291.867,29	100%
Acima de 200 até 300 mil	104.930.755,47	39,50%	60.085.555,20	22,62%	8.264.251,35	3,11%	75.628.647,68	28,47%	16.065.870,27	6,05%	419.008,82	0,16%	235.536,97	0,09%	265.629.225,76	100%
Acima de 100 até 200 mil	105.024.290,02	41,77%	48.845.265,10	19,43%	6.925.750,49	2,75%	69.090.371,76	27,48%	20.729.597,52	8,24%	649.696,29	0,26%	184.783,43	0,07%	251.449.754,61	100%
Acima de 50 até 100 mil	49.301.537,91	36,28%	19.750.050,16	14,53%	3.892.654,56	2,86%	49.552.363,72	36,46%	12.933.168,72	9,52%	477.109,70	0,35%	0,00	0,00%	135.906.884,77	100%
Acima de 25 até 50 mil	24.393.786,17	29,26%	10.953.659,01	13,14%	2.060.273,93	2,47%	32.568.770,06	39,06%	13.221.193,13	15,86%	130.272,57	0,16%	45.860,63	0,06%	83.373.815,50	100%
Acima de 10 até 25 mil	14.537.035,78	26,27%	6.282.742,26	11,35%	1.069.206,41	1,93%	23.581.532,85	42,62%	9.838.796,77	17,78%	21.996,75	0,04%	0,00	0,00%	55.331.310,82	100%
Acima de 5 até 10 mil	3.237.370,93	20,03%	1.899.178,23	11,75%	282.317,92	1,75%	7.492.495,72	46,37%	3.241.740,48	20,06%	5.703,12	0,04%	0,00	0,00%	16.158.806,40	100%
Acima de 1 até 5 mil	1.509.383,06	15,91%	399.710,21	4,21%	64.349,19	0,68%	5.453.332,52	57,48%	2.050.914,59	21,62%	5.211,84	0,05%	4.478,52	0,05%	9.487.379,93	100%
<b>Total Geral</b>	<b>174.713.778.639,65</b>	<b>66,56%</b>	<b>54.032.229.851,47</b>	<b>20,59%</b>	<b>9.830.731.161,40</b>	<b>3,75%</b>	<b>20.085.126.621,97</b>	<b>7,65%</b>	<b>1.462.273.794,47</b>	<b>0,56%</b>	<b>60.536.079,21</b>	<b>0,02%</b>	<b>2.298.431.674,80</b>	<b>0,88%</b>	<b>262.483.107.822,97</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 49 - Montantes e percentuais realizados por Faixas de Valores após julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	NÃO REALIZADO após SEÇÕES (Ativo + Enviado à		REALIZADO após SEÇÕES (Parcelamentos + Encerrado + Arquivado + Pré-cadastrado + Não se		Total Geral	Percentual Total
	PFN)	%	aplica + Profisc)	%		
Acima 1 R\$ bilhão	82.021.318.055,52	88,40%	10.766.413.156,76	11,60%	<b>92.787.731.212,28</b>	100,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi	23.975.301.942,40	96,91%	764.442.433,30	3,09%	<b>24.739.744.375,70</b>	100,00%
Acima de 300 até 500 milhões	15.758.536.416,92	85,73%	2.622.682.413,48	14,27%	<b>18.381.218.830,40</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 milhões	13.603.597.005,89	82,00%	2.987.109.538,54	18,00%	<b>16.590.706.544,43</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 milhões	22.433.494.562,63	90,77%	2.280.866.679,83	9,23%	<b>24.714.361.242,46</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 milhões	20.341.714.429,21	86,87%	3.074.542.255,31	13,13%	<b>23.416.256.684,52</b>	100,00%
Acima de 20 até 50 milhões	24.368.835.386,50	85,32%	4.191.566.031,17	14,68%	<b>28.560.401.417,67</b>	100,00%
Acima de 5 até 20 milhões	18.429.470.081,86	79,89%	4.640.129.661,45	20,11%	<b>23.069.599.743,31</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 milhões	6.199.316.687,72	79,66%	1.582.952.632,14	20,34%	<b>7.782.269.319,86</b>	100,00%
Acima de 500 mil até 1 milhão	816.905.063,55	71,32%	328.521.912,24	28,68%	<b>1.145.426.975,79</b>	100,00%
Acima de 400 até 500 mil	162.996.538,02	73,50%	58.765.893,45	26,50%	<b>221.762.431,47</b>	100,00%
Acima de 300 até 400 mil	183.372.201,39	71,55%	72.919.665,90	28,45%	<b>256.291.867,29</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 mil	165.016.110,67	62,12%	100.613.115,09	37,88%	<b>265.629.225,76</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 mil	153.869.555,12	61,19%	97.580.199,49	38,81%	<b>251.449.754,61</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 mil	69.051.588,07	50,81%	66.855.296,70	49,19%	<b>135.906.884,77</b>	100,00%
Acima de 25 até 50 mil	35.347.445,18	42,40%	48.026.370,32	57,60%	<b>83.373.815,50</b>	100,00%
Acima de 10 até 25 mil	20.819.778,04	37,63%	34.511.532,78	62,37%	<b>55.331.310,82</b>	100,00%
Acima de 5 até 10 mil	5.136.549,16	31,79%	11.022.257,24	68,21%	<b>16.158.806,40</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 mil	1.909.093,27	20,12%	7.578.286,66	79,88%	<b>9.487.379,93</b>	100,00%
<b>Total Geral</b>	<b>228.746.008.491,12</b>	<b>87,15%</b>	<b>33.737.099.331,85</b>	<b>12,85%</b>	<b>262.483.107.822,97</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

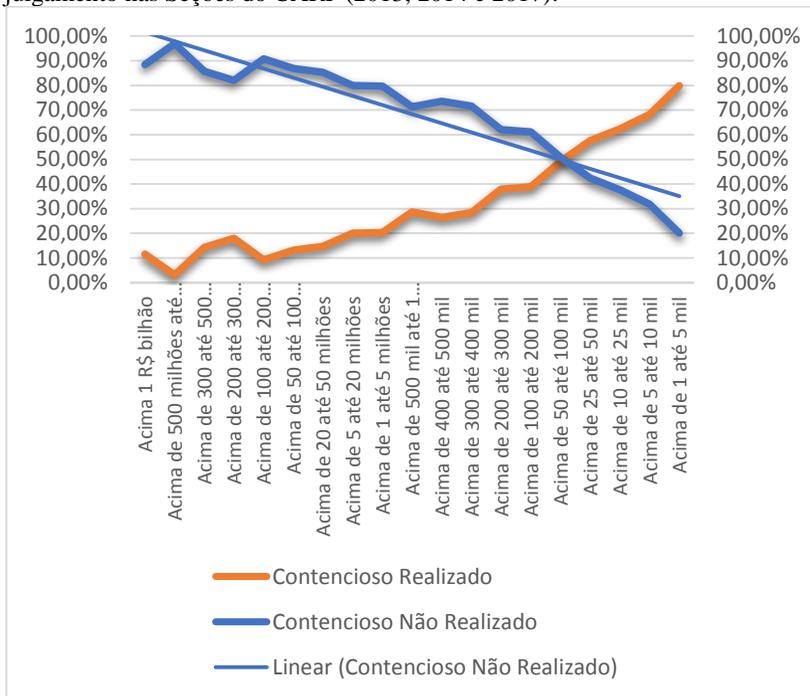
Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

A questão mais relevante que aparece nas Tabelas 47 a 49 é a seguinte: O que explica índices de NÃO REALIZAÇÃO superiores a 85% nas sete faixas de valores mais elevados (>R\$20 milhões) e inferiores a 43% nas quatro faixas de valores mais baixos (<R\$50 mil)? De outra forma: Por que os montantes com as situações Ativo e Enviado à PFN (Tabela 43) que representam 83,22%, 77,80% e 96,10% para os anos 2013, 2014 e 2017, respectivamente, correspondem a 53,79% da quantidade de processos com as mesmas situações para o conjunto dos mesmos anos (Tabela 47)?

A resposta para a questão encontra-se nas tendências que aparecem no decorrer de todo este capítulo. Como veremos, se das decisões e votações é possível extrairmos um contraste entre diferentes frações de classe, na análise de realização efetiva identificaremos que determinadas frações de classe não acatam o resultado final do julgamento administrativo no CARF. Já adiantando a lógica, quanto maior o grupo empresarial ou contribuinte, menor o respeito, submissão ou cumprimento das decisões das Seções do CARF. Quanto maior o poder econômico, menos eficiente é o ritual do contencioso administrativo para transformar autuações e lançamentos fiscais em renda para o erário público.

No Gráfico 16 temos a representação dessas tendências:

Gráfico 16 - Tendências de realização e não realização do contencioso fiscal após julgamento nas Seções do CARF (2013, 2014 e 2017).



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Vejam os dados e como se comportam a realização efetiva e as tendências dos julgados na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

### 3.4 A REALIZAÇÃO DO CONTENCIOSO FISCAL NA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Neste tópico, a nossa análise se concentra nas **2.456** decisões Favoráveis ou Parcialmente Favoráveis ao Fisco ocorridas na CSRF, inicialmente apontadas na Tabela 50.

A situação dos processos após os julgamentos na CSRF é obtida pelas mesmas variáveis que orientam a análise das Seções, presentes na coluna “**SIEF - Situação Processo Atual**”. A quantidade e a situação dos processos que agora analisaremos são as seguintes:

Tabela 50 - Situação dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014 e 2017).

<b>Sistema SIEF</b>	<b>Quantidade de processos</b>
Ativo	1.259
Encerrado	675
Enviado à PFN	444
Controle Transferido para Parcelamento	45
Arquivado	18
Pré-cadastrado	14
Em Fluxo de Pagamento Automático	1
<b>Total Geral</b>	<b>2.456</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Como demonstrado na Tabela 41 (para as Seções), a situação dos processos também pode ser verificada no sistema COMPROT. Na Tabela 51 apresentamos o cruzamento dos sistemas SIEF e COMPROT para os processos da CSRF sob análise neste tópico:

Tabela 51 - Localização dos processos no sistema COMPROT - CSRF (2013, 2014 e 2017).

<b>Sistema COMPROT</b>	<b>CSRF/CARF e RFB</b>	<b>PFN/PGFN</b>	<b>Externo-Outros</b>	<b>Quantidade processos</b>
Ativo	1.058	200	1	1.259
Encerrado	564	97	14	675
Enviado à PFN	20	423	1	444
Transferido p/ Parcelam	45	0	0	45
Arquivado	18	0	0	18
Pré-cadastrado	5	9	0	14
Em Fluxo de Pag. Autom.	1	0	0	1
<b>Total de processos</b>	<b>1.711</b>	<b>729</b>	<b>16</b>	<b>2.456</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e COMPROT da RFB.

Nas Tabelas 52 e 53 destacamos os montantes por ano, percentuais anuais e situação dos julgamentos na CSRF:

Tabela 52 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014, 2017).

Situação dos processos	2013	%	2014	%	2017	%
Ativo	524.372.586,87	16,48%	793.726.932,92	33,77%	43.405.460.024,71	72,87%
Enviado à PFN	2.158.262.888,78	67,84%	1.064.008.505,77	45,28%	14.111.228.821,72	23,69%
Encerrado	391.658.987,03	12,31%	320.347.528,01	13,63%	1.122.286.646,54	1,88%
Transferido para Parcelamento	37.462.523,36	1,18%	165.536.761,33	7,04%	53.706.160,22	0,09%
Pré-cadastrado	69.732.762,11	2,19%	6.473.593,50	0,28%	861.747.373,66	1,45%
Arquivado	0,00	0,00%	0,00	0,00%	7.701.044,13	0,01%
Em Fluxo de Pag. Automático	0,00	0,00%	0,00	0,00%	128.603,82	0,0002%
<b>Total Geral</b>	<b>3.181.489.748,15</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.350.093.321,53</b>	<b>100,00%</b>	<b>59.562.258.674,80</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 53 - Montantes realizados e índices de realização efetiva pós julgamentos na CSRF/CARF (2013, 2014 e 2017).

Situação do contencioso	2013	%	2014	%	2017	%
Não realizado	2.682.635.475,65	84,32%	1.857.735.438,69	79,05%	57.516.688.846,43	96,57%
Realizado	498.854.272,50	<b>15,68%</b>	492.357.882,84	<b>20,95%</b>	2.045.569.828,37	<b>3,43%</b>
<b>Total por ano</b>	<b>3.181.489.748,15</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.350.093.321,53</b>	<b>100,00%</b>	<b>59.562.258.674,80</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Com base na extração de dados ocorrida em 20/11/2018, passados 11 meses dos últimos julgamentos realizados na CSRF, da análise das tabelas acima podemos destacar:

1. O Índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF (somente CSRF), considerados os julgamentos favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco no ano de 2017, é de **3,43%**. Para os anos de 2014 e 2013 são, respectivamente, de **20,95%** e **15,68%**;
2. Como destacado na análise das Seções, os índices de 2013 e 2014 já contemplam a realização de contencioso que já passou (ou se encontrava) no estágio da disputa judicial, bem como se encontra influenciado pela adesão de contribuintes a Parcelamentos Especiais.
3. Considerando os montantes das decisões Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco para os julgamentos realizados em 2013, há cinco anos, o percentual equivalente a **não realização** é de 84,32%. Para 2014, há quatro anos, esse percentual é de 79,05%; e para 2017, o período mais próximo, ele corresponde a 96,57%.<sup>53</sup>
4. Os processos na situação ATIVO nos três anos somam R\$44,72 bilhões. Verificamos, pela localização do processo obtida no sistema COMPROT (coluna “COMPROT - Unidade Adm Min. Fazenda Órgão Loc. Real Atual”), que R\$11,13 bilhões (24,89%) continuam no CARF com recursos interpostos, mesmo após o julgamento de última instância, como Embargos de Declaração ou Recurso Especial de Divergência; que R\$28,86 bilhões (64,52%) são acompanhados pela RFB nas situações “Suspensão”, “Devedor”, “Cobrança”, anteriormente destacadas; e que R\$4,73 bilhões (10,58%) encontram-se na PFN/PGFN, embora constem como Ativos no sistema SIEF (Tabela 54).

---

<sup>53</sup> Para a extração realizada em 13/06/2018 os percentuais de NÃO REALIZAÇÃO foram de 84,14%, 80,30% e 97,03%, respectivamente, para 2013, 2014 e 2017.

Tabela 54 - Contencioso na situação Ativo após julgamento na CSRF - Sistema COMPROT.

COMPROT	2013	2014	2017	Total Geral	%
CSRF/CARF	1.838.353,00	182.668.242,62	10.947.969.522,09	11.132.476.117,71	24,89%
Externo - Outros	16.241,84	0,00	0,00	16.241,84	0,00004%
PFN/PGFN	18.839.044,16	86.296.280,82	4.627.377.031,23	4.732.512.356,21	10,58%
RFB	503.678.947,87	524.762.409,48	27.830.113.471,39	28.858.554.828,74	64,53%
<b>Total Geral</b>	<b>524.372.586,87</b>	<b>793.726.932,92</b>	<b>43.405.460.024,71</b>	<b>44.723.559.544,50</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e COMPROT da RFB.

5. Sem considerar os valores que constam como Ativo no sistema SIEF, mas localizados como PFN/PGFN (como visto acima), os índices do contencioso encaminhado à execução fiscal na PGFN após decisões na CSRF têm, assim como verificamos nas Seções, uma progressão percentual de acordo com a distância temporal dos julgamentos. No período sob análise mais próximo (2017) esse percentual é de 23,69%, nas decisões de 2014 é de 45,28% e alcança impactantes 67,84% nas decisões julgadas em 2013;
6. Os montantes de crédito tributário objeto de parcelamentos são insignificantes para os anos 2013 e 2017. Correspondem, no entanto, a 7,04% (1/3 dos 20,95% realizados no ano de 2014), confirmando os efeitos dos Parcelamentos Especiais propiciados pelas Leis n. 12.996/14 e 13.043/14 e destacados em relatório da RFB, já citado;
7. Dos R\$3,04 bilhões que totalizam as situações consideradas como de contencioso “realizado” dos julgados favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco na CSRF, R\$560,52 milhões (18,46%) correspondem a julgamentos favoráveis ao fisco, mas relacionados a pedidos de restituição, ressarcimento, compensação ou reembolso. O contencioso efetivamente “recebido” pelo erário público, correspondente a autuações fiscais nas situações “Fiscalização”, “Lançamento”, e “Outros Tributário”, soma R\$2,48 bilhões (81,54%) (Tabela 55).

Tabela 55 - Contencioso realizado após julgamento na CSRF por tipo de processo.

Tipos de Processo	2013	2014	2017	Total Geral	%
Fiscalização	405.485.870,00	0,00	0,00	405.485.870,00	13,35%
Lançamento	86.665.656,48	487.161.095,99	1.430.282.262,65	2.004.109.015,12	65,99%
Outros Tributário	0,00	0,00	66.570.678,15	66.570.678,15	2,19%
Ressarcimento	5.853.077,78	1.792.666,17	93.440.109,75	101.085.853,70	3,33%
Restituição	849.668,24	3.398.370,11	455.276.777,82	459.524.816,17	15,13%
Rest/Comp/Reemb	0,00	5.750,57	0,00	5.750,57	0,00%
<b>Total Geral</b>	<b>498.854.272,50</b>	<b>492.357.882,84</b>	<b>2.045.569.828,37</b>	<b>3.036.781.983,71</b>	<b>100,00%</b>

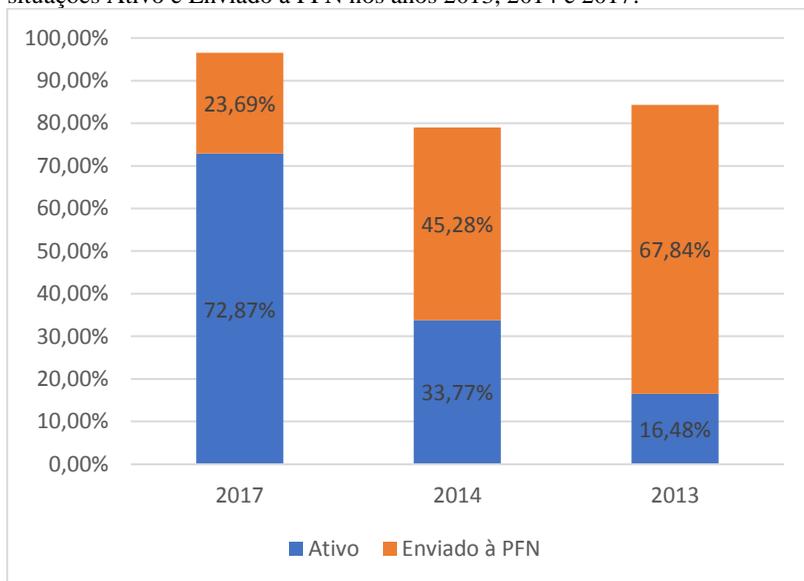
Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Uma síntese sobre a realização efetiva do contencioso fiscal após julgamento favorável à fazenda na CSRF, pode ser assim apresentada:

- Dos mais de R\$65 bilhões decididos favoravelmente ao fisco nesta última instância, apenas R\$3,04 bilhões podem ser considerados como recebidos efetivamente pelo erário público se desconsiderarmos a parcela correspondente a pleitos indeferidos de ressarcimento, compensação e restituição. Este montante corresponde a **4,67%** de todo o montante decidido favoravelmente ao fisco nos três anos e a **3,81%** de todo o contencioso disputado na CSRF (R\$79,66 bilhões);
- Esses índices baixíssimos de realização efetiva podem estar influenciados por dois aspectos: a proximidade temporal com o ano de 2017 e os efeitos da operação Zelotes neste mesmo ano. Como demonstrado no tópico 2.5.1, o escândalo resultou no represamento e concentração de processos julgados em 2017, bem como na inversão de tendências nos resultados das decisões quando comparados com o biênio 2013/2014.
- A elevação gradual do volume do contencioso “Enviado à PFN” em função da antiguidade das decisões (23,69% em 2017; 45,28% em 2014 e 67,84% em 2013) constitui-se em sólido medidor para a eficácia de todo o sistema de litígios fiscais no nível administrativo. Essa progressividade negativa aponta para o uso das instâncias administrativas apenas como um ritual provisório de uma disputa que somente se resolverá no estágio judicial. Vejamos no Gráfico 17 essa progressão:

Gráfico 17 - Variação dos montantes do contencioso fiscal julgado na CSRF nas situações Ativo e Enviado à PFN nos anos 2013, 2014 e 2017.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Retornaremos a esses aspectos mais à frente quando considerarmos conjuntamente a realização efetiva do contencioso pós Seções e CSRF. Por enquanto retomemos a análise do contencioso pós CSRF incorporando as faixas de valores adotadas nas questões anteriores da pesquisa. Na sequência apresentamos tabelas com situação e faixas de valores considerando: quantidade de processos (Tabela 56), montantes do contencioso (Tabela 57) e montantes realizados e não realizados do contencioso (Tabela 58).

Tabela 56 - Quantidade e percentuais por Faixas de Valores e situações dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Enviado		Transf P/		Encer-rado	Arquiv/ Flux Pag		Pré-cadastr.		% Total	Total de processos		
	Ativo	% à PFN	Parcel.	%		Aut	%	%	%				
Acima 1 R\$ bilhão	9	64,29%	5	35,71%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	100,00%	14	
Acima de 500 milhões até 1 bi	8	80,00%	1	10,00%	0	0,00%	0	0,00%	1	10,00%	100,00%	10	
Acima de 300 até 500 milhões	6	54,55%	5	45,45%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	100,00%	11	
Acima de 200 até 300 milhões	13	56,52%	7	30,43%	0	0,00%	3	13,04%	0	0,00%	100,00%	23	
Acima de 100 até 200 milhões	18	46,15%	19	48,72%	1	2,56%	1	2,56%	0	0,00%	100,00%	39	
Acima de 50 até 100 milhões	45	71,43%	12	19,05%	0	0,00%	5	7,94%	0	0,00%	100,00%	63	
Acima de 20 até 50 milhões	76	57,58%	44	33,33%	2	1,52%	9	6,82%	0	0,00%	100,00%	132	
Acima de 5 até 20 milhões	126	55,75%	74	32,74%	5	2,21%	20	8,85%	1	0,44%	100,00%	226	
Acima de 1 até 5 milhões	185	58,36%	77	24,29%	5	1,58%	47	14,83%	0	0,00%	100,00%	317	
Acima de 500 mil até 1 milhão	97	55,75%	45	25,86%	6	3,45%	22	12,64%	1	0,57%	100,00%	174	
Acima de 400 até 500 mil	35	61,40%	9	15,79%	1	1,75%	10	17,54%	1	1,75%	100,00%	57	
Acima de 300 até 400 mil	61	62,24%	15	15,31%	3	3,06%	18	18,37%	1	1,02%	100,00%	98	
Acima de 200 até 300 mil	72	54,96%	23	17,56%	4	3,05%	32	24,43%	0	0,00%	100,00%	131	
Acima de 100 até 200 mil	123	59,42%	34	16,43%	1	0,48%	44	21,26%	4	1,93%	100,00%	207	
Acima de 50 até 100 mil	130	56,52%	29	12,61%	7	3,04%	61	26,52%	3	1,30%	100,00%	230	
Acima de 25 até 50 mil	85	39,35%	20	9,26%	3	1,39%	105	48,61%	2	0,93%	100,00%	216	
Acima de 10 até 25 mil	64	32,32%	13	6,57%	3	1,52%	116	58,59%	2	1,01%	100,00%	198	
Acima de 5 até 10 mil	43	36,75%	5	4,27%	3	2,56%	62	52,99%	2	1,71%	100,00%	117	
Acima de 1 até 5 mil	63	32,64%	7	3,63%	1	0,52%	120	62,18%	2	1,04%	100,00%	193	
<b>Total Geral</b>	<b>1.259</b>	<b>51,26%</b>	<b>444</b>	<b>18,08%</b>	<b>45</b>	<b>1,83%</b>	<b>675</b>	<b>27,48%</b>	<b>19</b>	<b>0,77%</b>	<b>14</b>	<b>0,57%</b>	<b>2.456</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Nota: A coluna "Arquivado/ Flux Pag Aut" possui um processo referente à situação "Em Fluxo de Pagamento Automático", no valor de R\$128.603,82.

Tabela 57 - Montantes e percentuais por Faixas de Valores e situações dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014 e 2017).

Faixas de Valor	Ativo	%	Enviado à PFN	%	Transferido P/ Parcelamento	%	Encerrado	%	Arquivado	%	Pré- cadastrado	%	Total de processos	Percentual Total
Acima 1 R\$ bilhão	23.757.505.712,66	77,79%	6.782.608.854,60	22,21%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	30.540.114.567,26	100,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi	5.625.517.918,25	75,99%	944.418.913,50	12,76%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	833.281.564,98	11,26%	7.403.218.396,73	100,00%
Acima de 300 até 500 milhões	2.314.077.587,90	53,79%	1.987.736.722,12	46,21%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	4.301.814.310,02	100,00%
Acima de 200 até 300 milhões	3.185.231.084,80	58,07%	1.599.922.402,38	29,17%	0,00	0,00%	700.367.189,98	12,77%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	5.485.520.677,16	100,00%
Acima de 100 até 200 milhões	2.195.218.795,52	42,78%	2.708.268.034,81	52,78%	110.104.446,13	2,15%	117.780.947,95	2,30%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	5.131.372.224,41	100,00%
Acima de 50 até 100 milhões	3.248.331.085,16	72,13%	860.050.447,04	19,10%	0,00	0,00%	326.834.510,19	7,26%	0,00	0,00%	68.345.814,00	1,52%	4.503.561.856,39	100,00%
Acima de 20 até 50 milhões	2.359.248.731,31	56,90%	1.367.371.045,85	32,98%	84.393.488,07	2,04%	310.952.084,17	7,50%	0,00	0,00%	24.651.421,26	0,59%	4.146.616.770,66	100,00%
Acima de 5 até 20 milhões	1.454.186.056,84	56,85%	834.774.958,06	32,63%	40.705.889,48	1,59%	223.297.919,18	8,73%	5.126.545,22	0,20%	0,00	0,00%	2.558.091.368,78	100,00%
Acima de 1 até 5 milhões	430.529.892,17	57,40%	193.721.988,18	25,83%	13.896.663,40	1,85%	103.135.642,86	13,75%	0,00	0,00%	8.729.659,04	1,16%	750.013.845,65	100,00%
Acima de 500 mil até 1 milhão	66.769.631,20	54,62%	31.659.482,84	25,90%	4.278.955,83	3,50%	16.255.514,17	13,30%	976.603,67	0,80%	2.292.730,79	1,88%	122.232.918,50	100,00%
Acima de 400 até 500 mil	15.659.698,61	61,81%	4.009.921,67	15,83%	412.356,00	1,63%	4.333.176,71	17,10%	459.023,43	1,81%	462.554,46	1,83%	25.336.730,88	100,00%
Acima de 300 até 400 mil	20.774.952,66	61,43%	5.223.732,25	15,45%	1.023.180,18	3,03%	6.445.954,26	19,06%	353.307,09	1,04%	0,00	0,00%	33.821.126,44	100,00%
Acima de 200 até 300 mil	17.719.577,04	54,88%	5.562.238,79	17,23%	1.019.398,16	3,16%	7.985.293,67	24,73%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	32.286.507,66	100,00%
Acima de 100 até 200 mil	18.462.958,70	60,25%	4.902.536,86	16,00%	134.551,55	0,44%	6.415.511,07	20,94%	578.156,91	1,89%	150.516,89	0,49%	30.644.231,98	100,00%
Acima de 50 até 100 mil	9.635.213,76	57,29%	2.227.498,89	13,24%	544.996,56	3,24%	4.205.075,90	25,00%	205.148,78	1,22%	0,00	0,00%	16.817.933,89	100,00%
Acima de 25 até 50 mil	3.173.729,98	40,86%	748.765,68	9,64%	100.046,11	1,29%	3.632.394,45	46,77%	84.387,64	1,09%	27.743,65	0,36%	7.767.067,51	100,00%
Acima de 10 até 25 mil	1.049.915,27	31,92%	232.421,12	7,07%	64.436,98	1,96%	1.918.194,56	58,31%	24.571,02	0,75%	0,00	0,00%	3.289.538,95	100,00%
Acima de 5 até 10 mil	312.522,94	36,04%	42.665,72	4,92%	24.178,25	2,79%	457.940,89	52,80%	18.215,49	2,10%	11.724,20	1,35%	867.247,49	100,00%
Acima de 1 até 5 mil	154.479,73	33,99%	17.585,91	3,87%	2.858,21	0,63%	275.811,57	60,69%	3.688,70	0,81%	0,00	0,00%	454.424,12	100,00%
<b>Total Geral</b>	<b>44.723.559.544,50</b>	<b>68,71%</b>	<b>17.333.500.216,27</b>	<b>26,63%</b>	<b>256.705.444,91</b>	<b>0,39%</b>	<b>1.834.293.161,58</b>	<b>2,82%</b>	<b>7.829.647,95</b>	<b>0,01%</b>	<b>937.953.729,27</b>	<b>1,44%</b>	<b>65.093.841.744,48</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Nota: A coluna "Arquivado/ Flux Pag Aut" possui um processo referente à situação "Em Fluxo de Pagamento Automático", no valor de R\$128.603,82.

Tabela 58 - Montantes e percentuais realizados por Faixas de Valores após julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco na CSRF (2013, 2014 e 2017).

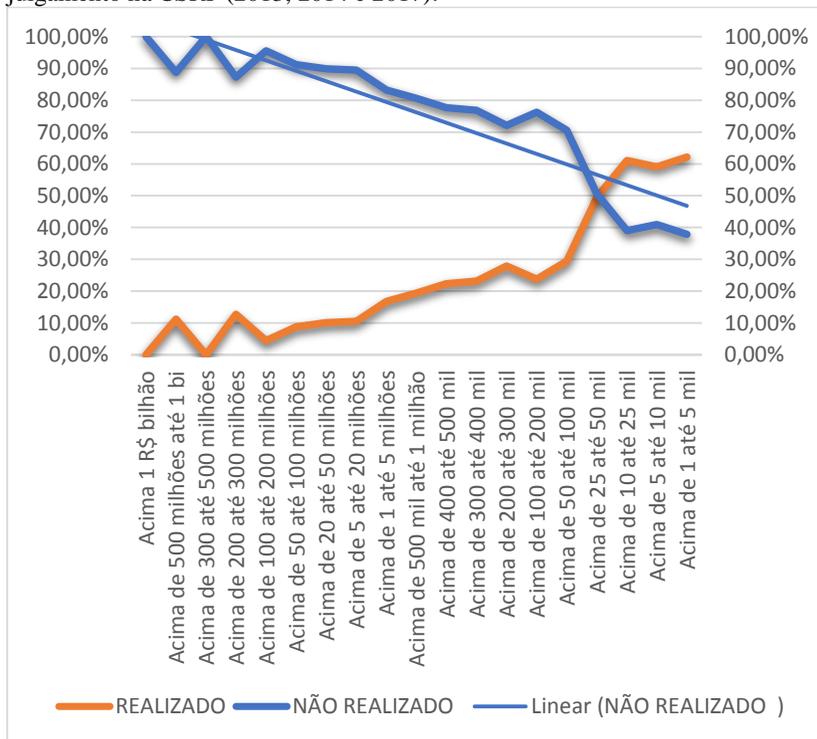
Faixas de Valor	NÃO REALIZADO após CSRF (Ativo + Enviado à PFN)		REALIZADO após CSRF (Parcelamentos + Encerrado + Arquivado + Pré-cadastrado)		Total Geral	Percentual Total
		%		%		
Acima 1 R\$ bilhão	30.540.114.567,26	100,00%	0,00	0,00%	<b>30.540.114.567,26</b>	100,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi	6.569.936.831,75	88,74%	833.281.564,98	11,26%	<b>7.403.218.396,73</b>	100,00%
Acima de 300 até 500 milhões	4.301.814.310,02	100,00%	0,00	0,00%	<b>4.301.814.310,02</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 milhões	4.785.153.487,18	87,23%	700.367.189,98	12,77%	<b>5.485.520.677,16</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 milhões	4.903.486.830,33	95,56%	227.885.394,08	4,44%	<b>5.131.372.224,41</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 milhões	4.108.381.532,20	91,23%	395.180.324,19	8,77%	<b>4.503.561.856,39</b>	100,00%
Acima de 20 até 50 milhões	3.726.619.777,16	89,87%	419.996.993,50	10,13%	<b>4.146.616.770,66</b>	100,00%
Acima de 5 até 20 milhões	2.288.961.014,90	89,48%	269.130.353,88	10,52%	<b>2.558.091.368,78</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 milhões	624.251.880,35	83,23%	125.761.965,30	16,77%	<b>750.013.845,65</b>	100,00%
Acima de 500 mil até 1 milhão	98.429.114,04	80,53%	23.803.804,46	19,47%	<b>122.232.918,50</b>	100,00%
Acima de 400 até 500 mil	19.669.620,28	77,63%	5.667.110,60	22,37%	<b>25.336.730,88</b>	100,00%
Acima de 300 até 400 mil	25.998.684,91	76,87%	7.822.441,53	23,13%	<b>33.821.126,44</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 mil	23.281.815,83	72,11%	9.004.691,83	27,89%	<b>32.286.507,66</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 mil	23.365.495,56	76,25%	7.278.736,42	23,75%	<b>30.644.231,98</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 mil	11.862.712,65	70,54%	4.955.221,24	29,46%	<b>16.817.933,89</b>	100,00%
Acima de 25 até 50 mil	3.922.495,66	50,50%	3.844.571,85	49,50%	<b>7.767.067,51</b>	100,00%
Acima de 10 até 25 mil	1.282.336,39	38,98%	2.007.202,56	61,02%	<b>3.289.538,95</b>	100,00%
Acima de 5 até 10 mil	355.188,66	40,96%	512.058,83	59,04%	<b>867.247,49</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 mil	172.065,64	37,86%	282.358,48	62,14%	<b>454.424,12</b>	100,00%
<b>Total Geral</b>	<b>62.057.059.760,77</b>	<b>95,33%</b>	<b>3.036.781.983,71</b>	<b>4,67%</b>	<b>65.093.841.744,48</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

O Gráfico 18 mostra a representação das tendências de realização e não realização do contencioso fiscal após os julgamentos na CSRF do CARF.

Gráfico 18 - Tendências de realização e não realização do contencioso fiscal pós julgamento na CSRF (2013, 2014 e 2017).



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Nesta que, para nosso estudo, se constitui na 3ª. e última instância de recursos administrativos, as tendências de NÃO REALIZAÇÃO do contencioso verificadas nas Seções do CARF se tornam ainda mais evidentes. Após as decisões definitivas favoráveis à fazenda pública na CSRF, os índices de realização nas faixas de valores revelam a estratégia e o comportamento de grandes empresas e, conseqüentemente, influentes agentes sociais. A insubmissão permitida pelo “duplo grau de litigância”, que leva para o judiciário disputas travadas no âmbito do executivo por longos 9,06 anos em média, mostra como potenciais recursos que

deveriam compor o erário público, muitas vezes sonegados à sociedade, recebem tratamentos distintos de acordo com o porte econômico das empresas. Vejamos como as duas tendências principais identificadas para as Seções se confirmam na CSRF:

1. **Quanto maior o contencioso em disputa, menor a obediência ao julgamento:** As Tabelas 56, 57 e 58 reforçam essa tendência explícita. Nas primeira e terceira faixas de valor mais elevado das disputas, os percentuais de realização são insofismáveis zero percentuais.<sup>54</sup> Entre a quinta e a oitava faixas (acima de R\$5 milhões), as formas de quitação (pagamento, compensação, parcelamento etc.) ficam próximas a 10% do contencioso já decidido favoravelmente à fazenda;
2. **Quanto menor o contencioso em disputa, maior a obediência ao julgamento:**

Se em duas faixas de valor mais elevado a realização fica em zero por cento, nas três faixas de valores mais baixos (inferiores a R\$25 mil) os percentuais de realização são próximos a 60% do contencioso mantido em favor da fazenda pública.

Uma mesma conclusão nítida verificada nas tendências de realização das Seções se confirma na CSRF: Quanto maior o grupo empresarial ou contribuinte, menor o respeito, submissão ou cumprimento das decisões das seções do CARF; e quanto maior o poder econômico, menos eficiente é o ritual do contencioso administrativo para a realização de autuações e lançamentos fiscais em renda para o erário público.

### 3.5 SOMANDO REALIZAÇÃO EFETIVA DE SEÇÕES E CSRF

Identificado o índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF, especificamente para a última instância (Tabela 53), na sequência unificamos valores e percentuais das Seções e da CSRF constantes nas Tabelas 49 e 58. Cientes de que parte considerável do crédito tributário decidido favoravelmente ao fisco nas Seções não é objeto de recurso às turmas da CSRF, identificaremos a realização conjunta através do **índice de realização efetiva do contencioso fiscal**

---

<sup>54</sup> A segunda faixa de valor também não se encontra zerada devido a um único processo de R\$833.281.564,98, localizado pelo sistema COMPROT na PFN/PGFN, o qual, encontrando-se na situação “pré-cadastrado” na coluna “SIEF – Situação Processo Atual”, não cumpre nosso critério primário para seu enquadramento como NÃO REALIZADO.

**pós CARF.** A análise alcança os 28.674 acórdãos favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco, destacados na Tabela 38, sendo que 26.218 compõem o conjunto de julgados nas Seções e 2.456 na Câmara Superior de Recursos Fiscais. A partir dessa unificação detalhamos alguns aspectos do contencioso REALIZADO e NÃO REALIZADO da nossa base de dados (Tabelas 59 e 60).

Tabela 59 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas SEÇÕES e CSRF (2013, 2014 e 2017).

Situação dos processos	2013	%	2014	%	2017	%	Total Geral	% sobre Total
Ativo	23.241.297.305,64	44,11%	49.355.703.458,39	51,43%	146.840.337.420,12	82,07%	219.437.338.184,15	66,99%
Enviado à PFN	20.639.921.973,06	39,17%	25.333.220.506,42	26,40%	25.392.587.588,26	14,19%	71.365.730.067,74	21,79%
Encerrado	6.575.691.826,66	12,48%	9.892.753.501,67	10,31%	5.450.974.455,22	3,05%	21.919.419.783,55	6,69%
Transferido P/ Parcelamento	1.841.334.686,17	3,49%	8.064.824.818,33	8,40%	181.277.101,81	0,10%	10.087.436.606,31	3,08%
Não se aplica	184.783,43	0,00%	2.274.825.449,37	2,37%	0,00	0,00%	2.275.010.232,80	0,69%
Arquivado	289.435.250,26	0,55%	1.019.555.685,83	1,06%	160.983.902,51	0,09%	1.469.974.838,60	0,45%
Pré-cadastrado	98.730.151,82	0,19%	21.017.740,89	0,02%	878.741.915,77	0,49%	998.489.808,48	0,30%
Controle Transferido Profisc	0,00	0,00%	0,00	0,00%	23.421.442,00	0,01%	23.421.442,00	0,01%
Em Fluxo de Pag Automático	0,00	0,00%	0,00	0,00%	128.603,82	0,00%	128.603,82	0,00%
<b>Total Geral</b>	<b>52.686.595.977,04</b>	<b>100,00%</b>	<b>95.961.901.160,90</b>	<b>100,00%</b>	<b>178.928.452.429,51</b>	<b>100,00%</b>	<b>327.576.949.567,45</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 60 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções e CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017.

Situação do contencioso	2013	%	2014	%	2017	%	Total Geral	% sobre Total
Não realizado	43.881.219.278,70	83,29%	74.688.923.964,81	77,83%	172.232.925.008,38	96,26%	290.803.068.251,89	88,78%
Realizado	8.805.376.698,34	16,71%	21.272.977.196,09	22,17%	6.695.527.421,13	3,74%	36.773.881.315,56	11,22%
<b>Total por ano</b>	<b>52.686.595.977,04</b>	<b>100,00%</b>	<b>95.961.901.160,90</b>	<b>100,00%</b>	<b>178.928.452.429,51</b>	<b>100,00%</b>	<b>327.576.949.567,45</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Considerados como contencioso NÃO REALIZADO os processos Ativos e Enviados à PFN/PGFN e contencioso REALIZADO os processos Encerrados, Transferidos para Parcelamento, Arquivados e nas situações “Não se aplica”, “Pré-cadastrado”, “Controle Transferido Profisc” e “Em Fluxo de Pag Automático”, as Tabelas 59 e 60 (acima) agregam essas situações às condições de realização e/ou não realização do contencioso.

Nossa análise sobre a realização efetiva se orienta pela separação das situações do contencioso acima expostas, mas abriremos um intervalo para demonstrar que é possível adotarmos critérios ainda mais rigorosos para a distinção entre o que consideramos REALIZADO e o que é efetivamente ARRECADADO ao final da disputa litigiosa. Se desconsiderarmos os processos que **não** têm origem em autuações e lançamentos dos auditores-fiscais, poderemos ter um **Índice de arrecadação efetiva do contencioso fiscal pós CARF**.

### **3.5.1 – Os processos de Ressarcimento, Restituição, Compensação e Reembolso**

Daquilo que consideramos, desde o início deste capítulo, como contencioso realizado ou não realizado, é possível destacarmos os processos e montantes de tributos e penalidades que, apesar do *status* inicial de nossa abordagem, não representam efetivo ingresso no erário público federal. Além do efetivo ingresso, a análise que abaixo destacamos pode indicar uma propensão de decisão favorável ao fisco para determinados tipos de processos, especificamente para estes tipos de processos que ora destacamos. Estamos falando dos processos com solicitações, pelos contribuintes, de ressarcimentos, restituições, compensações e reembolsos, segundo classificação constante na extração (coluna “*e-Proc. - Tipo Processo Hist*”). Consideremos os montantes anuais deste tipo de contencioso por situação entre todos os processos julgados favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco:

Tabela 61 - Montantes de processos de Ressarcimento, Restituição, Compensação e Reembolso julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas Seções e CSRF (2013, 2014 e 2017).

Situação/Tipo dos processos	Restit/Compens			Total Geral
	Ressarcimento	Restituição	/Reembolso	
Ativo	2.012.339.257,94	1.707.371.305,18	11.045.533,33	3.730.756.096,45
Enviado à PFN	585.521,25	4.583.137,57	0,00	5.168.658,82
Encerrado	1.260.042.124,78	2.569.804.194,62	5.354.812,80	3.835.201.132,20
Transferido P/ Parcelamento	0,00	172.079,24	0,00	172.079,24
Não se aplica	0,00	2.274.775.110,22	0,00	2.274.775.110,22
Arquivado	453.342.082,51	1.014.312.166,58	0,00	1.467.654.249,09
Pré-cadastrado	98.466,00	648.103,53	5.750,57	752.320,10
Controle Transferido Profisc	0,00	0,00	0,00	0,00
Em Fluxo de Pag Automático	128.603,82	0,00	0,00	128.603,82
<b>Total Geral</b>	<b>3.726.536.056,30</b>	<b>7.571.666.096,94</b>	<b>16.406.096,70</b>	<b>11.314.608.249,94</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Os tipos de processos em questão referem-se, como já dito, a pleitos de devolução em espécie ou compensação de tributos já recolhidos espontaneamente aos cofres públicos. Poder-se-á argumentar que as decisões do CARF, neste tipo de processo, previnem uma possível desoneração do erário. Mas o perfil destes processos, quando comparados com o conjunto do contencioso em disputa e o destino da parcela decidida favoravelmente ao fisco restringem essa interpretação voltada para os efeitos preventivos.

Se considerarmos as tendências de julgamento no CARF verificaremos que a pouca prioridade ou relevância, dada pelos julgadores, aos processos de Ressarcimento, Restituição, Compensação ou Reembolso, já se mostra presente nas decisões das Seções. Os montantes percentuais gerais das decisões nas Seções, conforme Tabela 10 ou 13, eram de **43,16%** Desfavoráveis ao fisco e **56,84%** Favoráveis ao fisco. Quando consideramos as decisões relacionadas a estes tipos de processos, os percentuais são de **29,32%** e **70,68%**, respectivamente, conforme a Tabela 62:

Tabela 62 - Montantes favoráveis e desfavoráveis ao Fisco em decisões das Seções em processos de Restituição, Ressarcimento e Compensação.

Tipos de processo	Desfavorável ao		Favorável ao Fisco		Total Geral
	Fisco	%	Fisco	%	
RESSARCIMENTO	197.945.533,76	10,05%	1.771.461.181,99	89,95%	1.969.406.715,75
RESTITUIÇÃO	2.787.247.172,06	33,99%	5.411.827.774,72	66,01%	8.199.074.946,78
REST/COMPENS/REEMBOLSO	117.582,41	0,87%	13.345.070,08	99,13%	13.462.652,49
<b>Totais por decisão</b>	<b>2.985.310.288,23</b>	<b>29,32%</b>	<b>7.196.634.026,79</b>	<b>70,68%</b>	<b>10.181.944.315,02</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Outro aspecto relevante para observarmos é que os efeitos provocados pela operação Zelotes nos julgamentos da CSRF (Tabela 25), bem definidos nos percentuais de 15,81% para decisões Desfavoráveis ao Fisco e 84,19% para Favoráveis ao Fisco, não se manifestam nestes tipos de processo, conforme vemos na Tabela 63:

Tabela 63 - Montantes favoráveis e desfavoráveis ao Fisco em decisões da CSRF em processos de Restituição, Ressarcimento e Compensação.

Tipos de processo	Desfavorável		Favorável ao		Total Geral
	ao Fisco	%	Fisco	%	
RESSARCIMENTO	426.472.479,44	86,60%	66.004.774,82	13,40%	492.477.254,26
RESTITUIÇÃO	70.302.685,78	11,86%	522.262.768,39	88,14%	592.565.454,17
REST/COMPENS/REEMBOLSO	0,00	0,00%	5.750,57	100,00%	5.750,57
<b>Totais por decisão</b>	<b>496.775.165,22</b>	<b>45,78%</b>	<b>588.273.293,78</b>	<b>54,22%</b>	<b>1.085.048.459,00</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

A questão essencial relacionada a estes tipos de processos é que, se envolvem menor atenção e prioridade por parte dos contribuintes por não representarem dispêndios em caso de decisão desfavorável a estes, tampouco representam incremento à arrecadação em caso de decisão favorável ao fisco.

Consideradas as especificidades dos processos de Ressarcimento, Restituição, Compensação e Reembolsos julgados de forma favorável ao fisco e inicialmente tratados como resultados “realizados”, procedemos à recomposição dos montantes que, efetivamente, representaram

incremento arrecadatório após o contencioso administrativo no CARF, na forma mostrada nas tabelas seguintes. Atualizamos os valores constantes nas Tabelas 59 e 60, excluindo os montantes referentes aos processos que não representam efetiva entrada de recursos (incremento de arrecadação) ao erário público federal, demonstrando os efetivos resultados ARRECADADOS e NÃO ARRECADADOS derivados de todas decisões favoráveis ao fisco nos anos 2013, 2014 e 2017. Os montantes de arrecadação efetiva por ano e seus respectivos índices de arrecadação efetiva, quando analisamos conjuntamente Seções e CSRF, se encontram nas Tabelas 64 e 65. E quando adotamos os mesmos procedimentos descritos neste tópico, os resultados da análise separada da CSRF se encontram nas Tabelas 66 e 67.

Tabela 64 - Montantes e percentuais efetivamente **arrecadados** após julgamentos nas Seções e CSRF (2013, 2014 e 2017).

Situação dos processos	2013	%	2014	%	2017	%	Total Geral	% sobre Total
Ativo	22.457.486.731,88	44,50%	48.150.133.688,51	53,55%	145.098.961.667,31	82,50%	215.706.582.087,70	<b>68,20%</b>
Enviado à PFN	20.639.604.608,81	40,90%	25.328.369.211,85	28,17%	25.392.587.588,26	14,44%	71.360.561.408,92	<b>22,56%</b>
Encerrado	5.426.687.764,99	10,75%	8.356.704.649,09	9,29%	4.300.826.237,27	2,45%	18.084.218.651,35	<b>5,72%</b>
Transferido P/ Parcelamentc	1.841.334.686,17	3,65%	8.064.652.739,09	8,97%	181.277.101,81	0,10%	10.087.264.527,07	<b>3,19%</b>
Não se aplica	184.783,43	0,00%	50.339,15	0,00%	0,00	0,00%	235.122,58	<b>0,00%</b>
Arquivado	0,00	0,00%	2.295.013,32	0,00%	25.576,19	0,00%	2.320.589,51	<b>0,00%</b>
Pré-cadastrado	98.631.685,82	0,20%	20.466.659,93	0,02%	878.639.142,63	0,50%	997.737.488,38	<b>0,32%</b>
Controle Transf Profisc	0,00	0,00%	0,00	0,00%	23.421.442,00	0,01%	23.421.442,00	<b>0,01%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>50.463.930.261,10</b>	<b>100,00%</b>	<b>89.922.672.300,94</b>	<b>100,00%</b>	<b>175.875.738.755,47</b>	<b>100,00%</b>	<b>316.262.341.317,51</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 65 - Montantes e índices de arrecadação efetiva após julgamentos nas Seções e CSRF (2013, 2014, 2017).

Situação do contencioso	2013	%	2014	%	2017	%	Total Geral	% sobre Total
Não arrecadado	43.097.091.340,69	85,40%	73.478.502.900,36	81,71%	170.491.549.255,57	96,94%	287.067.143.496,62	90,77%
Arrecadado	7.366.838.920,41	<b>14,60%</b>	16.444.169.400,58	<b>18,29%</b>	5.384.189.499,90	<b>3,06%</b>	29.195.197.820,89	<b>9,23%</b>
<b>Total por ano</b>	<b>50.463.930.261,10</b>	<b>100,00%</b>	<b>89.922.672.300,94</b>	<b>100,00%</b>	<b>175.875.738.755,47</b>	<b>100,00%</b>	<b>316.262.341.317,51</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 66 - Montantes e percentuais efetivamente arrecadados por ano após julgamentos na CSRF (2013, 2014 e 2017).

Situação dos processos	2013	%	2014	%	2017	%
Ativo	524.137.314,84	16,51%	782.447.971,57	33,53%	43.305.474.725,90	73,51%
Enviado à PFN	2.158.262.888,78	67,99%	1.064.007.318,26	45,59%	14.111.228.821,72	23,95%
Encerrado	384.956.241,01	12,13%	315.156.491,73	13,51%	581.399.406,92	0,99%
Pré-cadastrado	69.732.762,11	2,20%	6.467.842,93	0,28%	861.747.373,66	1,46%
Transferido p/ Parcelamento	37.462.523,36	1,18%	165.536.761,33	7,09%	53.706.160,22	0,09%
<b>Total Geral</b>	<b>3.174.551.730,10</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.333.616.385,82</b>	<b>100,00%</b>	<b>58.913.556.488,42</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 67 - Resultados de arrecadação e índices de arrecadação efetiva após julgamentos na CSRF (2013, 2014, 2017).

<b>Situação do contencioso</b>	<b>2013</b>	<b>%</b>	<b>2014</b>	<b>%</b>	<b>2017</b>	<b>%</b>
Não arrecadado	2.682.400.203,62	84,50%	1.846.455.289,83	79,12%	57.416.703.547,62	97,46%
Arrecadado	492.151.526,48	<b>15,50%</b>	487.161.095,99	<b>20,88%</b>	1.496.852.940,80	<b>2,54%</b>
<b>Total por ano</b>	<b>3.174.551.730,10</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.333.616.385,82</b>	<b>100,00%</b>	<b>58.913.556.488,42</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Registrada e devidamente demonstrada a possibilidade de análise que considera o contencioso fiscal **efetivamente arrecadado**, retornemos para o nosso critério principal, que se orienta pelos parâmetros de **realização** efetiva, e façamos um resumo das informações extraídas dos acórdãos do CARF nos anos 2013, 2014 e 2017.

### 3.6 SÍNTESE DA REALIZAÇÃO EFETIVA DO CONTENCIOSO FISCAL JULGADO FAVORAVELMENTE AO FISCO NO CARF NOS ANOS 2013, 2014 E 2017

Considerados todos os processos com julgamento favorável ou parcialmente favorável ao fisco nas Seções e CSRF, a realização efetiva do contencioso fiscal após julgamento no CARF pode ser assim resumida:

1. Dos mais de R\$327 bilhões decididos favoravelmente ao fisco, apenas R\$36,7 bilhões podem ser considerados como efetivamente realizados na forma de recursos fiscais. Se não considerarmos os julgados em processos de pedidos de ressarcimento, restituição, compensação e reembolsos, essa realização é ainda menor: R\$29,19 bilhões;
2. O número mais conservador de realização efetiva, R\$36,7 bilhões, corresponde a, no máximo, 7,75% de todo o contencioso fiscal disputado no CARF no período analisado (R\$473.252.795.738,91);<sup>55</sup>
3. Os índices mais conservadores de realização efetiva do contencioso fiscal são de 11,22% quando consideramos todos os anos analisados, sendo de 16,71%, para 2013, 22,17% para 2014 e 3,74% para 2017;<sup>56</sup>
4. Para o conjunto dos três anos, o índice percentual de realização efetiva após decisões favoráveis e parcialmente favoráveis nas Seções e CSRF, é composto pela soma dos percentuais das seguintes situações:
  - a. 6,69% para a situação Encerrado;

---

<sup>55</sup> Esse percentual é, seguramente, inferior e não foi identificado nesta pesquisa porque, como já destacamos anteriormente, os sistemas da RFB não registram a parcela desonerada dos processos com decisões “parcialmente favoráveis ao fisco”. Ou seja, na nossa base não constam os valores parcialmente “desfavoráveis” ao fisco.

<sup>56</sup> Desconsiderados os processos de restituição, ressarcimento, compensação e reembolsos, esse índice é de 9,23% para o conjunto e de 14,60%; 8,29% e 3,06% para 2013, 2014 e 2017, respectivamente.

- b. 3,08%% para a situação Controle transferido para parcelamento;
  - c. 0,69% para a situação “Não se aplica”;
  - d. 0,45% para a situação Arquivado;
  - e. 0,30% para a situação Pré-cadastrado;
  - f. 0,01% para a situação Controle transferido para Profisc;
  - g. 0,00004% para a situação Em Fluxo de Pag. Automático.
5. Os percentuais mais conservadores de **não realização** somam 88,78% do contencioso julgado de forma favorável ou parcialmente favorável nas duas “instâncias” (Seções e CSRF) do CARF. Este percentual está assim dividido:
- a. 66,99% encontram-se na situação Ativo no cadastro da RFB e representam R\$219,44 bilhões;
  - b. 21,79% encontram-se na situação Enviado à PFN e representam R\$71,36 bilhões;
6. Esses percentuais de **não realização** para os julgamentos ocorridos em 2013, há cinco anos, são de 83,28%; de 77,83% para os julgados em 2014, há quatro anos; e de 96,26% para o período mais próximo, 2017;
7. O percentual de contencioso encaminhado para execução na PGFN para o ano de julgamento mais próximo (2017) é de 14,19%. Essa proporção aumenta quanto mais distante o julgamento tenha ocorrido, alcançando 26,40% para as decisões de 2014 e 39,17% para 2013.

Resta-nos repetir os procedimentos somando quantidades e montantes das Tabelas 47, 48 e 49, das Seções, e Tabelas 56, 57 e 58 da CSRF, para termos um retrato final e conjunto da realização e não realização do contencioso fiscal. Na sequência, as Tabelas 68 (quantidade de processos), 69 (montantes) e 70 (Síntese de contencioso realização e não realizado) nos confirmam as tendências de realizadas por faixas de valores dos processos.

Tabela 68 - Quantidade e percentuais por Faixas de Valores e situações dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco no CARF (Seções + CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017.

Faixas de Valor	Enviado à		Transf P/		Encer-		Arquiv/ Flux Pag Aut	N/se aplica + Transf Profisc		Pré- cadastrado		Percentual Total	Total de processos			
	Ativo	%	PFN	%	Parcel.	%		rado	%	%	%					
Acima 1 RS bilhão	36	67,92%	11	20,75%	3	5,66%	2	3,77%	0,00%	1	1,89%	0,00%	100,00%	<b>53</b>		
Acima de 500 milhões até 1 bi	39	84,78%	5	10,87%	0,00%	1	2,17%	0,00%	0,00%	1	2,17%	100,00%	100,00%	<b>46</b>		
Acima de 300 até 500 milhões	41	70,69%	10	17,24%	3	5,17%	4	6,90%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	100,00%	<b>58</b>		
Acima de 200 até 300 milhões	54	60,00%	20	22,22%	0,00%	14	15,56%	2	2,22%	0,00%	0,00%	100,00%	100,00%	<b>90</b>		
Acima de 100 até 200 milhões	137	62,84%	62	28,44%	6	2,75%	12	5,50%	1	0,46%	0,00%	0,00%	100,00%	<b>218</b>		
Acima de 50 até 100 milhões	241	58,92%	116	28,36%	4	0,98%	45	11,00%	2	0,49%	0,00%	1	0,24%	100,00%	<b>409</b>	
Acima de 20 até 50 milhões	587	55,59%	317	30,02%	17	1,61%	126	11,93%	7	0,66%	1	0,09%	1	0,09%	100,00%	<b>1.056</b>
Acima de 5 até 20 milhões	1.104	46,94%	802	34,10%	92	3,91%	318	13,52%	33	1,40%	0,00%	3	0,13%	100,00%	<b>2.352</b>	
Acima de 1 até 5 milhões	1.515	41,92%	1.321	36,55%	140	3,87%	564	15,61%	62	1,72%	0,00%	12	0,33%	100,00%	<b>3.614</b>	
Acima de 500 mil até 1 milhão	728	41,65%	541	30,95%	62	3,55%	332	18,99%	79	4,52%	0,00%	6	0,34%	100,00%	<b>1.748</b>	
Acima de 400 até 500 mil	264	47,74%	145	26,22%	25	4,52%	101	18,26%	16	2,89%	0,00%	2	0,36%	100,00%	<b>553</b>	
Acima de 300 até 400 mil	394	47,07%	211	25,21%	31	3,70%	166	19,83%	34	4,06%	0,00%	1	0,12%	100,00%	<b>837</b>	
Acima de 200 até 300 mil	504	41,35%	269	22,07%	37	3,04%	340	27,89%	66	5,41%	1	0,08%	2	0,16%	100,00%	<b>1.219</b>
Acima de 100 até 200 mil	836	43,00%	373	19,19%	51	2,62%	528	27,16%	149	7,66%	1	0,05%	6	0,31%	100,00%	<b>1.944</b>
Acima de 50 até 100 mil	810	37,76%	304	14,17%	59	2,75%	776	36,18%	190	8,86%	0,00%	6	0,28%	100,00%	<b>2.145</b>	
Acima de 25 até 50 mil	753	29,75%	316	12,49%	60	2,37%	1.003	39,63%	393	15,53%	1	0,04%	5	0,20%	100,00%	<b>2.531</b>
Acima de 10 até 25 mil	951	26,61%	397	11,11%	67	1,87%	1.580	44,21%	577	16,14%	0,00%	2	0,06%	100,00%	<b>3.574</b>	
Acima de 5 até 10 mil	490	20,50%	261	10,92%	41	1,72%	1.121	46,90%	474	19,83%	0,00%	3	0,13%	100,00%	<b>2.390</b>	
Acima de 1 até 5 mil	690	17,98%	152	3,96%	21	0,55%	2.188	57,02%	782	20,38%	1	0,03%	3	0,08%	100,00%	<b>3.837</b>
<b>Total Geral</b>	<b>10.174</b>	<b>35,48%</b>	<b>5.633</b>	<b>19,64%</b>	<b>719</b>	<b>2,51%</b>	<b>9.221</b>	<b>32,16%</b>	<b>2.867</b>	<b>10,00%</b>	<b>6</b>	<b>0,02%</b>	<b>54</b>	<b>0,19%</b>	<b>100,00%</b>	<b>28.674</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Nota 1: A coluna "Arquivado/ Flux Pag Aut" possui um processo referente à situação "Em Fluxo de Pagamento Automático", no valor de R\$128.603,82.

Nota 2: A coluna "N/se aplica + Transf Profisc" possui um processo referente à situação "Controle Transferido Profisc", no valor de R\$23.421.442,00.

Tabela 69 - Montantes e percentuais por Faixas de Valores e situações dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco no CARF (Seções + CSRF) n anos 2013, 2014 e 2017.

Faixas de Valor	Ativo	%	Transferido P/				Arquivado/Flux				N/se aplica +		Total Geral (R\$)	%		
			Enviado à PFN	%	Parcelamento	%	Encerrado	%	Pag Aut	%	Pré- cadastrado	%			Transf Profisc	%
Acima 1 RS bilhão	92.608.508.154,73	75,09%	19.952.924.468,05	16,18%	5.987.198.170,28	4,85%	2.504.675.213,23	2,03%		0,00%		0,00%	2.274.539.773,25	1,84%	123.327.845.779,54	100%
Acima de 500 milhões até 1 bi	26.748.274.760,17	83,22%	3.796.964.013,98	11,81%		0,00%	764.442.433,30	2,38%		0,00%	833.281.564,98	2,59%		0,00%	32.142.962.772,43	100%
Acima de 300 até 500 milhões	16.065.703.315,98	70,83%	3.994.647.410,96	17,61%	1.147.787.137,44	5,06%	1.474.895.276,04	6,50%		0,00%		0,00%		0,00%	22.683.033.140,42	100%
Acima de 200 até 300 milhões	13.726.657.411,76	62,18%	4.662.093.081,31	21,12%		0,00%	3.270.178.568,04	14,81%		0,00%		0,00%		0,00%	22.076.227.221,59	100%
Acima de 100 até 200 milhões	18.750.776.819,67	62,83%	8.586.204.573,29	28,77%	790.659.601,02	2,65%	1.578.995.722,03	5,29%		0,00%		0,00%		0,00%	29.845.733.466,87	100%
Acima de 50 até 100 milhões	16.406.080.199,86	58,76%	8.044.015.761,55	28,81%	236.712.576,35	0,85%	3.060.381.123,06	10,96%		0,00%		0,00%		0,00%	27.919.818.540,91	100%
Acima de 20 até 50 milhões	18.185.489.838,79	55,60%	9.909.965.324,87	30,30%	595.701.034,11	1,82%	3.774.358.123,78	11,54%		0,00%		0,00%		0,00%	32.707.018.188,33	100%
Acima de 5 até 20 milhões	12.197.539.295,62	47,60%	8.520.891.801,14	33,25%	924.467.331,83	3,61%	3.632.718.298,81	14,17%		0,00%		0,00%		0,00%	25.627.691.112,09	100%
Acima de 1 até 5 milhões	3.617.295.083,48	42,40%	3.206.273.484,59	37,58%	312.527.690,62	3,66%	1.222.678.208,69	14,33%		0,00%		0,00%		0,00%	8.532.283.165,51	100%
Acima de 500 mil até 1 milhão	523.417.583,88	41,29%	391.916.593,71	30,92%	45.869.276,72	3,62%	244.921.487,27	19,32%		0,00%		0,00%		0,00%	1.267.659.894,29	100%
Acima de 400 até 500 mil	117.998.292,94	47,75%	64.667.865,36	26,17%	11.167.887,40	4,52%	45.113.615,67	18,26%		0,00%		0,00%		0,00%	247.099.162,35	100%
Acima de 300 até 400 mil	136.154.870,51	46,93%	73.216.015,79	25,24%	10.896.630,87	3,76%	57.803.977,21	19,92%		0,00%		0,00%		0,00%	290.112.993,73	100%
Acima de 200 até 300 mil	122.650.332,51	41,17%	65.647.593,99	22,04%	9.283.649,51	3,12%	83.613.941,35	28,07%		0,00%		0,00%		0,00%	297.915.733,42	100%
Acima de 100 até 200 mil	123.487.248,72	43,78%	53.747.801,96	19,05%	7.060.302,04	2,50%	75.505.882,83	26,77%		0,00%		0,00%		0,00%	282.093.986,59	100%
Acima de 50 até 100 mil	58.936.751,67	38,59%	21.977.549,05	14,39%	4.437.651,12	2,91%	53.757.439,62	35,20%		0,00%		0,00%		0,00%	152.724.818,66	100%
Acima de 25 até 50 mil	27.567.516,15	30,25%	11.702.424,69	12,84%	2.160.320,04	2,37%	36.201.164,51	39,72%		0,00%		0,00%		0,00%	91.140.883,01	100%
Acima de 10 até 25 mil	15.586.951,05	26,59%	6.515.163,38	11,11%	1.133.643,39	1,93%	25.499.727,41	43,50%		0,00%		0,00%		0,00%	58.620.849,77	100%
Acima de 5 até 10 mil	3.549.893,87	20,85%	1.941.843,95	11,41%	306.496,17	1,80%	7.950.436,61	46,70%		0,00%		0,00%		0,00%	17.026.053,89	100%
Acima de 1 até 5 mil	1.663.862,79	16,74%	417.296,12	4,20%	67.207,40	0,68%	5.729.144,09	57,63%		0,00%		0,00%		0,00%	9.941.804,05	100%
<b>Total Geral</b>	<b>219.437.338.184,15</b>	<b>66,99%</b>	<b>71.365.730.067,74</b>	<b>21,79%</b>	<b>10.087.436.606,31</b>	<b>3,08%</b>	<b>21.919.419.783,55</b>	<b>6,69%</b>	<b>1.470.103.442,42</b>	<b>0,45%</b>	<b>998.489.808,48</b>	<b>0,30%</b>	<b>2.298.431.674,80</b>	<b>0,70%</b>	<b>327.576.949.567,45</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria

Nota 1: A coluna "Arquivado/ FluxPag Aut" possui um processo referente à situação "Em Fluxo de Pagamento Automático", no valor de R\$128.603,82.

Nota 2: A coluna "N/se aplica + Transf Profisc" possui um processo referente à situação "Controle Transferido Profisc" no valor de R\$23.421.442,00

Tabela 70 - Montantes e percentuais realizados por Faixas de Valores após julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis no CARF (Seções + CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017.

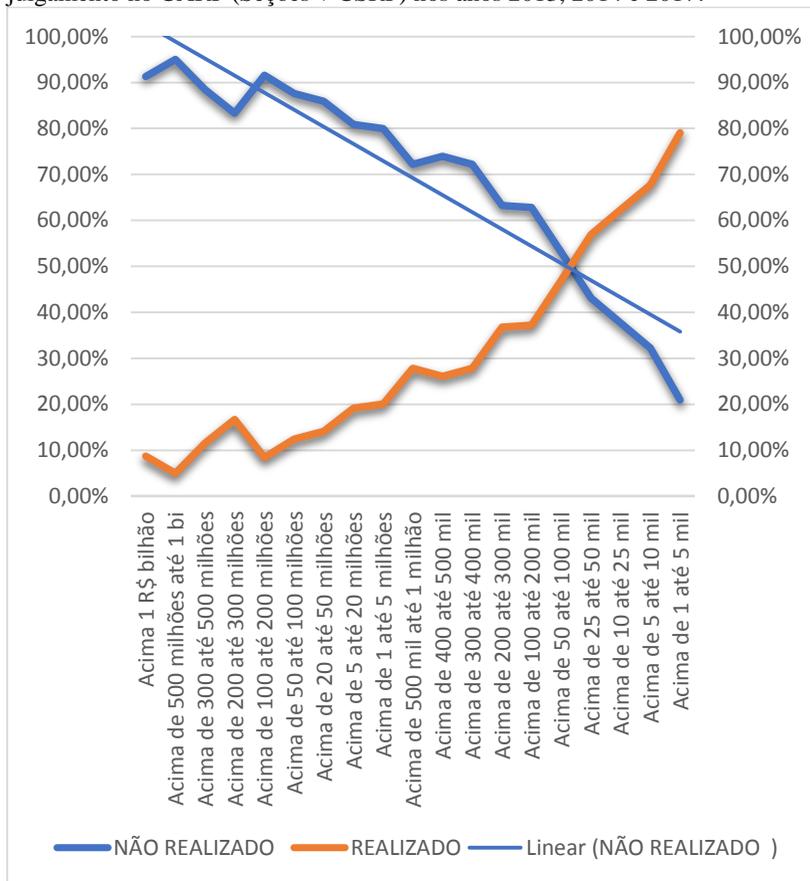
Faixas de Valor	NÃO REALIZADO (Ativo + Enviado à PFN)		REALIZADO (Parcelamentos + Encerrado + Arquivado + Pré- cadastrado + Não se aplica)		Total Geral	Percentual Total
		%		%		
Acima 1 R\$ bilhão	112.561.432.622,78	91,27%	10.766.413.156,76	8,73%	<b>123.327.845.779,54</b>	100,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi	30.545.238.774,15	95,03%	1.597.723.998,28	4,97%	<b>32.142.962.772,43</b>	100,00%
Acima de 300 até 500 milhões	20.060.350.726,94	88,44%	2.622.682.413,48	11,56%	<b>22.683.033.140,42</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 milhões	18.388.750.493,07	83,30%	3.687.476.728,52	16,70%	<b>22.076.227.221,59</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 milhões	27.336.981.392,96	91,59%	2.508.752.073,91	8,41%	<b>29.845.733.466,87</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 milhões	24.450.095.961,41	87,57%	3.469.722.579,50	12,43%	<b>27.919.818.540,91</b>	100,00%
Acima de 20 até 50 milhões	28.095.455.163,66	85,90%	4.611.563.024,67	14,10%	<b>32.707.018.188,33</b>	100,00%
Acima de 5 até 20 milhões	20.718.431.096,76	80,84%	4.909.260.015,33	19,16%	<b>25.627.691.112,09</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 milhões	6.823.568.568,07	79,97%	1.708.714.597,44	20,03%	<b>8.532.283.165,51</b>	100,00%
Acima de 500 mil até 1 milhão	915.334.177,59	72,21%	352.325.716,70	27,79%	<b>1.267.659.894,29</b>	100,00%
Acima de 400 até 500 mil	182.666.158,30	73,92%	64.433.004,05	26,08%	<b>247.099.162,35</b>	100,00%
Acima de 300 até 400 mil	209.370.886,30	72,17%	80.742.107,43	27,83%	<b>290.112.993,73</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 mil	188.297.926,50	63,21%	109.617.806,92	36,79%	<b>297.915.733,42</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 mil	177.235.050,68	62,83%	104.858.935,91	37,17%	<b>282.093.986,59</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 mil	80.914.300,72	52,98%	71.810.517,94	47,02%	<b>152.724.818,66</b>	100,00%
Acima de 25 até 50 mil	39.269.940,84	43,09%	51.870.942,17	56,91%	<b>91.140.883,01</b>	100,00%
Acima de 10 até 25 mil	22.102.114,43	37,70%	36.518.735,34	62,30%	<b>58.620.849,77</b>	100,00%
Acima de 5 até 10 mil	5.491.737,82	32,25%	11.534.316,07	67,75%	<b>17.026.053,89</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 mil	2.081.158,91	20,93%	7.860.645,14	79,07%	<b>9.941.804,05</b>	100,00%
<b>Total Geral</b>	<b>290.803.068.251,89</b>	<b>88,77%</b>	<b>36.773.881.315,56</b>	<b>11,23%</b>	<b>327.576.949.567,45</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Graficamente, as tendências de realização e não realização do contencioso fiscal após os julgamentos no CARF, somados Seções e CSRF, ficam assim demonstradas (Gráfico 19):

Gráfico 19 - Tendências de realização e não realização do contencioso fiscal pós julgamento no CARF (Seções + CSRF) nos anos 2013, 2014 e 2017.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

As tendências verificadas de forma isolada para Seções e CSRF se confirmam quando examinamos conjuntamente os dois níveis recursais do CARF. A prática de exploração ao limite da disputa administrativa, a insubmissão às decisões e a busca pelo litígio judicial constituem a regra, principalmente para as autuações que atingem os grandes grupos

empresariais. A dicotomia que coloca disputas de grandes valores ao lado da menor obediência às decisões e menores valores (e contribuintes) ao lado de melhores índices de realização efetiva se manifesta de forma inquestionável.

Neste estágio dos nossos estudos nos deparamos com dois problemas relevantes na mensuração da realização efetiva: a proximidade com o último ano de julgamentos (2017) e o hiato que separa os índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF dos anos 2017 (3,74%) daqueles dos anos 2014 (22,17%) e 2013 (16,71%). Uma análise mais detalhada sobre a realização efetiva para os julgados de 2017, bem como o preenchimento do vazio decorrente da ausência dos anos de 2015 e 2016 precisavam ser realizados.

Com o objetivo de suprir essas duas lacunas realizamos algumas tarefas complementares:

- a. Procedemos a uma análise específica sobre os índices de realização para as decisões de 2017 e discutimos divergências sobre prazos de cobrança entre RFB/PGFN que refletem no volume dos processos em situação “Ativo”;
- b. Consideramos as informações constantes dos relatórios oficiais divulgados pela Receita Federal do Brasil e incorporamos uma extração dos anos de 2015 e 2016, especificamente para a análise de realização efetiva do contencioso.

### 3.7 TESTANDO OS RESULTADOS COM A PROXIMIDADE DO ANO DE 2017

Como o ano de 2017 pode impactar no índice de realização efetiva? O baixíssimo índice de realização efetiva neste ano (**3,74%**) não está muito comprometido pela proximidade com a realização da pesquisa?

Como já destacamos no início deste capítulo, para melhor mensurar a realização efetiva do contencioso pós CARF conduzimos essa etapa de análise sobre uma segunda extração de dados, realizada em 20/11/2018, distante, no mínimo, 11 meses dos últimos julgados realizados no CARF em 12/12/2017. A primeira extração realizada, decorridos seis meses após esses últimos julgados, em 13/06/2018, apresentava os percentuais de **3,01%** para o ano de 2017 e **10,22%** para os três anos sob análise. Poderíamos atribuir tais dados à ineficiência da Receita Federal na cobrança de créditos tributários definitivamente julgados há mais de 11 meses?

A resposta não está vinculada à eficiência na cobrança da administração tributária. O surpreendente índice de 3,74% para o ano de

2017 da nossa pesquisa e seus comparativos da Subsecretaria de Fiscalização (SUFIS/RFB), que apresentamos mais à frente, têm mais a ver com a estratégia do empresariado, principalmente os grandes grupos empresariais, em utilizar todos os recursos e possibilidades legais para postergar o pagamento de impostos e, conseqüentemente, a realização de contenciosos fiscais.

Os índices de realização efetiva do contencioso pós CARF dos processos julgados em 2017 são baixos para todos os tipos de contribuintes e faixas de valores? As Tabelas 71, 72 e 73, com os números de 2017, nos esclarecem essa questão.

Tabela 71 - Quantidade e situação dos processos julgados Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco no CARF (Seções + CSRF) no ano 2017.

Faixas de Valor	Ativo	Transf P/ Parcelam +			Arquivado/ Flux Pag		Pré- cadastrado	Total de processos
		Enviado à PFN	Profisc	Encerrado	Aut			
Acima 1 R\$ bilhão	27	6			1			<b>34</b>
Acima de 500 milhões até 1 bi	24	2				1		<b>27</b>
Acima de 300 até 500 milhões	29	5			1			<b>35</b>
Acima de 200 até 300 milhões	38	10			4			<b>52</b>
Acima de 100 até 200 milhões	87	25			2			<b>114</b>
Acima de 50 até 100 milhões	167	28			10	1		<b>206</b>
Acima de 20 até 50 milhões	385	104	2		28	1	1	<b>521</b>
Acima de 5 até 20 milhões	591	172	13		58	4	1	<b>839</b>
Acima de 1 até 5 milhões	587	172	9		117	8	1	<b>894</b>
Acima de 500 mil até 1 milhão	242	75	4		89	24	2	<b>436</b>
Acima de 400 até 500 mil	86	19	2		19	5		<b>131</b>
Acima de 300 até 400 mil	141	28	2		36	6		<b>213</b>
Acima de 200 até 300 mil	164	31	3		106	13	1	<b>318</b>
Acima de 100 até 200 mil	254	52	4		143	35	2	<b>490</b>
Acima de 50 até 100 mil	328	47	5		244	32		<b>656</b>
Acima de 25 até 50 mil	288	55	10		284	48	1	<b>686</b>
Acima de 10 até 25 mil	375	48	9		432	105		<b>969</b>
Acima de 5 até 10 mil	210	109	6		266	63	1	<b>655</b>
Acima de 1 até 5 mil	186	14	3		432	111		<b>746</b>
<b>Total Geral</b>	<b>4.209</b>	<b>1.002</b>	<b>72</b>		<b>2.272</b>	<b>456</b>	<b>11</b>	<b>8.022</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Nota 1: A coluna "Arquivado/ Flux Pag Aut" possui um processo referente à situação "Em Fluxo de Pagamento Automático", no valor de R\$128.603,82.

Nota 2: A coluna "Transf P/ Parcelam + Profisc" possui um processo referente à situação "Controle Transferido Profisc", no valor de R\$23.421.442,00.

Tabela 72 - Realização e não realização de contencioso julgado no CARF (Seções e CSRF) no ano de 2017 - Montantes.

Faixas de Valor	NÃO REALIZADO (Ativo + Enviado à PFN)		REALIZADO (Parcelamentos + Encerrado + Arquivado + Pré- cadastrado)		Total Geral	Percentual Total
		%		%		
Acima 1 R\$ bilhão	73.519.179.587,19	98,11%	1.417.735.342,50	1,89%	<b>74.936.914.929,69</b>	100,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi	18.217.400.411,26	95,63%	833.281.564,98	4,37%	<b>19.050.681.976,24</b>	100,00%
Acima de 300 até 500 milhões	13.375.194.629,34	97,61%	327.715.410,39	2,39%	<b>13.702.910.039,73</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 milhões	12.025.384.149,02	92,96%	910.041.992,07	7,04%	<b>12.935.426.141,09</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 milhões	15.122.765.489,03	98,23%	272.105.377,92	1,77%	<b>15.394.870.866,95</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 milhões	13.363.822.561,03	94,99%	704.238.169,14	5,01%	<b>14.068.060.730,17</b>	100,00%
Acima de 20 até 50 milhões	15.226.687.472,20	94,43%	898.234.408,26	5,57%	<b>16.124.921.880,46</b>	100,00%
Acima de 5 até 20 milhões	8.991.870.953,81	91,42%	843.951.550,22	8,58%	<b>9.835.822.504,03</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 milhões	1.914.976.350,11	87,61%	270.884.389,17	12,39%	<b>2.185.860.739,28</b>	100,00%
Acima de 500 mil até 1 milhão	227.952.181,78	71,92%	88.989.649,75	28,08%	<b>316.941.831,53</b>	100,00%
Acima de 400 até 500 mil	47.284.632,71	80,18%	11.689.560,67	19,82%	<b>58.974.193,38</b>	100,00%
Acima de 300 até 400 mil	58.560.037,64	78,97%	15.591.473,15	21,03%	<b>74.151.510,79</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 mil	47.182.915,10	61,02%	30.139.152,75	38,98%	<b>77.322.067,85</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 mil	44.547.085,26	62,92%	26.249.877,43	37,08%	<b>70.796.962,69</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 mil	27.559.794,79	58,44%	19.598.453,82	41,56%	<b>47.158.248,61</b>	100,00%
Acima de 25 até 50 mil	12.554.447,84	50,62%	12.249.107,65	49,38%	<b>24.803.555,52</b>	100,00%
Acima de 10 até 25 mil	7.122.951,34	44,28%	8.962.021,65	55,72%	<b>16.084.972,99</b>	100,00%
Acima de 5 até 10 mil	2.376.994,88	48,76%	2.498.137,85	51,24%	<b>4.875.132,73</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 mil	502.364,05	26,80%	1.371.781,73	73,20%	<b>1.874.145,78</b>	100,00%
<b>Total Geral</b>	<b>172.232.925.008,38</b>	<b>96,26%</b>	<b>6.695.527.421,33</b>	<b>3,74%</b>	<b>178.928.452.429,51</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 73 - Realização e não realização de contencioso julgado somente na CSRF do CARF em 2017 - Montantes.

Faixas de Valor	NÃO REALIZADO		REALIZADO		Total Geral	Percentual Total
	(Ativo + Enviado à PFN)	%	(Parcelamentos + Encerrado + Arquivado + Pré-cadastrado)	%		
Acima 1 R\$ bilhão	30.540.114.567,26	100,00%	0,00	0,00%	<b>30.540.114.567,26</b>	100,00%
Acima de 500 milhões até 1 bi	5.625.517.918,25	87,10%	833.281.564,98	12,90%	<b>6.458.799.483,23</b>	100,00%
Acima de 300 até 500 milhões	3.947.818.213,34	100,00%	0,00	0,00%	<b>3.947.818.213,34</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 milhões	4.301.585.105,96	90,47%	453.336.572,98	9,53%	<b>4.754.921.678,94</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 milhões	4.208.152.442,67	100,00%	0,00	0,00%	<b>4.208.152.442,67</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 milhões	3.384.357.815,45	92,55%	272.475.430,39	7,45%	<b>3.656.833.245,84</b>	100,00%
Acima de 20 até 50 milhões	3.133.748.429,76	93,27%	225.969.461,06	6,73%	<b>3.359.717.890,82</b>	100,00%
Acima de 5 até 20 milhões	1.799.047.792,46	91,74%	161.913.069,64	8,26%	<b>1.960.960.862,10</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 milhões	435.919.439,20	86,33%	69.020.484,92	13,67%	<b>504.939.924,12</b>	100,00%
Acima de 500 mil até 1 milhão	64.952.925,73	86,16%	10.436.165,90	13,84%	<b>75.389.091,63</b>	100,00%
Acima de 400 até 500 mil	11.496.234,84	84,03%	2.184.237,18	15,97%	<b>13.680.472,02</b>	100,00%
Acima de 300 até 400 mil	17.177.732,84	87,30%	2.498.700,23	12,70%	<b>19.676.433,07</b>	100,00%
Acima de 200 até 300 mil	16.215.369,48	77,48%	4.711.951,03	22,52%	<b>20.927.320,51</b>	100,00%
Acima de 100 até 200 mil	16.786.143,01	79,25%	4.395.653,49	20,75%	<b>21.181.796,50</b>	100,00%
Acima de 50 até 100 mil	9.481.829,33	80,39%	2.312.925,55	20,60%	<b>11.794.754,88</b>	100,00%
Acima de 25 até 50 mil	3.053.227,73	65,17%	1.631.796,23	34,83%	<b>4.685.023,98</b>	100,00%
Acima de 10 até 25 mil	915.891,77	44,62%	1.136.557,23	55,38%	<b>2.052.449,30</b>	100,00%
Acima de 5 até 10 mil	233.644,39	55,42%	187.981,15	44,58%	<b>421.625,64</b>	100,00%
Acima de 1 até 5 mil	114.122,96	59,63%	77.275,99	40,37%	<b>191.398,95</b>	100,00%
<b>Total Geral</b>	<b>57.516.688.846,43</b>	<b>96,57%</b>	<b>2.045.569.828,33</b>	<b>3,43%</b>	<b>59.562.258.674,80</b>	<b>100,00%</b>

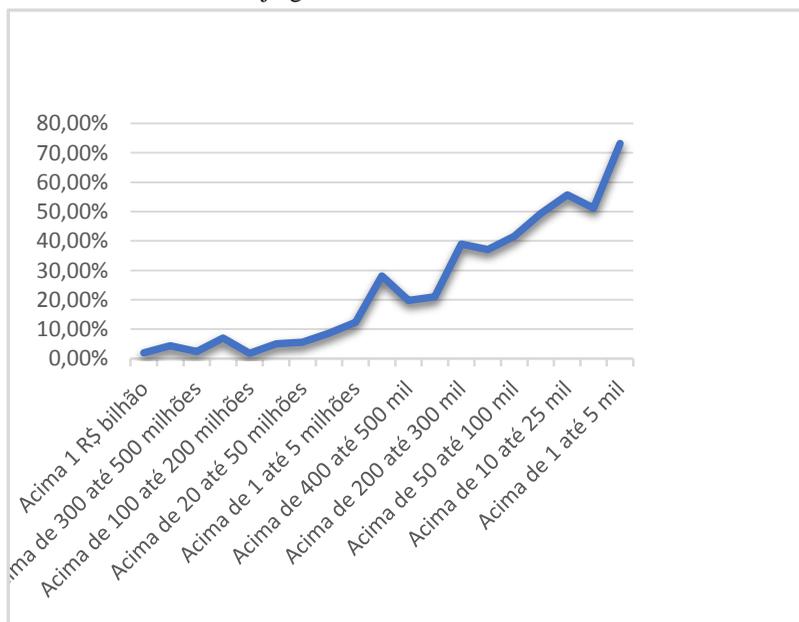
Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

As Tabelas 72 e 73 nos mostram algo irrefutável: apesar da proximidade do ano de 2017, os índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (3,74% no geral e 3,43% somente para a CSRF) somente são baixíssimos nas faixas de valores mais elevados. Como mostram as partes realçadas das tabelas, nas faixas de menor valor esse mesmo índice supera 50% de realização, chegando a alcançar mais de 70% na última faixa.

Ora, a RFB seria eficiente para cobrar de micro, pequenas empresas e pessoas físicas e ineficiente para cobrar os grandes valores das grandes empresas? Claro que não! Pelo contrário, o acesso, a comunicação e a ciência junto às grandes empresas podem ser considerados muito mais fáceis que aos pequenos contribuintes. Vejamos no Gráfico 20 como se comporta o índice de realização efetiva do ano de 2017 por faixas de valores:

Gráfico 20 - Tendência do índice de realização efetiva do contencioso para os julgados de 2017 no CARF.



Elaboração Própria,

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Façamos uma comparação dos índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF em todos os anos analisados somente nas últimas quatro faixas de valores:

Tabela 74 - Percentuais de realização do contencioso favorável ao Fisco nas últimas faixas de valores - 2013, 2014 e 2017.

<b>Faixas de Valor</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2017</b>
Acima de 25 até 50 mil	62,49%	57,51%	49,38%
Acima de 10 até 25 mil	63,87%	65,51%	55,72%
Acima de 5 até 10 mil	76,54%	72,21%	51,24%
Acima de 1 até 5 mil	81,03%	79,89%	73,20%

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

As tabelas e o gráfico acima apresentados demonstram que a proximidade ou a possível ineficiência nos sistemas de cobrança da RFB não são os principais motivos para o baixo índice de 2017. A proximidade influencia, mas tem um peso relativamente baixo na efetividade de realização do contencioso decidido favoravelmente à fazenda.

O aspecto que mais impacta no baixo índice geral de realização efetiva do contencioso pós CARF, mesmo em períodos de maior proximidade, são as medidas utilizadas, principalmente, pelos grandes contribuintes que protelam, postergam e suspendem o cumprimento das decisões do órgão de última instância administrativa do contencioso tributário. Para estes contribuintes a regra geral é não se submeter aos resultados do moroso litígio administrativo, servindo este apenas para protelar o recolhimento de tributos. Para as grandes corporações, que cultivam e são beneficiárias desta cultura, a disputa do contencioso fiscal administrativa é uma ineficiência desejada.

Vimos como, mesmo em 2017, os índices de realização efetiva extrapolam 50% nas faixas de menor valor das disputas contenciosas. Agora vejamos uma síntese sobre a realidade do cumprimento das decisões do CARF em 2017 para os grandes contribuintes:

- a. Das 262 decisões favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco (num universo de 8.022) com valores superiores a R\$100 milhões de reais, contidas nas cinco primeiras faixas de valor, apenas nove decisões foram objeto de pagamento ou parcelamento;

- b. As 253 decisões destas cinco primeiras faixas somam R\$132.259.924.265,84 de contencioso não realizado e correspondem a 73,92% de todo o contencioso decidido favoravelmente ao fisco em 2017 (**R\$178,93 bilhões**);
- c. As 9 decisões que representam o contencioso realizado somam **R\$3,76 bilhões**;
- d. Consideradas as cinco faixas com decisões relativas de maior valor (superiores a R\$100 milhões de reais), o índice de realização efetiva do contencioso fiscal é de **2,76%**.

Em síntese, o baixíssimo índice de realização efetiva do contencioso fiscal julgado no CARF em 2017 tem muito pouco a ver com a proximidade temporal. Estamos diante da estratégia de atuação de grupos de interesses, desenvolvida por intermédio de associações corporativas, com benefícios comuns a grandes grupos econômicos. Na prática, para as grandes empresas o cumprimento (efetivo recolhimento) das decisões favoráveis ao fisco da última instância administrativa somente ocorre depois de alguma etapa da disputa judicial. A partir da qualidade e consistência das decisões obtidas nas varas ou tribunais regionais federais, combinadas com a jurisprudência sobre o tema e a oportunidade econômica é que se toma a decisão empresarial de recolher tributos cobrados através de autuações fiscais. A oportunidade, como sabemos, muitas vezes pode vir através de programas de refinanciamento e parcelamentos que reduzem partes significativas dessas dívidas.

A dinâmica relacionada a prazos de cobrança e conseqüente envio de processos para execução fiscal pela PGFN também envolve divergências entre esta e a RFB, como veremos a seguir.

### 3.8 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS PROCESSOS ATIVOS - DESENCONTROS ENTRE RFB E PGFN

Como demonstrado, a realização efetiva do contencioso pode superar o percentual de 50% nas faixas de menor valor nos julgados de 2017, mas permanece em percentuais muito baixos nas faixas de maior valor do mesmo período. É necessário destacarmos que, além da insubmissão à decisão administrativa com a judicialização da disputa pelos contribuintes, alguns procedimentos adotados pela administração tributária têm contribuído para que o envio deste tipo de processo para execução fiscal seja postergado e permaneça sob controle da RFB (na situação Ativo) por prazos questionados pela PGFN.

Recordemos que no início deste capítulo consideramos seis meses como prazo razoável entre a data da decisão no CARF contrária ao

contribuinte e a manifestação deste, após ciência, através de pagamento, parcelamento ou recurso judicial. Esse critério orientou a extração ocorrida em 13/06/2018 que, por precaução, foi revisada por uma nova extração em 20/11/2018, colocando nossa análise a uma distância temporal de 343 dias dos últimos julgamentos realizados em 12/12/2017.

O Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, estabelece no seu artigo 21 que, superados os prazos para manifestação do contribuinte (pagamento, parcelamento ou impugnação), o direito da fazenda ao crédito tributário será declarado à revelia deste último. O processo ainda permanecerá pelo prazo de trinta dias na unidade que o controla (delegacia, agência ou inspetoria) para uma possível “**cobrança amigável**”. Extrapolado esse prazo, o crédito tributário deverá ser encaminhado à PGFN para execução fiscal na forma do § 3º. do mesmo artigo 21:

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Ocorre que a RFB, com base no seu Regimento Interno, instituiu um **Regime de Cobrança Administrativa Especial** através da Portaria RFB 1265/2015, fazendo com que os processos incluídos nesse regime permanecessem por pelo menos mais **seis meses** sob controle da RFB. Entre as principais iniciativas desta portaria podemos destacar:

- a. Incluiu de forma obrigatória todos os créditos tributários que estivessem na condição de exigíveis do sujeito passivo e tivessem valor igual ou maior que R\$10 milhões; (art. 1º., §1º.)
- b. Determinou a aplicação de medidas administrativas aos contribuintes que, alcançados pelo Regime de Cobrança Administrativa Especial, não regularizassem a situação dos créditos tributários. Essas medidas, que de alguma forma pressionam os contribuintes devedores, foram elencadas em vinte e oito parágrafos da portaria. (art. 2º.)

A regulamentação administrativa que ampliou os prazos para envio dos processos à PGFN resulta de vácuo legal gerado por uma medida provisória (1.110/1995) publicada ainda no primeiro governo FHC e convertida na Lei n. 10.522 somente em 2002. O artigo 9º. desta lei suspendeu a aplicação do § 2º. do artigo 22 do Decreto-Lei n. 147/1967,

que estabelecia regras para remessa, à PGFN, dos débitos passíveis de inscrição em Dívida Ativa da União e cobrança judicial.

Inconformada com a ampliação dos prazos de permanência dos créditos tributários exigíveis sob controle da RFB, a PGFN publicou a Portaria PGFN 33, de 08/02/2018, contrariando os prazos do ato administrativo da RFB. Essa portaria explicitou a divergência e tensão existente entre os dois órgãos ao resgatar o mesmo artigo 22 do Decreto-Lei n. 147/1967, para destacar interpretação diversa quanto aos prazos (restaurando 90 dias) e prever uma possível penalização dos dirigentes que não cumprissem o prazo. Vejamos o texto do artigo 3º. da Portaria PGFN 33, com destaque para a inclusão do artigo 22 do DL n. 147/1967 como base legal do ato:

Art. 3º. Dentro de 90 (noventa) dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos destinados à constituição definitiva de débitos de natureza tributária ou não tributária, os órgãos de origem são obrigados a encaminhá-los à respectiva unidade descentralizada da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins de controle de legalidade e inscrição em dívida ativa da União, nos termos do art. 39, § 1º, da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1946, e **do art. 22 do Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967** (Portaria PGFN 33/2018 – destaque nosso).

Agora vejamos as previsões de prazo e responsabilização de dirigentes contidas no texto original do decreto:

Art. 22. Dentro de **noventa dias** da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, **sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminhá-los à Procuradoria da Fazenda Nacional** da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza (DL n.

147/1967, com redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.687, de 1979 e Lei n. 10.522, de 2002 – destaques nossos).

Após uma portaria específica do Ministério da Fazenda (447, de 25/10/2018), a RFB revogou o prazo de seis meses para a realização dos procedimentos de Cobrança Administrativa Especial através da Portaria RFB 1653, de 31/10/2018. No esforço de pacificação também foi publicada uma nova portaria da PGFN (660, de 08/11/2018) que ratifica o prazo de 90 dias para envio dos créditos tributários pela RFB, mas adota o conceito de débitos “exigíveis” sem fixação de datas relacionadas a procedimentos administrativos.

O relato dos atos administrativos controversos serve para demonstrar como a atuação desarticulada de dois outros órgãos centrais na administração tributária (RFB e PGFN) pode refletir nos baixos índices de realização efetiva do contencioso fiscal julgado no CARF, pois, mesmo sendo parte de uma mesma administração fiscal, funcionam, às vezes, de formas desarticuladas com o conjunto da estrutura estatal voltada para a arrecadação, recuperação e garantia de recursos fiscais.

Além de questões corporativas e remuneratórias que separam auditores-fiscais e procuradores da fazenda,<sup>57</sup> as gestões estanques do

---

<sup>57</sup> Não é objetivo desta dissertação adentrar nos aspectos corporativos e remuneratórios que envolvem as carreiras de Auditoria da Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional. É importante ressaltarmos, no entanto, que o sucesso no ajuizamento de ações de execução fiscal pela PGFN passou a ter interesse direto na remuneração dos procuradores com a sanção da Lei n. 13.327/2016, que determina o pagamento de honorários de sucumbência para advogados da União e procuradores da fazenda nacional em ações judiciais em que a União Federal é parte. Por outro lado, o recebimento dos créditos tributários vinculados ao contencioso fiscal sempre interessou à RFB e à carreira de auditoria, porque parte das multas recebidas compõem o FUNDAF - Fundo de Desenvolvimento e Administração da Arrecadação e Fiscalização, instituído pelo Decreto-Lei n. 1437/1975, que destina recursos para aprimoramento e reestruturação da RFB. Este fundo também já foi muito importante nas remunerações de auditores e analistas da RFB quando parte dos seus recursos possibilitaram o pagamento de uma gratificação conhecida como Retribuição Adicional Variável (RAV), criada pela Lei n. 7.711/88, e que vigorou até julho/1999.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13327.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13327.htm). Acesso em: 07 jan. 2019; e [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1437.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1437.htm). Acesso em: 07 jan. 2019.

contencioso fiscal entre RFB e PGFN tem como núcleo de discórdia os estoques e a arrecadação de créditos tributários parcelados. Um relatório recente do Tribunal de Contas da União destaca que os estoques de créditos parcelados administrados pela RFB e PGFN em 2016 eram, respectivamente, de R\$158,33 bilhões e R\$182,50 bilhões, mas as arrecadações relacionadas a estes estoques no mesmo ano foram de R\$30,01 bilhões pela RFB (17,72%) e R\$11,15 bilhões pela PGFN (6,11%) (TCU, 2017). Retornaremos ao relatório do TCU na abordagem sobre execução fiscal.<sup>58</sup>

### 3.9 OS DADOS OFICIAIS DA RECEITA FEDERAL E A REALIZAÇÃO EFETIVA EM 2015 E 2016

Concluída a etapa de levantamento quantitativo que analisou duração, decisões, votações e realização do contencioso fiscal administrativo, solicitamos ao CARF e à RFB novas informações que possibilitassem a crítica aos resultados da nossa pesquisa. No CARF a solicitação foi encaminhada ao antigo Secretário Executivo e ao responsável pela recentemente criada Coordenação Geral de Gestão do Julgamento. Infelizmente, até a conclusão desta dissertação nenhuma resposta nos foi encaminhada.

Na RFB, após respostas da chefia do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros comunicando a inexistência de relatórios voltados para as questões levantadas, solicitamos informações à Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial, que nos encaminhou *e-mail* com gráficos simplórios que nada acrescentaram aos relatórios oficiais que consideramos a seguir.

#### 3.9.1 Testando resultados com os relatórios da RFB

As publicações da RFB que trazem informações mais consistentes sobre a eficiência da administração tributária federal, das autuações à efetiva arrecadação de tributos e penalidades lançadas, são os Planos Anuais de Fiscalização<sup>59</sup> e os Relatórios Anuais de Atividade da Receita

---

<sup>58</sup>

Disponível

em:

[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU\\_ATA\\_0\\_N\\_2017\\_23.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2017_23.pdf). Acesso em: 23 jan. 2019.

<sup>59</sup> Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>. Acesso em: 04 dez. 2018.

Federal.<sup>60</sup> Essas publicações não possuem um formato padronizado de ano para ano, mas gradualmente apresentam melhorias significativas na qualidade das informações e dados divulgados. Os Relatórios Anuais de 2015 e 2016 não se encontravam disponíveis na página da RFB, mas como as duas publicações mais recentes resgatam históricos de períodos anteriores, nos concentraremos nos relatórios de 2017.

O Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2018 e Resultados de 2017 apresenta um tópico específico, reproduzido em parte no Relatório Anual de 2017, intitulado “**Grau de aderência das autuações**”. De todos os relatórios oficiais da RFB que acessamos durante o desenvolvimento da pesquisa, esta publicação traz a melhor medida para os resultados da administração tributária em dois estágios distintos: autuações fiscais e litígios derivados destas (contencioso). É seguro afirmarmos que o “grau de aderência das autuações” se constitui num indicador razoável para medir a eficiência dos lançamentos efetuados pela fiscalização da RFB. A Subsecretaria de Fiscalização (SUFIS/RFB) considera como mantidos todos os lançamentos pagos, parcelados, em cobrança administrativa e aqueles encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa ou execução fiscal. São critérios razoáveis que somente diferem dos adotados na nossa pesquisa pela interpretação diferenciada destinada ao contencioso fiscal encaminhado à PGFN.

Há objetividade nos parâmetros de avaliação adotados pela SUFIS, apesar de não aprofundarem em aspectos como a duração do estágio litigioso, os resultados de arrecadação quando o contencioso chega à PGFN, ou mesmo questões como a inexistência de garantias legais para o crédito tributário ou a existência do duplo grau de litigância garantido aos contribuintes. Esses limites são aceitáveis por extrapolarem os objetivos operacionais de uma subsecretaria e residirem num nível mais estratégico da administração fiscal, senão do próprio Estado.

Ressalvada a interpretação distinta para o significado do contencioso encaminhado à PGFN, o relatório e o plano anual de fiscalização da RFB nos servem para uma crítica qualificada dos resultados de arrecadação efetiva alcançados pela pesquisa. Antes, porém, é necessária uma distinção fundamental entre a nossa pesquisa e o que é apresentado no Plano Anual da Fiscalização e relatórios da RFB:

1. Nossa pesquisa analisa os julgamentos realizados nos anos 2013, 2014 e 2017 sobre todo o estoque de contencioso fiscal

---

<sup>60</sup> Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades>. Acesso em: 04 dez. 2018.

do CARF. Nós identificamos a situação dos processos após os julgamentos, indiferentemente dos anos em que tiveram origem os lançamentos, autuações ou pedidos de restituição etc. Nossa base tem processos de lançamentos ocorridos desde 1988 e, como já destacado, os processos têm prazo médio de duração de 9 anos e 21 dias quando chegam à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

2. O Plano Anual de Fiscalização e os relatórios anuais da RFB identificam a situação dos processos considerando o **ano de origem de lançamentos** através de auditorias fiscais desde 2010, indiferentemente destes processos terem sido objeto de recursos, já terem sido julgados ou ainda se encontrarem em julgamento no CARF ou nas DRJs.

Embora sejam abordagens diferentes, ambas buscam identificar os diferentes estágios do contencioso fiscal. Vejamos o conteúdo que mede o “grau de aderência das autuações” nos relatórios da RFB, começando pelos montantes e quantidade de processos com lançamentos de crédito tributário, através de auditorias fiscais, entre 2010 e 2017 (Tabela 75):

Tabela 75 - Crédito Tributário lançado pela RFB (2010 a 2017).

Ano de Lançamento	Valores Lançados	Quantidade de processos
2010	68.321.188.022,15	33.119
2011	81.848.253.365,65	39.329
2012	96.992.791.249,26	36.193
2013	133.420.089.735,43	39.911
2014	124.255.529.209,54	35.057
2015	117.114.061.429,98	27.339
2016	108.160.860.646,58	32.455
2017	136.644.955.112,47	30.242

Elaboração própria.

Fonte: Plano anual de fiscalização 2018 - RFB.

Na sequência, apresentamos na Tabela 76 as situações, por percentuais, do crédito tributário lançado através de auditorias externas nos anos de 2010 a 2017 apurados ao final de 2017.

Tabela 76 - Situação e percentuais do crédito tributário lançado entre 2010 e 2017.

Situação/Ano	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Pago/parcelado	9,37%	10,34%	9,02%	8,15%	5,09%	1,79%	1,31%	0,47%
Em julgamento	22,84%	31,81%	33,70%	53,09%	58,86%	74,73%	77,64%	39,12%
Em cobrança	6,96%	13,14%	9,44%	11,14%	12,18%	8,11%	14,31%	58,09%
Enviado PGFN	35,08%	20,29%	22,04%	14,08%	10,60%	6,15%	5,74%	1,35%
Outros	5,26%	4,63%	8,87%	4,29%	2,10%	5,74%	0,62%	0,87%
Improcedente	20,49%	19,79%	16,93%	9,25%	11,17%	3,48%	0,39%	0,10%
	<b>100,00%</b>							

Elaboração própria.

Fonte: Plano anual de fiscalização 2018 - RFB.

Incorporando os dados de valores lançados e excluindo os créditos tributários julgados improcedentes (desfavoráveis ao fisco), atualizamos os percentuais por situação dos três períodos mais distantes (2010, 2011 e 2012) mostrados nas Tabelas 77 a 79:

Tabela 77 - Situação do crédito tributário lançado através de auditorias em 2010.

Situação	Valores Lançados	% totais	% sem Improcedente
Pago/parcelado	6.404.359.137,31	9,37%	<b>11,79%</b>
Em julgamento	15.606.064.931,64	22,84%	<b>28,73%</b>
Em cobrança	4.753.493.450,00	6,96%	<b>8,75%</b>
Enviado PGFN	23.970.379.972,33	35,08%	<b>44,12%</b>
Outros	3.590.636.094,68	5,26%	<b>6,61%</b>
Improcedente	<b>13.996.254.436,19</b>	20,49%	<b>0,00%</b>
<b>Total</b>	<b>68.321.188.022,15</b>	<b>100,00%</b>	
<b>Total sem improcedente</b>	<b>54.324.933.585,96</b>		<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Plano anual de fiscalização 2018 - RFB.

Tabela 78 - Situação do crédito tributário lançado através de auditorias em 2011.

Situação	Valores Lançados	% totais	% sem Improcedentes
Pago/parcelado	8.460.598.986,82	10,34%	<b>12,89%</b>
Em julgamento	26.034.863.037,84	31,81%	<b>39,66%</b>
Em cobrança	10.754.381.756,42	13,14%	<b>16,38%</b>
Enviado PGFN	16.607.776.695,74	20,29%	<b>25,30%</b>
Outros	3.793.231.438,84	4,63%	<b>5,78%</b>
Improcedente	<del>16.197.401.449,99</del>	19,79%	<b>0,00%</b>
<b>Total</b>	<b>81.848.253.365,65</b>	<b>100,00%</b>	
<b>Total sem improcedente</b>	<b>65.650.851.915,66</b>		<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Plano anual de fiscalização 2018 - RFB.

Tabela 79 - Situação do crédito tributário lançado através de auditorias em 2012.

Situação	Valores Lançados	% totais	% sem Improcedentes
Pago/parcelado	8.745.399.758,28	9,02%	<b>10,85%</b>
Em julgamento	32.689.145.829,74	33,70%	<b>40,57%</b>
Em cobrança	9.160.895.695,13	9,44%	<b>11,37%</b>
Enviado PGFN	21.376.829.887,65	22,04%	<b>26,53%</b>
Outros	8.600.521.403,11	8,87%	<b>10,67%</b>
Improcedente	<del>16.419.998.675,35</del>	16,93%	<b>0,00%</b>
<b>Total</b>	<b>96.992.791.249,26</b>	<b>100,00%</b>	
<b>Total sem improcedente</b>	<b>80.572.792.573,91</b>		<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Plano anual de fiscalização 2018 - RFB.

Façamos uma avaliação dos números apresentados pela Subsecretaria de Fiscalização da RFB comparando-os com os resultados na nossa análise sobre REALIZAÇÃO e NÃO REALIZAÇÃO do contencioso julgado no CARF:

- a. Os percentuais de “Pago/parcelado”, que comportam as mesmas variáveis da pesquisa, referentes aos períodos mais antigos confirmam os precários índices de realização efetiva do

contencioso administrativo identificado pela pesquisa. No relatório da SUFIS/RFB, a realização do crédito tributário, após os ajustes constantes nas Tabelas 77 a 79, correspondem a 11,79%, 12,89% e 10,85% para os anos de 2010, 2011 e 2012, respectivamente. Na nossa pesquisa, os índices de realização do contencioso julgado em 2013, 2014 e 2017 são, respectivamente, 14,60% e 18,29%, e 3,06%;<sup>61</sup>

- b. Quando comparados os anos de origem dos lançamentos (2010, 2011 e 2012) com os anos de julgamento com maior distância temporal (2013 e 2014), os índices do relatório SUFIS/RFB são ainda mais contundentes. Um dos motivos prováveis para a diferença desses índices é que o relatório da RFB considera o insucesso dos lançamentos na 1ª. instância de julgamento administrativo (DRJs). Nossa análise só avalia os lançamentos que, sendo mantidos nas DRJs, são julgados no CARF;
- c. O percentual crescente de crédito tributário encaminhado à PGFN ao longo dos anos, atingindo 35,08% (44,12% com ajuste excluindo lançamentos improcedentes) para o período mais distante (2010), é muito próximo dos 40,90% identificados pela pesquisa sobre os julgamentos realizados em 2013.
- d. O somatório ajustado dos índices de 2010 para as situações “Em Julgamento”, “Em cobrança” e “Outros” no relatório SUFIS/RFB, totalizando **44,09%**, são muito similares ao índice de processos com situação “Ativo” da nossa pesquisa para os julgamentos de 2013, **44,50%** (Tabela 64). Essa proximidade confirma a consistência da análise, posto que, diferentemente da pequena divergência entre os índices de “Pago/parcelado” para nosso índice de realização efetiva (acima registrado), esses resultados contemplam os lançamentos improcedentes (desfavoráveis ao fisco) tanto para nossa pesquisa quanto para o levantamento da SUFIS.

Se para avaliar a atividade específica de fiscalizações e autuações fiscais o “grau de aderência” pode ser considerado um indicador razoável, ele se mostra insuficiente para medir a eficiência da administração tributária no seu conjunto. É o que veremos pelos alarmantes números

---

<sup>61</sup> O relatório da SUFIS/RFB, por avaliar lançamentos e autuações, não considera os processos de ressarcimento, restituição, compensação e reembolso. Por esse motivo a comparação foi feita com os dados das Tabelas 64 e 65, que medem os *índices de arrecadação efetiva*.

constantes no estudo do IPEA sobre execução fiscal apresentados no Capítulo 4.

### 3.9.2 Incluindo 2015 e 2016 na análise de resultados

Como adiantado, a proposta inicial da nossa pesquisa excluiu os anos 2015 e 2016 para a análise de decisões e votações. Essa opção, quando da análise específica sobre a realização do contencioso fiscal, resultou na ausência de índices comparativos dos anos mais próximos a 2017. Para suprir essa limitação procedemos a uma extração de dados dos anos de 2015 e 2016, utilizados especificamente para a mensuração da realização efetiva do contencioso pós CARF.

Importa destacar que, se os efeitos da operação Zelotes reduziram quantidade e volume de julgamentos do biênio 2015/2016 ou implicaram no adiamento de julgamentos com teses polêmicas no mesmo período, a decisão do contribuinte pelo pagamento, parcelamento, ou compensação de contencioso julgado no CARF já não mais se atrelava aos efeitos do escândalo.

Os dados gerais da extração de 2015 e 2016 são os seguintes (Tabelas 80 e 81):<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Assim como na base de dados dos anos de 2013, 2014 e 2017, realizamos ajustes nas bases dos anos de 2015 e 2016, da seguinte forma: Das 16.217 decisões/acórdãos, procedemos à exclusão de 1.438 com valores zerados (0,00).

- i. Procedemos à exclusão de **494** de decisões com valores inferiores a R\$1.000,00. Representam R\$220.458,12 (0,00006% do contencioso fiscal que estudamos) de R\$344.259.968.795,88; **1.067** decisões são excluídas por se tratarem de Embargos de Declaração.
- ii. Outros **690** acórdãos/decisões foram excluídos por se tratarem de decisões duplas sobre o mesmo valor, referentes a um mesmo processo, com decisões iguais ocorridas em datas idênticas.
- iii. Também foram excluídos da análise quantitativa **257** decisões/acórdãos duplicados ou triplicados referentes a processos idênticos com mais de um julgamento em datas diferentes no período analisado.
- iv. Feitos os ajustes iniciais na base de dados extraída dos sistemas RFB, nossa pesquisa se concentra em **12.271** decisões/acórdãos expedidos pelas turmas de julgamento do CARF nos anos selecionados.

Tabela 80 - Quantidade de decisões no CARF - 2015 e 2016.

<b>Decisões</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>Total Geral</b>
Desfavorável ao Fisco	1.106	1.968	3.074
Favorável ao Fisco	2.261	3.974	6.235
Parcialmente Favorável ao Fisco	1.079	1.883	2.962
<b>Total Geral</b>	<b>4.446</b>	<b>7.825</b>	<b>12.271</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 81 - Montantes das decisões no CARF - 2015 e 2016.

<b>Decisões</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>Total Geral</b>	<b>%</b>
Desfavorável ao Fisco	13.705.736.727,77	51.536.720.164,27	65.242.456.892,04	<b>25,62%</b>
Favorável ao Fisco	21.194.152.495,09	95.358.818.265,32	116.552.970.760,41	<b>45,77%</b>
Parcialmente Fav ao Fisco	14.347.364.614,65	58.532.534.281,71	72.879.898.896,36	<b>28,62%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>49.247.253.837,51</b>	<b>205.428.072.711,30</b>	<b>254.675.326.548,81</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Como nos dedicaremos exclusivamente à realização das decisões favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco, relacionamos novamente, na Tabela 82, seus montantes já distribuídos entre Seções e CSRFs:

Tabela 82 - Quantidades e montantes de decisões favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco - 2015 e 2016.

<b>Decisões</b>	<b>Seções</b>		<b>CSRFs</b>		<b>Total Geral</b>
	<b>Quantidade</b>	<b>Montante</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Montante</b>	
Favorável ao Fisco	4.610	69.277.253.298,06	1.625	47.275.717.462,35	<b>116.552.970.760,41</b>
Parcialmente Fav ao Fisco	2.455	65.566.008.894,25	507	7.313.890.002,11	<b>72.879.898.896,36</b>
<b>Total Geral</b>	<b>7.065</b>	<b>134.843.262.192,31</b>	<b>2.132</b>	<b>54.589.607.464,46</b>	<b>189.432.869.656,77</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Na Tabela 83 apresentamos os montantes, percentuais e situação do contencioso julgado nos anos de 2015 e 2016 de forma conjunta, unindo Seções e CSRF. Na Tabela 84 sintetizamos os **índices de**

**realização efetiva pós CARF**, considerando o conjunto dos julgados favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco nestes dois anos.

Nas Tabelas 85 e 86 repetimos a operação anterior somente para os julgamentos realizados na Câmara Superior e identificamos os **índices de realização pós CSRF/CARF**.

Tabela 83 - Situação, montantes e percentuais dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco nas SEÇÕES e CSRF (2015 e 2016).

Situação dos processos	2015	%	2016	%
Ativo	19.560.033.394,56	55,03%	103.488.938.834,80	67,25%
Enviado à PFN	12.160.492.212,22	34,21%	42.292.116.151,17	27,48%
Encerrado	3.354.675.154,67	9,44%	6.677.156.633,75	4,34%
Não se aplica	952.944,18	0,00%	939.468.534,11	0,61%
Transferido Para Parcelamento	357.516.282,55	1,01%	406.479.622,83	0,26%
Arquivado	80.906.850,07	0,23%	55.152.287,42	0,04%
Pré-cadastrado	26.940.271,49	0,08%	28.487.938,16	0,02%
Em Fluxo de Pag Automático	0,00	0,00%	3.552.544,79	0,00%
<b>Total Geral</b>	<b>35.541.517.109,74</b>	<b>100,00%</b>	<b>153.891.352.547,03</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 84 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (2015 e 2016).

Situação do contencioso	2015	%	2016	%
Não realizado	31.720.525.606,78	89,25%	145.781.054.985,97	94,73%
Realizado	3.820.991.502,96	10,75%	8.110.297.561,06	5,27%
<b>Total por ano</b>	<b>35.541.517.109,74</b>	<b>100,00%</b>	<b>153.891.352.547,03</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 85 - Situação, montantes e percentuais dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco somente CSRF (2015 e 2016).

Situação dos processos	2015	%	2016	%
Ativo	1.904.679.895,37	69,53%	33.145.662.835,80	63,93%
Enviado à PFN	631.312.128,42	23,04%	16.842.543.776,87	32,48%
Encerrado	202.781.272,49	7,40%	1.577.866.226,69	3,04%
Não se aplica	0,00	0,00%	238.314.244,11	0,46%
Transferido Para Parcelamento	752.129,44	0,03%	35.597.995,21	0,07%
Arquivado	0,00	0,00%	7.116.474,66	0,01%
Pré-cadastrado	0,00	0,00%	2.980.485,40	0,01%
<b>Total Geral</b>	<b>2.739.525.425,72</b>	<b>100,00%</b>	<b>51.850.082.038,74</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 86 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF (2015 e 2016).

Situação do contencioso	2015	%	2016	%
Não realizado	2.535.992.023,79	92,57%	49.988.206.612,67	96,41%
Realizado	203.533.401,93	<b>7,43%</b>	1.861.875.426,07	<b>3,59%</b>
<b>Total por ano</b>	<b>2.739.525.425,72</b>	<b>100,00%</b>	<b>51.850.082.038,74</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Na Tabela 87 apresentamos os montantes e respectivos percentuais com a situação de todo o contencioso fiscal julgado favorável ou parcialmente favorável ao fisco nos últimos cinco anos (2013 a 2017), considerando o conjunto julgado nas Seções e CSRF. Na Tabela 88 sintetizamos a condição dos mais de R\$517 bilhões, destacando **os índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF** para os cinco anos em seqüências.<sup>63</sup>

<sup>63</sup> Logo no início deste tópico 3.3 fizemos uma opção considerando como variáveis de análise para identificação dos resultados de realização efetiva, os processos julgados “favoráveis” e “parcialmente favoráveis” ao fisco. Deixamos de apresentar em detalhes uma análise que considerasse separadamente somente julgamentos “favoráveis ao fisco”, expostos nas Tabelas 44 e 45 somente para as Seções. Para essa hipótese ausente, os índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (seções e CSRF), são 17,96% para 2013; 23,12% para 2014; 12,08% para 2015; 4,08% para 2016; e 2,45% para 2017. O índice médio para os 5 anos é de 8,45%. Para a mesma hipótese de análise, somente para

Nas Tabelas 89 e 90 realizamos o mesmo procedimento para os montantes julgados favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco **somente** nas CSRF e, assim, destacamos os **índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF** para os mais de R\$119 bilhões julgados favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco na Câmara Superior.

---

os julgados “favoráveis” ao fisco, os índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF (somente CSRF), são 16,10% para 2013; 19,57% para 2014; 5,96% para 2015; 1,80% para 2016; e 1,96% para 2017. O índice médio para os 5 anos é de 2,62%.

Tabela 87 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco no CARF (Seções + CSRF) 2013 a 2017.

Situação dos processos	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	Total Geral	% s/ Total
Ativo	23.241.297.305,64	44,11%	49.355.703.458,39	51,43%	19.560.033.394,56	55,03%	103.488.938.834,80	67,25%	146.840.337.420,12	82,07%	342.486.310.413,51	66,24%
Enviado à PFN	20.639.921.973,06	39,17%	25.333.220.506,42	26,40%	12.160.492.212,22	34,21%	42.292.116.151,17	27,48%	25.392.587.588,26	14,19%	125.818.338.431,13	24,34%
Encerrado	6.575.691.826,66	12,48%	9.892.753.501,67	10,31%	3.354.675.154,67	9,44%	6.677.156.633,75	4,34%	5.450.974.455,22	3,05%	31.951.251.571,97	6,18%
Transf P/ Parcelamen	1.841.334.686,17	3,49%	8.064.824.818,33	8,40%	357.516.282,55	1,01%	406.479.622,83	0,26%	181.277.101,81	0,10%	10.851.432.511,69	2,10%
Não se aplica	184.783,43	0,00%	2.274.825.449,37	2,37%	952.944,18	0,00%	939.468.534,11	0,61%	0,00	0,00%	3.215.431.711,09	0,62%
Arquivado	289.435.250,26	0,55%	1.019.555.685,83	1,06%	80.906.850,07	0,23%	55.152.287,42	0,04%	160.983.902,51	0,09%	1.606.033.976,09	0,31%
Pré-cadastrado	98.730.151,82	0,19%	21.017.740,89	0,02%	26.940.271,49	0,08%	28.487.938,16	0,02%	878.741.915,77	0,49%	1.053.918.018,13	0,20%
Contr Transf Profisc	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	23.421.442,00	0,01%	23.421.442,00	0,005%
Flux de Pag Automáti	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	3.552.544,79	0,00%	128.603,82	0,00%	3.681.148,61	0,001%
<b>Total Geral</b>	<b>52.686.595.977,04</b>	<b>100,00%</b>	<b>95.961.901.160,90</b>	<b>100,00%</b>	<b>35.541.517.109,74</b>	<b>100,00%</b>	<b>153.891.352.547,03</b>	<b>100,00%</b>	<b>178.928.452.429,51</b>	<b>100,00%</b>	<b>517.009.819.224,22</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 88 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções e CSRF) entre 2013 e 2017.

Situação do contencioso	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	Total Geral	% sobre Total
Não realizado	43.881.219.278,70	83,29%	74.688.923.964,81	77,83%	31.720.525.606,78	89,25%	145.781.054.985,97	94,73%	172.232.925.008,38	96,26%	468.304.648.844,64	90,58%
Realizado	8.805.376.698,64	16,71%	1.272.977.196,09	22,17%	3.820.991.502,96	10,75%	8.110.297.561,06	5,27%	6.695.527.421,13	3,74%	48.705.170.379,58	9,42%
<b>Total por ano</b>	<b>52.686.595.977,04</b>	<b>100,00%</b>	<b>95.961.901.160,90</b>	<b>100,00%</b>	<b>35.541.517.109,74</b>	<b>100,00%</b>	<b>153.891.352.547,03</b>	<b>100,00%</b>	<b>178.928.452.429,51</b>	<b>100,00%</b>	<b>517.009.819.224,22</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 89 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco somente nas CSRF (2013 a 2017).

Situação dos processos	2013	%	2014	%	2015	2016	2017	%	Total Geral	% s/ Total		
Ativo	524.372.586,87	16,48%	793.726.932,92	33,77%	1.904.679.895,37	69,53%	33.145.662.835,80	63,93%	43.405.460.024,71	72,87%	79.773.902.275,67	66,65%
Enviado à PFN	2.158.262.888,78	67,84%	1.064.008.505,77	45,28%	631.312.128,42	23,04%	16.842.543.776,87	32,48%	14.111.228.821,72	23,69%	34.807.356.121,56	29,08%
Encerrado	391.658.987,03	12,31%	320.347.528,01	13,63%	202.781.272,49	7,40%	1.577.866.226,69	3,04%	1.122.286.646,54	1,88%	3.614.940.660,76	3,02%
Transf P/ Parcelamento	37.462.523,36	1,18%	165.536.761,33	7,04%	752.129,44	0,03%	35.597.995,21	0,07%	53.706.160,22	0,09%	293.055.569,56	0,24%
Pré-cadastrado	69.732.762,11	2,19%	6.473.593,50	0,28%	0,00	0,00%	2.980.485,40	0,01%	861.747.373,66	1,45%	940.934.214,67	0,79%
Arquivado	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	7.116.474,66	0,01%	7.701.044,13	0,01%	14.817.518,79	0,01%
Flux de Pag Automático	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	128.603,82	0,0002%	128.603,82	0,0001%
Não se aplica	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	238.314.244,11	0,46%	0,00	0,00%	238.314.244,11	0,20%
<b>Total Geral</b>	<b>3.181.489.748,15</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.350.093.321,53</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.739.525.425,72</b>	<b>100,00%</b>	<b>51.850.082.038,74</b>	<b>100,00%</b>	<b>59.562.258.674,80</b>	<b>100,00%</b>	<b>119.683.449.208,94</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 90 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF (2013 a 2017).

Situação do contencioso	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	Total Geral	% s/ Total
Não realizado	2.682.635.475,65	84,32%	1.857.735.438,69	79,05%	2.535.992.023,79	92,57%	49.988.206.612,67	96,41%	57.516.688.846,43	96,57%	114.581.258.397,23	95,74%
Realizado	498.854.272,60	15,68%	492.357.882,84	20,95%	203.533.401,93	7,43%	1.861.875.426,07	3,59%	2.045.569.828,37	3,43%	5.102.190.811,71	4,26%
<b>Total por ano</b>	<b>3.181.489.748,15</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.350.093.321,53</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.739.525.425,72</b>	<b>100,00%</b>	<b>51.850.082.038,74</b>	<b>100,00%</b>	<b>59.562.258.674,80</b>	<b>100,00%</b>	<b>119.683.449.208,94</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Alcançado o objetivo de identificação dos índices de realização efetiva do contencioso fiscal após o julgamento definitivo no CARF é importante destacarmos que esses índices já são influenciados pela etapa posterior à revisão administrativa, a disputa no judiciário. Infelizmente os dados extraídos dos sistemas da Receita Federal do Brasil não possibilitam a verificação exata do momento em que a disputa vai para o judiciário, quanto tempo permanece ali e em que condições retorna para o registro das situações que configuram “realização”. Ou seja, parte considerável (talvez, a maior parcela) registrada nas situações parcelamento, encerrado e arquivado ocorre após o contencioso ter passado para seu estágio judicial, lá permanecendo até a decisão definitiva ou retornado para registros nos sistemas da RFB porque o devedor optou por um parcelamento ou simples quitação da dívida. Uma mensuração mais próxima da exatidão ficará como desafio para outros pesquisadores, mas, com os procedimentos complementares realizados, podemos asseverar as seguintes constatações:

1. O **índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF** (Seções e CSRF) é de **3,74%** ou um percentual muito próximo deste. Os 11 meses e 9 dias decorridos dos últimos julgamentos analisados constituem-se em prazo razoável para essa verificação;
2. Mesmo para o contencioso julgado no ano de 2017, as acentuadas diferenças de percentuais de realização entre faixas de valor (2,76% em média para as cinco primeiras faixas e superiores a 50% nas três últimas) demonstram uma estratégia empresarial definida em função dos valores em disputa e porte econômico dos devedores. Entre os grandes contribuintes predomina a não submissão às decisões do CARF;
3. Os procedimentos de negociação amigável adotados pela administração tributária contribuem para esse baixo índice de realização, bem como para a postergação, prolongamento e insucesso na execução das dívidas fiscais;
4. A progressividade dos índices de realização efetiva (**3,74%** para 2017; **5,27%** para 2016; **10,75%** para 2015; **22,17%** para 2014 e **16,71%** para 2013) se encontra influenciada pela etapa posterior à disputa administrativa (judicial) e por programas de Parcelamentos Especiais.

Na sequência mostramos graficamente duas medidas de realização do contencioso fiscal julgado no CARF. O Gráfico 21 apresenta somente a realização do contencioso julgado em 2017 e o gráfico 22 apresenta a realização do contencioso julgado desde 2013.

Gráfico 21 - Realização do contencioso fiscal julgado no CARF em 2017.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Nota: Data dos primeiros julgamentos: 18/01//2017.

Data dos últimos julgamentos: 12/12/2017.

Data da extração: 20/11/2018.

Gráfico 22 - Realização do contencioso fiscal julgado no CARF entre 2013 e 2017.



Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Nota: Data dos primeiros julgamentos: 22/01/2013.

Data dos últimos julgamentos: 12/12/2017.

Data da extração: 20/11/2018.

### 3.9.3 Tendências de realização efetiva nos principais setores econômicos

No tópico 2.3.5 analisamos as tendências nas decisões de cinco setores econômicos que concentravam mais de 71% do contencioso disputado nas Seções nos anos 2013, 2014 e 2017. Faremos neste tópico uma análise da realização efetiva para estes mesmos setores já incorporando os resultados dos anos de 2015 e 2016. Relembremos as principais constatações da análise sobre as decisões:

- a. Cinco setores econômicos concentraram R\$177 bilhões (71,13%) dos mais de R\$248 bilhões julgados nas Seções nos anos 2013, 2014 e 2017;
- b. Conforme a Tabela 91, os índices sobre montantes julgados favoráveis e desfavoráveis ao fisco nas Seções apresentavam as seguintes variações percentuais:

Tabela 91- Percentuais sobre os montantes decididos favoráveis ou desfavoráveis ao fisco entre os cinco principais setores econômicos (2013, 2014 e 2017).

Setor Econômico	Montante Julgado	
	Decisão Favorável ao fisco	Decisão Desfavorável ao fisco
<b>Todos os Setores</b>	<b>56,84%</b>	<b>43,16%</b>
Bancos e <i>Holdings</i> Financeiras	34,02%	65,98%
Extração de Petróleo	39,79%	60,21%
Indústria	71,73%	28,27%
Comércio	79,68%	20,32%
<i>Holdings</i> Não Financeiras	74,63%	25,37%

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Vejam agora como esses mesmos setores se comportam quando consideramos a realização efetiva do contencioso julgado favorável ou parcialmente favorável à fazenda pública nos cinco anos (2013 a 2017). Destacamos que dos **R\$48,70 bilhões** de contencioso nesta situação, identificados na Tabela 88, **R\$30,63 bilhões** (equivalente a 63%) foram realizados por estes cinco setores.

Na sequência apresentamos as Tabelas 92 a 101 com os montantes e os índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções + CSRF) dos setores acima elencados.

Tabela 92 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor Bancos e Holdings Financeiras (2013 a 2017).

Situação processos	Bancos e Holdings Financeiras										Total	%
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%		
Ativo	3.590.691.649,94	76,03%	6.191.155.670,75	61,83%	1.632.571.837,33	80,63%	11.158.710.440,63	91,73%	22.372.098.514,14	98,90%	44.945.228.112,79	87,19%
Enviado à PFN	442.103.904,30	9,36%	2.877.004.119,75	28,73%	123.048.792,80	6,08%	741.481.494,91	6,10%	177.439.233,64	0,78%	4.361.077.545,40	8,46%
Encerrado	614.856.379,08	13,02%	927.655.226,16	9,26%	269.267.200,32	13,30%	265.126.928,13	2,18%	72.271.529,47	0,32%	2.149.177.263,16	4,17%
Transf P/ Parcelamento	75.053.114,09	1,59%	16.307.386,61	0,16%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	91.360.500,70	0,18%
Arquivado	124.237,22	0,003%	918.148,33	0,009%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	1.042.385,55	0,002%
<b>Totais</b>	<b>4.722.829.284,63</b>	<b>100%</b>	<b>10.013.040.551,60</b>	<b>100%</b>	<b>2.024.887.830,45</b>	<b>100,00%</b>	<b>12.165.318.863,67</b>	<b>100,00%</b>	<b>22.621.809.277,25</b>	<b>100%</b>	<b>51.547.885.807,60</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 93 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor Bancos e Holdings Financeiras (2013 a 2017).

Situação do contencioso	Bancos e Holdings Financeiras										Total	%
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%		
Não realizado	4.032.795.554,24	85,39%	9.068.159.790,50	90,56%	1.755.620.630,13	86,70%	11.900.191.935,54	97,82%	22.549.537.747,78	99,68%	49.306.305.658,19	95,65%
Realizado	690.033.730,39	14,61%	944.880.761,10	9,44%	269.267.200,32	13,30%	265.126.928,13	2,18%	72.271.529,47	0,32%	2.241.580.149,41	4,35%
<b>Total por ano</b>	<b>4.722.829.284,63</b>	<b>100,00%</b>	<b>10.013.040.551,60</b>	<b>100,00%</b>	<b>2.024.887.830,45</b>	<b>100,00%</b>	<b>12.165.318.863,67</b>	<b>100,00%</b>	<b>22.621.809.277,25</b>	<b>100,00%</b>	<b>51.547.885.807,60</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 94 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor Extração de Petróleo (2013 a 2017).

Situação processos	Extração de Petróleo											
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	Total	%
Ativo	143.821.806,12	3,60%	2.713.893.980,00	31,26%	2.285.324.545,04	44,86%	12.292.650.564,53	72,86%	7.164.747.274,00	71,05%	24.600.438.169,69	55,00%
Enviado à PFN	3.100.623.169,97	77,57%	103.432.152,83	1,19%	2.806.251.317,79	55,08%	4.110.219.121,77	24,36%	1.468.252.720,21	14,56%	11.588.778.482,57	25,91%
Encerrado	683.129.515,86	17,09%	1.098.571.600,02	12,65%	3.325.486,06	0,07%	457.514.690,12	2,71%	1.423.420.826,51	14,12%	3.665.962.118,57	8,20%
Transf P/ Parcelament	0,00	0,00%	4.715.106.555,16	54,31%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	4.715.106.555,16	10,54%
Arquivado	69.872.007,94	1,75%	50.738.029,11	0,58%	0,00	0,00%	11.244.284,26	0,07%	27.212.386,44	0,27%	159.066.707,75	0,36%
<b>Totais</b>	<b>3.997.446.499,89</b>	<b>100%</b>	<b>8.681.742.317,12</b>	<b>100%</b>	<b>5.094.901.348,89</b>	<b>100,00%</b>	<b>16.871.628.660,68</b>	<b>100,00%</b>	<b>10.083.633.207,16</b>	<b>100%</b>	<b>44.729.352.033,74</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 95 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor Extração de Petróleo (2013 a 2017).

Situação do contencioso	Extração de Petróleo										Total	%
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%		
Não realizado	3.244.444.976,09	81,16%	2.817.326.132,83	32,45%	5.091.575.862,83	99,93%	16.402.869.686,30	97,22%	8.632.999.994,21	85,61%	36.189.216.652,26	80,91%
Realizado	753.001.523,80	18,84%	5.864.416.184,29	67,55%	3.325.486,06	0,07%	468.758.974,38	2,78%	1.450.633.212,95	14,39%	8.540.135.381,48	19,09%
<b>Total por ano</b>	<b>3.997.446.499,89</b>	<b>100,00%</b>	<b>8.681.742.317,12</b>	<b>100,00%</b>	<b>5.094.901.348,89</b>	<b>100,00%</b>	<b>16.871.628.660,68</b>	<b>100,00%</b>	<b>10.083.633.207,16</b>	<b>100,00%</b>	<b>44.729.352.033,74</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 96 - Situação, valores e percentuais por ano dos acordãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor Comércio (2013 a 2017).

Situação processos	Comércio										Total	%
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%		
Ativo	5.512.662.983,39	55,94%	2.731.693.511,93	29,97%	1.946.847.164,76	42,73%	15.156.799.734,09	57,91%	16.191.457.700,16	76,36%	41.539.461.094,33	58,59%
Enviado à PFN	3.119.522.129,70	31,66%	4.917.402.868,96	53,95%	2.208.475.645,61	48,47%	9.914.583.060,18	37,88%	3.532.045.527,54	16,66%	23.692.029.231,99	33,42%
Encerrado	613.935.553,18	6,23%	944.117.472,99	10,36%	271.272.559,38	5,95%	350.469.980,51	1,34%	571.002.041,22	2,69%	2.750.797.607,28	3,88%
Transf P/ Parcelamento	525.562.754,40	5,33%	321.488.255,01	3,53%	48.218.700,03	1,06%	33.307.941,63	0,13%	6.270.125,86	0,03%	934.847.776,93	1,32%
Arquivado	13.584.764,09	0,14%	199.120.884,05	2,18%	55.580.483,47	1,22%	14.592.754,09	0,06%	30.795.067,81	0,15%	313.673.953,51	0,44%
Pré-cadastrado	69.242.464,00	0,70%	493.253,21	0,01%	24.889.003,21	0,55%	335.003,34	0,001%	873.673.296,04	4,12%	968.633.019,80	1,37%
Não se aplica	0,00	0,00%	45.860,63	0,001%	952.944,18	0,02%	701.154.290,00	2,68%	0,00	0,00%	702.153.094,81	0,99%
<b>Totais</b>	<b>9.854.510.648,76</b>	<b>100,00%</b>	<b>9.114.362.106,78</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.556.236.500,64</b>	<b>100,00%</b>	<b>26.171.242.763,84</b>	<b>100,00%</b>	<b>21.205.243.758,63</b>	<b>100,00%</b>	<b>70.901.595.778,65</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 97 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor Comércio (2013 a 2017).

Situação do contencioso	Comércio										Total	%
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%		
Não realizado	8.632.185.113,09	<b>87,60%</b>	7.649.096.380,89	<b>83,92%</b>	4.155.322.810,37	<b>91,20%</b>	25.071.382.794,27	<b>95,80%</b>	19.723.503.227,70	<b>93,01%</b>	65.231.490.326,32	<b>92,00%</b>
Realizado	1.222.325.535,67	<b>12,40%</b>	1.465.265.725,89	<b>16,08%</b>	400.913.690,27	<b>8,80%</b>	1.099.859.969,57	<b>4,20%</b>	1.481.740.530,93	<b>6,99%</b>	5.670.105.452,33	<b>8,00%</b>
<b>Total por ano</b>	<b>9.854.510.648,76</b>	<b>100,00%</b>	<b>9.114.362.106,78</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.556.236.500,64</b>	<b>100,00%</b>	<b>26.171.242.763,84</b>	<b>100,00%</b>	<b>21.205.245.775,63</b>	<b>100,00%</b>	<b>70.901.595.778,65</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 98 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor Indústria (2013 a 2017).

Situação processos	Indústria											
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	Total	%
Ativo	5.881.927.938,45	56,54%	20.475.351.654,35	65,99%	3.966.811.451,68	42,73%	32.792.516.657,47	66,21%	44.819.093.742,64	93,53%	<b>107.935.701.444,59</b>	72,85%
Enviado à PFN	2.579.869.059,16	24,80%	6.541.343.295,95	21,08%	3.698.072.406,53	39,83%	13.941.382.888,06	28,15%	2.234.091.409,42	4,66%	<b>28.994.759.059,12</b>	19,57%
Encerrado	1.386.163.494,99	13,33%	1.955.718.176,57	6,30%	1.424.049.725,87	15,34%	2.508.829.675,47	5,07%	748.494.586,54	1,56%	<b>8.023.255.659,44</b>	5,42%
Transf P/ Parcelam	444.783.133,23	4,28%	1.792.231.782,01	5,78%	179.608.903,26	1,93%	252.628.018,07	0,51%	29.829.775,03	0,06%	<b>2.699.081.611,60</b>	1,82%
Arquivado	93.860.536,15	0,90%	251.514.323,17	0,81%	15.722.161,67	0,17%	4.375.870,06	0,01%	83.280.946,04	0,17%	<b>448.753.837,09</b>	0,30%
Fluxo Pag Automát	1.648.388,00	0,02%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	3.552.544,79	0,01%	0,00	0,00%	<b>5.200.932,79</b>	0,004%
Pré-cadastrado	14.114.106,06	0,14%	11.079.975,77	0,04%	0,00	0,00%	22.134.255,45	0,04%	2.852.410,00	0,01%	<b>50.180.747,28</b>	0,03%
Não se aplica	0,00	0,00%	235.336,97	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	<b>235.336,97</b>	0,0002%
<b>Totais</b>	<b>10.402.366.656,04</b>	<b>100,00%</b>	<b>31.027.474.544,79</b>	<b>100,00%</b>	<b>9.284.264.649,01</b>	<b>100,00%</b>	<b>49.525.419.909,37</b>	<b>100,00%</b>	<b>47.917.642.869,67</b>	<b>100%</b>	<b>148.157.168.628,88</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 99 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor Indústria (2013 a 2017).

Situação do contencioso	Indústria										Total	%
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%		
Não realizado	8.461.796.997,61	<b>81,34%</b>	27.016.694.950,30	<b>87,07%</b>	7.664.883.858,21	<b>82,56%</b>	46.733.899.545,53	<b>94,36%</b>	47.053.185.152,06	<b>98,20%</b>	136.930.460.503,71	<b>92,42%</b>
Realizado	1.940.569.658,43	<b>18,66%</b>	4.010.779.594,49	<b>12,93%</b>	1.619.380.790,80	<b>17,44%</b>	2.791.520.363,84	<b>5,64%</b>	864.457.717,61	<b>1,80%</b>	11.226.708.125,17	<b>7,58%</b>
<b>Total por ano</b>	<b>10.402.366.656,04</b>	<b>100,00%</b>	<b>31.027.474.544,79</b>	<b>100,00%</b>	<b>9.284.264.649,01</b>	<b>100,00%</b>	<b>49.525.419.909,37</b>	<b>100,00%</b>	<b>47.917.642.869,67</b>	<b>100,00%</b>	<b>148.157.168.628,88</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 100 - Situação, valores e percentuais por ano dos acórdãos Favoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco - Setor *Holdings* Não Financeiras (2013 a 2017).

Situação processos	Holdings Não Financeiras										Total	%
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%		
Ativo	950.806.692,98	14,58%	7.124.083.684,70	82,15%	1.107.977.865,47	81,60%	3.739.994.467,84	48,89%	13.137.042.157,91	87,83%	26.059.904.868,90	66,55%
Enviado à PFN	5.043.921.784,96	77,33%	473.930.027,48	5,46%	152.699.009,46	11,25%	2.778.011.571,81	36,31%	1.697.055.017,37	11,35%	10.145.617.411,08	25,91%
Encerrado	499.425.530,73	7,66%	605.663.435,48	6,98%	69.059.781,08	5,09%	1.132.390.460,93	14,80%	123.165.718,20	0,82%	2.429.704.926,42	6,20%
TransfP/ Parcelamento	11.207.014,87	0,17%	412.727.457,99	4,76%	28.125.327,04	2,07%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	452.059.799,90	1,15%
Arquivado	17.505.615,81	0,27%	56.056.559,40	0,65%	0,00	0,000%	162.384,32	0,002%	0,00	0,00%	73.724.559,53	0,19%
<b>Totais</b>	<b>6.522.866.639,35</b>	<b>100,00%</b>	<b>8.672.461.165,05</b>	<b>100%</b>	<b>1.357.861.983,05</b>	<b>100%</b>	<b>7.650.558.884,90</b>	<b>100%</b>	<b>14.957.262.893,48</b>	<b>100%</b>	<b>39.161.011.565,83</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 101 - Montantes realizados e índices de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF – Setor *Holdings* Não Financeiras (2013 a 2017).

Situação do contencioso	Holdings Não Financeiras										Total	%
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%		
Não realizado	5.994.728.477,94	91,90%	7.598.013.712,18	87,61%	1.260.676.874,93	92,84%	6.518.006.039,65	85,20%	14.834.097.175,28	99,18%	36.205.522.279,98	92,45%
Realizado	528.138.161,41	8,10%	1.074.447.452,87	12,39%	97.185.108,12	7,16%	1.132.552.845,25	14,80%	123.165.718,20	0,82%	2.955.489.285,85	7,55%
<b>Total por ano</b>	<b>6.522.866.639,35</b>	<b>100,00%</b>	<b>8.672.461.165,05</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.357.861.983,05</b>	<b>100,00%</b>	<b>7.650.558.884,90</b>	<b>100,00%</b>	<b>14.957.262.893,48</b>	<b>100,00%</b>	<b>39.161.011.565,83</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Quando comparamos as tabelas acima com os índices de realização efetiva geral, extraímos duas verificações importantes:

- a. O índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções + CSRF) para todas as disputas com decisões favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco ocorridas no ano de 2017 é de **3,74%**, conforme a Tabela 88. Para o setor econômico **Bancos e Holdings Financeiras** este mesmo índice é de **0,32%**; para o setor de Extração de Petróleo é de **14,39%**; para o setor de Indústria é de **1,80%**; para o setor de Comércio é de **6,99%**; e para as *Holdings* Não Financeiras este índice é de **0,82%**.
- b. Para o conjunto de cinco anos (2013 a 2017), já influenciados pela disputa no judiciário, o índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF (Seções + CSRF) é de **9,42%**. Para o setor econômico Bancos e *Holdings* Financeiras este mesmo índice é de **4,35%**; para o setor de Extração de Petróleo é de **19,09%**; para o setor de Indústria é de **7,58%**; para o setor de Comércio é de **8,00%**; e para as *Holdings* Não Financeiras este índice é de **7,55%**.

Estas duas verificações nos permitem as seguintes conclusões:

1. O setor de Bancos e *Holdings* Financeiras, a fração financeira, além de ser o maior beneficiário de decisões desfavoráveis ao fisco, que proporcionam desoneração tributária aos contribuintes, é também o setor econômico que menos se submete às decisões administrativas do CARF. O **insignificante índice de 0,32%** de realização efetiva pós CARF (Seções e CSRF) sobre os R\$22,6 bilhões julgados favoravelmente à fazenda pública em 2017 ou o **índice de 4,35%** sobre R\$51,5 bilhões julgados em cinco anos demonstram como este setor econômico, mais que os outros, utiliza as etapas da revisão administrativa para postergar a disputa antes de realizá-la no judiciário;
2. A tendência de desoneração superior à média das decisões verificada para o setor de Extração de Petróleo não acompanha a mesma tendência do setor de Bancos e *Holdings* Financeiras quando consideramos os índices de realização efetiva. Pelo contrário, com um índice de **14,39%** de realização efetiva pós CARF sobre os R\$10,08 bilhões julgados favoráveis à fazenda em 2017 ou com o índice de **19,09%** sobre R\$44,73 bilhões em cinco anos, este setor econômico se distingue dos demais ao

apresentar uma tendência de submissão às decisões da revisão administrativa, incomum aos demais setores avaliados;

3. Os índices elevados, quando comparados com os demais setores, estão associados à parcela do contencioso pertencente à Petrobrás para este setor específico. Dos R\$44,73 bilhões decididos favoravelmente ao fisco no setor, R\$39,46 bilhões são da companhia, conforme vemos nas Tabelas 102 e 103:

Tabela 102 - Processos da PETROBRÁS Favoráveis ao Fisco no CARF- 2013 a 2017.

Situação processos	Montante	%
Ativo	20.243.192.248,45	51,30%
Enviado à PFN	11.344.956.047,15	28,75%
Encerrado	2.897.596.638,65	7,34%
Transf. p/ Parcelamento	4.715.106.555,16	11,95%
Arquivado	259.369.532,95	0,66%
<b>Totais</b>	<b>39.460.221.022,36</b>	<b>100%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

Tabela 103 - Índice de realização efetiva pós CARF (Seções + CSRF) 2013 a 2017 – PETROBRÁS.

Situação do contencioso	Montante	%
Não realizado	31.588.148.295,60	<b>80,05%</b>
Realizado	7.872.072.726,76	<b>19,95%</b>
<b>Total por ano</b>	<b>39.460.221.022,36</b>	<b>100,00%</b>

Elaboração própria.

Fonte: Sistemas SIEF e E-PROCESSO da RFB.

4. O comportamento distinto da Petrobrás quanto à submissão dos resultados do julgamento na etapa da revisão administrativa pode ser associado ao fato de tratar-se de uma companhia sem controle majoritário por capital privado;
5. Quando consideramos os índices de realização efetiva dos cinco anos analisados, os setores de Comércio, Indústria e

Instituições financeiras, representados no CARF pela CNC, CNI e CNF e que indicaram **85,36%** dos conselheiros das confederações empresariais no CARF em agosto/2018 (Quadro 4) apresentam índices de realização efetiva inferiores ao índice geral verificado para os cinco anos (9,42%).

### 3.10 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A REALIZAÇÃO EFETIVA DO CONTENCIOSO FISCAL PÓS CARF

Essa etapa da pesquisa teve por objetivo o estabelecimento de critérios e parâmetros que permitissem a mensuração da eficiência da parte da administração tributária dedicada exclusivamente ao litígio administrativo que resulta da atuação dos agentes fiscais. Da análise voltada para os resultados efetivos de realização do contencioso fiscal após a última instância de recursos administrativos, concluímos:

#### **Do índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF**

1. Passados 11 meses e 9 dias dos últimos julgamentos de 2017, o **índice de realização efetiva do contencioso administrativo após decisões nas Seções e CSRF do CARF é de 3,74%**;
2. Esses **3,74%** se referem a R\$6,69 bilhões efetivamente realizados dos R\$178,93 bilhões provenientes de decisões favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco em 2017. O montante considerado efetivamente realizado corresponde, por sua vez, a **no máximo 2,49%** de todo o montante julgado em 2017 (R\$268,79 bilhões);<sup>64</sup>
3. Se consideradas separadamente as Seções esse mesmo índice é de **3,90%**. Da mesma forma separada, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais o índice é de **3,43%**;
4. Esse mesmo índice de realização efetiva possui a seguinte progressividade quando considerados os anos de julgamentos: 3,74% para 2017; 5,27% para 2016; 10,75% para 2015; 22,17% para 2014; e 16,71% para 2013;
5. Essa progressividade na realização já é influenciada pelo segundo estágio da litigância, a judicial, e pelos programas de Parcelamentos Especiais implementados pelos governos;

---

<sup>64</sup> É inferior porque, como já anteriormente destacado, não está considerada a parcela desonerada em decisões “parcialmente favoráveis ao fisco”. Os processos trazem somente os saldos remanescentes, sendo impossível determinar a parte parcialmente favorável ao “contribuinte”.

6. Quando consideramos o conjunto dos cinco anos analisados, o índice de realização efetiva do contencioso fiscal é de **9,42%**;
7. Esses **9,42%** se referem a R\$48,70 bilhões efetivamente realizados dos R\$517,01 bilhões provenientes de decisões favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco nos cinco anos analisados. O montante considerado efetivamente realizado corresponde, por sua vez, **a no máximo 6,69%** de todo o montante julgado no período (R\$727,93 bilhões);<sup>65</sup>
8. Este índice geral para os cinco anos é de **4,26%** para a Câmara Superior de Recursos Fiscais e corresponde a R\$5,10 bilhões dos R\$119,68 bilhões definitivamente decididos em favor do fisco;
9. O fato de o índice de realização efetiva do ano de 2014 (22,17%) ser superior ao do ano de 2013 (16,71%) está associado ao REFIS aprovado pelas Leis n. 12.996/14 e 13.043/14 que concentraram a arrecadação com parcelamentos no ano de 2014. Esse detalhe se reflete na parcela do índice que corresponde aos processos Transferidos para Parcelamento (8,40%);
10. Além das disputas no judiciário e dos Parcelamentos Especiais, os índices de realização efetiva são influenciados pelas dinâmicas de “negociação amigável” realizadas através do Regime de Cobrança Especial da RFB.

### **Das tendências de realização do contencioso decidido favoravelmente à fazenda**

#### **Quanto maior o contencioso em disputa, menor a submissão ao julgamento administrativo**

- a. Das 262 decisões favoráveis ao fisco em 2017, todas com valores superiores a R\$100 milhões, em apenas nove processos o contencioso pode ser considerado como efetivamente realizado. Nestas faixas de valores o índice de realização efetiva pós CARF cai de 3,74% para **2,76%**;
- b. Mesmo quando incluímos 2013 e 2014 na análise, a tendência de desrespeito ou indiferença ao julgamento administrativo prevalece. Das 53 decisões favoráveis ao fisco nos três anos, todas com valores superiores a R\$1 bilhão, apenas em seis processos o contencioso pode ser considerado como

---

<sup>65</sup> Ver nota anterior.

efetivamente realizado. Das 46 decisões favoráveis ao fisco nos três anos, todas na faixa de valor entre R\$500 milhões e R\$1 bilhão, apenas em dois processos o contencioso pode ser considerado como efetivamente realizado;

- c. No ano de 2017 os índices foram de 1,89% para a primeira faixa (acima de R\$1 bilhão), 4,37% para a segunda faixa (entre 500 milhões e R\$1 bilhão) e 2,39% para a terceira faixa (entre 300 e 500 milhões).

### **Quanto menor o contencioso em disputa, maior a submissão ao julgamento administrativo**

- a. Se o índice de realização efetiva pós CARF no ano de 2017 fica em 2,76% nas cinco maiores faixas de valores, nas cinco menores faixas ultrapassa 40% e alcança 73,20% na menor delas (Entre R\$1mil e R\$5 mil);
- b. Ou seja, quanto maior o grupo empresarial ou contribuinte, menor o respeito, submissão ou cumprimento das decisões do CARF. Quanto maior o poder econômico menos eficiente se torna o ritual do contencioso administrativo para realização de autuações e lançamentos fiscais em renda para o erário público.

### **Do contencioso fiscal enviado à PGFN**

#### **O volume da execução fiscal como consequência da longa duração**

- a. Quando considerado o conjunto (Seções e CSRF), o contencioso encaminhado à PGFN eleva-se progressivamente da seguinte forma: 14,19% para 2017; 27,48% para 2016; 34,21% para 2015; 26,40% para 2014; e 39,17% para 2013.
- b. Quando considerados somente os acórdãos da CSRF, o contencioso encaminhado à PGFN apresenta a seguinte progressividade: 23,69% para 2017; 32,48% para 2016; 23,04% para 2015;<sup>66</sup> 45,28% para 2014; e 67,84% para 2013.
- c. Essa elevação gradual em função do tempo constitui-se em sólido medidor para a eficácia de todo o sistema de litígios fiscais no nível administrativo. A progressividade negativa é resultado da prolongada duração da disputa, que alcança 9 anos e 21 dias em média na CSRF, e aponta de forma incontestável que as disputas do contencioso, principalmente nesta instância,

---

<sup>66</sup> Índice seguramente influenciado pelos efeitos do primeiro ano da Operação Zelotes, que reduziu drasticamente quantidade e volumes julgados.

contribuem efetivamente para prolongar e inviabilizar a quitação de dívidas tributárias.

O destino destes créditos enviados para execução fiscal na PGFN é objeto de abordagem no próximo capítulo.

### 3.11 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO

Se descartarmos o contencioso fiscal com decisões desfavoráveis ao fisco e se considerarmos somente a parcela mantida em decisões favoráveis ao fisco nas Seções e CSRF do CARF, a realização efetiva (via pagamentos, parcelamentos e compensações) alcança os seguintes índices percentuais: **3,74%** para 2017; **5,27%** para 2016; **10,75%** para 2015; **22,17%** para 2014; e **16,71%** para 2013.

No ano de 2017, o montante considerado como efetivamente realizado corresponde a, no máximo, **2,49%** de todo o montante julgado neste ano específico (R\$268,78 bilhões).

Considerados os **R\$517,01 bilhões** decididos favoravelmente ao fisco nos cinco anos (2013, 2014, 2015, 2016 e 2017), o **índice geral de realização efetiva** é de **9,42%**. Em todos os índices anuais e nesse geral devemos considerar que a realização já é também resultado da etapa judicial que envolve o contencioso fiscal. O montante efetivamente realizado nestes cinco anos corresponde a, **no máximo, 6,69%** de todo o montante julgado no período (R\$727,92 bilhões).

Quando consideramos apenas os resultados dos julgamentos na Câmara Superior de Recursos Fiscais (R\$119,68 bilhões), os **índices de realização efetiva** do contencioso fiscal são os seguintes: **3,43%** para 2017; **3,59%** para 2016; **7,43%** para 2015; **20,95%** para 2014; e **15,68%** para 2013. O índice geral para a CSRF é de **4,26%** para os cinco anos.

O índice de realização efetiva é maior quanto menor for o valor decidido favoravelmente à fazenda. No ano de 2017 supera o percentual de 40% nas cinco menores faixas de valor e alcança 73,20% na menor delas. Por outro lado, quanto maior o valor em disputa menor é o índice de realização efetiva. No mesmo ano de 2017 os índices foram de 1,89% para a primeira faixa (acima de R\$1 bilhão), 4,37% para a segunda (entre 500 milhões e R\$1 bilhão) e 2,39% para a terceira faixa (entre 300 e 500 milhões).

Os índices de realização efetiva (medidos para cinco anos) das principais frações de classe representadas no CARF é ainda pior que os 9,42% apurados para todo o contencioso. Na Indústria é de **7,58%**, no Comércio é de **8%** e no setor de Bancos e *Holdings* Financeiras se limita a **4,35%**. Quando consideramos o índice de realização efetiva somente

para 2017, a fração de classe financeira alcança inexpressivos **0,32%** de realização efetiva.

Quanto maior o grupo empresarial ou contribuinte, menor o respeito, submissão ou cumprimento das decisões do CARF. **Quanto maior o poder econômico, menos eficiente é o ritual do contencioso administrativo para realização dos créditos tributários lançados pela RFB. Este presta-se quase que exclusivamente como estratégia de postergação de tributos ou inviabilização de seu recolhimento efetivo.**



## CAPÍTULO 4 - LITÍGIO FISCAL PÓS CARF, OPERAÇÃO ZELOTES E A REPLICAÇÃO DO MODELO

Não há como negar que a realização efetiva de apenas R\$3,74 para cada R\$100,00 decididos favorável ou parcialmente favorável ao fisco no CARF constitui-se num resultado, no mínimo, incômodo. Mesmo que consideremos a realização no conjunto dos cinco anos pesquisados, o percentual de 9,42% impressiona muito negativamente porque, expirados os prazos de cobrança administrativa pela RFB, esse último índice de realização efetiva já se encontra muito influenciado pela execução fiscal da PGFN e pela etapa de recursos no judiciário. Com índices que incluem as duas etapas (administrativa e judicial) tão baixos, podemos nos perguntar: Para quais perspectivas o modelo com o duplo grau de litigância aponta?

Neste capítulo abordamos inicialmente a execução fiscal pela PGFN e a composição da Dívida Ativa da União, o destino final dos créditos tributários lançados e cobrados por auditores-fiscais, julgados por conselheiros da fazenda e associações empresariais e defendidos/executados pelos procuradores da fazenda nacional. De forma complementar fazemos uma rápida abordagem da operação Zelotes, das ações no legislativo e judiciário que buscam ampliar do poder de representação das associações empresariais, bem como de alguns efeitos da replicação do modelo nos municípios. Por fim acrescentamos ao estudo uma breve interpretação de uma rede de relações profissionais dos conselheiros representantes do empresariado no CARF utilizando a metodologia de Análise de Redes Sociais como instrumento analítico.

### 4.1 PGFN E DÍVIDA ATIVA, OS CAMINHOS DO CONTENCIOSO FISCAL PÓS CARF

Um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA analisou a execução fiscal realizada pela PGFN entre 2009 e 2011 e apresenta alguns dados que auxiliam na compreensão sobre a profundidade dos problemas relacionados à realização do contencioso fiscal federal. A principal constatação da Nota Técnica “**Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**” é que o tempo médio de tramitação de um processo de execução fiscal na PGFN é de 3.571 dias, ou seja: 9 anos, 9 meses e 16 dias (BRASIL, IPEA, 2011).

A mensuração sobre a duração é, sem dúvida, a verificação mais relevante da Nota Técnica do IPEA, porque é realizada sobre a execução

fiscal, etapa posterior ao trânsito administrativo findo no CARF. Significa dizermos que a disputa contenciosa tem uma duração média de **9 anos e 21 dias** até a última instância administrativa e mais **9 anos, 9 meses e 16 dias** na execução fiscal da PGFN. Ou seja, a disputa envolvendo o contencioso fiscal federal pode durar, em média, **18 anos, 10 meses e 7 dias**.

O estudo do IPEA se concentra na quantidade de processos, não adota faixas de valores e ignora o montante do crédito tributário para avaliação de sucesso das ações de execução da PGFN. Essa limitação é facilmente detectável quando verificamos o valor médio cobrado pela PGFN identificado pelo IPEA, R\$**26.303,25**, com os valores médios dos acórdãos favoráveis ao fisco em todas as decisões do CARF, R\$**7.449.307,63**, ou somente nos acórdãos da CSRF/CARF, R\$**23.583.070,13** expostos na Tabela 8 e na Tabela 12, respectivamente. Mesmo com essa limitação, outras constatações da Nota Técnica merecem destaque:

- a. A probabilidade de recuperação integral do crédito tributário ocorre somente em 25,8% das ações de execução;
- b. Em 46,2% das execuções fiscais o devedor sequer é encontrado;
- c. Dos 53,8% que a PGFN consegue cumprir a etapa de citação do devedor, em pouco mais de 1/6 (15,7%) ocorre alguma forma de penhora de bens. Mas “a probabilidade destes satisfazerem integralmente os interesses da União tende ao irrisório”. Em 2,8% as ações de execução resultam em leilões judiciais, mas em apenas 0,3% destas são gerados recursos suficientes para satisfazer integralmente o débito, e em 0,4% dos casos a adjudicação (entrega) dos bens do executado extingue a dívida.

Com uma análise somente sobre quantidade e média de valor dos processos de R\$26.303,25 fica evidente que os 25,8% de ações com recuperação do crédito tributário em execução referem-se principalmente a processos situados nas faixas de valores mais baixas do contencioso executado.

A etapa da execução fiscal do contencioso pode ser resumida pelas conclusões contidas no relatório 1320/2017 do TCU, que analisou as contas do governo federal em 2016. Os R\$14,85 bilhões arrecadados pela PGFN naquele ano tem pouca representatividade e baixo impacto fiscal, porque este montante representava **1,1%** da Receitas Primárias Totais do governo (R\$1.314,9 bilhões) e apenas **0,77%** do estoque de créditos a recuperar inscritos em dívida ativa ao final do mesmo ano (R\$1.925,58

bilhões), “evidenciando, assim, uma baixa capacidade de recuperação dos créditos vencidos e não pagos, regularmente inscritos em dívida ativa” (TCU, 2017, p. 49 e 50).

A baixíssima recuperação de créditos tributários inscritos em dívida ativa fundamentou uma recomendação, constante no próprio relatório do TCU, de que os órgãos envolvidos apresentassem “um plano de ação contemplando um conjunto de medidas com vistas a incrementar a arrecadação de receitas referentes à Dívida Ativa da União” (TCU, 2017, p. 426).

Em uma declaração de voto complementar ao relator, um dos ministros presentes à sessão extraordinária comparou os R\$14,85 bilhões recuperados em 2016 com as dívidas dos cem maiores devedores da previdência que, segundo os dados da própria PGFN, ultrapassavam R\$50 bilhões no mesmo ano de 2016 (TCU, 2017, p. 443)<sup>67</sup>.

O relatório 1320/2017 do TCU impacta na adoção de novos procedimentos da PGFN, como a Portaria 33/2018, que redefine critérios para execução de créditos tributários através de análise de liquidez, certeza e exigibilidade, bem como se relaciona com a adoção de *rating* na reclassificação dos títulos da dívida ativa da União, o que abordamos na sequência.

#### 4.2 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO “*DESRECONHECIDO*” – ÚLTIMO E PIOR RETRATO DO CONTENCIOSO FISCAL

O que resulta das auditorias e lançamentos fiscais da RFB, mantidos em decisões favoráveis ao fisco no CARF e levados à execução fiscal pela PGFN? De forma mais direta: Qual o retrato que melhor define a administração tributária federal brasileira na gestão do contencioso fiscal?

A mais realista fotografia resultante de todo o processo envolvendo o esforço estatal na recuperação de recursos fiscais pode ser visualizada nos números da Dívida Ativa da União contida no Balanço Geral da União e suas Notas Explicativas. O insucesso ou ineficiência da administração tributária na gestão do contencioso fiscal podem ser medidos pelas demonstrações contábeis. Dos R\$1.925,58 bilhões relatados pelo TCU como dívida ativa da União ao final de 2016, a dívida ativa tributária representava R\$1.844,93 bilhões. Sobre este montante é realizado um ajuste para perdas no BGU, referente à créditos tributários,

---

<sup>67</sup> Declaração de voto do ministro Aroldo Cedraz, incorporada ao voto do relator, ministro Bruno Dantas.

já consideradas incobráveis dos devedores, no montante de R\$1.494,90 bilhões.<sup>68</sup>

Este é o retrato final mais fidedigno da gestão do contencioso fiscal federal brasileiro. Reflexo de estruturas e regras orientadas para a morosidade na cobrança, julgamento e execução dos recursos fiscais, representa o destino final dos esforços (quase sempre desarticulados) de auditores, julgadores, procuradores e todo o corpo de servidores que compõem a administração tributária da União.

Essa fotografia inconveniente passou a receber uma maquiagem a partir de 2017. Com a publicação da portaria MF n. 293, de 12 de junho de 2017, o crédito “podre” de R\$1,494 trilhão passou a ser classificado como *rating* “C” e “D” e “*desreconhecidos*” no Balanço-Geral da União. Do ponto de vista contábil, um ajuste absolutamente justificável. Serve, contudo, para disfarçar contradições profundas no funcionamento do Estado brasileiro.

Goldscheid (1917) foi brilhante quando apontou para um nefasto retrato da guerra, identificando mais que vítimas humanas durante o conflito. Interpretando a política fiscal do Estado jogou luzes sobre beneficiários do sistema tributário, bem como destacou a classe social que assumia os custos econômicos da tragédia humana. Alertou que através dos títulos da dívida pública a guerra continuava transferindo recursos entre classes mesmo após o seu fim. O Brasil republicano nunca teve sua economia devastada por uma guerra com trincheiras reais, mas também tem um retrato soturno, que surge da mesma lógica expressada pelo sociólogo austríaco. Essa expressão, pouco interpretada em seus detalhes, repousa nas demonstrações financeiras anuais da União Federal e representa R\$5.239,6 trilhões de reais de **dívida pública da União**.<sup>69</sup>

Pois bem, os números da pesquisa sobre o contencioso fiscal administrativo federal trazem um outro ângulo deste retrato. Estamos falando da **dívida ativa**, os créditos que, em tese, contribuintes e sonegadores têm com o Estado brasileiro: os tributos não pagos espontaneamente, disputados administrativamente no CARF,

---

<sup>68</sup> Tabela 19, Nota Explicativa 2.2.2 às Demonstrações Contábeis Consolidadas da União para o ano de 2016. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/balanco-geral-da-uniao>. Acesso em: 19 set. 2018.

<sup>69</sup> Tabela 89. Saldo da Dívida Pública Federal em Carteira, parte das Notas Explicativas ao Balanço Geral da União em 2017. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243309/BGU\\_2017.pdf/](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243309/BGU_2017.pdf/). Acesso em: 31 jul. 2018.

posteriormente discutidos na justiça e que, sem êxito na execução pela PGFN, formam cumulativamente, ano após ano, uma dívida ativa tributária da União que, em 2016, continha R\$1,494 trilhão de reais incobráveis e contabilizados como perdas.

Em síntese, se a dívida pública federal remunera diretamente determinada classe social via títulos garantidos pelo tesouro público, a dívida ativa remunera de forma indireta partes consideráveis dessa mesma classe social através da postergação e posterior calote dos tributos não recolhidos à União, à sociedade.

#### 4.3 A OPERAÇÃO ZELOTES E OS INTERESSES DAS ASSOCIAÇÕES EMPRESARIAIS

Desencadeada pela Polícia Federal nas primeiras semanas do mês de abril de 2015, a “operação Zelotes” trouxe para o noticiário de TVs, jornais, revistas e mídias digitais um escândalo envolvendo grandes grupos econômicos brasileiros. O objetivo da operação era dismantelar um esquema de fraudes em julgamentos no CARF envolvendo conselheiros do órgão que teriam negociado suas decisões (votos em processos), causando prejuízos aos cofres públicos estimados em 6 bilhões de reais (SERAPIÃO, 2015).

As informações fartamente divulgadas pela imprensa davam conta de que a investigação se estendia a 74 processos, que alcançavam 19 bilhões de reais de dívidas de bancos, montadoras de automóveis, dentre outros importantes setores da economia nacional. Entre as fraudes investigadas destacavam-se grupos econômicos como Banco Santander (R\$3,34 bilhões), Bradesco (R\$2,75 bilhões), Ford (R\$1,78 bilhões), Gerdau (R\$1,22 bilhões), Banco Safra (R\$767,56 milhões), RBS (R\$671,52 milhões) e Camargo Correa (R\$668,77 milhões), dentre outras (MAGALHÃES, J. C.; MASCARENHAS, G.; ROLLI, C., 2015).

O Carf é totalmente suscetível à corrupção. Esse modelo atualmente vigente propicia a corrupção. Para se ter uma ideia, o conselheiro do Carf não é remunerado. Seria um trabalho pro bono [voluntário]. Estamos falando de grandes advogados, experientes que, obviamente, não vão ficar três anos afastados sem remuneração. O próprio modelo de indicação pelo Sistema S permite direcionamentos. [...] o Carf é um grande escoadouro de recursos públicos. Isso é de conhecimento público, pelo menos dos grandes

escritórios de advocacia (MAGALHÃES; MASCARENHAS; ROLLI, 2015).

As fortes declarações e a indignação manifesta de Frederico Paiva, um dos procuradores da república responsáveis pela operação Zelotes, revelam mais do que a inconformidade com os crimes e o volume das fraudes apuradas. A assertiva contundente sobre o modelo “que propicia a corrupção” e que se constitui num “escoadouro de recursos públicos” estendia e aprofundava a crítica a uma sistemática que beneficia grandes sonegadores com consequente redução de recursos que viabilizam políticas públicas.

Essa postura do ministério público, mesmo que movida pelo contexto, aponta para a naturalização de situações, expostas com o escândalo, como o exercício da advocacia “*pro bono*”, somente possível porque os representantes indicados pelas confederações empresariais eram explicitamente vinculados a bancas de advogados que litigavam no CARF.

Com o escândalo batendo à porta de proeminentes empresários e gigantes da economia nacional, o foco do noticiário e das investigações se afastou dos corruptores e, de forma conveniente, se vinculou à escandalização da política ao associar a operação Zelotes com uma possível “venda” de uma Medida Provisória que concedeu incentivos fiscais a montadoras em 2009.<sup>70</sup> Não interessava, como não interessa, aprofundar o conhecimento sobre os crimes ou práticas sofisticadas dos donos do capital que implicam em prejuízos à sociedade.

Mesmo com esse desvio, a exposição proporcionada pela Zelotes causou uma mudança considerável nas decisões do CARF, principalmente na CSRF, como demonstramos no tópico 2.5. Ocorreu uma inversão nas tendências de decisões favoráveis aos contribuintes e uma reação surpreendente aconteceu: **a tentativa de acabar com o voto de qualidade no CARF.**

Desde a sua origem, e como em grande parte das estruturas do poder executivo que buscam a solução administrativa para disputas com terceiros, o voto de desempate nas votações das Turmas de Julgamento é geralmente atribuído à presidência das turmas, que sempre é ocupada por servidores representantes da fazenda. Essa

---

<sup>70</sup> Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lula-vira-reu-por-venda-de-mp-de-incentivos-fiscais-a-montadoras/>. Acesso em: 13 fev. 2019.

lógica é racional por diversos aspectos, e o principal deles é que, além de se tratar de uma instância administrativa, aos contribuintes inconformados com a decisão no CARF sempre será possível apresentar recursos ao judiciário.

Desprezando a questão central do escândalo, a compra e venda de decisões, os interesses do empresariado se mostraram em investidas no legislativo e no judiciário. Na Câmara dos deputados foi apresentado o projeto de Lei n. 6064/2016, do deputado federal Carlos Bezerra – PMDB/MT, que, num único artigo, propôs a extinção do voto de qualidade no CARF e estabeleceu que, em caso de empate nas votações, aplicar-se-ia a interpretação favorável ao contribuinte. Outra tentativa foi do deputado federal Newton Cardoso Jr – PMDB/MG que incluiu na redação final da Medida Provisória do último REFIS, o PERT (Programa Especial de Regularização Tributária), uma proposta para extinção do voto de qualidade. A mudança foi aprovada na Câmara dos Deputados, no artigo 14 do PLC n. 23/2017, mas foi retirada na tramitação dessa MP no Senado Federal.

Antes do escândalo, em 2013, o ex-senador e atual ministro do TCU Vital do Rego Filho, apresentara o Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 222/2013 que, sob a justificativa de garantir o amplo direito de defesa, buscava impor a todos os municípios brasileiros a criação de conselhos de contribuintes municipais com a composição paritária entre fazenda e contribuintes. Este PLS foi aprovado em sessão do Senado Federal realizada em 26/03/2014, por 64 votos favoráveis e 01 contrário, e encaminhado à Câmara dos Deputados onde ainda tramita como o Projeto de Lei Complementar (PLC) n. 381/2014.<sup>71</sup>

O PLS 222/2013 tem oito artigos, mas o núcleo de sua concepção está no inciso IV do artigo 2º., abaixo transcrito:

**IV – o julgamento de segunda instância será realizado por *órgão colegiado e paritário, composto por representantes da respectiva***

---

<sup>71</sup> O único voto contrário foi o do senador Eduardo Suplicy (PT-SP), que se manifestou contra a sua aprovação pelos seguintes motivos: 1) Que normas gerais sobre processo administrativo fiscal que alcançasse administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderiam ser reguladas por legislação complementar; 2) Que o PLS abordava assunto disciplinado por lei anterior sem remissão expressa àquela; 3) Que o PLS procurava legislar em esfera de competência exclusiva dos demais entes da federação; e 4) Que a implementação das ações propostas no projeto representava aumento de despesas para os municípios.

**administração tributária e dos contribuintes**  
(destaque nosso).

O mesmo espírito do inciso acima apresentado pode ser identificado no Parágrafo Único do artigo 1º.:

Parágrafo Único. No contencioso administrativo fiscal são assegurados aos litigantes os seguintes meios de defesa e recursos:

I – Impugnação;

II – Embargos de declaração;

III – Recurso voluntário;

IV – Recurso de ofício;

V – Recurso especial; e

VI – Pedido de reexame de admissibilidade de recurso especial.

O que de fato nos interessa nesse projeto é o seguinte: Não existe uma padronização nos procedimentos de revisão administrativa do contencioso fiscal na grande maioria dos municípios e até em mesmo em conselhos, já paritários, nos estados. A inexistência de amplo leque de recursos pode resultar em certa celeridade nas disputas administrativas, principalmente nos municípios, mas contraria os interesses de parcelas organizadas do empresariado pelo prolongamento da disputa. Não sobrevive na defesa desses interesses o argumento da garantia ao amplo direito de defesa porque, como já destacamos, os contribuintes podem sempre recorrer ao judiciário também nas disputas com municípios e estados. Sintetizando, o projeto, além de incorporar nos demais entes federativos a representação dos contribuintes (leia-se: associações empresariais), busca impor todos os tipos possíveis de recursos que protelam o contencioso administrativo fiscal.

Destacamos duas últimas questões sobre esse PLS: 1) O relator, senador Francisco Dornelles (PP-RJ), restringiu o alcance da proposta legislativa às cidades com população superior a 40.000 habitantes; 2) O senador Armando Monteiro Neto (PTB-PE), ex-presidente da Confederação Nacional da Indústria (CNI), foi o único senador a apresentar emendas ao texto. Todas buscavam ampliar o espírito e os efeitos da proposta apresentada incluindo possibilidades como “sustentação oral”, “reclamação” contra qualquer ato e em qualquer tempo, “pedido de reexame de admissibilidade de recurso especial”, direito à “apresentação de prova documental em qualquer tempo do

processo” e proibição, à administração pública, de “convocação ‘pró-tempore’ de julgadores para suprir ausências de servidores”.

Nenhuma emenda foi acatada pelo relator, mas a atuação do parlamentar demonstra como determinados líderes classistas buscam ampliar ao máximo os ganhos para sua classe, principalmente em ocasiões ou espaços sociais e políticos que lhe apresentam condições absolutamente favoráveis.

De forma concomitante à atuação legislativa, a reação do empresariado à inversão de tendências nas decisões do CARF também alcançou o judiciário. Por intermédio da OAB foi protocolada uma Ação Direta de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal (STF) em 20/07/2017. O pleito é o mesmo: o fim do voto de qualidade. Essa ADI, distribuída para o Ministro Gilmar Mendes e sem movimento desde 25/08/2017, impressiona pelo antagonismo que nela reside, porque a base legal contestada (o direito ao voto de desempate no litígio administrativo garantido à fazenda) esteve vigente desde os primórdios quase seculares do CARF.

O sucesso, mesmo parcial, das investidas nos campos legislativo e judicial, somente confirma a lógica que explica a duração e realização efetiva dos contenciosos pós CARF identificados nesta pesquisa. Não interessa às corporações e grandes grupos econômicos a redução de instâncias (e prazos) para recursos administrativos e a consequente redução de etapas para a disputa litigiosa do contencioso fiscal.

Recentemente a Frente Parlamentar Evangélica lançou um “Manifesto à Nação” com sugestões ao governo Bolsonaro que contêm 4 eixos “princípiosológicos”. Um desses eixos é intitulado “Segurança Fiscal” e nele é proposta literalmente a “substituição do CARF por um Conselho Fiscal, composto por juízes especializados, sem vinculação ao fisco ou ao contribuinte”.<sup>72</sup> A proposta é genérica e não esclarece se esta nova estrutura substituiria a etapa da revisão administrativa, os recursos no judiciário ou se pretende implantar um “triplo grau de litigância”. A proposta também não traz dispositivos que tratem da oferta de garantias ao crédito tributário em disputa.

De toda a celeuma envolvendo o escândalo da operação Zelotes e a reação empresarial buscando, por vias legislativas e judiciais, o fim do voto de qualidade, uma conclusão é óbvia: o voto de qualidade sempre foi aceito nas disputas no CARF e nos antigos Conselhos de Contribuintes há quase um século, e a reação extemporânea ao mesmo

---

<sup>72</sup> Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/10/Manifesto-a-Nacao-frente-evangelica-outubro2018.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2019.

indica que os interesses seletivos de determinada classe, ou fração de classe, foram, em certo momento, contrariados. Significa dizer que as expectativas, principalmente de grandes contribuintes, na obtenção de decisões favoráveis no CARF, foram acentuadamente reduzidas. Esse comportamento incômodo não teria lugar se esses contribuintes considerassem as disputas no judiciário oportunidade segura de revisão das decisões administrativas. Em outras palavras, para o grande empresariado e suas associações corporativas, o CARF é (ou era) um espaço de redução dos seus custos tributários, de ampliação de suas margens de lucro, e conseqüentemente, de redução de recursos destinados ao erário público.

Ocorre no cotidiano pós Zelotes do CARF um conflito que ameaça romper com a seletividade que decanta os “interesses de classe” dentro do aparelho estatal, na forma definida por Offe (1984). Os interesses já não se apresentam mais tão estreitos e difusos dentro das disputas no CARF e o insucesso não esperado em decisões com valores elevados, de grandes grupos econômicos, portanto, parece se mostrar incompatível com os “interesses globais do capital”.

Como já dito, existem estruturas de julgamento do contencioso fiscal na maioria dos estados e num grande número de municípios brasileiros. A criação e implementação destes órgãos não foi simultânea e muito menos padronizada quando comparada com a história dos Conselhos e do CARF, mas alcançou, nas duas últimas décadas, acelerado processo de replicação em municípios de médio e pequeno porte. É o que veremos na sequência.

#### 4.4 A REPLICAÇÃO DO MODELO PROTELATÓRIO

O uso da postergação, prolongamento e inviabilização da arrecadação de recursos públicos derivados das autuações fiscais retidos em disputas do contencioso fiscal não se restringe às instâncias administrativas do executivo federal. No mesmo sentido do PLS n. 222/2013, há algum tempo o empresariado, suas associações e representantes nos legislativos investem na reprodução deste funcionamento crônico também em estados e municípios.

Um fundamento econômico molda o comportamento empresarial no descumprimento das obrigações com o tesouro público: tributos e penalidades não recolhidas a qualquer erário público (federal, estadual ou municipal) representam capital circulante para financiar suas atividades, menores custos de endividamento com capital privado e, em muitos casos, acréscimos

patrimoniais decorrentes da ineficácia pública na cobrança e execução de dívidas tributárias.

É importante termos claro que, assim como outras estratégias de administração comercial ou financeira, a reprodução de experiências bem-sucedidas na gestão de passivos tributários é motivada pelo sucesso de um modelo. Ou seja, na perspectiva do empresariado, os órgãos paritários de julgamento administrativo de litígios fiscais representam prolongamento de dívidas potenciais, redução de custos e conseqüente ampliação de margens de remuneração do capital. Em contrapartida, na perspectiva do erário de entes federados (União, Estados e Municípios), a criação e ampliação destas estruturas se constituem num problema sistêmico, associado à morosidade, ao não recebimento de recursos fiscais e à conseqüente redução de políticas públicas.

Na seqüência apresentamos, suscintamente e apenas para efeitos comparativos, os históricos dos Conselhos (tribunais) **estaduais** de São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Santa Catarina.<sup>73</sup> Nestes se constata a falta de uniformidade temporal e estrutural na adoção do modelo durante o século XX, bem como se verifica a padronização no modelo de representação paritária ocorrida no início do século XXI. Apresentamos também importantes investidas institucionais na criação e instalação de Conselhos **municipais** no estado de Santa Catarina, fazendo especial destaque para uma ousada experiência que ocorre no Tribunal Administrativo Tributário do município de Florianópolis.

#### **4.4.1 A padronização dos “Conselhos” estaduais**

Quando comparamos a criação e funcionamento dos antigos “Conselhos de Contribuintes” federais com os seus equivalentes em nível estadual identificamos uma clara inexistência de uniformidade temporal (quando surgem) e funcional (como julgavam). Podemos atribuir essas diferenças históricas aos diferentes estágios de organização e atuação do empresariado nas unidades da federação, assim como aos distintos processos de formação das estruturas das unidades federativas. Senão vejamos:

---

<sup>73</sup> A escolha de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro está associada ao critério da representatividade econômica destes estados. A inclusão do estado de Santa Catarina e parte dos seus municípios está associada à proximidade geográfica do pesquisador com as fontes de pesquisa.

## Estado de São Paulo

O órgão de disputas administrativas em segunda instância foi criado em 1935, onze anos após o primeiro conselho de contribuintes da União.<sup>74</sup> Com nomenclatura que dura até nossos dias, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT-SP) herdou a competência do Secretário da Fazenda estadual para o julgamento de recursos contra as decisões de primeira instância, realizado exclusivamente por funcionários da fazenda.

Dividido inicialmente em duas câmaras, a composição deste tribunal se destaca pelo privilégio dado, em sua primeira versão, à representação dos contribuintes. As câmaras eram compostas por quatro representantes dos contribuintes e três funcionários da Fazenda (art. 6º.), e os presidentes eram escolhidos, pelo governo, entre os representantes dos empresários (art. 7º.). O texto também garantia ao presidente o voto como juiz e o voto de qualidade em caso de empate (art. 8º.). Essa primazia da representação empresarial estava comprometida, no entanto, pelo fato de que em decisões fundadas na “equidade” para casos similares, se não fossem tomadas por unanimidade de votos das câmaras, dependiam de homologação pelo Secretário da Fazenda (art. 10).

Um outro aspecto muito relevante contido no Decreto n. 7.184/35 é que os contribuintes, para interpor recursos à segunda instância, deveriam “depositar a importância da multa ou prestar fiança ou caução que garanta o seu pagamento, a juízo da ‘Directoria’ de Fiscalização” (art. 28). Em outras palavras, o erário não seria vítima da morosidade muito buscada nos dias atuais.

Em 1952, o TIT-SP teve o seu número de câmaras e julgadores aumentado.<sup>75</sup> A representação das associações empresariais continuou maior que a da fazenda, os julgadores passaram a ser chamados de “juízes contribuintes” e “juízes funcionários” e foi mantido o voto de qualidade aos presidentes. Essa alteração legal trouxe, pela primeira vez, a previsão de um organismo revisor dentro da segunda instância, equipado à Câmara Superior de Recursos Fiscais que surgiu no contencioso federal em 1979. Trata-se da

---

<sup>74</sup> Decreto n. 7.184, de 05/06/1935. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1935/decreto-7184-05.06.1935.html>. Acesso em: 28 fev. 2019.

<sup>75</sup> Lei n. 2.031, de 24/12/1952.

possibilidade de revisão das decisões das câmaras pelas “Câmaras Reunidas” (art. 7º. da Lei n. 2031/52).<sup>76</sup>

Em 1968, nova lei mudou a composição do tribunal paulista estabelecendo a paridade na representação das associações empresariais e da fazenda.<sup>77</sup> As quatro câmaras existentes passaram a ser compostas por três representantes dos contribuintes e três funcionários da Secretaria da Fazenda. Essa nova lei deixou de destacar a primazia da presidência para os “juízes contribuintes”, estabelecendo no seu artigo 8º. que “O Presidente e o Vice-presidente do Tribunal serão designados pelo Secretário da Fazenda, dentre os juízes”.

Em 2001, outra lei trouxe significativas mudanças no contencioso fiscal paulista.<sup>78</sup> Juntamente com a criação de Delegacias Tributárias de Julgamento para o julgamento de recursos em primeira instância, equivalentes às Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJ), os presidentes e vice-presidentes do TIT e de todas as suas câmaras de julgamento passaram a ser designados pelo Secretário de Fazenda, dentre os juízes sugeridos pelo Coordenador da Administração Tributária, um cargo da estrutura do poder executivo estadual.

Em resumo, mesmo em São Paulo que tinha um modelo inicial que, aparentemente, concedia a decisão final a um representante das entidades empresariais, com as Leis estaduais n. 10.081/1968 e 10.941/2001 o voto de desempate (qualidade) foi transferido para os representantes da fazenda pública.

### **Estado de Minas Gerais**

Separado por uma distância de 11 anos da criação do TIT-SP e de 22 anos da criação do 1º. Conselho de Contribuintes, em 1946 foi constituído o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC-MG). Através do Decreto-Lei n. 1618, de 08/01/1946 foram criadas a “instância singular” (primeira instância) e o Conselho como segunda instância de recursos.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> Com o Decreto n. 54.486, de 26 de junho de 2009, as Câmaras Reunidas passaram se chamar de “Câmara Superior”.

<sup>77</sup> Lei n. 10.081, de 25 de abril de 1968.

<sup>78</sup> Lei n. 10.941, de 25 de outubro de 2001.

<sup>79</sup> Disponível em:

[http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho\\_contribuintes/amparo\\_legal/decreto\\_lei\\_%201618.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/amparo_legal/decreto_lei_%201618.pdf). Acesso em: 29 fev. 2019.

A primeira versão do Conselho continha oito membros, sendo quatro representantes das associações empresariais<sup>80</sup> e quatro da Fazenda Pública. O presidente detinha, além do voto ordinário, o voto de qualidade.

Uma condição essencial estabelecida para o recurso à segunda instância era de que “Nenhum recurso voluntário será encaminhado sem o prévio depósito do valor total da obrigação, quando já vencida ou exigível” (art. 15). O depósito deveria ser em dinheiro ou em títulos da dívida pública federal do Estado de Minas Gerais. Quando a importância exigida fosse igual ou superior a Cr\$5.000,00 (cinco mil cruzeiros) o recorrente poderia oferecer, em vez de depósito, um “fiador idôneo”, desde que com a concordância do chefe da repartição fiscal.

Uma particularidade do CC-MG é a sua recente inclusão no texto da Constituição Estadual, um contraste com a regulamentação do litígio administrativo fiscal nos demais entes federativos, feita, via de regra, por lei complementar.<sup>81</sup> É muito provável que essa constitucionalização desnecessária tenha resultado da atuação corporativa isolada, ou mesmo conjunta, de associações empresariais e de agentes fiscais que têm a prerrogativa de atuação no órgão.

### **Estado do Rio de Janeiro**

Após a unificação com o estado da Guanabara, ocorrida em 1975, o Conselho de Contribuintes foi criado como segunda instância recursal. Distribuído em câmaras de julgamento, era composto de 24 (vinte e quatro) conselheiros com representação dividida entre contribuintes e fazenda.<sup>82</sup> Não havia possibilidade de empate nas decisões porque, além de nomear livremente os representantes da fazenda, o governador nomeava o presidente e o vice-presidente do conselho, que tinham presença obrigatória nas deliberações de Câmaras ou Pleno do órgão.

---

<sup>80</sup> Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais, Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais, Associação Comercial de Minas e Sociedade Mineira de Agricultura.

<sup>81</sup> Art. 263 da Constituição Estadual de Minas Gerais.

<sup>82</sup> Decreto-lei n. 5, de 15 de março de 1975. Disponível em:

<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/decest.nsf/c8ea52144c8b5c950325654c00612d63/3997a1158a18789d03256aee00647cd6?OpenDocument>. Acesso em: 04 mar. 2019. A pesquisa não logrou êxito na localização de legislações que regulassem a existência de conselhos nos antigos estados da Guanabara e mesmo no estado Rio de Janeiro antes de 1975.

Merece destaque o fato de que, na representação dos contribuintes, juntamente com os indicados por entidades de classe, constava a participação de “proprietários de imóveis”. Esse tipo de representação, totalmente ignorada nos municípios atualmente, foi mantida nos regimentos internos do conselho aprovados em 1978 e 1983 e revista em 2001,<sup>83</sup> quando os oito representantes dos contribuintes passaram a obedecer a seguinte distribuição: três para a Federação das Indústrias (FIRJAN), dois para a Federação do Comércio (FECOMÉRCIO), um para a Federação da Agricultura, um para os prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e um para os prestadores de serviços de comunicação.<sup>84</sup>

### **Estado de Santa Catarina**

A previsão legal para julgamento em 2ª. instância administrativa ocorreu a partir de 1961, com a publicação da Lei n. 2.825, de 29/08/61, que criou o Conselho Estadual de Contribuintes (CEC-SC).<sup>85</sup>

Não estava prevista a representação paritária porque a composição das câmaras de julgamento era de sete membros, sendo três servidores públicos, três indicados pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC)<sup>86</sup> e o presidente era o Diretor do Serviço de Fiscalização da Fazenda estadual. Além da maioria de servidores em exercício de cargo público, um representante da fazenda poderia dirigir um pedido de reconsideração ao Secretário da Fazenda para decisões do CEC-SC que não tivessem sido proferidas

---

<sup>83</sup> Resolução n. 309, de 17 de julho de 1978; Resolução SEFN. 933, de 04 de março de 1983; e Resolução SEFCON n. 5.927, de 21 de março de 2001.

<sup>84</sup> Esse formato de distribuição na representação empresarial durou pouco. No final de 2002 foi publicada outra resolução (Resolução SEF n. 6.547, de 26.12.2002) ampliando o número de conselheiros de 16 para 20, não especificando a quantidade de representantes por entidade. O governador passou a escolher entre os indicados em lista tríplice da FIRJAN, FECOMÉRCIO, OAB-RJ, Conselho Regional de Contabilidade (CRC-RJ) e Federação da Agricultura do Estado do Rio de Janeiro - FAERJ.

<sup>85</sup>

Disponível

em:

[http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=10&Itemid=156](http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=10&Itemid=156). Acesso em: 28 fev. 2018.

<sup>86</sup> A hegemonia da FIESC entre as associações empresariais catarinenses já se mostrava em 1961. Sua exclusividade na representação inicial no CEC-SC marcará o destaque da entidade nos debates públicos sobre tributação, como veremos mais à frente.

por unanimidade e fossem consideradas contrárias às provas do processo.

A partir de 2001, as decisões das câmaras passaram a ser passíveis de recurso dentro do CEC-SC através de julgamentos nas “Câmaras Reunidas”. O artigo que prevê o funcionamento desta instância recursal equivalente à CSRF do CARF faz referência à paridade “entre os membros indicados pelas entidades de classe dos contribuintes e pela Secretaria de Estado da Fazenda”, mas prevê que as Câmaras serão presididas pelo Secretário de Estado da Fazenda.<sup>87</sup>

Essa lei trouxe também uma especificidade catarinense. Foi inserida uma previsão ambígua de que os presidentes do Conselho e das Câmaras de julgamento deveriam ser pessoas “**equidistantes**” da Fazenda e dos contribuintes. Essa ambiguidade foi mantida na Lei Complementar n. 465/2009, que mudou o nome do Conselho Estadual de Contribuintes para Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina, e atualmente, a presidência e a vice-presidência do TAT-SC não podem ser ocupadas por servidores vinculados à Secretaria da Fazenda. Esses cargos, que segundo o regimento interno do órgão acumulam também a presidência das três Câmaras de Julgamento, são ocupados por pessoas nomeadas pelo governador e que, em tese, devem também ser equidistantes dos contribuintes.<sup>88</sup> A ambiguidade assume a forma de contradição explícita, no entanto, num conselho municipal que copiou a mesma nomenclatura, como veremos mais à frente.

A “equidistância” pode ser associada à forte atuação da principal entidade empresarial catarinense, a FIESC. Uma das ações de maior publicidade da federação consistiu na aprovação da Lei complementar n. 313, de 22/12/2005, que instituiu, no estado, o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina. Esta lei reproduz uma tentativa mal-sucedida do ex-senador Jorge Bornhausen de aprovar, em nível federal, restrições à atuação das administrações fiscais<sup>89</sup>, chamada de “Código de Defesa do Contribuinte”, mas também conhecida como “Código de Defesa dos Sonegadores”.<sup>90</sup>

---

<sup>87</sup> Lei n. 11.847, de 20 de julho de 2001.

<sup>88</sup> Regimento Interno do TAT-SC. Decreto n. 3.114, de 16 de março de 2010.

<sup>89</sup> Projeto de Lei Complementar do Senado, n. 646/1999.

<sup>90</sup> “Código do Sonegador” pode ser votado. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral.codigo-do-sonegador-pode-ser->

Além de investir na imposição de limites à atuação do Estado num país que sequer resolveu de forma definitiva questões como o acesso à movimentação bancária ou a punibilidade a sonegadores, o texto da lei trouxe com nitidez a compreensão restrita que as corporações empresariais têm do que é, de fato, “contribuinte”. No seu último artigo, a lei catarinense instituiu a “Câmara de Ética Tributária – CET”, composta por representantes de sete federações empresariais, três órgãos públicos, duas entidades sindicais dos auditores fiscais do estado e uma associação de cooperativas, da Ordem dos Advogados do Brasil e do Conselho Regional de Contabilidade.<sup>91</sup> A ausência de federações de trabalhadores explícita, sinteticamente, a perspectiva da lei e dos interesses em questão.<sup>92</sup>

A aprovação da lei que garantiu o código de defesa do “contribuinte” em Santa Catarina projetou a FIESC como referência para discussão de novo projeto, similar ao do ex-senador Bornhausen, em tramitação no Senado.<sup>93</sup> Essa projeção confirma o papel, claramente estratégico, que esta entidade desempenha na defesa dos interesses do empresariado catarinense. Não é por acaso que sinais claros desta atuação aparecem até mesmo na Constituição Estadual catarinense. A versão inicial aprovada no legislativo estadual já trazia um texto, relacionado ao contencioso fiscal, que motivou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente pelo STF. Abaixo reproduzimos o texto do parágrafo 4º do artigo 16 da Constituição Estadual, com destaque para a parte considerada inconstitucional.

---

[votado.20011008p15262](#). Acesso em: 29 abr. 2019. Ou Código em defesa dos sonegadores de tributos. Disponível em:

[https://cosif.com.br/publica.asp?arquivo=leidefesacontribuinte#CÓDIGO\\_EM\\_DEFESA\\_DOS\\_SONEGADORES\\_DE\\_TRIBUTOS](https://cosif.com.br/publica.asp?arquivo=leidefesacontribuinte#CÓDIGO_EM_DEFESA_DOS_SONEGADORES_DE_TRIBUTOS). Acesso em: 29 abr. 2019.

<sup>91</sup> A representação das entidades sindicais dos fiscais é reflexo da forte atuação corporativa desta categoria específica dentro da Secretaria da Fazenda. Não pode ser confundida com os interesses gerais da classe trabalhadora, porque sequer representam todas as categorias de servidores públicos que trabalham na secretaria.

<sup>92</sup> Não deixa de ser interessante percebermos que nas justificativas de todas as iniciativas legislativas é feita a referência à garantia da ampla defesa, mas sequer mencionam a ampliação (ou resgate) de instrumentos que garantam o crédito tributário como depósito, fiança, arrolamento de bens etc.

<sup>93</sup>FIESC debate Código de Defesa do Contribuinte no Senado. Disponível em: <http://www2.fiescnet.com.br/web/pt/informativo/show/id/170/idc/2057/temp/0>. Acesso em: 27 fev. 2019.

Art. 16. Os atos da administração pública

[...]

§ 4º A lei fixará prazo para o proferimento da decisão final no processo contencioso administrativo-tributário, ~~sob pena de seu arquivamento e da impossibilidade de revisão ou renovação do lançamento tributário sobre o mesmo fato gerador.~~ (O texto entrecortado foi excluído pela ADI STF 124, de 1989, julgada procedente).

A atuação agressiva da FIESC em defesa dos interesses de classe junto ao legislativo exprime contradições implícitas, mas também explícitas. Coincide com a virada do milênio um processo de criação de conselhos municipais em que a presença de associações empresariais nas disputas envolvendo o contencioso administrativo fiscal consolidou-se como regra. Vejamos algumas particularidades que surgiram nessa nova etapa, analisando alguns municípios do estado de Santa Catarina.

#### 4.4.2 A “equidistância” e a “prescrição intercorrente” em benefício do capital

O ambíguo princípio da equidistância inserido na lei estadual de 2001 assumiu contornos mais ousados em dois conselhos municipais de contribuintes, nas cidades de Blumenau e Florianópolis.

Em Blumenau, o Conselho Municipal de Contribuintes foi criado em 2002<sup>94</sup> e, seguindo o novo paradigma estabelecido inicialmente para o Conselho Estadual, incluiu a “equidistância” no texto legal do município. O artigo 24 da Lei n. 354/2002 trouxe a seguinte disposição:

Art. 24 - O Presidente do Conselho Municipal de Contribuintes será pessoa **equidistante** da Fazenda e dos contribuintes, bacharel em direito, de reconhecido saber jurídico-tributário, **livremente escolhido pelos conselheiros titulares** e nomeado pelo Chefe do Poder Executivo, para período de 2 (dois) anos, podendo ser reconduzido, desde que não exerça mais de 2 (dois) períodos consecutivos (destaques nossos).

Composto por três representantes da administração municipal (procuradoria e secretaria de fazenda) e três representantes do

<sup>94</sup> Lei Complementar do município de Blumenau n. 354, de 05 de março de 2002.

empresariado local, Associação Comercial e Industrial de Blumenau (ACIB), Câmara de Dirigentes Lojistas de Blumenau (CDL) e Associação das Micro e Pequenas Empresas (AMPE), a inovação reside no fato de que o presidente do conselho passou a ser escolhido pelos conselheiros titulares, com o veto implícito a pessoas vinculadas à administração pública.

Uma lei complementar aprovada em 2005<sup>95</sup> incluiu um parágrafo ao artigo 24 estabelecendo critérios mais claros para a escolha do presidente:

§ 1º Para fins de nomeação pelo Chefe do Poder Executivo, os Conselheiros Titulares do Conselho Municipal de Contribuintes elaborarão **lista tríplice**, nela somente podendo figurar as pessoas que preencherem os requisitos do "caput" deste artigo e que obtiverem pelo menos 4 (quatro) votos dos Conselheiros Titulares; recebida a lista, o Chefe do Poder Executivo escolherá um de seus integrantes para nomeação como Presidente (destaque nosso).

O detalhe importante da lei de Blumenau é que o presidente passou a ser nomeado pelo prefeito a partir de uma lista tríplice, aprovada com maioria de votos pelos conselheiros, onde constam somente nomes desvinculados da administração pública municipal. Na prática, os conselheiros das entidades empresariais apresentam nomes para compor a lista tríplice que, segundo suas avaliações pessoais, possuem “equidistância” com a fazenda e os contribuintes. Destacamos que, além de ser o de um especialista em direito tributário equidistante da fazenda, nenhum nome da lista tríplice é aprovado sem anuência da representação empresarial (ou pelo menos parte dela), devido ao número de votos necessários para a aprovação da lista encaminhada ao prefeito.

Ora, os critérios de equidistância se subordinam, assim, à subjetividade dos representantes do empresariado e, principalmente, as escolhas residirão em indicações derivadas das relações sociais e profissionais da representação empresarial.

No município de Florianópolis, o uso da “equidistância” assumiu uma dimensão ainda mais ousada com uma legislação aprovada em 2016. Se a ambiguidade do termo aparece na legislação estadual de Santa Catarina, ao exigir um presidente equidistante da fazenda pública e dos

---

<sup>95</sup> Lei Complementar do município de Blumenau n. 561/2005.

contribuintes, e na legislação municipal de Blumenau, ao subordinar a nomeação à aprovação pelos conselheiros representantes das associações empresariais, na legislação municipal de Florianópolis o princípio copiado passou a contemplar a situação ideal desejada por associações empresariais nas disputas administrativas do contencioso fiscal. Na lei municipal n. 574/2016, que transformou o antigo Conselho Municipal de Contribuintes em Tribunal Administrativo Tributário (TAT-PMF), a “equidistância” passou a ser somente com relação à fazenda pública. Abaixo transcrevemos o texto:

Art. 10 - O Presidente do Tribunal Administrativo Tributário, escolhido entre pessoas de reputação ilibada, de reconhecido saber jurídico-tributário, bacharel em direito, **deverá ser pessoa equidistante da Fazenda Pública**, livremente escolhido e nomeado pelo Chefe do Poder Executivo, competindo a ele: [...] (destaque nosso).

A inovação ousada que limita a “equidistância” somente à fazenda pública não é ingênua ou fruto do descuido e cumpre, claramente, a satisfação dos interesses das corporações empresariais em nível municipal. Mais que isso, expõe contradições ainda mais explícitas. Senão vejamos:

- a) A representação dos “contribuintes” no órgão que julga os litígios administrativos relacionados aos tributos municipais em Florianópolis é formada por conselheiros indicados pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil de Florianópolis/SC (SINDUSCON), pela Câmara de Dirigentes e Lojistas de Florianópolis/SC (CDL), pela Associação Comercial e Industrial de Florianópolis (ACIF) e pelo Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina/SC (CRC/SC). Não há representantes dos trabalhadores ou contribuintes pessoas físicas do IPTU;
- b) A partir da Lei n. 574/2016, dois presidentes, inclusive o atual, nomeados pelo prefeito municipal foram representantes das entidades empresariais no mesmo órgão ou seu equivalente anterior;<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> Decreto municipal n. 17.236, de 21 de fevereiro de 2017, que nomeia o presidente do TAT-PMF para o exercício do cargo entre 21/02/2017 e 17/07/2018. Disponível em:

- c) Um dos presidentes, além de representante junto ao TAT-PMF, já foi diretor da ACIF.<sup>97</sup>
- d) Não bastasse a inexistente equidistância com relação às entidades empresariais, os presidentes em questão são advogados atuantes na iniciativa privada.<sup>98</sup>

Indiferente dos inquestionáveis conflitos de interesse que envolvem o formato e possibilidades da legislação municipal de Florianópolis, a atuação empresarial logrou êxito completo na defesa dos seus interesses. Esse êxito não garante o sucesso nos pleitos para todas as frações de classe ou associados de uma determinada corporação empresarial. Claro que não garante também que os contribuintes acatarão as decisões desfavoráveis de um tribunal, mesmo tendo esse controle majoritário dos representantes do empresariado.

A “equidistância”, como demonstramos, configura-se em outra figura escandalosa. Além de utilizada, no exemplo da capital catarinense, com relação exclusiva ao ente estatal, trata-se de pressuposto inerente às funções do judiciário na estrutura republicana. De outra forma, a revisão é, antes de tudo, administrativa. No seu âmbito devem imperar as

---

[http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/diario/pdf/21\\_02\\_2017\\_19.28.01.1ef5e1df1f90ef6e119d8139c7f6826d.pdf](http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/diario/pdf/21_02_2017_19.28.01.1ef5e1df1f90ef6e119d8139c7f6826d.pdf). Acesso em: 27 fev. 2019.

Decreto municipal n. 10.563, de 14/12/2012, com a nomeação do representante da ACIF junto ao TAT-PMF, que foi posteriormente nomeado como presidente do órgão para os períodos de 21/02/2017 e 17/07/2018. Disponível em:

[http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/diario/pdf/18\\_12\\_2012\\_20.35.17.16bcee916473243c0be9e55c85429522.pdf](http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/diario/pdf/18_12_2012_20.35.17.16bcee916473243c0be9e55c85429522.pdf). Acesso em: 05 mar. 2019.

Decreto municipal n.19.640, de 16/01/2019, que nomeia o presidente do TAT-PMF. Disponível em:

[http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/diario/pdf/18\\_01\\_2019\\_21.50.51.fab14bf2bbbc607cdfc38d825d02351.pdf](http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/diario/pdf/18_01_2019_21.50.51.fab14bf2bbbc607cdfc38d825d02351.pdf).

Acesso em: 27 fev. 2019.

Decreto municipal n. 17.502, de 20/04/2017, que nomeia o atual presidente do TAT-PMG como representante do SINDUSCON junto ao órgão. Disponível em:

[http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/diario/pdf/25\\_04\\_2017\\_19.06.16.81266ed020ea10180b630ee927e5a53a.pdf](http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/diario/pdf/25_04_2017_19.06.16.81266ed020ea10180b630ee927e5a53a.pdf). Acesso em: 27 fev. 2019.

<sup>97</sup> Disponível em: <https://www.acif.org.br/novidades/sander-demira-e-o-novo-presidente-da-acif/>. Acesso em: 05 mar. 2019.

<sup>98</sup> a) Consulta ao *site* Escavador, que identifica a responsabilidade sobre 325 processos do ex-presidente do TAT-PMF. Disponível em: <https://www.escavador.com/sobre/10001747/denissandro-perera>. Acesso em: 05 mar. 2019; b) Consulta à página do escritório que consta como sócio o atual presidente do TAT-PMF. Disponível em: <https://advborba.com.br/equipe/>. Acesso em: 27 fev. 2019.

perspectivas e interesses do Estado, da coletividade, tendo o judiciário como socorro aos excessos desta última. Em síntese, se há que se considerar “equidistância” nos julgamentos administrativos, esta deve ser exigida com relação aos interesses privados.

Uma outra particularidade que indica a grande influência e persistência das entidades empresariais catarinenses na formatação das legislações tributárias pode ser identificada na mesma lei municipal que criou o Tribunal Administrativo Tributário de Florianópolis (LC 574/2016). Estabelecendo regras para a tramitação dos recursos administrativos no órgão, a redação do artigo 21 retomou os mesmos princípios incluídos na Constituição Estadual catarinense e declarados inconstitucionais pelo STF, como anteriormente destacamos. Trata-se da fixação de prazos para que a administração pública (especificamente no órgão que o empresariado tem representantes) julgue as disputas.

Constitui-se noutra figura ambígua, a “prescrição intercorrente”, que impõe o arquivamento de processos não julgados no prazo de três anos:

§ 5º Incide a **prescrição intercorrente** no processo paralisado por mais de **trinta e seis meses consecutivos**, pendente de julgamento ou de despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional de quem der a causa (destaque nosso).

A “prescrição intercorrente” traz implícita uma tática maquiavélica (no sentido vulgar) na atuação do empresariado em questões tributárias, porque, se por um lado investe nos benefícios indiretos da morosidade do litígio (custo de capital disponível em taxas inferiores ao mercado, esvaziamento patrimonial etc.), em outro flanco investe numa das formas de extinção do crédito tributário em função da demora para a qual os próprios representantes do empresariado nos conselhos contribuem. Em outras palavras, se as associações empresariais estivessem efetivamente preocupadas com soluções rápidas e definitivas nos litígios fiscais, poderiam, de forma simples, abrir mão da disputa administrativa e realizá-la somente na via judicial.

### 4.4.3 A replicação do modelo em municípios catarinenses

Na maioria dos pequenos e médios municípios a revisão administrativa de questões envolvendo tributos se restringe à análise interna dentro da estrutura das prefeituras. Existem legislações municipais que preveem um recurso de segunda instância, mas dirigido somente ao Secretário de Fazenda ou ao Prefeito Municipal.<sup>99</sup> Aos contribuintes inconformados com o resultado da revisão administrativa cabe, como sabemos, o recurso judicial.

Para esses municípios a instalação de um órgão julgador administrativo de segunda instância (e com representação dos empresários) implica ampliação de despesas com contratação, especialização de recursos humanos e estruturas administrativas.

Quando analisamos o estado de Santa Catarina é possível constatar que, desde o início do século XXI, foram aprovadas leis municipais criando estes órgãos de segunda instância com a previsão padronizada de participação de representantes de entidades empresariais. Relacionamos abaixo os dez maiores municípios (por população) e mais dois que merecem destaque por aspectos específicos que queremos abordar:

---

<sup>99</sup> Ver exemplo do município de Tijucas-SC (Lei complementar n. 1, de 2010). Um texto geral padronizado que prevê um Conselho de Contribuintes como segunda instância, mas também prevê para a inexistência deste, o julgamento de segunda instância pelo prefeito municipal (art. 182). Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/t/tijucas/lei-complementar/2010/1/1/lei-complementar-n-1-2010-institui-o-codigo-tributario-do-municipio-de-tijucas-estado-de-santa-catarina-e-da-outras-providencias-2011-01-14-versao-compilada>. Acesso em: 31 out. 2018.

Quadro 3 - Conselhos de contribuintes nos 10 maiores municípios de Santa Catarina.

<b>Município - SC</b>	<b>População em 2010<sup>100</sup></b>	<b>Lei municipal e data criação de Conselho Municipal</b>
Joinville	515.288	Lei Ordinária n. 3721, de 03/07/1998
Florianópolis	421.240	LC n. 07, de 09 de dezembro de 1997 <sup>101</sup>
Blumenau	309.011	LC n. 354, de 05 de março de 2002
São José	209.804	LC n. 21, de 20 de dezembro de 2005
Criciúma	192.308	LC n. 287, de 27 de setembro de 2018
Chapecó	183.530	<b>Não existe Conselho<sup>102</sup></b>
Itajaí	183.373	Lei Ordinária n. 5.326, de 15/07/2009
Lages	156.727	LC n. 148, de 10 de julho de 2001
Jaraguá do Sul	143.123	LC n. 71, de 03 de outubro de 2007
Palhoça	137.334	LC n. 28, de 30 de junho de 2005
Biguaçu	58.206	LC n. 33, de 21 de dezembro de 2010
São José do Cedro	13.684	LC n. 09, de 27 de setembro de 2005

Elaboração própria.

Fontes: IBGE e Legislações municipais.

Como podemos constatar, os dois maiores municípios do Estado antecipam, nos últimos anos do século passado, o movimento que alcançará 9 dos 10 maiores municípios catarinenses no início do século XXI. Todos os municípios que aprovaram leis criando Conselhos

<sup>100</sup> Dados do censo de 2010: Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br>. Acesso em: 06 mar. 2019.

<sup>101</sup> A Lei Complementar n. 07/1997 fez a consolidação da legislação tributária do município, revisando a Lei n. 805, de 27 de dezembro de 1966, o antigo Código Tributário Municipal. Esta lei criou o Conselho Municipal de Contribuintes com representação das entidades empresariais. A Lei n. 574/2016 irá mudar o nome do conselho para Tribunal Administrativo Tributário.

<sup>102</sup> As regras do litígio administrativo estão reguladas pelo Código Tributário do município, Lei n. 170 de 20 de outubro de 1983. A primeira instância (art. 276) compete ao Secretário de Fazenda; e a segunda instância (art. 282) compete ao Prefeito Municipal.

Municipais de Contribuintes incluíram a representação de associações e entidades empresariais.

Os municípios de Chapecó, que funciona com a revisão administrativa com instâncias internas, e de Criciúma, que criou o Conselho em setembro/2018,<sup>103</sup> são prova de que os municípios podem funcionar sem conselhos com representação empresarial. A verdadeira eficiência/eficácia para a realização do contencioso fiscal municipal somente poderá ser avaliada se os sistemas com e sem representação empresarial (ou antes e após a criação de conselhos paritários) forem empiricamente pesquisados.

#### **4.4.4 As adaptações cidadãos ao modelo**

Embora não se constituam regra geral, é relevante destacarmos algumas exceções interessantes nesta dinâmica acelerada de criação de Conselhos de Contribuintes municipais. A adoção do modelo nos municípios resulta, algumas vezes, em adaptações relacionadas à história política específica de cada um deles e, assim, trazem casos de inovações adotadas na direção da cidadania fiscal, indicando a possibilidade de superação do modelo que garante exclusivamente a representação do empresariado.

Em Biguaçu, o Decreto-Lei que regulamenta a criação do órgão estabeleceu sua composição incluindo uma representação incomum a todos os casos estudados: um representante do legislativo no conselho municipal de contribuintes. A representação, que resulta numa formação em que o poder público sempre terá maioria, é a seguinte: dois representantes da prefeitura; um representante das entidades empresariais e um representante da Câmara Municipal.<sup>104</sup>

Mas são as inovações positivas de dois municípios, um de médio e outro de pequeno porte, que merecem o principal destaque.

##### **4.4.4.1 Os modelos de cidadania fiscal de Itajaí e São José do Cedro**

A lei municipal que criou o COMDECON - Conselho Municipal do Contribuinte - em Itajaí é digna de elogios pela similaridade com o

---

<sup>103</sup> Em Criciúma vigorava, até setembro/2018, a Lei municipal n. 2.044, de 29 de novembro de 1984. Assim como em Chapecó, a primeira e segunda instância de recursos eram atribuições do Secretário de Fazenda e do Prefeito, respectivamente.

<sup>104</sup> Art. 11 da Lei Complementar n. [33](#), de 21 de dezembro de 2010.

modelo de julgamento administrativo existente na Finlândia, que veremos mais à frente. Nela está garantida a representação da Secretaria Municipal de Fazenda; da Procuradoria do município; da Secretaria Municipal de Urbanismo; da Associação Comercial e Industrial de Itajaí (ACII); dos Contabilistas de Itajaí e Região; da Ordem dos Advogados do Brasil; das Associações de Moradores; e do Sindicato dos Trabalhadores. Vejamos o texto da Lei:

Art. 51 O Conselho Municipal de Contribuintes será composto de 10 (dez) Conselheiros, sendo um o seu Presidente.

§ 1º O Presidente do Conselho será pessoa de notório conhecimento jurídico-tributário, livremente escolhido e nomeado dentre os Conselheiros, escolhido por votação na primeira reunião de instalação das atividades.

§ 2º Os Conselheiros serão nomeados, juntamente com os respectivos suplentes, pelo Chefe do Poder Executivo, para o período de 1 (um) ano, podendo ser reconduzidos, observadas a seguinte composição:

I - 02 (dois) representantes da Secretaria Municipal da Fazenda e seus respectivos suplentes;

II - 02 (dois) representantes da Procuradoria Geral do Município e seus respectivos suplentes;

III - 01 (um) representante da Secretaria Municipal de Urbanismo e seu respectivo suplente;

IV - 01 (um) representante dos Contabilistas de Itajaí e Região e seu respectivo suplente;

V - 01 (um) representante do Clube de Diretores Lojistas, ou Associação Comercial e Industrial e seu respectivo suplente;

VI - 01 (um) representante da OAB - Ordem dos Advogados do Brasil, subseção de Itajaí e seu respectivo suplente;

VII - 01 (um) representante de Associações de Moradores existentes no Município e seu respectivo suplente;

VIII - 01 (um) representante do Sindicato dos Trabalhadores e seu respectivo suplente. (Lei Ordinária n. 5326 do município de Itajaí/SC, de 15/07/2009).

A legislação de Itajaí incorpora conceitos avançados, para a realidade brasileira, na perspectiva de ampliação dos diversos setores e classes sociais ao acrescentar, à representação empresarial, a participação de entidades da sociedade civil (OAB, CRC) e, principalmente, representantes de associações de moradores e de um sindicato de trabalhadores. Destacamos que, além do rompimento com a exclusão de uma classe (os trabalhadores), a combinação da representação da secretaria de urbanismo com as associações de moradores demonstra a ampliação na perspectiva de organização do espaço urbano, a cidade, seus problemas e a vinculação com a tributação dos moradores, pelos seus imóveis, que gera a principal fonte de arrecadação dos municípios: o IPTU.

Outra exceção digna de registro ocorre no município de São José do Cedro (13.684 habitantes em 2010): a lei municipal prevê, além de representantes da classe empresarial, a participação da Pastoral da Criança e de uma Sociedade Educacional e Cultural.<sup>105</sup> Situações excepcionais como essas indicam a possibilidade de maior equilíbrio na representação de grupos de interesse e a inclusão de representantes de grupos sociais “receptores de políticas”, beneficiários da realização (recebimento) de recursos fiscais.

As experiências dessas duas cidades indicam uma alternativa ao predomínio das corporações empresariais na representação dos contribuintes, algo que podemos classificar como sinais de uma forma de cidadania fiscal, uma aposta na “evolução da racionalidade cognitiva” e nas possibilidades da democracia direta defendidas por Marc Leroy.

#### 4.5 UM EXERCÍCIO BREVE SOBRE REDES DE RELAÇÕES SOCIAIS DO CARF

A pretensa “equidistância” em conselhos municipais pode responder a interesses pouco transparentes? Mesmo que não consideremos os vínculos anteriores e posteriores de quem preside um órgão público, qualquer esforço de hermenêutica jurídica que busque equipará-la à imparcialidade se mostrará frágil. Isto porque o presidente de uma turma, câmara, junta, tribunal ou conselho administrativo ocupa esse cargo em função do seu capital intelectual, conhecimento e relações sociais inevitavelmente vinculadas a este capital. A “equidistância” tem, portanto, base teórica ingênua ou oportunista, porque numa sociedade plural e democrática, que caminha e avança em meio a diferenças e

---

<sup>105</sup> Lei Complementar Municipal n. 009, de 27 de setembro de 2005.

contradições, é necessário o reconhecimento de que relações sociais, forma clássica de capital, vinculam-se inevitavelmente a interesses. O conjunto de relações do indivíduo ou grupo, serve, assim, para a identificação de interesses e grupos comuns a determinado espaço social. No nosso caso, o espaço é o CARF e os interesses estão vinculadas às disputas do contencioso fiscal.

Retornamos, assim, à contradição central que molda nossa abordagem: a exclusividade da representação dos contribuintes pelas associações empresariais no CARF e na imensa maioria de tribunais estaduais e municipais, ressalvados os poucos exemplos anteriormente destacados. Deciframos interesses “camuflados” ou pouco transparentes passa também, em determinado estágio, por interpretarmos as relações sociais.

As representações da fazenda pública e do empresariado junto ao CARF se constituem numa ampla rede de relações onde Estado e Capital, interesses públicos e privados, formalmente se encontram. Dentro desse espaço social institucionalizado, grupos sociais distintos formam, no mínimo, duas redes que se mesclam, mas também se distinguem, em função das atividades e propósitos privados ou públicos.

Uma dessas redes é formada por servidores públicos, suas perspectivas individuais, suas atribuições funcionais, suas histórias profissionais etc. Essa rede - não incluída como desafio desta pesquisa - possibilitaria, por exemplo, uma análise das relações posteriores à vida no serviço público de auditores ou procuradores que trabalharam no CARF (e seus conselhos predecessores) e se constituiria num outro ângulo de abordagem dos processos sociais que envolvem o contencioso fiscal federal, bem como interesses e fenômenos a ele relacionados. A “mudança de lado” após a aposentadoria, quando, por exemplo, ex-conselheiros da fazenda passam a advogar para empresas, ou mesmo casos excepcionais, como o do ex-dirigente da RFB e ex-conselheiro da fazenda no CARF que pediu exoneração do cargo para atuar em uma das maiores bancas de advocacia do mundo<sup>106</sup>, são caminhos analíticos que

---

<sup>106</sup> SOUZA, Leonardo; CORREA, Hudson. O advogado com influência. Disponível em: <http://revistaepoca.globo.com/tempo/noticia/2011/10/o-advogado-com-influencia.html>. Acesso em: 01 jul. 2018. Em algumas áreas especializadas que demandam conhecimento e histórico de relações com órgãos estatais, o grande capital busca e absorve profissionais que se formam dentro do Estado. Não surpreende, portanto, que o ex-conselheiro do CARF, destacado na revista semanal acima, tenha sido contratado pela mesma banca internacional, que também contratou um ex-procurador da república que esteve à frente de

têm muito a acrescentar sobre outras formas de interesses públicos e privados que cercam o órgão especificamente e a administração pública de forma geral. Como já dito, por prioridades de pesquisa previamente estabelecidas, não trilhamos esse caminho aqui.

Ainda que de forma reduzida nos concentraremos na segunda rede, de representantes das confederações empresariais, buscando formas de interpretação das relações e articulações que envolvem este tipo de representação no CARF.

#### 4.5.1 A metodologia para análise de redes sociais

Para uma investigação sociológica não basta listarmos instituições públicas ou privadas, suas atribuições, características e funcionamento regular. É necessário também identificarmos as relações existentes no meio em que elas se encontram inseridas, buscando satisfazer a última das três dimensões necessárias à análise de grupos de interesses que atuam dentro do Estado, na perspectiva de Offe. Para esse intento a Análise de Redes Sociais (ARS) é um importante instrumento interpretativo.

No interior das instituições estatais a análise de relações entre indivíduos e agentes sociais pode contribuir para uma compreensão mais ampla de determinados fenômenos e estruturas. Uma ampla literatura nas ciências sociais demonstra que vínculos (não apenas formais) entre pessoas, organizações e entidades influenciam acentuadamente os fluxos de bens, capitais (econômicos e intelectuais), conhecimento, informação e, conseqüentemente, poder.

Para Marques (2006), um denso e complexo tecido relacional se forma dentro da estrutura estatal emoldurando os processos políticos e influenciando fortemente os estágios de formulação e implementação das políticas públicas. Nessa dinâmica,

[...] as relações e as posições nas redes constituem estruturas relacionais que constroem escolhas, dão acesso diferenciado a bens e instrumentos de poder, tornam certas alianças ou conflitos mais ou menos prováveis e influenciam os resultados da política (MARQUES, 2006, p. 19).

---

algumas delações da Lavajato. Disponível em: <https://epoca.globo.com/politica/expresso/noticia/2017/03/procurador-que-trabalhou-na-lava-jato-vai-comecar-em-escritorio-de-advocacia.html>. Acesso em: 11 mar. 2019.

No CARF, especificamente, relações e posições em redes influenciam resultados com efeitos antagônicos entre o público e o privado que antecedem um pré-requisito essencial para qualquer política pública: a composição do erário público federal.

A ocorrência concreta de políticas está diretamente vinculada a relações pessoais e institucionais construídas dentro de padrões previamente existentes e constantemente atualizados dentro de estruturas estatais. Para Marques,

Essas estruturas de médio alcance canalizam informações, apoios, alianças e a formação de projetos, visões e percepções. Além disso, esses padrões de relação induzem visões de mundo (e da política), influenciam a formação de preferências, constroem escolhas, estratégias e alianças e alteram resultados políticos. (MARQUES, 2006, p. 22).<sup>107</sup>

Minella (2013) destaca que a análise de redes sociais se constitui numa **metodologia específica para o estudo das relações sociais** porque permite colocar em evidência “relações e ordenações” não identificadas previamente. Pelos vínculos dos indivíduos e organizações a análise de redes sociais nos auxilia na compreensão do processo de formação e especialização dos conselheiros das confederações junto ao CARF, bem como de rituais e procedimentos específicos do litígio fiscal.

Fenômenos como a morosidade ou a baixíssima realização do contencioso, que beneficiam interesses específicos de determinada classe ou fração de classe, também tomam forma pela “capacidade real ou potencial” de construção e mobilização de redes dentro dos mais variados tipos de espaços sociais.

As relações de classe não se realizam num sistema lógico-abstrato, inferido a partir das posições estruturais atributivas agregadas em alto grau de abstração. Ela se constitui e se formaliza por um

---

<sup>107</sup> Eduardo Cesar Marques estuda os campos da política no tecido do Estado considerando as redes de relações a partir dos vínculos e trajetórias de indivíduos e organizações dentro de estruturas públicas. Aborda a *permeabilidade*, viabilizada pelo efeito de redes, no encontro entre interesses públicos e privados. No artigo em questão apresenta comparativos entre diferentes gestões dos governos do município de São Paulo e do estado do Rio de Janeiro.

conjunto amplo de relações, formalizadas/institucionalizadas ou não. **São inúmeros os espaços relacionais e eventos constituídos pelas classes dominantes para cooptar/neutralizar as classes dominadas, na busca permanente da dominação ou do exercício hegemônico** (MINELLA, 2013, p. 191 – destaque nosso).

Ressalvada a pífia participação herdada do antigo CRPS, abordada no Capítulo 1, as ausências da representação das confederações de trabalhadores e dos vários tipos de contribuintes de fato (consumidores, pessoas físicas etc.), bem como a indiferença a grupos “receptores de políticas”, definem, sem nenhuma abstração, as redes e interesses que se formam em torno do contencioso fiscal disputado no CARF. Nesta perspectiva, uma rede de relações que une e integra representantes de instituições privadas apresenta uma configuração que, estabelecida “no seio das classes sociais pode matizar e redefinir aspectos da própria relação de classe social” (MINELLA, 2013, p. 190).<sup>108</sup>

O que se torna possível percebermos pela estrutura de relações dos conselheiros das associações de classe é a qualidade do acesso de determinada classe, ou fração desta, ao exercício real do poder público de onerar ou desonerar tributos disputados entre a sociedade e potenciais sonegadores.

#### 4.5.2 Sobre os vínculos e informações considerados

Nossa análise tem como ponto de partida a composição do CARF em 10/08/2018, constante no quadro “*Quem é Quem*” na página do órgão. Nesta data, a relação total somava 165 conselheiros, sendo 83 da fazenda e 82 dos contribuintes<sup>109</sup> (Anexo I).

---

<sup>108</sup> Ary Cesar Minella coordena o Núcleo de Estudos Sociopolíticos do Sistema Financeiro (NESFI) do Programa de Pós-Graduação em Sociologia Política (PPGSP) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). As pesquisas desenvolvidas pelo NESFI abrangem as temáticas Estado, Empresariado, Mercado e Sistema Financeiro com a aplicação e constante desenvolvimento da metodologia de Análise de Redes Sociais (ARS).

<sup>109</sup> Para a análise de redes sociais utilizamos a composição constante na página do CARF em 11/08/2018. Nesta composição, cada Seção possui três câmaras com o quadro de conselheiros totalmente ocupados e uma câmara, embora regimentalmente prevista, com cargos vagos. A escolha da composição nesta data

A partir da seleção exclusiva dos conselheiros dos contribuintes procedemos à elaboração da “Rede de Trajetória Educacional e Profissional”, baseada em informações curriculares obtidas por três meios:

- a) Currículos de conselheiros apresentados junto ao CARF;
- b) Dados constantes na plataforma Lattes (quando existentes);
- c) Dados constantes na rede social LinkedIn (<https://br.linkedin.com>).

Os atributos de trajetória profissional dos conselheiros foram assim considerados:

- Confederação que representam;
- Universidades e faculdades de graduação e pós-graduação em que se formaram;
- Empresas privadas em que já trabalharam;
- Outros órgãos do setor público a que já foram vinculados;
- Outras associações de classe a que já foram vinculados;
- Outros conselhos de contribuintes estaduais ou municipais em que já atuaram;
- Escolas ou cursos de formação especializada em que se qualificaram;
- Escritórios de advocacia em que são sócios ou trabalharam.

Após a sistematização dos dados curriculares dos conselheiros utilizamos o programa UCINET (BORGATTI; EVERETT; FREEMAN, 2002), ferramenta pela qual medimos os graus de importância dos conselheiros (círculos) e instituições (quadrados) de suas trajetórias profissionais e educacionais (*nodes*) dentro da rede. O UCINET possibilita vários cálculos para análise de uma rede, mas na nossa pesquisa utilizamos somente o *degree*, que calcula a soma do número de relações que determinado *node* tem na rede. A visualização gráfica da

---

não obedece a um critério previamente definido, mas está vinculada a algumas condições objetivas. A partir do escândalo da Zelotes o CARF passou a divulgar, através de *links* na relação, breves currículos dos conselheiros. Não é possível acessar a composição, por exemplo, em 31/12/2017 ou 31/12/2014. Esta listagem é constantemente atualizada no *site*. Como podemos ver no endereço a seguir, nossa listagem de 2018 está vinculada a um *link* de 2016. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/quem-e-quem/2016.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2018.

rede (Sociograma) é realizada através do programa NETDRAW (BORGATTI, 2002).

Interpretemos, então, os vínculos profissionais e de formação educacional que constituem o tecido relacional dos representantes dos contribuintes no CARF.

#### 4.5.3 A desproporcionalidade na representação dos setores econômicos

Como apresentado no Quadro 1, nosso universo de análise se restringe aos conselheiros representantes dos “contribuintes” em agosto/2018. O Sociograma 1, que veremos mais adiante, expõe a rede de relações destes conselheiros com instituições públicas e privadas sob a qual construímos nossa análise. Nesta rede o tamanho é definido a partir da centralidade do *node* e explicita, ou nos permite redimensionar, o papel e a relevância de atores sociais nos processos e fenômenos associados à rede.

Iniciemos pela observação daquelas instituições que, à primeira vista, ocupam papéis centrais nos interesses privados junto ao CARF: as confederações. Façamos uma comparação considerando a centralidade das associações corporativas (*degree* ou quantidade de conselheiros vinculados a cada uma) na rede e o peso dos setores econômicos no Produto Interno Bruto (PIB) divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) para o ano de 2018, constante no Quadro 4, mais adiante:<sup>110</sup>

1. Dos 82 conselheiros dos contribuintes no conselho, 79 (96,34%) são representantes de confederações empresariais e 3 (3,66%) representam centrais sindicais de trabalhadores. Estes três representantes participam de julgamentos somente em turmas das câmaras que julgam contribuição previdenciária;
2. As confederações nacionais do comércio, indústria e instituições financeiras detêm, respectivamente, 40,24%; 29,27% e 15,85% da representação no CARF. Indicaram conjuntamente **85,36%** dos conselheiros do órgão, enquanto detêm as seguintes participações no PIB: Comércio (13,20%),

---

<sup>110</sup>Participação relativa de cada atividade econômica e componentes de despesa até 2018. Disponível em: <https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/defaultcent.shtm>. Acesso em: 12 mar. 2019.

- Indústria (21,60%) e Intermediação Financeira (7%), totalizando **41,80%** do PIB nacional;
3. A representação das confederações nacionais da agricultura com quatro conselheiros e dos transportes com três, detêm, respectivamente, 4,88% e 3,66% de representação no CARF. Esses percentuais são próximos à participação no PIB dos setores de Agropecuária (5,1%) e Transporte, Armazenagem e Correio (4,4%);
  4. A Confederação Nacional de Serviços, com dois conselheiros, detém 2,44% de representação no órgão, enquanto as atividades de Serviços de Informação e Outros Serviços correspondem a **21,30%** do PIB;
  5. As atividades de Administração, Saúde e Educação públicas, com **17,5%** do PIB, e as Atividades Imobiliárias, com 9,9% do PIB, não possuem representação no CARF.

Em síntese, a representação dos trabalhadores no CARF é insignificante e se restringe à participação nos julgamentos das contribuições previdenciárias, ficando a cargo das representações empresariais a participação no julgamento do contencioso relacionado a todos os impostos (diretos, indiretos, de pessoas físicas ou jurídicas) de competência da União. Outra constatação clara é que as confederações nacionais do comércio, indústria e instituições financeiras têm suas representações junto ao CARF superestimadas, em prejuízo de outros setores econômicos representados ou não no órgão.

#### **4.5.4 Um centro de influência para formação especializada**

Como anteriormente dito, o uso da análise de redes como ferramenta analítica pode possibilitar releituras e, muitas vezes, revelar situações que surpreendem. A principal surpresa contida no Sociograma 1 é a explicitação de um grande centro de influência da rede: o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).<sup>111</sup>

Trata-se de uma instituição privada, fora dos centros de formação acadêmica tradicionais, mas que se destaca como a principal instituição envolvida com formação e especialização dos conselheiros das confederações empresariais. Autointitulada “o polo do conhecimento tributário”, com trinta e duas unidades de formação distribuídas na maioria dos estados brasileiros, elabora e aplica cursos de especialização em direito tributário e áreas afins. O IBET possui 31 vínculos de formação

<sup>111</sup> Disponível em: <https://www.ibet.com.br/>. Acesso em: 12 mar. 2019.

e/ou trabalho entre os 82 conselheiros participantes da rede analisada, superando centros de formação acadêmica relevantes como Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)<sup>112</sup>, Fundação Getúlio Vargas (FGV) e Universidade de São Paulo (USP), com 18, 15 e 13 vínculos, respectivamente. Na Tabela 104 estão listadas as principais universidades e escolas de formação de especialistas que assumem papel relevante na rede dos conselheiros das confederações empresariais:

Tabela 104 - Principais vínculos entre confederações e instituições de formação profissional de conselheiros do CARF.

Confederação	Principais Escolas de Formação Profissional					
	IBET	PUC-SP	FGV	USP	Mackenzie	IBDT
CNC	12	9	6	9	0	3
CNI	10	6	3	0	2	1
CNF	5	1	3	3	4	1
CNA	2	1	1	0	1	0
CNT	2	1	0	1	0	0
CNS	0	0	0	0	0	0
NSCT	0	0	1	0	0	0
UGT	0	0	1	0	0	0
<b>Total Vínculos</b>	<b>31</b>	<b>18</b>	<b>15</b>	<b>13</b>	<b>7</b>	<b>5</b>

Elaboração própria.

Fontes: Currículos dos conselheiros no CARF, plataforma Lattes e rede LinkedIn.

Uma hipótese razoável é a de que o IBET funcione como um dos principais centros de formulação e disseminação de estratégias de defesa e fixação de jurisprudências que garantam o êxito dos litígios fiscais em benefício das empresas, ou pelo menos das grandes empresas, como mostram os resultados da nossa pesquisa quantitativa. É evidente que o uso das possibilidades legais, dentre estas os recursos protelatórios, constam entre as estratégias que dificultam a execução fiscal pós litígio e contemplam os interesses do capital em detrimento da coletividade (o erário público). Neste jogo, como já dissemos em outros momentos, decisões, acórdãos e sentenças são apenas artefatos acessórios dos interesses reais. Estes residem na ampliação de margens de remuneração

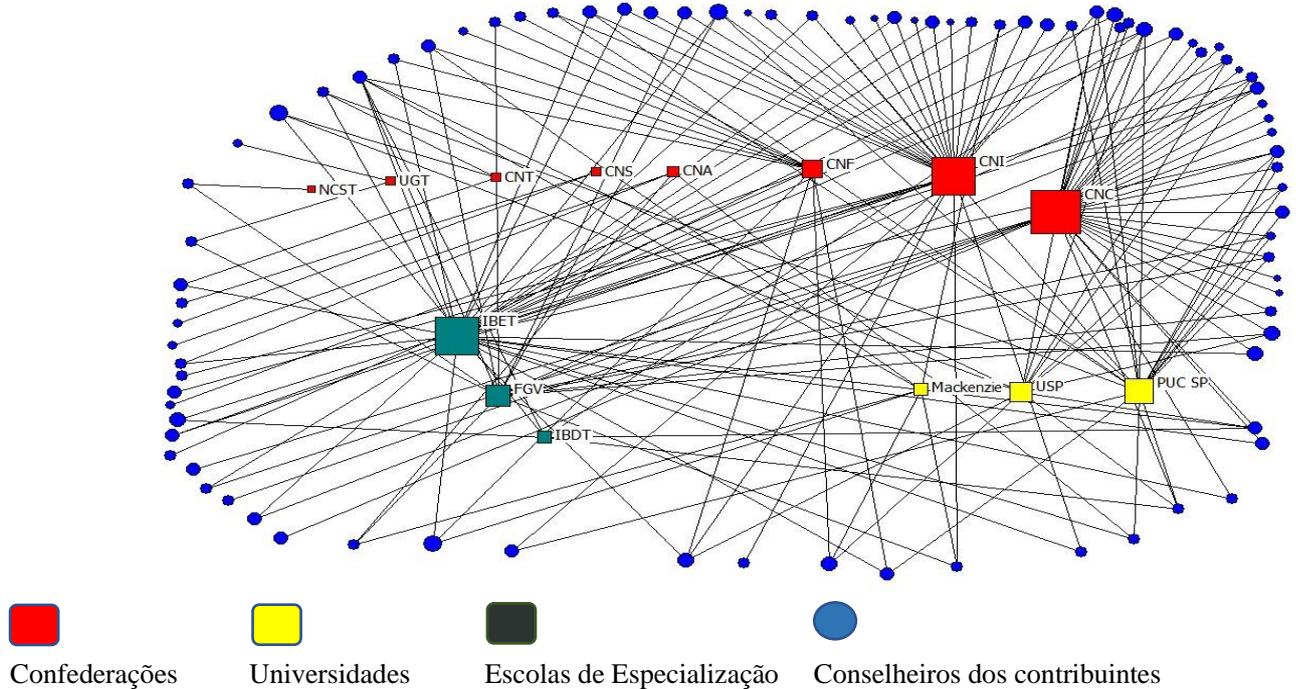
<sup>112</sup> Se considerarmos todas as unidades isoladas das universidades católicas, o número de total de vínculos é 49.

do capital, garantia do patrimônio privado, derivados, neste caso, do fracasso da fazenda pública na cobrança e execução de tributos sonegados.

Neste sentido, o IBET e outros centros menos relevantes na nossa rede, como Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT (com 5 vínculos) e Instituto Brasileiro de Direito Previdenciário – IBDP (2 vínculos) cumprem a função de formação de especialistas na perspectiva de Gramsci, em que o domínio decorre da conquista e assimilação de intelectuais tradicionais, mas também da capacidade de formar seus próprios intelectuais orgânicos. “A complexidade da função intelectual nos vários Estados pode ser objetivamente medida pela quantidade das escolas especializadas e pela sua hierarquização” (GRAMSCI, 1999, p. 19), porque quanto mais extensa e hierarquizada for a “área” de conhecimento, “tão mais complexo será o mundo cultural, a civilização, de um determinado Estado”.

A especificidade, neste caso, é que o IBET se destaca pela formação de intelectuais especializados que atuam e modulam um tribunal administrativo, o CARF, um nível prévio a um campo clássico da atuação dos intelectuais orgânicos: o judiciário. Nesse espaço do “duplo grau de litigância”, formulação de jurisprudências, compartilhamento de perspectivas específicas de classe (e frações de classe), discussões sobre estrutura tributária e preferências ideológicas sobre o formato do Estado constituem um território permeado por relações sociais e interesses comuns.

Sociograma 1 - Rede de Trajetória Educacional e Profissional dos conselheiros das Confederações Empresariais no CARF.



Elaboração própria.

Fontes: Currículos dos conselheiros no CARF, plataforma Lattes e rede LinkedIn.

Quadro 4 - Comparativo entre representação de confederações empresariais e participação no PIB em 2018.

<b>Composição do CARF</b>			<b>Participação no PIB</b>	
<b>Confederações Empresariais</b>	<b>Quantidade</b>		<b>Ramo Atividade</b>	<b>Percentual</b>
	<b>Conselheiros</b>	<b>Percentual</b>		
Confederação Nacional do Comércio - CNC	33	40,24%	Comércio	13,20%
Confederação Nacional da Indústria - CNI	24	29,27%	Indústria	21,60%
Confed. Nacional das Instituições Financeiras - CNF	13	15,85%	Intermediação financeira	7,00%
Confederação Nacional da Agricultura - CNA	4	4,88%	Agropecuária	5,10%
Confederação Nacional dos Transportes - CNT	3	3,66%	Transporte, armazenagem e correio	4,40%
Confederação Nacional de Serviços - CNS	2	2,44%	Outros Serviços	18,20%
<b>Total conselheiros do empresariado</b>	<b>79</b>	<b>96,34%</b>	Serviços de Informação	3,10%
			Administ, saúde e educação públicas	17,50%
			Atividades imobiliárias	9,90%
			<b>Total atividades</b>	<b>100,00%</b>
<b>Centrais Sindicais</b>				
Nova Central Sindical de Trabalhadores - NCST	1	1,22%		
União Geral dos Trabalhadores - UGT	2	2,44%		
<b>Total conselheiros dos "contribuintes"</b>	<b>82</b>	<b>100,00%</b>		

Elaboração própria.

Fonte: IBGE e quadro “*Quem é Quem*” do CARF em 11/08/2018.

## 4.6 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO

Ao unificar os resultados de duração do contencioso administrativo, identificados por nosso estudo, com os resultados da pesquisa do IPEA sobre execução fiscal, este capítulo expôs de forma razoavelmente aproximada a duração total do contencioso fiscal federal. Aos mais de 9 anos da etapa administrativa somam-se mais 9 anos e 9 meses da etapa judicial. Nossa constatação é de que a disputa envolvendo o contencioso fiscal federal pode durar, em média, **18 anos, 10 meses e 7 dias**.

Aos índices de realização efetiva extremamente desfavoráveis da etapa administrativa se agrega o baixo percentual de recuperação (25,8%) do crédito tributário na fase de execução quando considerada a quantidade de processos, e não seus montantes. Considerado o baixo valor médio dos processos com êxito na execução fiscal pela PGFN, concluímos que esse percentual se refere a processos em faixas de valores mais baixas do contencioso executado.

A constatação supra se confirma pela baixíssima representatividade que a execução fiscal tem nas Receitas Primárias Totais da União (1,1%) e no estoque de créditos a recuperar da dívida ativa (0,77%).

Os efeitos reais da morosidade nas etapas administrativa e judicial do contencioso fiscal federal se mostram catastróficos quando verificamos que, dos 1.844,93 bilhões de reais de estoque de dívida ativa tributária da União em 2016, **1.494,90 bilhões de reais (81%) são créditos incobráveis, “desreconhecidos” e baixados como perdas no Balanço Geral da União**. Ou seja, somente 19% dos créditos tributários remanescentes do litígio fiscal têm algum tipo de garantia que permita a sua contabilização como ativos de possível recebimento.

Este capítulo também nos mostra que grandes grupos econômicos brasileiros se encontram envolvidos no maior escândalo da história do CARF, a operação Zelotes. Como verificado no estudo quantitativo, a exposição pública provocou mudança nos resultados das decisões do órgão aumentando de forma acentuada a quantidade de processos e o volume do contencioso julgado favoravelmente à fazenda e, como consequência, reduzindo os resultados favoráveis aos contribuintes. Em reação a essa mudança ocorreram (e ocorrem) iniciativas de mudanças na legislação visando a acabar com o voto de qualidade (desempate) nas decisões e, conseqüentemente, a ampliar o poder de decisão dos representantes das corporações empresariais no órgão. Na esteira das

iniciativas tentadas no legislativo, a reação também foi direcionada ao judiciário com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), parada no STF.

Destacamos também que a experiência com a representação empresarial no CARF, bem como nos seus equivalentes nos estados, resultou num processo crescente de criação de órgãos similares nos municípios a partir do fim do século passado. Identificamos que esse processo alcançou nove dos dez maiores municípios catarinenses e se estendeu também a municípios pequenos. A aprovação de leis municipais criando conselhos de contribuintes ocorre de forma simultânea à aprovação de legislação complementar no Senado Federal (ainda em tramitação na Câmara) que impõe a criação dessas estruturas em todos os municípios brasileiros com mais de 40.000 habitantes.

Em Santa Catarina mudanças legislativas estaduais e municipais buscam ampliar a intervenção e resultados do empresariado em detrimento da fazenda pública nas disputas do contencioso inserindo nos textos legais princípios como “prescrição intercorrente” e “equidistância”. O primeiro busca tirar proveito da morosidade, para a qual os representantes das associações contribuem, extinguindo o crédito tributário em disputa pela imposição de prazos para julgamento dos processos no litígio administrativo. O segundo utiliza um ambíguo conceito de “equidistância” entre fazenda e contribuintes como critério para os ocupantes de cargos nos órgãos de julgamento (geralmente o presidente) que concentram os votos de desempate nas disputas. Como demonstramos, o uso recente deste princípio em dois municípios resulta na ocupação desta posição decisiva por representantes vinculados às entidades empresariais, sendo que em um destes municípios a legislação chega a determinar a “equidistância” somente em relação à fazenda pública.

Identificamos nesse processo de criação de conselhos municipais algumas experiências que, embora representem exceções à regra, inovam por ampliarem a representação social nos órgãos municipais de julgamento do contencioso fiscal. De forma ainda incipiente e com efeitos a serem estudados, essas experiências rompem com a exclusividade de representação das entidades empresariais e inserem representantes de trabalhadores, moradores e receptores de políticas públicas nos órgãos de julgamento.

Incorporando de forma breve a metodologia de análise de redes sociais (ARS) no estudo sobre a composição deste tipo de órgão, procedemos à construção da rede de trajetória educacional e profissional dos conselheiros privados no CARF. Da análise desta rede específica foi

possível identificarmos uma desproporção entre a quantidade de conselheiros indicados por confederações empresariais e o peso dos setores econômicos na formação do PIB brasileiro. Essa representação desproporcional superdimensiona a participação de entidades como CNI e CNC em prejuízo de entidades representativas de outros setores econômicos como serviços, administração, saúde e educação públicas e atividades imobiliárias.

Outra verificação relevante proporcionada pela ARS é a consolidação de um grande centro de influência na formação especializada dos conselheiros das confederações. Superando importantes centros acadêmicos tradicionais como USP, FGV e PUC-SP, destaca-se o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), instituição de modulação na atuação de especialistas privados nas disputas do contencioso fiscal.



## CAPÍTULO 5 - O LITÍGIO FISCAL EM OUTROS PAÍSES

### 5.1 FONTES DE CONSULTAS

Identificadas a duração do contencioso administrativo, apontada por nossa pesquisa, e a duração do contencioso judicial, destacada no estudo do IPEA, procedemos ao esforço comparativo com outros países. Para esse objetivo consideramos o relatório sobre administrações tributárias, de 2015, da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), intitulado *Tax Administration 2015 Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies* e a publicação britânica *The Law Review*, que na edição de março/2018 traz uma rica e detalhada abordagem sobre disputas e litígios fiscais em 31 países, inclusive o Brasil.<sup>113</sup>

O relatório comparativo da OCDE traz informações de administrações tributárias de 56 países, mas possui, como corretamente alertam os autores, limites interpretativos em função das dificuldades para validação e conferência dos dados e cálculos fornecidos por cada país. Por essa razão, “precauções devem ser tomadas na interpretação das informações e na formulação de conclusões quanto à eficiência e eficácia relativas aos órgãos de receita identificados” (OCDE, P. 201, 2015)<sup>114</sup>. Essa ressalva também deve ser considerada para a publicação britânica sobre disputas e litígios fiscais.

A revista britânica é especializada em direito internacional, tem uma rede de colaboradores que alcança 1.200 escritórios de advocacia das mais diversas nacionalidades e publica análises de advogados e especialistas de todo o mundo. Sua 6ª. edição, intitulada “The Tax Disputes and Litigation Review”, é dedicada exclusivamente para a temática dos litígios fiscais através de artigos de especialistas em tributação de 31 países. A forma de apresentação dos artigos favorece a comparação, porque todos são elaborados numa estrutura que procura responder a questões específicas levantadas pelos editores. Assim, de forma padronizada, apresentam uma sequência de 11 tópicos: Introdução; início das disputas; litígios em cortes e tribunais; recursos e penalidades

---

<sup>113</sup> Os dados dos países pesquisados pela OCDE apresentam números e valores de litígios fiscais entre 2008 e 2013.

<sup>114</sup> “For the reasons outlined in this chapter and elsewhere in this series, considerable care should be taken when interpreting this information and in drawing any conclusions as to the relative efficiency and effectiveness of the individual revenue bodies identified.”

legais; reembolsos de impostos; custos judiciais, resolução alternativa de litígios; regras contra evasão fiscal; acordos contra dupla tributação; áreas de conflito; e conclusões.

## 5.2 O RELATÓRIO DA OCDE SOBRE ADMINISTRAÇÕES FISCAIS

Duas conclusões se destacam no relatório da OCDE: O **recurso administrativo**, como forma inicial de disputa entre contribuintes e administrações fiscais, é prática comum em quase todos os órgãos de arrecadação tributária dos países contemplados no relatório. Esse recurso se caracteriza pela possibilidade de revisão dos valores cobrados pela administração fiscal antes do litígio judicial; e é geralmente **obrigatório**, como condição prévia para o recurso judicial, em pouco mais de três quartos dos países pesquisados.

Tendo em conta as precauções dos autores, relacionadas à validação e conferência de volumes e montantes informados pelos países, optamos por considerar quatro aspectos respondidos de forma objetiva no relatório da OCDE, quais sejam:

1. Existe prazo legal para que a administração tributária julgue o recurso administrativo? Qual o prazo?
2. Existe uma corte judicial especializada em litígios fiscais?
3. A administração tributária pode adotar soluções alternativas (acordos) para o litígio fiscal?
4. O tributo pode ser cobrado antes do encerramento do litígio?
  - I. Durante o recurso administrativo?
  - II. Durante o recurso judicial?

A relevância dos aspectos selecionados está associada à identificação (e possível solução) de problemas centrais da administração do contencioso fiscal federal apontados pela pesquisa: a) a longa duração do litígio administrativo; b) a longa duração do litígio judicial (execução); e c) os baixíssimos índices de realização efetiva do contencioso fiscal.

Sem adentrar nos aspectos culturais, históricos e legais, que podem dificultar ou facilitar a celebração de acordos entre contribuintes e administração fiscal durante as disputas nos estágios administrativos ou judiciais nos mais diferentes países, as questões acima estão vinculadas à oferta de garantias (pelos contribuintes) e à celeridade que impeça os péssimos índices de realização dos recursos fiscais envolvidos no contencioso fiscal federal brasileiro.

As respostas obtidas das informações brasileiras, para as questões acima, contidas no relatório da OCDE são as seguintes:

- Para a existência de previsão legal estabelecendo prazos para a administração fiscal julgar os recursos administrativos: **N.A. (não aplicável)**
- Para a existência de cortes judiciais especializadas em litígios fiscais: **NÃO**
- Para a possibilidade de soluções alternativas que permitam acordos entre contribuintes e administração fiscal: **NÃO**
- Para a possibilidade de cobrança das autuações ou notificações tributárias antes de encerrada a revisão administrativa: **NÃO**
- Para a possibilidade de cobrança das autuações ou notificações tributárias antes de encerrada a disputa judicial: **NÃO**

Dos demais 55 países pesquisados pela OCDE temos as seguintes constatações:

**a) Para o limite de tempo destinado ao julgamento do contencioso administrativo:**

- 43 países têm previsão legal que limita o julgamento da disputa administrativa do contencioso fiscal em, no máximo, um ano;
- Sete países informam não ter previsão legal com prazos para concluir o julgamento da revisão administrativa (Alemanha, Irlanda, Islândia, Suécia, Suíça, Hong Kong e Singapura);
- Apenas dois países têm prazos previstos na legislação superiores a um ano para julgar a revisão administrativa (Chipe – 3 anos e Finlândia – 5 anos);
- Um país não apresentou informações (Marrocos);
- Dois outros países, além do Brasil, não possuem informações aplicáveis (N.A.) ao levantamento deste quesito (Japão e Malta).

Destacamos que a fixação de prazo não significa, obviamente, duração da disputa. Mesmo assim, a duração média real superior a 9 anos para o estágio administrativo do contencioso fiscal brasileiro está muito distante dos prazos previstos na Finlândia ou no Chipe.

**b) Para a existência de justiça especializada em litígios fiscais:**

- 28 países, além do Brasil, relataram não possuir cortes especiais para o julgamento de disputas fiscais;
- 27 países possuem judiciário especializado em disputas fiscais.

**c) Para a adoção de soluções alternativas nos litígios fiscais:**

- 35 países não adotam essas possibilidades;

- 20 países adotam soluções como acordos diretos, mediados pelo judiciário ou algumas formas de arbitragem.<sup>115</sup>

**d) Para a possibilidade de cobrança do crédito tributário antes de encerrada a disputa administrativa:**

- 38 países preveem essa possibilidade;
- 17 países, além do Brasil, não têm essa possibilidade.

Possibilidade não cogitada, como uma crença quase intocada no Brasil, a antecipação da cobrança e conseqüente recolhimento dos créditos tributários em disputa, que alcança mais de dois terços dos países pesquisados pela OCDE, provavelmente impactaria fortemente a duração e efetiva realização do contencioso fiscal brasileiro. Como veremos na seqüência, essa possibilidade é também presente na disputa judicial da maioria dos países.

**e) Para a possibilidade de cobrança do crédito tributário antes de encerrada a disputa judicial:**

- 42 países têm essa possibilidade;
- Somente outros 13 países, além do Brasil, não tem essa possibilidade.

Como destaca o relatório da OCDE, embora alguns países façam uso dessa possibilidade em circunstâncias específicas, quase 80% das administrações tributárias relataram que o imposto contestado pode ser cobrado antes da decisão definitiva do judiciário.

O Quadro 5 apresenta as respostas para os 56 países pesquisados:

---

<sup>115</sup> Para detalhes e informações mais precisas, especificamente sobre formas de arbitragem, os artigos da revista britânica constituem-se em fonte razoável de consulta.

Quadro 5 - Questões da OCDE sobre Contencioso Fiscal.

PAÍS	Existe prazo legal para que a administração tributária julgue o recurso administrativo?	Existe uma corte judicial especializada em litígios fiscais?	A administração tributária pode adotar soluções alternativas (acordos) para o litígio fiscal?	O tributo pode ser cobrado antes do encerramento do litígio?	
				<i>Durante o recurso administrativo?</i>	<i>Durante o recurso judicial?</i>
<i>(Países-membros da OCDE)</i>					
Alemanha	Não tem limite	Sim	Não	Sim	Sim
Austrália	60 dias	Não	Sim	Sim	Sim
Áustria	6 meses	Sim	Não	Sim	Sim
Bélgica	6 meses	Não	Não	Não	Não
Canada	90-180 dias	Sim	Não	Em certos casos	Em certos casos
Chile	50 dias	Sim	Não	Não	Sim
Coreia do Sul	90 dias	Não	Não	Sim	Sim
Dinamarca	1-11 meses	Não	Sim	Sim	Sim
Eslovênia	2 meses	Não	Não	Sim	Sim
Espanha	1 mês	Sim	Não	Não	Não
Estados Unidos	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Estônia	40 dias	Não	Não	Sim	Sim
Finlândia	5 anos	Não	Não	Sim	Sim
França	6 meses	Não	Sim	Sim	Sim
Grécia	90 dias	Sim	Não	Sim	Sim
Holanda	6 semanas	Sim	Sim	Sim	Sim
Hungria	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
Irlanda	Nenhum	Sim	Sim	Não	Sim

Islândia	Nenhum	Não	Não	Sim	Sim
Israel	1 ano	Não	Sim	Não	Não
Itália	90 dias	Sim	Sim	Sim	Sim
Japão	N.A. *	Não	Não	Sim	Sim
Luxemburgo	6 meses	Sim	Não	Sim	Sim
México	3 meses	Sim	Não	Não	Não
Noruega	Num prazo razoável	Não	Não	Sim	Sim
Nova Zelândia	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Polônia	2 meses	Sim	Não	Não	Não
Portugal	4 meses	Sim	Não	Sim	Sim
Reino Unido	45 dias (prorrogável por acordo)	Sim	Sim	Sim	Sim
Rep. Eslováquia	Sim	Não	Não	Não	Sim
Rep. Tcheca	6 meses	Não	Não	Sim	Sim
Suécia	Nenhum	Não	Não	Sim	Sim
Suíça	Nenhum	Sim	Sim	Não	Não
Turquia	30 dias	Sim	Não	Sim	Sim
<b>(NÃO MEMBROS da OCDE)</b>					
África do Sul	90 dias	Sim	Sim	Sim	Sim
Arábia Saudita	60 dias	Sim	Não	Sim	Sim
Argentina	60 dias	Sim	Não	Não	Sim
Brasil	N.A.	Não	Não	Não	Não
Bulgária	60 dias	Sim	Não	Sim	Sim
China	60 dias	Não	Não	Sim	Sim
Chipre	3 anos	Não	Sim	Sim	Não
Colômbia	um ano	Sim	Não	Não	Não
Costa Rica	30 dias úteis	Não	Sim	Sim	Sim
Croácia	2 meses	Não	Não	Sim	Sim

Hong Kong	Nenhum	Não	Sim	Sim	Sim
Índia	1 ano	Sim	Não	Não	Não
Indonésia	12 meses	Sim	Não	Não	Não
Letônia	1-3 meses	Não	Sim	Não	Sim
Lituânia	30-60 dias	Não	Não	Não	Não
Malásia	12 meses	Sim	Sim	Sim	Sim
Malta	N.A.	Não	Sim	Não	Não
Marrocos	6 meses	Não	-	Sim	Sim
Romênia	45 dias	Não	Não	Sim	Sim
Rússia	Sim	Não	Não	Sim	Sim
Cingapura	Nenhum	Não	Sim	Sim	Sim
Tailândia	90 dias	Sim	Não	Sim	Sim

Elaboração própria.

Nota: Informações extraídas do Quadro 9.12 do Relatório sobre Administrações Fiscais da OCDE de 2015, que traz informações sobre outros cinco quesitos. As notas com destaques para situações específicas de alguns países encontram-se na página 337 do relatório.

### 5.3 UM INEXPLICÁVEL N.A (NÃO APLICÁVEL) BRASILEIRO NO RELATÓRIO DA OCDE

A Tabela 9.12 do relatório da OCDE (Table 9.12. Selected features of tax disputes of assessment or rulings) responde a 10 questões (dentre as quais as cinco constantes no Quadro 5). Para as 56 nações analisadas são 560 respostas extraídas das informações e dados repassados pelos países. Destas 560 respostas, apenas três são listadas como N. A. (*Not applicable*) e estão relacionadas à questão sobre o limite de tempo para solução da disputa no nível administrativo<sup>116</sup>: uma para o Japão, outra para Malta e uma para o Brasil.

Nas notas explicativas da tabela 9.12 é possível identificarmos a particularidade japonesa que distingue prazos para pedidos de reinvestigação (3 meses) e pedidos de reconsideração (1 ano). As notas não fazem referência à situação de Malta e do Brasil. Nas demais 53 respostas para o quesito específico da previsão legal de tempo constam

<sup>116</sup> “Administrative review” “Time limit in law for revenue body to resolve dispute.”

definições de dias, meses, anos, nenhum prazo, vários prazos (Eslováquia), sem limite de prazo (Alemanha) ou dentro de prazo razoável (Noruega).

Não é possível identificarmos quais motivos levaram os pesquisadores da OCDE a concluir pela situação N.A. do Brasil e, assim, uma justificativa razoável para o fato de o relatório brasileiro omitir a informação sobre a inexistência de uma previsão legal para a solução do contencioso administrativo.<sup>117</sup> A informação transparente sobre quesito tão simples não exporia o país a uma situação vexatória porque teria a companhia de, no mínimo, outros oito países. Temos que destacar, no entanto, que a possibilidade de omissão ou de uma resposta ainda mais constrangedora ocorreria se a questão levantada pela OCDE estivesse relacionada à duração real dos litígios administrativos ou judiciais. Para essa hipótese, a dicotomia entre a situação brasileira e a da maioria (talvez a totalidade) dos países pesquisados implicaria explicações incômodas sobre contradições existentes na estrutura da tributação, nas diferentes classes sociais e agentes econômicos que formam a sociedade brasileira.

#### 5.4 OS ARTIGOS DA REVISTA *THE LAW REVIEW*

Dos 31 artigos da revista britânica, 27 referem-se a países presentes no relatório da OCDE e quatro referem-se a países ausentes no documento (Equador, Liechtenstein, Nigéria e República Dominicana).

Na nossa análise consideramos de forma prioritária as informações relacionadas à atuação das administrações tributárias, as formas de interposição de recursos junto a estas antes da judicialização, os tipos de recursos, as estruturas de litígio (administrativas e judiciais), a independência dos tribunais e a duração das disputas. Há uma abordagem específica, inclusa no padrão dos artigos, relacionada às possibilidades de negociações, acordos ou arbitragem entre contribuintes e administração tributária durante o processo litigioso. Embora consideremos relevante este aspecto, não priorizamos esse enfoque porque o mesmo não possui previsão legal no Brasil. Embora os artigos sigam uma padronização por tópicos, as abordagens são livres e cada autor apresenta seu relato a partir das suas perspectivas pessoais e das realidades dos seus países. Assim, alguns são precisos quanto à duração ou garantias, por exemplo, e outros não destacam esses aspectos.

---

<sup>117</sup> A Secretaria da Receita Federal do Brasil é o órgão brasileiro responsável pelo fornecimento dos dados (OCDE, 2015, p. 378).

Ressaltemos que a grande contribuição dos artigos desta revista britânica é que suas informações complementam, mesmo que parcialmente, aquilo que falta ao relatório da OCDE: a duração das disputas.

Essa parte da nossa análise está assim construída:

- a) Julgamento e duração em instâncias administrativas do contencioso <sup>118</sup>;
- b) Julgamento e duração em instâncias judiciais do contencioso;
- c) Representação empresarial no litígio fiscal.

#### **5.4.1 Julgamento e duração em instâncias administrativas do contencioso**

Considerando as disputas administrativas, dentro de órgão do poder executivo como Ministérios da Fazenda ou Finanças, temos o seguinte quadro:

- a) O Brasil possui três instâncias para o recurso administrativo: Delegacias de Julgamento da Receita (DRJ), Seções do CARF e Câmara Superior do CARF. Como demonstrado, a duração da disputa administrativa alcançou 9,06 anos quando considerados os anos 2013, 2014 e 2017;
- b) 22 países possuem apenas uma instância de recurso administrativo que possibilita a contestação após uma notificação ou autuação da administração tributária. Destes, a duração da disputa administrativa é igual ou inferior a um ano em treze países; aproximadamente dois anos para um (Noruega); e para oito países não constam informações sobre duração nos artigos;
- c) Cinco países (Colômbia, Dinamarca, Polônia, Portugal e Rússia) possuem duas instâncias recursais administrativas. A duração aproximada na Colômbia é de 1 ano e 6 meses; na

---

<sup>118</sup> Na tradução para o inglês, os artigos fazem referências a cortes e tribunais como sinônimos para 1<sup>a</sup>. e 2<sup>a</sup>. instância. Adotamos, para melhor compreensão, os termos corte para 1<sup>a</sup>. instância e tribunal para 2<sup>a</sup>. instância. Há exceções nesse critério para países em que é claro o termo específico, como “Comissão Fiscal do Estado” para Liechtenstein, “the tribunal” para a 1<sup>a</sup>. instância na Bélgica, Tribunal de Recursos Fiscais (TAT) para a Nigéria, por causa da sigla constante no artigo, ou Tribunal Tributário em Portugal, por sabermos que essa é a descrição literal na língua portuguesa.

Dinamarca é de 6 a 27 meses;<sup>119</sup> em Portugal é de 4 meses para a análise do 1º. recurso e sem informação para o 2º. recurso (“hierárquico”); na Rússia é de 2,5 meses para o 1º. recurso e sem informação para o 2º. recurso; e para a Polônia não consta informação de duração para os dois níveis recursais;

- d) Para um país (Nova Zelândia) o artigo não aborda a previsão legal para recurso administrativo e, conseqüentemente, a sua duração. O relatório da OCDE cita a existência da revisão administrativa e também não informa limite de prazos;
- e) Um país (Itália) tem previsão de recurso para mediação até o valor de € 50.000 euros<sup>120</sup> e não tem previsão de recurso administrativo acima deste valor;<sup>121</sup>
- f) Em um país (Áustria) não há referência (no artigo) a recurso junto à administração tributária, mas, como vimos no relatório da OCDE, o mesmo existe e tem previsão legal para julgamento limitado a seis meses.<sup>122</sup>

---

<sup>119</sup>Na duração da disputa administrativa na Dinamarca encontramos a principal, entre as poucas, divergência entre o relatório da OCDE e o artigo sobre o país na revista britânica. Neste último, o autor informa que a duração fica entre 6 e 27 meses e no relatório da OCDE consta o limite legal para duração de 3 a 11 meses. A situação dinamarquesa merece um outro destaque relacionado à eficiência das instâncias administrativas na resolução de conflitos. Segundo os autores do artigo, no ano de 2016 apenas 433 contribuintes apresentaram recursos fiscais ao judiciário da Dinamarca.

<sup>120</sup> No relatório da OCDE consta que a mediação obrigatória é possível para disputas com valor inferior a € 20.000 euros e cita um decreto legislativo de 2011, que prevê este limite. O artigo da revista britânica merece crédito por ser mais recente, mas o autor não cita o ato legal que revisou o limite para €50.000 euros.

<sup>121</sup> Na Itália os recursos em tribunais fiscais em 2016 somavam 318.651 processos em 1ª. instância e 150.397 na 2ª. instância. A legislação de 2015 que impõe recursos administrativos e mediação para disputas até € 50.000 euros, procura dar solução para estes números.

<sup>122</sup> As autoras do artigo sobre o Brasil são Daniella Zagari e Maria Eugênia Doin Vieira, sócias do escritório Machado Meyer Sendacz e Opice Advogados e atuantes junto ao CARF. Fazem uma apresentação consistente sobre as instâncias de julgamento do contencioso fiscal administrativo e judicial brasileiro, fazem também uma descrição clara sobre o funcionamento do CARF, registrando a existência de segunda e terceira instâncias (Seções e CSRF) e informando sobre a representação das associações empresariais. Não fazem referências à duração das disputas, tanto no nível administrativo quanto no judicial. Cometem alguns equívocos, sem apresentação de fontes, em afirmações como: “*O litígio na esfera*

Quadro 6 - Instâncias e duração do contencioso fiscal administrativo nos países.

PAÍS	DISPUTAS ADMINISTRATIVAS (Poder Executivo)		DURAÇÃO
	INSTÂNCIAS	DESCRIÇÃO	
Brasil	1ª	Delegacias de Julgamento	<b>9 anos e 21 dias</b> <sup>123</sup>
	2ª	Seções do CARF	
	3ª	Câmaras Superiores do CARF	
Alemanha	1ª	Revisão administrativa	3 a 12 meses
Áustria		Não menciona	Não informa
Bélgica	1ª	Recurso administrativo	6 a 9 meses
Canadá	1ª	Objecção à notificação	Não informa
Chile	1ª	Mocção administrativa de reversão	90 dias

*administrativa é geralmente mais simples, mais rápido [...]” ou “O CARF foi responsável pelos litígios fiscais mais relevantes ao longo dos anos e é considerado um tribunal altamente técnico e justo [...]” “É por isso que, em muitas circunstâncias, os contribuintes aderem às suas decisões, mesmo que desfavoráveis, e não as contestam perante os tribunais judiciais”.* Os resultados da nossa pesquisa contrariam assertivas deste tipo.

<sup>123</sup> Os dados sobre duração do contencioso administrativo e judicial não constam no artigo sobre o Brasil. São destacados como aqueles identificados pela pesquisa.

Colômbia	1ª	Notificação sucinta	6 meses
	2ª	Moção para Reconsideração	1 ano
Dinamarca	1ª	Agência de Recursos Fiscais	6 a
	2ª	Tribunal Fiscal Nacional	27 meses
Equador	1ª	Recurso Administrativo	Não informa
Estados Unidos	1ª	Escritório de Apelações do IRS	Não informa
Finlândia	1ª	Conselho de Ajustamento	2 meses
França	1ª	Recurso ao Departamento Fiscal	6 meses
Grécia	1ª	Diretoria de Resolução de Disputas	150 dias
Holanda	1ª	Recurso/Acordo (Vaststellingsovereenkomst)	18 semanas
Índia	1ª	Comissário de Recursos do Imposto de Renda	1 ano

Indonésia	1ª	Recurso Administrativo à DGT e DGCE	1 ano
Irlanda	1ª	Comissão de Recursos Fiscais	90 dias
Itália	1ª	Mediação compulsória até € 50.000 euros (sem Recurso Administrativo acima € 50.000)	Não informa
Japão	1ª	Revisão ou reexame	90 dias
Liechtenstein	1ª	Recurso Administrativo	Não informa
México	1ª	Recurso Administrativo	6 meses
Nigéria	1ª	Recurso Administrativo	Não informa
Noruega	1ª	Conselho de Recursos Fiscais	2 anos
Nova Zelândia		Cita somente pré-notificação	Não informa
Polónia	1ª	Chefe da repartição de impostos	Não informa

	2ª	Diretor da câmara de administração fiscal	
Portugal	1ª	Recurso Administrativo	4 meses
	2ª	Recurso "Hierárquico"	Não informa
Reino Unido	1ª	Recurso Administrativo à HMRC	Não informa
República Dominicana	1ª	Recurso Administrativo (objeção)	90 dias
Rússia	1ª	Recurso à autoridade fiscal	1 a 2,5 meses
	2ª	Recurso à autoridade fiscal superior	Não informa
Singapura	1ª	Recurso Administrativo ao IRAS	Não informa
Suíça	1ª	Reclamação Formal à Adm. Tributária	Não informa

Elaboração própria - Nota: Informações extraídas da Revista “*The Law Review*”, 6ª. edição, mar 2018.

#### 5.4.2 - Julgamento e duração em instâncias judiciais do contencioso

Quando consideramos as disputas litigiosas no âmbito das estruturas judiciárias, dos 30 países comparados com o Brasil, temos a seguinte situação:

**Instâncias:**

- a) 25 países possuem instâncias recursais equivalentes às varas federais (1<sup>a</sup>); tribunais (2<sup>a</sup>) e Superior Tribunal de Justiça (3<sup>a</sup>);
- b) Para cinco países são relatadas situações distintas: Estados Unidos, Finlândia e Indonésia têm duas instâncias, com a possibilidade de recursos à 2<sup>a</sup>. instância somente às Cortes Supremas; a Rússia apresenta a possibilidade de recursos em cinco instâncias; e Liechtenstein, que se subordina à Corte Suprema da Suíça para disputas aduaneiras.

**Duração:**

- c) Para oito países a duração é informada especificando de forma detalhada por instâncias ou informa-se a duração total (sem detalhes ou referências) no corpo dos textos. Nestes países a duração informada é: Dinamarca (3 anos e 6 meses); Equador (2 anos e 10 meses); França (10 anos);<sup>124</sup> Nigéria (6 anos); Polônia (4 anos); Portugal (“mais” de 2 anos); Reino Unido (4 anos); e Rússia (1 ano);
- d) Para 11 países, os autores dão relevância à duração apenas para 1<sup>a</sup>. instância ou para 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> instâncias juntas, não fazendo referências às Cortes Supremas. São eles: Alemanha (3 anos e 6 meses); Canadá (10 meses); Chile (1 a 2 anos); Colômbia (5 anos e 3 meses); Holanda (190 dias); Índia (4 anos); Indonésia (1 ano e 3 meses); Japão (1 ano); Liechtenstein (6 a 12 meses); México (1 ano e 7 meses); e Nova Zelândia (3 meses);
- e) Não constam informações sobre a duração da disputa judicial de 11 países.

A exigência do recurso junto à administração tributária como pré-requisito para o recurso judicial é citada em quase todos os artigos que confirmam a existência do recurso administrativo.

---

<sup>124</sup> Na França, a cada ano aproximadamente 20.000 recursos fiscais são apresentados nos tribunais judiciais de primeira instância. Em 2016, 3.879 recursos foram apresentados aos tribunais de segunda instância e 440 foram apresentados ao Superior Tribunal (Conseil d'Etat).

Quadro 7 - Instâncias e duração do contencioso fiscal judicial nos países.

PAÍIS	DISPUTAS NO PODER JUDICIÁRIO	DURAÇÃO
<b>Brasil</b>	1ª Instância - Varas Federais	<b>9 anos, 9 meses e 16 dias</b> <sup>125</sup>
	2ª Instância - Tribunais Regionais	
	3ª Instância - STJ ou STF	
Alemanha	1ª Instância - Corte fiscal	2 anos
	2ª Instância - Tribunal Fiscal Federal	20 meses
	3ª Instância - Tribunal Constitucional	Não informa
Áustria	1ª Instância - Corte Fiscal Federal	Não informa
	2ª Instância - Supremo Trib. Administrativo	Não informa
	3ª Instância - Supremo Trib. Constitucional	Não informa
Bélgica	1ª Instância - "the tribunal"	Não informa
	2ª Instância - Corte de Apelação	Não informa
	3ª Instância - Suprema Corte	Não informa
Canadá	1ª Instância - Corte Fiscal do Canadá	10 meses
	2ª Instância - Tribunal Federal de Apelação	Não informa
	3ª Instância - Suprema Corte do Canadá	Não informa
Chile	1ª Instância - Cortes fiscais e aduaneiras	1 a 2 anos
	2ª Instância - Tribunal de Apelações	Não informa
	3ª Instância - Suprema Corte do Chile	Não informa
Colômbia	1ª Instância - Corte Administrativa do Estado	3 anos
	2ª Instância - Supremo Trib. Fiscal de Apelações	2 a 3 anos
	3ª Instância - Suprema Corte	Não informa
Dinamarca	1ª Instância - Corte Distrital	16,5 meses
	2ª Instância - Tribunal Superior	13,1 meses
	3ª Instância - Suprema Corte	12,7 meses
Equador	1ª Instância - Cortes distritais	6 meses

<sup>125</sup> Ver Nota 123.

PAÍS	DISPUTAS NO PODER JUDICIÁRIO	DURAÇÃO
	2ª Instância - Tribunal Nacional de Justiça	3 a 4 meses
	3ª Instância - Ação Proteção Constitucional	1 a 2 anos
Estados Unidos	1ª Instância - US Tax Court ou Court of Federal Claims	Não informa
	2ª e última instância - Suprema Corte (sem 3ª Instância)	Não informa
Finlândia	1ª Instância - Corte Judicial	Não informa
	2ª Instância - Suprema Corte (sem 3ª Instância)	Não informa <sup>126</sup>
França	1ª Instância - Corte civil ou criminal	3 anos
	2ª Instância - Cortes de Recursos	
	3ª Instância - Conselho de Estado ou Corte de Cassação	7 anos
Grécia	1ª Instância - Corte Administrativa (Judicial)	Não informa
	2ª Instância - Tribunal de Apelação	Não informa
	3ª Instância - Conselho de Estado	Não informa
Holanda	1ª Instância - Corte distrital	
	2ª Instância - Tribunal de Recursos	190 dias
	3ª Instância - Supremo Tribunal da Holanda	Não informa
India	1ª Instância - Corte de Apelação / ITAT	4 anos
	2ª Instância - Tribunal Superior	Não informa
	3ª Instância - Suprema Corte	Não informa
Indonésia	1ª Instância - Corte Fiscal	15 meses
	2ª Instância - Suprema Corte (não menciona 3ª Instância)	Não informa
Irlanda	1ª Instância - Corte distrital	Não informa

<sup>126</sup> O relatório da OCDE destaca um prazo limite para duração do litígio de 5 anos.

PAÍS	DISPUTAS NO PODER JUDICIÁRIO	DURAÇÃO
	2ª Instância - Tribunal de Recursos	Não informa
	3ª Instância - Suprema Corte da Irlanda	Não informa
	1ª Instância - Corte nas Províncias	Não informa
	2ª Instância - Tribunais de Recursos Regionais	Não informa
Itália	3ª Instância - Corte Suprema Civile	Não informa
	1ª Instância - Corte Nacional de Impostos (distrital)	1 ano
	2ª Instância - Tribunal Nacional de Impostos	
Japão	3ª Instância - Suprema Corte do Japão	Não informa
	1ª Instância - Comissão Tributária do Estado	Alguns meses
	2ª Instância - Tribunal Administrativo	6 a 12 meses
Liechtenstein	3ª Instância - Tribunal Constitucional Liechtenstein	
	4ª Instância - Suprema Corte da Suíça (**)	Não informa
	1ª Instância - Corte Federal	1 ano
	2ª Instância - Tribunal Federal	7 meses
México	3ª Instância - Suprema Corte de Justiça	Não informa
	1ª Instância - Tribunal de Recursos Fiscais (TAT)	1 ano
	2ª Instância - Tribunal Superior Federal (FHC)	
Nigéria	3ª Instância - Suprema Corte da Nigéria	5 anos
	1ª Instância - Corte distrital	Não informa
	2ª Instância - 6 Tribunais de Recursos	Não informa
Noruega	3ª Instância - Suprema Corte da Noruega	Não informa
	1ª Instância - Corte especial (TRA) ou Cortes de Justiça	3 meses
	2ª Instância - Tribunal de Apelação	Não informa
Nova Zelândia	3ª Instância - Suprema Corte	Não informa
	1ª Instância - Corte regional (“voivodship”)	
Polônia	2ª Instância - Suprema Corte Administrativa	4 anos

PAÍS	DISPUTAS NO PODER JUDICIÁRIO	DURAÇÃO
	3ª Instância - Tribunal Constitucional	
Portugal	1ª Instância - Tribunal tributário	Mais de 2 anos
	2ª Instância - Tribunal Central Administrativo ou Supremo Tribunal Administrativo	
	3ª Instância - Tribunal Constitucional de Portugal	
Reino Unido	1ª Instância - First-Tier Tribunal	1 ano
	2ª Instância - Tribunal Superior (Upper Tribunal)	1 ano
	3ª Instância - Court of Appeal ou Supreme Court	2 anos
República Dominicana	1ª Instância - Corte Fiscal	Não informa
	2ª Instância - Tribunal Superior	Não informa
	3ª Instância - Tribunal Constitucional	Não informa
Rússia	1ª Instância - Cortes distritais em 85 regiões	3 a 5 meses
	2ª Instância - 21 Tribunais de apelação	1 a 2 meses
	3ª Instância - Tribunal de Cassação	2 meses
	4ª Instância - Suprema Corte Russa - Conselho Judicial	2 a 3 meses
	5ª Instância - Suprema Corte Russa - Presidência	
Singapura	1ª Instância - Corte distrital (Conselhos de Revisão)	Não informa
	2ª Instância - Tribunal Superior	Não informa
	3ª Instância - Corte de Apelação	Não informa
Suíça	1ª Instância - Cortes Cantonais ou Federal	Não informa
	2ª Instância - Comissão Apel. Cantonal ou Trib. Federal	Não informa
	3ª Instância - Suprema Corte	Não informa

Elaboração própria.

Nota: Informações extraídas da Revista “*The Law Review*”, 6ª. edição, mar 2018.

### 5.4.3 Representação empresarial no litígio fiscal. Julgadores das grandes corporações, uma singularidade brasileira

Quando consideramos os 27 países que, assim como o Brasil, tem sistemas (identificados nos artigos) que permitem o recurso junto à administração tributária, podemos afirmar:

1. Em 24 países os julgadores são vinculados à administração tributária e a análise do recurso é realizada por funcionários da mesma. Essa constatação vale inclusive para países que têm possibilidade de um segundo recurso contra a primeira decisão administrativa, como Colômbia, Polônia, Portugal e Rússia;
2. Em 2 países existem órgãos de julgamento administrativo independentes precedendo as disputas judiciais, formados por julgadores desvinculados da administração tributária e sem indicação de associações empresariais. São eles:
  - 2.1. DINAMARCA: a Agência de Recursos Fiscais é independente da autoridade tributária dinamarquesa e funciona como 1ª instância administrativa. A 2ª instância administrativa, que julga recursos contra decisões da Agência, é o Tribunal Fiscal Nacional. Este tribunal, também independente da autoridade fiscal, é presidido por um juiz especialista e formado por outros juízes e por 30 membros nomeados pelo parlamento e pelo Ministério das Finanças.
  - 2.2. FINLÂNDIA: O Conselho de Ajustamento (*Board of Adjustment*) é composto por membros que representam organizações de contribuintes, municípios e da administração tributária (FTA). Mas o conceito de “contribuintes” difere da concepção brasileira, porque inclui representantes dos interessados no recebimento dos impostos, os “receptores de políticas”. Aqui temos a participação dos recebedores de impostos (Estado, municípios, a igreja etc.). Esses recebedores estão representados na “Tax Recipients Legal Services Unit”, uma entidade autônoma dentro da FTA que também têm o direito de recorrer contra os pleitos de um dado contribuinte.
3. Em um único país, a Noruega, as associações empresariais são consultadas. O Conselho de Recursos Fiscais (Tax Appeal Board) é um órgão que, embora seja vinculado ao poder

executivo (Directorate of Taxes), é independente da administração tributária. Funciona com instância única e é composto por um diretor, um vice-diretor e 51 membros. A maioria dos casos é julgada por três membros, mas casos mais complexos podem ser julgados por um grupo maior, com a participação do diretor e vice-diretor. Os julgadores são nomeados pelo Ministério das Finanças após consulta a universidades, entidades associativas empresariais e profissionais.<sup>127</sup>

A única proximidade identificada necessita de algumas ressalvas na comparação com a disputa administrativa brasileira. Senão vejamos:

- A disputa administrativa norueguesa ocorre somente numa instância, enquanto a brasileira tem previsão legal de duas que, na prática, são três;
- Enquanto a disputa administrativa brasileira pode chegar a mais de nove anos, essa duração alcança dois anos na Noruega;
- O recolhimento prévio do valor original do tributo é condição para o recurso no país nórdico;
- Suas decisões podem ser questionadas judicialmente por contribuintes, mas também pela administração tributária;
- Na sua composição não tem julgadores indicados pela autoridade tributária;
- São nomeados especialistas com formações diversas, não somente advogados, oriundos de empresas, escritórios de auditoria, profissionais liberais e universidades.

## 5.5 CONCLUSÕES DO CAPÍTULO

Façamos uma síntese comparativa considerando as duas fontes principais consultadas neste capítulo:

### a) Duração da disputa administrativa

---

<sup>127</sup> “*The Tax Appeal Board is independent of the tax authorities, and members are appointed for a period of four years. They are mainly recruited from academia, the professions and business*”. As dúvidas sobre o modelo motivaram um contato direto, via e-mail, com o autor do artigo norueguês, Thor Leegaard. Através de detalhada descrição ele respondeu a perguntas previamente encaminhadas que auxiliaram na compreensão do processo de “consulta”, realizado junto a entidades externas ao poder executivo, que resulta na nomeação de especialistas para o Conselho de Recursos Fiscais.

A disputa administrativa no Brasil medida por nossa pesquisa dura, em média, **9 anos e 21 dias**. Em 56 países pesquisados pela OCDE, 44 possuem leis que limitam o recurso administrativo ao prazo máximo de um ano; dois países possuem limite legal de 3 e 5 anos; sete países não possuem limites legais impondo prazos; um país não apresentou essa informação; e dois países (dentre eles o Brasil) não apresentaram a informação ou o fizeram de forma não aplicável à pesquisa.

Nos 31 países analisados pela revista *The Law Review*, em 15 a disputa administrativa dura até 1 ano; em dois países dura entre 1 e 2 anos; em um país dura 4 anos e cinco meses; e em 13 países (incluído o Brasil) não constam informações claras sobre a duração.

#### **b) Instâncias da disputa administrativa**

A disputa administrativa no Brasil tem três instâncias (DRJs, Seções e CSRF), conforme demonstrado e também relatado no artigo das especialistas brasileiras para a revista britânica. Dos 31 países analisados pela *The Law Review*, 22 possuem apenas uma instância para recursos administrativos; cinco países possuem duas instâncias recursais; um país (Brasil) possui três instâncias; e de outros três países não foi possível extrair com exatidão a estrutura administrativa.

Em síntese, dos 31 países com artigos na revista britânica, o Brasil é o único que possui três instâncias recursais no litígio administrativo.

#### **c) Instâncias e duração da disputa judicial**

Dos 31 países apresentados na *The Law Review* 26, incluído o Brasil, possuem instâncias recursais no judiciário em três níveis; três países solucionam seus litígios fiscais em duas instâncias; um país tem cinco instâncias; e um último país (Liechtenstein) tem três instâncias, mas sujeita-se, em quarta instância, à suprema corte da Suíça.

Quanto à duração da disputa judicial no Brasil, como vimos, é de **9 anos, 9 meses e 16 dias**.

Considerando o enfoque dos autores, entre os artigos dos outros 30 países constam informações sobre a duração em 19 países, na seguinte escala decrescente: França (10 anos); Nigéria (6 anos); Colômbia (5 anos e 3 meses); Polônia, Reino Unido e Índia (4 anos); Alemanha e Dinamarca (3 anos e 6 meses); Equador (2 anos e 10 meses); Portugal (“mais” de

2 anos); Chile (1 a 2 anos); México (1 ano e 7 meses); Indonésia (1 ano e 3 meses); Rússia e Japão (1 ano); Liechtenstein (6 a 12 meses); Canadá (10 meses); Holanda (190 dias) e Nova Zelândia (3 meses).

**d) Garantia do crédito tributário**

Dos 56 países pesquisados pela OCDE, 38 podem executar o crédito tributário em disputa através da cobrança antecipada antes do encerramento da disputa administrativa. Esse número sobe para 42 países quando a disputa se encontra no estágio judicial. O Brasil está entre os países que não fazem uso desta possibilidade em nenhuma das etapas do contencioso fiscal.

Considerando instâncias, duração administrativa e judicial e medidas preventivas para garantia dos tributos em disputa nos países estudados, nossas principais conclusões são:

1. O Brasil é o único país com três instâncias de recursos administrativos para o contencioso fiscal;
2. O país é também o país com a mais longa duração do litígio fiscal nas instâncias administrativas: 9 anos e 21 dias;
3. O Brasil tem a segunda mais longa duração do litígio fiscal nas instâncias judiciais: 9 anos, 9 meses e 16 dias. É superado apenas pela França, com aproximadamente 10 anos. No país europeu, no entanto, o litígio administrativo dura apenas seis meses, os tributos podem ser cobrados antes do encerramento dos litígios administrativo ou judicial e apenas 440 recursos judiciais chegaram ao tribunal superior francês em 2016.<sup>128</sup>
4. A inexistência de legislação que possibilite a cobrança antecipada dos créditos tributários em disputa administrativa ou judicial é um estímulo ao uso de artifícios protelatórios que prolongam a duração dos processos e resulta nos baixíssimos índices de realização pós CARF e execução fiscal.

**e) Representação das corporações empresariais no litígio fiscal**

A presença de julgadores indicados por confederações empresariais brasileiras não guarda similaridade razoável com nenhuma das outras 30 nações estudadas pela revista *The*

---

<sup>128</sup> Ver nota 124.

*Law Review.* A disputa na forma de recursos, impugnações, pedidos de revisão, dentre outros, é comum na grande maioria dos países, no entanto, o número de instâncias, a longa duração e, principalmente, a reserva legal para representação empresarial se configuram numa situação tipicamente brasileira. Metade dos julgadores do CARF são representantes de setores econômicos que têm inquestionável interesse na desoneração de autuações e notificações, principalmente as de valor mais elevado.

Esse tipo de participação exclusiva se constitui numa contradição social, por não contemplar representantes de trabalhadores, profissionais liberais, consumidores, usuários de serviços públicos (os mais interessados diretamente na garantia dos tributos), dentre outros estratos sociais. Os explícitos interesses de classe fazem da composição de julgadores do CARF uma excentricidade do Estado brasileiro, uma distorção naturalizada com o tempo.

### 5.5.1 Conclusões gerais da pesquisa

Fazemos uma síntese da pesquisa sob três formas que se complementam: apresentando os principais resultados dos dados e informações investigados; refletindo sobre estes resultados à luz da base teórica que orienta nossa abordagem e; apontando algumas proposições sobre o contencioso fiscal e a administração fiscal federal.

#### Os resultados em números

A duração média do contencioso fiscal administrativo foi medida a partir do ano de início do processo comparado com o ano de julgamento na segunda (Seções) e terceira (CSRF) instâncias do CARF. O levantamento foi realizado a partir de 36.913 acórdãos/decisões publicados nos anos 2013, 2014 e 2017, considerando todos os tipos de resultados (Favoráveis, Desfavoráveis e Parcialmente Favoráveis ao Fisco). Foram 32.427 decisões das Seções e 4.486 decisões da CSRF.

Até o julgamento nas Seções a disputa do contencioso fiscal durou, em média, **4,75 anos** para os julgamentos realizados em 2013; **5,05 anos** para os julgamentos realizados em 2014; e **6,40 anos** para os julgamentos realizados em 2017.

Até o julgamento nas turmas da CSRF, a disputa do contencioso fiscal durou, em média, **8,18 anos** para os julgamentos realizados em 2013; **8,76 anos** para os julgamentos realizados em 2014; e **9,40 anos**

para os julgamentos realizados em 2017. Considerando os julgamentos realizados nos três anos na última instância do CARF, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a duração média do contencioso administrativo fiscal foi de **9,06 anos**, equivalente a **9 anos e 21 dias**.

A duração média do contencioso fiscal judicial foi extraída de um estudo constante em Nota Técnica do IPEA que mediu os prazos da execução fiscal realizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Este estudo destaca que a duração média da execução fiscal é de **9 anos, 9 meses e 16 dias**. Somadas a duração nas etapas administrativa e judicial, as disputas envolvendo o contencioso fiscal federal duram, em média, **18 anos, 10 meses e 7 dias**.

Comparando a duração do litígio na **etapa administrativa** com a de outros 59 países, constantes em relatório da OCDE e na revista britânica *The Law Review*, temos o seguinte:

- a. Em 56 países pesquisados pela OCDE, 44 possuem leis que limitam o recurso administrativo ao prazo máximo de um ano; dois países possuem limite legal de 3 e 5 anos; sete países não possuem limites legais impondo prazos; um país não apresentou essa informação; e dois países (dentre eles o Brasil) não apresentaram a informação ou o fizeram de forma não aplicável à pesquisa;
- b. Nos 31 países analisados pela revista *The Law Review* (27 constantes no relatório da OCDE), em 15 deles a disputa administrativa dura até 1 ano; em dois países dura entre 1 e 2 anos; em um país dura 4 anos e cinco meses; e em 13 países (incluído o Brasil) não constam informações claras sobre a duração.

Para a comparação com a etapa judicial, considerando somente os artigos da revista britânica que trazem esse tipo de informação, temos a duração para 19 países:

- c. França (10 anos); Nigéria (6 anos); Colômbia (5 anos e 3 meses); Polônia, Reino Unido e Índia (4 anos); Alemanha e Dinamarca (3 anos e 6 meses); Equador (2 anos e 10 meses); Portugal (“mais” de 2 anos); Chile (1 a 2 anos); México (1 ano e 7 meses); Indonésia (1 ano e 3 meses); Rússia e Japão (1 ano); Liechtenstein (6 a 12 meses); Canadá (10 meses); Holanda (190 dias) e Nova Zelândia (3 meses);

O Brasil tem a segunda mais longa duração do litígio fiscal nas instâncias judiciais (9 anos, 9 meses e 16 dias), superado apenas pela França com 10 anos. Mas neste país o litígio administrativo dura apenas seis meses.

Em síntese, o Brasil possui a mais longa duração do litígio fiscal nas instâncias administrativas, 9 anos e 21 dias, e em nenhum outro país as disputas envolvendo o contencioso fiscal federal nos níveis administrativo e judicial se aproximam da duração brasileira, de 18 anos, 10 meses e 7 dias.

Além da duração, um outro grande contraste é identificado quando comparamos a composição das instâncias de disputa do contencioso fiscal, principalmente no CARF, com os modelos de outros países. A presença de representantes das confederações empresariais brasileiras não possui similaridade com nenhuma das 30 nações estudadas nos artigos da revista *The Law Review*.

Dos 30 artigos analisados conseguimos identificar o funcionamento de 27 países. Destes, 24 julgam as revisões e recursos dos contribuintes através de funcionários da estrutura das administrações fiscais. Dois (Dinamarca e Noruega) possuem órgãos de julgamento administrativo independente, mas os julgadores não são indicados por associações empresariais. Um (Finlândia) tem um órgão vinculado à administração, mas um tipo peculiar de representação dos contribuintes. Noruega e Finlândia são os únicos com participação de representantes da sociedade civil, externa ao poder executivo.

Na Noruega, especialistas externos são livremente escolhidos e nomeados pelo executivo após consulta a universidades, associações empresariais e profissionais. Na Finlândia, o Conselho de Ajustamento (*Board of Adjustment*) é formado por representantes de organizações de contribuintes de fato. Participam dos julgamentos no órgão, além dos representantes da Administração Tributária, interessados no recebimento de impostos, como municípios, igrejas, e “receptores de políticas”. Esses interessados estão organizados numa entidade autônoma, a “Tax Recipients Legal Services Unit”, que também tem o direito de recorrer contra os recursos de um dado contribuinte.

Consideradas as 24.710 decisões ocorridas nas **Seções** nos anos 2013, 2014 e 2017, o montante do contencioso fiscal julgado favoravelmente ao fisco, R\$141 bilhões, corresponde a **56,84%**; e o contencioso julgado desfavoravelmente ao fisco, R\$107 bilhões, corresponde a **43,16%** de todo o montante em disputa. Quando considerada a quantidade, o percentual de decisões favoráveis ao fisco (18.985) é de **76,83%**; e o de desfavoráveis ao fisco (5.725) é de **23,17%**. Essa disparidade percentual entre quantidade e montante é explicada pelo fato de que os valores médios das decisões desfavoráveis ao fisco equivalem a **251,82%** dos valores médios das decisões favoráveis ao fisco. Ou seja, o valor médio das decisões desfavoráveis ao fisco é

R\$18,76 milhões, e o valor médio das decisões favoráveis ao fisco é R\$7,45 milhões.

A diferença acentuada entre esses valores médios é explicada porque existe uma tendência clara de desoneração (decisão desfavorável ao fisco) de processos com faixas de valores mais elevados. Distribuindo as decisões por 19 faixas de valores verificamos que na faixa de maior valor (>ou= a R\$1 bilhão) o percentual do montante com decisões desfavoráveis ao fisco alcança 50,38% e, conseqüentemente, 49,62% do montante corresponde a decisões favoráveis ao fisco. Alterando de faixas de valores maiores para menores vemos que ocorre uma mudança gradativa e contínua que faz com que na faixa de menor valor (entre R\$1.000,00 e R\$5.000,00) os percentuais dos montantes com decisões desfavoráveis e favoráveis ao fisco sejam, respectivamente, de 19,34% e 80,66%. Ou seja, **quanto maior o valor em disputa, maior é a possibilidade de a decisão ser desfavorável ao fisco; e quanto menor o valor da disputa, maior a possibilidade de a decisão ser favorável ao fisco.** O valor dos processos e, conseqüentemente, o porte dos contribuintes influenciam as decisões das turmas de julgamento nas seções.

Distribuindo as decisões das Seções por 17 setores econômicos distintos, sendo 16 atividades empresariais e 1 para pessoas físicas, verificamos que os valores médios das decisões desfavoráveis ao fisco são superiores aos valores médios das decisões favoráveis ao fisco em 15 setores com atividades empresariais. Somente nas decisões/acórdãos relacionadas a pessoas físicas e no agrupamento de empresas identificadas como *holdings* não financeiras essa tendência não se verifica. Quando comparamos os cinco principais setores econômicos, que concentram 71% dos mais de R\$248 bilhões julgados nas Seções, verificamos que os setores de Extração de Petróleo e Bancos e *Holdings* Financeiras alcançam percentuais sobre o volume mais favoráveis (desfavoráveis ao fisco) que a média dos demais setores. Os montantes favoráveis ao fisco são de 39,79% e 34,02%, respectivamente, para estes dois setores.

Nas 4.086 decisões/acórdãos da **Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)**, o montante do contencioso fiscal julgado favoravelmente ao fisco, R\$55,18 bilhões, corresponde a **78,63%** e o contencioso julgado desfavoravelmente ao fisco, R\$14,99 bilhões, corresponde a **21,37%** de todo o montante em disputa. Quando considerada a quantidade, o percentual de decisões favoráveis ao fisco (2.340) é de **57,27%** e de desfavoráveis ao fisco (1.746) é de **42,73%**. A pesquisa identificou uma inversão de tendências nos valores médios

quando comparamos Seções e CSRF. Nesta última instância, o valor médio das decisões desfavoráveis ao fisco é R\$8,59 milhões e o valor médio das decisões favoráveis ao fisco é R\$23,58 milhões.

Essa inversão, no entanto, **não** representa um comportamento regular que diferencie o funcionamento as duas instâncias. Isolando os julgamentos ocorridos nos anos 2013 e 2014 (anteriores à operação Zelotes) e 2017 (posterior à operação), demonstramos que essa mudança é reflexo do escândalo. Essa separação de períodos comprova que os percentuais apurados na CSRF sobre montantes nos anos anteriores ao escândalo eram ainda mais negativos para a fazenda (43,66% e 56,34%, favoráveis e desfavoráveis ao fisco, respectivamente) que os resultados apurados nas Seções (56,84% e 43,16%). A verificação isolada da CSRF no ano de 2017 detecta a inversão abrupta, quando os percentuais sobre os montantes julgados são de **15,81%** desfavoráveis ao fisco e de **84,19%** favoráveis ao fisco.

A tendência de distinção dos contribuintes em função do valor em disputa e porte econômico também é identificada nos resultados das **votações** dos acórdãos nas Seções e na CSRF. O tratamento diferenciado para frações de classe distintas é identificado pela diferença nos perfis dos votos **Unânicos** e de **Qualidade**. Nas tendências destes dois tipos de voto verificamos que quanto menor o valor em disputa e, conseqüentemente, menor o porte do contribuinte, maior a indiferença dos conselheiros das confederações empresariais, que se manifesta com as votações unânimes. Por outro lado, **quanto maior o valor em disputa, maior o interesse demonstrado através das votações “fechadas” por parte dos conselheiros das confederações empresariais** que obrigam o voto de **qualidade** dos presidentes das turmas de julgamento.

Nas 18.985 decisões favoráveis ao fisco nas Seções essa tendência é identificada da seguinte forma: na faixa de maior valor dos processos (>R\$1 bilhão), 31,82% das decisões que contrariam os interesses das grandes empresas são tomadas por voto de “qualidade”. Esse percentual vai se reduzindo gradativamente e alcança números próximos a 5% nas sete últimas faixas de valores em disputa (<R\$300 mil reais).

Nas 2.340 decisões favoráveis ao fisco na CSRF essa tendência de voto “fechado” é ainda mais acentuada. Na faixa de valor mais elevado as decisões contrárias ao interesse das grandes empresas são tomadas com o voto de “qualidade”, alcançando 75% das decisões. Esse percentual vai gradativamente se reduzindo até 9,66% para a faixa de menor valor.

Os índices de votações “fechadas” dos representantes das associações empresariais, forçando o voto de qualidade pelos presidentes das turmas, se ampliam quando comparadas Seções e CSRF. Essa

ampliação é também consequência do escândalo da operação Zelotes e coincide com tentativas de extinção do voto de “qualidade” propostas através de alterações legislativas e com a apresentação de Ação Direta de Inconstitucionalidade junto ao STF. Tais iniciativas ainda não lograram êxito.

Para a análise da **realização efetiva** do contencioso pós CARF a pesquisa utilizou um universo de 49.615 decisões/acórdãos ocorridas nas Seções e CSRF do CARF nos anos 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017. Estas decisões totalizaram o montante de R\$727,93 bilhões de contencioso fiscal julgado, e deste, R\$517,01 bilhões constituem o montante referente às 37.871 decisões Favoráveis ou Parcialmente Favoráveis ao Fisco.

**O índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF**, que resulta dos pagamentos integrais, parcelamentos, conversão de depósitos judiciais, compensações e indeferimento de pedidos de restituição e ressarcimento decorrentes de decisões favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco nas duas instâncias do CARF (Seções e CSRF), são os seguintes: **3,74%** para os julgamentos ocorridos em 2017; **5,27%** para os ocorridos em 2016; **10,75%** para os ocorridos em 2015; **22,17%** para os ocorridos em 2014; e **16,71%** para os ocorridos em 2013.

Considerados os **R\$517,01 bilhões** decididos favorável e parcialmente favorável ao fisco nos cinco anos (2013, 2014, 2015, 2016 e 2017), a realização efetiva é de **9,42%** e corresponde a **R\$48,70 bilhões** realizados.

Quando considerado o montante julgado nestes cinco anos (**R\$727.92 bilhões**), o contencioso efetivamente realizado corresponde a, **no máximo, 6,69%**, dos valores disputados no CARF, tendo em vista que a nossa pesquisa não alcança a parte do contencioso decidido parcialmente em favor dos contribuintes.

**O índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CSRF/CARF**, que abrange somente a realização do contencioso fiscal de julgamentos favoráveis e parcialmente favoráveis ao fisco na Câmara Superior de Recursos Fiscais, são os seguintes: **3,43%** para os julgamentos ocorridos em 2017; **3,59%** para os ocorridos em 2016; **7,43%** para os ocorridos em 2015; **20,95%** para os ocorridos em 2014; e **15,68%** para os ocorridos em 2013. Considerados os **R\$119,68 bilhões** decididos favorável ou parcialmente favorável ao fisco na CSRF nos mesmos cinco anos, a realização é de **4,26%** e corresponde a **R\$5,1 bilhões**.

Em todos os índices anuais ou nos que alcançam os cinco anos deve ser considerado que a realização já sofre influência de

procedimentos pós CARF (etapa judicial), inclusive execução fiscal da PGFN.

Os índices de realização efetiva são maiores quanto menor for o valor decidido favoravelmente à fazenda. Ou seja, **quanto menor o contencioso em disputa, maior a submissão dos contribuintes ao julgamento administrativo**. Mesmo no ano mais próximo da análise, 2017, o índice de realização efetiva do contencioso fiscal pós CARF supera o percentual de 40% nas cinco menores faixas de valor e alcança 73,20% na menor delas.

Por outro lado, quanto maior o valor em disputa, menor o índice de realização efetiva. Dito de outra forma, **quanto maior o grupo empresarial ou contribuinte, menor o respeito, submissão ou cumprimento das decisões do CARF**. No mesmo ano de 2017 os índices foram de 1,89% para a primeira faixa (acima de R\$1 bilhão), 4,37% para a segunda faixa (entre 500 milhões e R\$1 bilhão) e 2,39% para a terceira faixa (entre 300 e 500 milhões).

Na mensuração da realização efetiva o benefício à determinadas frações de classe é ainda mais expressivo que o verificado na etapa das decisões. Se o índice geral de realização efetiva para o conjunto dos cinco anos (2013 a 2017) é de **9,42%**, em quatro dos cinco principais setores destacados pela pesquisa esse mesmo índice é ainda pior. Para o setor do comércio fica em **8%**, para a indústria é de **7,58%**, para *Holdings* Não Financeiras é de **7,55%** e para Bancos e *Holdings* Financeiras resume-se a **4,35%**. O único setor que supera o índice geral é o de Extração de Petróleo, com 19,09%, influenciado pelo peso da Petrobrás, uma companhia com controle acionário da União que concentra 88% do contencioso do setor e realiza 19,95% do contencioso com decisões desfavoráveis no CARF.

O desrespeito às decisões pelos principais setores econômicos é ainda mais evidente quando consideramos apenas os índices de realização do ano de 2017. Comparado com o baixíssimo índice geral de **3,74%**, no setor de Extração de Petróleo o índice é **14,39%**, no Comércio é **6,99%**, na Indústria é **1,80%**, nas *Holdings* Não Financeiras é **0,82%** e os Bancos e *Holdings* Financeiras se destacam pelo surpreendente e ínfimo índice de **0,32%** de realização efetiva.

Contribuintes de grande porte geralmente não acatam as decisões do CARF. Os números confirmaram que, quanto maior o poder econômico, menos eficiente é o ritual do contencioso administrativo para a realização dos créditos tributários lançados pela RFB. Este ritual presta-se quase que exclusivamente como estratégia de proteção da disputa,

que também ocorrerá no judiciário, de postergação no recolhimento de tributos ou de inviabilização efetiva na sua cobrança/execução.

Os baixíssimos índices de realização efetiva são acompanhados pelo crescimento gradativo dos créditos não realizados e encaminhados para **execução fiscal**. Quando considerado o conjunto (Seções e CSRF), o contencioso encaminhado à PGFN eleva-se progressivamente da seguinte forma: 14,19% para o contencioso julgado em 2017; 27,48% para o julgado em 2016; 34,21% para o julgado em 2015; 26,40% para o julgado em 2014; e 39,17% para o julgado em 2013.

Quando considerada somente a CSRF, o contencioso encaminhado à PGFN apresenta a seguinte progressividade: 23,69% para o contencioso julgado em 2017; 32,48% para o julgado em 2016; 23,04% para o julgado em 2015; 45,28% para o julgado em 2014; e 67,84% para o julgado em 2013.

Com um baixo índice de recuperação do crédito tributário na etapa da execução fiscal (25,8% da quantidade de processos e com valor médio de R\$26.303,25), a realização do contencioso fiscal na etapa de execução pela PGFN impactou somente **1,1%** das Receitas Primárias Totais do governo em 2016. Os R\$14,85 bilhões arrecadados pela PGFN neste ano representam apenas **0,77%** do estoque de créditos a recuperar inscritos em dívida ativa ao final do ano (R\$1,92 trilhão).

Os créditos tributários lançados pela RFB, julgados administrativamente pelo CARF e sem sucesso na cobrança pela RFB ou execução fiscal pela PGFN vão compor a maior parte da dívida ativa tributária, que em 2016 representava **R\$1,84 trilhão**. Sem garantias e comprometidos pela longa morosidade que alcança mais de 18 anos, esses créditos se tornam incobráveis dos devedores. Em 2017, 81% desses créditos (**R\$1,49 trilhão**) foram “*desreconhecidos*” e baixados no Balanço-Geral de União. Este é um retrato soturno que define o funcionamento do contencioso fiscal federal, no qual se encontram marcas significativas da etapa administrativa no CARF.

A pesquisa demonstra que trabalhadores e suas associações classistas, “receptores” de políticas públicas ou consumidores **não têm representação no CARF**, nem mesmo para julgar impostos com incidência direta sobre as pessoas físicas, como IRPF ou ITR. Essa forma distorcida de representação responde a grupos com interesses distintos inclusive dentro do empresariado, como na desproporcionalidade verificada na participação superestimada da CNI ou CNC em detrimento de outros setores sub-representados, como o de serviços.

Também explícita que essa exclusividade ou primazia dada às entidades empresariais se amplia, principalmente nos níveis municipais.

Nove dos dez maiores municípios catarinenses aprovaram leis que criaram conselhos com representação empresarial entre os julgadores. Além de proporcionar a presença de representantes de associações comerciais no litígio administrativo, algumas leis municipais investem na formulação de conceitos, como o de “equidistância”, que busca transferir o poder de decisão administrativa da representação pública para a privada.

### **5.5.2 Interpretando os resultados**

A análise sobre o contencioso fiscal federal, mensurado a partir das disputas julgadas no CARF nos sugere um conjunto de reflexões que combinam as duas bases teóricas que inspiraram a pesquisa, quais sejam, a forma do Estado Capitalista definida por Claus Offe e os destinos do erário público nas abordagens de Goldscheid, Schumpeter e outros teóricos da sociologia fiscal.

Não podemos deixar de reconhecer no formato histórico institucionalizado no CARF elementos instrumentais da conformação do Estado que, sem se constituírem num instrumento de uma classe específica (a capitalista), assumem uma forma que cria, aprimora e consolida instituições e relações sociais que possibilitam a dominação de classe. Neste sentido, trazem para dentro da própria estrutura do Estado, especificamente no poder executivo, uma instância que administra conflitos (fiscais) na qual os capitalistas ocupam um lugar privilegiado e praticamente exclusivo em relação a outros segmentos e classes sociais. Mais que isso, as regras e procedimentos que circundam o órgão e sua matéria-prima essencial (o crédito tributário em disputa) asseguram a possibilidade de, em caso de insucesso na disputa no âmbito do CARF, recorrer a outra instância do Estado (o judiciário) enquanto não é permitido a este fazer o mesmo.

O singular modelo brasileiro que concede primazia de representação às associações empresariais dentro da estrutura estatal não propicia, no entanto, benefícios uniformes a toda classe capitalista por alguns motivos. O primeiro deles é que o capital que se faz presente nas disputas do contencioso do CARF não é monolítico, estando a representação por confederações empresariais vinculadas a interesses de frações de classe, industriais, comerciais, bancário-financeiro, ruralistas, dentre outras menos expressivas. Além de diferentes efeitos sob frações desiguais, os resultados alcançados mesmo entre os setores econômicos representados no órgão podem ser muito distintos, como constatado no elevado volume do contencioso vinculado ao setor financeiro – e neste caso se trata de alguns poucos grandes grupos – e o maior sucesso relativo

que este setor obteve em relação aos demais. Um segundo motivo, também demonstrado na pesquisa, é que as decisões contra a fazenda pública alcançam de forma diferenciada grandes e pequenas disputas e, conseqüentemente, grandes grupos econômicos, médias, pequenas empresas ou pessoas físicas. Neste aspecto a pesquisa é clara: quanto maior o valor em litígio, maiores as possibilidades de êxito das empresas.

Um terceiro, talvez o mais importante, motivo para a falta de uniformidade nos resultados obtidos pelas diversas frações de classe representadas no CARF está associado à atuação do Estado. E essa atuação, verificada no contexto da operação Zelotes, decorre das premissas que orientam a “seletividade estrutural” dentro do Estado Capitalista na abordagem de Offe. Os conselheiros da fazenda sempre tiveram papel central nas disputas do contencioso no CARF, mas, na instabilidade causada pelo escândalo, a sua atuação assume maior relevância por cumprir as funções do aparelho estatal que decantam o real “interesse de classe”, distinguindo-os de interesses estreitos, efêmeros ou contraditórios como a corrupção. O Estado restaura, dessa forma, os “interesses globais do capital” e compatibiliza a influência das empresas através da depuração de “discrepâncias, distorções e particularismos superficiais” (OFFE, 1984, p. 149). A corrupção é, assim, uma anomalia, um interesse isolado que precisa ser debelado para proteger a racionalidade do interesse de classes fornecida pelo Estado.

O instrumento mais eficiente que o Estado tem para produzir essa restauração se expressa na utilização do voto de qualidade dentro do CARF. O uso funcional desta ferramenta busca resgatar a legitimidade do CARF e resulta numa inversão de tendências, anteriormente favoráveis aos contribuintes, principalmente nas decisões do ano de 2017 na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Como visto, ocorrem investidas no legislativo e no judiciário que buscam mudar as regras do jogo, retirando das mãos do Estado o direito ao voto de desempate ainda no estágio da disputa administrativa. Essas tentativas apontam para uma possibilidade de aprofundamento nas contradições já existentes nas disputas do contencioso fiscal brasileiro, como o duplo grau de litigância, a ausência de prazos, garantias etc., e coincidem com a constatação de John L. Campbell de que a atuação de grupos de interesse na formulação de políticas fiscais nos Estados Unidos força a criação de lacunas fiscais que implicam na redução da arrecadação de tributos.

É importante ressaltarmos os possíveis efeitos desses dois movimentos, aparentemente contraditórios, resultantes do escândalo. À atuação saneadora do Estado que preserva os interesses mais amplos do capital, ocorre uma reação que, mirando no instrumento de ação do

Estado – o voto de qualidade - aprofunda e radicaliza na busca pela conquista definitiva do controle daquele espaço estatal. Deste embate pode resultar a consolidação de uma ampla e sofisticada possibilidade de evasão fiscal, uma lacuna seletiva, a ser disputada por grupos de interesse específicos que, controlando posições estratégicas no CARF ou presidências “equidistantes” de tribunais administrativos estaduais ou municipais, busquem ampliar suas margens de lucro pela redução de dívidas tributárias.

Se a análise das decisões e votações nos permitiram identificar contradições, interesses e funcionalidades do CARF dentro de um conceito de Estado, a interpretação da duração e, principalmente, dos resultados de realização efetiva nos permitem apontar antagonismos que, inseridos na dinâmica do contencioso fiscal, opõem interesses públicos e privados. É após as decisões finais que os efeitos da institucionalidade vão se mostrar por completo na insubmissão às regras do jogo, principalmente pelo grande capital. Neste momento, as principais frações de classe representadas no CARF (indústria, comércio e, financeira) contribuirão acentuadamente para os baixíssimos índices de realização do contencioso, seja aquele medido no médio ou no longo prazo. Quando 253 das 262 decisões com valores individuais superiores a R\$100 milhões e que somadas representam R\$132 bilhões, correspondendo a 73% de todo o contencioso julgado favorável ao fisco nos anos 2013, 2014 e 2017, não acatam as decisões do órgão, o uso disfuncional do CARF pelas grandes empresas e grupos econômicos fica demonstrado. Quando os índices de realização dos setores da indústria, comércio e, especialmente, o financeiro, são inferiores aos já baixíssimos índices de realização geral, o benefício a determinadas frações de classe está explicitado. Quando se verifica que o respeito às decisões do CARF chega a superar o índice de realização de 70% para as pequenas faixas de valor, o antagonismo está evidenciado.

Para os grandes grupos econômicos e algumas frações de classe, a institucionalidade do CARF tem relevância em função da morosidade, postergação e indefinição do crédito tributário em disputa. Essa institucionalidade representa o grande ganho desta parcela do empresariado porque o que está em jogo são as margens de remuneração do capital, a redução do custo do tributo, indiferentemente dos custos sociais para o conjunto da sociedade. Nestas condições é inevitável constatar que o grande capital atua contra o Estado.

Na atualidade este tipo de antagonismo está associado à lógica liberal de desoneração tributária sobre as rendas do capital e do patrimônio, resultando, inevitavelmente, em outras contradições, como a

tributação sobre o consumo, que afeta mais as classes assalariada e de mais baixa renda. Numa perspectiva mais ampla esse processo reproduz o dualismo de classes sociais identificado por Goldscheid de forma ainda mais desconcertante, porque os mesmos grandes grupos que fazem a disputa do contencioso, não acatam as decisões na etapa administrativa e o prolongam no judiciário, são também credores do Estado via sistema da dívida pública. Ou seja, são beneficiários da extração de recursos fiscais pela remuneração dos títulos estatais, que somavam 5,239 trilhões de reais em 2017, e ao mesmo tempo são favorecidos pela morosidade e ineficiência estatal na cobrança de dívidas fiscais, o que resultou na baixa, em 2016, de R\$1,494 trilhão de títulos podres da dívida ativa tributária.

Os autores da sociologia fiscal chamam a atenção para esta contradição destacando a dimensão perversa deste mecanismo duplo porque, de alguma forma, o que for retirado de um lado deverá ser repostado em outro. Seguindo a mesma indicação da teoria de Goldscheid, de forma direta ou indireta, os trabalhadores em geral e outros segmentos sociais são os penalizados pela institucionalidade que protela julgamentos e explora a ineficiência estatal na execução dos contenciosos fiscais.

Não é necessário destacarmos novamente as profundas diferenças identificadas na comparação da administração fiscal brasileira com outras nações para constatar que estamos muito distantes da “racionalidade cognitiva” ou do “cidadão tributário” apregoada por Marc Leroy. Os números do CARF apontam para o “declínio moral da tributação” e para o enfraquecimento de políticas e administrações fiscais como instrumentos de redução de desigualdades sociais.

Apesar do ceticismo, ao concluir esta pesquisa é importante registrarmos o enorme potencial que as investigações sociais representam para uma possível construção dessa racionalidade voltada para a cidadania fiscal. Mesmo nos órgãos que compõem a administração fiscal considerados nesta pesquisa, RFB, CARF e PGFN, permanecem abertas diversas possibilidades de análise que podem mensurar a eficiência e a eficácia destas instituições. Na questão específica do contencioso, por exemplo, é inquestionável a relevância de pesquisas que revelem como ocorrem as disputas no judiciário, nos estados e municípios. Outras perspectivas que associem concessões de incentivos e benefícios fiscais, elaboração e aprovação de regras tributárias e financiamento eleitoral também podem trazer valiosas contribuições para a compreensão das instituições políticas. Investigações mais amplas que considerem tarifas, evasão e erosão de bases fiscais no comércio e fluxos internacionais de capital podem redimensionar funcionalidades e conceitos dos estados nacionais.

Trata-se, portanto, de um vasto território que demanda exploração, desde pequenos fundos ou alocações orçamentárias destinadas ao microcosmo das comunidades em pequenas cidades até a composição do erário público das nações. Nessa perspectiva, é inescapável a assertiva de Schumpeter sobre as possibilidades abertas pela investigação dos eventos fiscais. São pontos de partida valiosos para a interpretação da história de um povo e para explicações qualificadas sobre Estado, democracia e sociedade.

### 5.5.3 Considerações e proposições

Diferentemente de um processo administrativo ou judicial, rito formal nas disputas litigiosas que tem início, meio e fim (mesmo que demorado), a investigação sociológica começa e nunca se encerra, porque abordagem e interpretação sempre são passíveis de críticas e revisões. Nesta perspectiva, o pesquisador deve extrair o máximo de observações dos fatos buscando, no entanto, um distanciamento que preserve o objeto de estudo de avaliações marcadas pela subjetividade.

Mas considerando que esta pesquisa discute o contencioso fiscal e dialoga diretamente com sistema tributário e administração fiscal, aspectos centrais nos debates sobre o formato do Estado contemporâneo, avançaremos um pouco sobre a tênue linha da neutralidade desejada para apresentar algumas considerações e proposições acerca de tudo o que vimos neste estudo. Vamos a elas!

A possibilidade de revisão administrativa que busque soluções anteriores aos recursos judiciais contra erros e excessos nas ações da administração fiscal e seus agentes é absolutamente razoável, necessária e se constitui em prática comum na maioria dos países pesquisados. A instituição da revisão neste nível é, como a definição semântica do termo, antes de tudo “administrativa”, interna à administração fiscal. Contra os resultados dessa revisão administrativa sempre é possível o recurso no nível judicial. Assim compreendida, é razoável que revisão administrativa seja atributo de funcionários vinculados à administração fiscal.

O modelo de revisão administrativa brasileira, principalmente a federal, se destaca por um aspecto central: a participação, em segunda instância, de representantes externos ao poder executivo nas decisões sobre os recursos das disputas fiscais. Na pesquisa verificamos que somente os países nórdicos adotam essa participação e num formato bem distinto do nosso. O modelo com representação externa e reservada aos representantes de corporações empresariais **constitui-se numa experiência singular exclusivamente brasileira**, sendo razoável

afirmarmos que esse modelo gera distorções que carecem de reexame em suas premissas básicas. Contribuintes são, antes de mais nada, os indivíduos. Empresas e empresários são interessados no impacto dos tributos porque estes influenciam nas margens de remuneração dos seus capitais, mas são, em essência, intermediários responsáveis pelo repasse de recursos que garantem políticas públicas.

A representação reservada às corporações empresariais tem previsão legal e raízes históricas, mas está marcada por contradições, porque não está acompanhada da representação de outras classes, setores sociais e interesses vinculados à composição do erário público. Mesmo incoerente, este sistema tem sido objeto de iniciativas que aprofundam suas distorções. Entre as iniciativas se destacam as tentativas de retirada, da administração pública e seus agentes, do poder final de decisão sobre a revisão administrativa. O fim da reserva do voto de desempate ou qualidade ao representante da administração pública constitui-se, assim, num equívoco que deforma ainda mais o modelo brasileiro, afastando-o da perspectiva da cidadania fiscal.

A revisão administrativa precisa ser compreendida pelo que de fato ela é, no Brasil ou em qualquer país civilizado: uma possibilidade de revisão interna dos atos da administração pública. A desejada independência e o amplo direito de defesa devem ser incansavelmente buscados, mas no espaço das instituições republicanas que detêm os atributos para garanti-las: o poder judiciário.

Prevalendo a participação de representantes externos na revisão administrativa das disputas fiscais é razoável que o reexame da representação dos contribuintes considere o tipo, os interesses, as classes e os objetivos que orientam essa representação. Não é razoável uma representação que exclua os contribuintes de fato, as pessoas físicas, ou que contemple somente as parcelas da sociedade que têm no tributo um ônus para seus interesses. É necessário que entre os interessados na representação se contemplem parcelas da sociedade que têm no tributo um bônus para a realização de seus interesses, principalmente os coletivos, os públicos. Assim, é absolutamente necessário que essa participação inclua representantes de “receptores de políticas”, como preconiza o modelo finlandês ou os surpreendentes conselhos municipais de Itajaí e São José do Cedro, citados na pesquisa.

No caso específico do CARF, é também razoável a revisão dos critérios proporcionais de distribuição da representação. Como visto na pesquisa, mesmo com a exclusividade da representação empresarial, existem distorções acentuadas entre os setores representados e o seu peso na composição do PIB nacional.

Quanto à duração, não é tolerável socialmente um sistema tão demorado quanto o verificado no contencioso fiscal federal. Essa morosidade tem beneficiários indiretos e representa enormes prejuízos à coletividade, a sociedade. As iniciativas que busquem a redução da duração devem contemplar, antes dos interesses pela extinção do crédito tributário em disputa, a garantia dos interesses associados ao recurso público, a realização de políticas governamentais.

Para um país que tem o “duplo grau de litigância” não é recomendável a existência de três instâncias recursais para a revisão administrativa. Como destacado, nos relatos de especialistas de 31 países não identificamos nenhum outro país que, como o Brasil, possua três instâncias administrativas. Considerada a diferença na duração da disputa nas Seções (5,30 anos em média) e na CSRF (9,06 anos em média) e os efeitos da demora na realização do crédito tributário, não restam dúvidas de que a limitação a, no máximo, dois níveis de revisão administrativa, precisa ser considerada.

É necessário reafirmarmos que os índices de realização efetiva identificados pela pesquisa são absolutamente desastrosos. Sejam os 3,74% decorridos um ano após as decisões administrativas finais, sejam os 9,42% quando já decorridos mais de cinco anos e influenciados pela etapa judicial, sejam os 6,69% quando considerados cinco anos e todo o montante do contencioso disputado. São números muito negativos e apontam para disfunções profundas na administração do contencioso fiscal federal.

Por fim, é importante lembrarmos que a administração fiscal federal brasileira compreende Receita Federal, CARF e PGFN. Estes órgãos funcionam, quase sempre, de forma estanque e desarticulada. É importantíssima a integração real destes órgãos através de mudanças culturais que alcancem a parte humana destas instituições, seus servidores. Qualidade de autuações fiscais, condições para julgamento e execução fiscal devem ser preocupações interligadas em todas as etapas da formação, revisão e realização do contencioso. Garantir recursos públicos arduamente buscados pela investigação de ilícitos fiscais, pelo combate à sonegação e aos mais diversos crimes a ela vinculados, é um desafio coletivo da sociedade caprichosamente atribuído às administrações fiscais e aos agentes fiscais que a constituem.

## REFERÊNCIAS

BACKHAUS, Jürgen G. Taxation and Entrepreneurship: An Austrian Approach to Public Finance. **Journal of Economic Studies**, v. 16, n. 2, p. 5–22, 1989. Disponível em: <https://www-emeraldinsightcom.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/pdfplus/10.1108/01443588910134757>. Acesso em: 25 ago. 2018.

BACKHAUS, Jürgen G. Fiscal Sociology: What For? In BACKHAUS, Jürgen G; WAGNER, Richard (Org.) **Handbook of Public Finance**, Boston: Springer Science, p. 521-541, 2005.

BARBETTA, P. A. **Estatística aplicada às Ciências Sociais I**. 8. ed. rev. – Florianópolis: Ed. UFSC, 2012. 318p.

BIANCHI, A. Empresários e ação coletiva: Notas para um enfoque relacional do Associativismo. **Revista Sociologia Política**, Curitiba, n. 28, p. 117-129, jun. 2007.

BORGATTI, S. P.; EVERETT, M. G.; FREEMAN, L. C. **Ucinet 6 for Windows**: Software for Social Network Analysis. Harvard, MA: Analytic Technologies, 2002.

BORGATTI, S. P. **Netdraw Network Visualization**. Boston: Harvard - Analytic Tecnologies, 2002.

BOURDIEU, Pierre. **O poder simbólico**. Trad. Fernando Tomaz. (Português de Portugal). 10. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2007.

BRASIL. Constituição Federal. 35 ed. Brasília: Biblioteca digital da Câmara dos Deputados.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Contas Nacionais. **PIB em valores correntes**. Disponível em: <https://brasilemsintese.ibge.gov.br/contas-nacionais/pib-valores-correntes.html>. Acesso em: 28 mar. 2019

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de motivos da Lei 9.249 de 26/12/1995**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro->

[1995-349062-exposicaoedemotivos-149781-pl.html](http://1995-349062-exposicaoedemotivos-149781-pl.html). Acesso em: 24 jul. 2017.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Balço Geral da União**. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/balanco-geral-da-uniao>. Acesso em: 19 set. 2018.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. **Nota Técnica**. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf) . Acesso em: 09 set. 2015.

BRASIL Tribunal de Contas da União-TCU. Sessão Extraordinária Pública. **Ata N. 23**, de 28 de junho de 2017. Contas do Governo Disponível em: [http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU\\_ATA\\_0\\_N\\_2017\\_23.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2017_23.pdf). Acesso em 12 dez. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Relatório Anual de Atividades 2017**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades>. Acesso em: 04 dez. 2018.

CAMPBELL, J. L. The State and Fiscal Sociology. **Annual Review of Sociology**, n. 19, p. 163-185. Disponível em: <https://www.google.com/search?q=10.1146%2Fannurev.so.19.080193.001115&oq=10.1146%2Fannurev.so.19.080193.001115&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8>. Acesso em: 06 jun. 2018.

DINIZ, E. **Empresário, Estado e capitalismo no Brasil: 1930-1945**. Rio de Janeiro : Paz e Terra, 1978.

GOLDSCHIED, Rudolf. **Staatssozialismus oder Staatskapitalismus**. Wien-Leipzig: Anzengruber-verlag brüder suschitzky. 1917.

GONÇALVES, P. P. de P. **Os primeiros passos do Leão: os debates políticos para a criação do Imposto de Renda no Brasil**. 2014. 188 f. Tese (Doutorado). Rio de Janeiro. Universidade Federal Fluminense, 2014.

GRAMSCI, Antônio. **Cadernos do Cárcere**. Tradução: Carlos N. Coutinho. Rio de Janeiro: Ed. Civilização Brasileira, 1999.

GUJARATI, Damodar N. **Basic econometrics**. Tata McGraw-Hill Education, 2009.

LAW BUSINESS RESEARCH LTD. **The Tax Disputes and Litigation Review**. London, United Kingdom, Sixth Edition, Março 2018. Disponível em: <https://thelawreviews.co.uk/edition/1001302/the-tax-disputes-and-litigation-review-edition-6> . Acesso em: 31 out. 2018.

LEOPOLDI, M.A.P. **Política e interesses na industrialização brasileira**. As associações industriais, a política econômica e o Estado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

LEROY, Marc. *Tax Sociology*. **Socio-logos**, la revue de l'Association française de sociologie, 2008. Disponível em: <http://sci-hub.cc/http://sócio-logos.revues.org/2073>. Acesso em: 07 jun. 2018

MAGALHÃES, J. C.; MASCARENHAS, G.; ROLLI, C. Polícia Federal investiga fraude de ao menos R\$ 6 bi contra cofres públicos. **Folha de São Paulo**, 26 mar. 2015. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/03/1608360-pf-faz-acao-contra-suspeitos-de-fraudar-ate-r-19-bi-contra-receita-federal.shtml>. Acesso em: 31 mar. 2019.

MANCUSO, W. P. O empresariado como ator político: Balanço da Literatura e Agenda de Pesquisa. **Revista de Sociologia e Política**, UFPR, n. 28, p. 131-146, jun. 2007.

MARQUES, E. C. Redes sociais e instituições na construção do Estado e da sua permeabilidade. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 14, n. 41, 1999.

MARQUES, E. C. Redes sociais e poder no Estado brasileiro. Aprendizados a partir das políticas urbanas. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 21, n. 60, 2006.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MINAS GERAIS. **Decreto-Lei n. 1618**, de 08 de janeiro de 1946. Dispõe sobre o julgamento administrativo das questões fiscais e dá outras providências. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho\\_contribuintes/ampar\\_o\\_legal/decreto\\_lei\\_%201618.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/ampar_o_legal/decreto_lei_%201618.pdf). Acesso em: 29 fev. 2019.

MINELLA, A. C. Análise de Redes Sociais, classes sociais e marxismo. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 28, n. 83, p. 185-242, 2013.

MONTEIRO, E. M. N. **O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**: Estrutura, funcionamento e importância na resolução de conflitos tributários federais. 2012, 160 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) - Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2012.

MOTTA, F. C. P. **Empresários e hegemonia política**. São Paulo: Brasiliense, 1979. 145p.

OCDE. **Tax Administration 2015**: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015\\_tax\\_admin-2015-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en). Acesso em: 31 out 2018

OFFE, Claus; RONGE, Volker. Teses sobre a fundamentação do conceito de “Estado Capitalista” e sobre a pesquisa política de orientação materialista. In. **Problemas estruturais do estado capitalista**. Trad. Bárbara Freitag. Rio de Janeiro: Editora Tempo Brasileiro, 1984. p. 122-137.

OFFE, Claus. Dominação de classe e sistema político. Sobre a seletividade das instituições políticas. In. **Problemas estruturais do estado capitalista**. Trad. Bárbara Freitag, Rio de Janeiro: Editora Tempo Brasileiro, 1984. p. 140-177.

OFFE, Claus. **Capitalismo desorganizado**: Transformações contemporâneas do trabalho e da política. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 1994. 322p.

REZENDE, T. D. H. Da legitimidade democrática à efetividade social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

**Revista Sociedade em Debate**, Pelotas, RS, v. 22, n. 1, p. 141-174, 2016.

RIO DE JANEIRO. **Decreto-lei n. 5, de 15 de março de 1975**. Institui o Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/decest.nsf/c8ea52144c8b5c950325654c00612d63/3997a1158a18789d03256aee00647cd6?OpenDocument>. Acesso em: 04 mar. 2019.

SANTA CATARINA. **Assembleia Legislativa**. Disponível em: [http://agenciaal.ale.sc.gov.br/index.php/noticia\\_single/deputados-divergem-sobre-orcamento-impositivo-e-agencias-regionais](http://agenciaal.ale.sc.gov.br/index.php/noticia_single/deputados-divergem-sobre-orcamento-impositivo-e-agencias-regionais). Acesso em: 28 jul. 2017.

SANTA CATARINA. **Regulamento do ICMS**. Disponível em: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/cabecalhos/frame\\_ricms\\_01\\_02.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/cabecalhos/frame_ricms_01_02.htm). Acesso em: 28 jul. 2017.

SANTA CATARINA. Secretária da Fazenda. **Balço Geral do Estado** – 2016. Disponível em: [http://www.sef.sc.gov.br/arquivos\\_portal/relatorios/8/Volume\\_I.pdf](http://www.sef.sc.gov.br/arquivos_portal/relatorios/8/Volume_I.pdf). Acesso em: 28 jul. 2017.

SANTA CATARINA. **Lei 2.825, de 29 de agosto de 1961**. Cria o Conselho Estadual de Contribuintes e dá outras providências. Disponível em: [http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=10&Itemid=156](http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=10&Itemid=156). Acesso em: 28 fev. 2018.

SÃO PAULO. **Decreto n. 7.184, de 05 de junho de 1935**. Cria o Tribunal de Impostos e Taxas e dá outras providências. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1935/decreto-7184-05.06.1935.html>. Acesso em: 28 fev. 2019.

SCHMIDT, Karl-Heinz. Schumpeter and the Crisis of the Tax State. In BACKHAUS, Jürgen G. **Joseph Alois Schumpeter Entrepreneurship, Style and Vision**. Erfurt: University of Erfurt, 2003. p. 337-351.

SCHUMPETER, Joseph A. **The Crisis of the Tax State**. London: Macmillan, 1954.

SERAPIÃO, F. Operação Zelotes: Como Esmagar o Leão. **Revista Carta Capital**, São Paulo, ed. 845, p. 18-23, 15 abr. 2015.

SOUZA, Leonardo; CORREA, Hudson. **O advogado com influência**. Disponível em: <http://revistaepoca.globo.com/tempo/noticia/2011/10/o-advogado-com-influencia.html>. Acesso em: 01 jul. 2018.

XAVIER, B. R. **O controle judicial das decisões proferidas pelo Carf favoráveis ao contribuinte**. 2014, 203 f. Tese (Doutorado em direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

## ANEXO 1 - RELAÇÃO DE CONSELHEIROS DO CARF EM 11 08 2018

Atualizado em: 10/08/2018		
	<b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	
<b>CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS</b>		
<b>Presidência</b>		<b>Telefone</b>
<a href="#">Adriana Gomes Régo (Presidente)</a>		3412-7577 3412-7684
<a href="#">Cristiane Silva Costa (Vice Presidente)</a>		
CENTRAL DE ATENDIMENTO AO PÚBLICO - CAP		
<b>E-mail</b>		<b>Telefone</b>
atendimento.carf@carf.fazenda.gov.br		3412-7691
FALE CONOSCO (Clique aqui)		
COORDENAÇÃO-GERAL DE GESTÃO DO JULGAMENTO		
<b>Coordenação-Geral</b>		<b>Telefone</b>
Leonardo de Andrade Couto		3412-7716
1ª Turma CSRF		
<b>Conselheiros</b>		<b>Representação</b>
<a href="#">Adriana Gomes Régo (Presidente do CARF)</a>		Fazenda
<a href="#">André Mendes de Moura</a>		Fazenda
<a href="#">Cristiane Silva Costa (Vice-Presidente da 1ª Seção e do CARF)</a>		Contribuintes - CNC
<a href="#">Demetrius Nichele Macei</a>		Contribuintes - CNI
<a href="#">Flavio Franco Correa</a>		Fazenda
<a href="#">Gerson Macedo Guerra</a>		Contribuintes - CNF
<a href="#">Luís Flávio Neto</a>		Contribuintes - CNC
<a href="#">Rafael Vidal de Araújo (Presidente da 1ª Seção)</a>		Fazenda
VAGO		Contribuintes
<a href="#">Viviane Vidal Wagner</a>		Fazenda

2ª Turma CSRF	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Adriana Gomes Rêgo (Presidente do CARF)</a>	Fazenda
<a href="#">Ana Cecília Lustosa da Cruz</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Ana Paula Fernandes</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Cristiane Silva Costa (Vice-Presidente do CARF)</a>	Contribuintes
<a href="#">Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira</a>	Fazenda
VAGO	Fazenda
<a href="#">Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente da 2ª Seção)</a>	Fazenda
<a href="#">Patrícia da Silva</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Pedro Paulo Pereira Barbosa</a>	Fazenda
<a href="#">Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Vice-Presidente da 2ª Seção)</a>	Contribuintes - CNI
3ª Turma CSRF	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Adriana Gomes Rêgo (Presidente do CARF)</a>	Fazenda
<a href="#">Andrada Márcio Canuto Nata!</a>	Fazenda
<a href="#">Cristiane Silva Costa (Vice-Presidente do CARF)</a>	Contribuintes
<a href="#">Demes Brito (Vice-Presidente da 3ª Seção)</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Érika Costa Camargos Autran</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Jorge Olmiro Lock Freire</a>	Fazenda
<a href="#">Luiz Eduardo de Oliveira Santos</a>	Fazenda
<a href="#">Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente da 3ª Seção)</a>	Fazenda
<a href="#">Tatiana Midori Migiyama</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Vanessa Marini Ceconello</a>	Contribuintes - CNC
1ª SEÇÃO DE JULGAMENTO	
PRIMEIRA CÂMARA - 1ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Flavio Franco Correa (Presidente)</a>	3412-7716
<a href="#">Demetrius Nichele Macei (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA EXTRAORDINÁRIA - PRIMEIRA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
<a href="#">Edgar Bragança Bazhuni (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Eduardo Morgado Rodrigues</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">José Roberto Adelino da Silva (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente)</a>	Fazenda

SEGUNDA CÂMARA - 1ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">André Mendes de Moura (Presidente)</a>	3412-7716
<a href="#">Gerson Macedo Guerra (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - SEGUNDA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Ester Marques Lins de Sousa (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Eva Maria Los (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Gisele Barra Bossa</a>	Contribuintes - CNA
<a href="#">José Carlos de Assis Guimarães</a>	Fazenda
<a href="#">Luis Fabiano Alves Penteado (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Luis Henrique Marotti Toselli</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Paulo Cezar Fernandes de Aguiar</a>	Fazenda
<a href="#">Rafael Gasparello Lima</a>	Contribuintes - CNI
TERCEIRA CÂMARA - 1ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Viviane Vidal Wagner (Presidente Câmara / Pres. Subst. de Seção)</a>	3412-7716
<a href="#">Cristiane Silva Costa (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - TERCEIRA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Amélia Wakako Morishita Yamamoto</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Bianca Felícia Rothschild</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">José Eduardo Dornelas Souza (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNS
<a href="#">Carlos Augusto Daniel Neto</a>	Contribuintes - CNC
VAGO	Fazenda
<a href="#">Nelso Kichel</a>	Fazenda
<a href="#">Roberto Silva Júnior (Presidente Substituto)</a>	Fazenda

SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA - TERCEIRA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Carlos Cesar Candal Moreira Filho</a>	Fazenda
<a href="#">Flávio Machado Vilhena Dias</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Gustavo Guimarães da Fonseca</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNT
<a href="#">Maria Lucia Miceli</a>	Fazenda
<a href="#">Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Rogério Aparecido Gil</a>	Contribuintes - CNF
SEGUNDA TURMA EXTRAORDINÁRIA - TERCEIRA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
<a href="#">Ailton Neves da Silva (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Angelo Abrantes Nunes (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Breno do Carmo Moreira Vieira (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Leonam Rocha de Medeiros</a>	Contribuintes - CNI
QUARTA CÂMARA - 1ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Rafael Vidal de Araújo (Presidente)</a>	3412-7716
<a href="#">Luís Flávio Neto (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Abel Nunes de Oliveira Neto</a>	Fazenda
<a href="#">Claudio de Andrade Camerano</a>	Fazenda
<a href="#">Daniel Ribeiro Silva</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Letícia Domingues Costa Braga</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Livia de Carli Germano (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa</a>	Fazenda

SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Caio Cesar Nader Quintella</a>	Contribuintes - CNC
VAGO	Contribuintes - CNI
<a href="#">Evandro Correa Dias</a>	Fazenda
<a href="#">Leonardo Luis Pagano Gonçalves</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Marco Rogerio Borges</a>	Fazenda
<a href="#">Paulo Mateus Ciccone (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
VAGO (Presidente)	Fazenda
TERCEIRA TURMA EXTRAORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
<a href="#">Barbara Santos Guedes (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Carmen Ferreira Saraiva (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Sergio Abelson (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
VAGO	Contribuintes
2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO	
PRIMEIRA CÂMARA - 2ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
VAGO (Presidente)	3412-7607/7597
<a href="#">Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA EXTRAORDINÁRIA - PRIMEIRA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
<a href="#">Fernanda Melo Leal</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Jorge Henrique Backes (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">José Alfredo Duarte Filho (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNA
<a href="#">José Ricardo Moreira (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
SEGUNDA CÂMARA - 2ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente)</a>	3412-7607/7597
<a href="#">Patrícia da Silva (Vice-Presidente)</a>	

PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - SEGUNDA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)</a>	Fazenda
VAGO	Fazenda
<a href="#">Daniel Melo Mendes Bezerra</a>	Fazenda
<a href="#">Dione Jesabel Wasilewski (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Douglas Kakazu Kushiya</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Marcelo Milton da Silva Rizzo (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim</a>	Contribuintes - CNI
VAGO	Contribuintes
SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA - SEGUNDA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Dilson Jatahy Fonseca Neto</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Junia Roberta Gouveia Sampaio</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Martin da Silva Gesto (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNI
VAGO	Fazenda
<a href="#">Ronnie Soares Anderson (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Rosy Adriane da Silva Dias (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
VAGO	Contribuintes
VAGO	Fazenda
SEGUNDA TURMA EXTRAORDINÁRIA - SEGUNDA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
<a href="#">Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Fábia Marcília Ferreira Campelo (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Thiago Duca Amoni (Vice-/Presidente)</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Virgilio Cansino Gil</a>	Contribuintes - CNC
TERCEIRA CÂMARA - 2ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Pedro Paulo Pereira Barbosa (Presidente)</a>	3412-7607/7597
<a href="#">Ana Cecilia Lustosa da Cruz (Vice-Presidente)</a>	

PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - TERCEIRA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Alexandre Evaristo Pinto (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNF
VAGO	Fazenda
<a href="#">Antonio Savio Nastureles</a>	Fazenda
<a href="#">João Bellini Júnior (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">João Maurício Vital (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Juliana Marteli Fais Feriato</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Marcelo Freitas de Souza Costa</a>	Contribuintes - UGT
<a href="#">Weslev Rocha</a>	Contribuintes - CNC
QUARTA CÂMARA - 2ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (Presidente Câmara / Pres. Subst. de Seção)</a>	3412-7607/7597
<a href="#">Ana Paula Fernandes (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Andréa Viana Arrais Egypto</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Cleberson Alex Friess (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Francisco Ricardo Gouveia Coutinho</a>	Fazenda
<a href="#">Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro</a>	Fazenda
<a href="#">Luciana Matos Pereira Barbosa (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - NCST
<a href="#">Matheus Soares Leite</a>	Contribuintes - CNT
<a href="#">Miriam Denise Xavier Lazarini (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Rayd Santana Ferreira</a>	Contribuintes - CNC
SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Denny Medeiros da Silveira (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Gregorio Rechmann Junior</a>	Contribuintes - CNA
<a href="#">Jamed Abdul Nasser Feitosa</a>	Contribuintes - UGT
<a href="#">João Victor Ribeiro Aldinucci (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Luis Henrique Dias Lima</a>	Fazenda
<a href="#">Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Mauricio Nogueira Righetti</a>	Fazenda
<a href="#">Renata Toratti Cassini</a>	Contribuintes - CNF

TERCEIRA TURMA EXTRAORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
VAGO	Fazenda
VAGO	Fazenda
VAGO	Contribuintes
VAGO	Contribuintes
3ª SEÇÃO DE JULGAMENTO	
PRIMEIRA CÂMARA - 3ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Jorge Olmiro Lock Freire (Presidente)</a>	3412-7527
<a href="#">Tatiana Midori Migiyama (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA EXTRAORDINÁRIA - PRIMEIRA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
<a href="#">Cleber Magalhães (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Francisco Martins Leite Cavalcante</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Orlando Rutigliani Berri (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Renato Vieira de Avila (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNI
SEGUNDA CÂMARA - 3ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Andrada Márcio Canuto Natal (Presidente)</a>	3412-7527
<a href="#">Vanessa Marini Cecconello (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - SEGUNDA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Charles Mayer de Castro Souza (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Leonardo Correia Lima Macedo</a>	Fazenda
<a href="#">Leonardo Vinicius Toledo de Andrade</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Marcelo Giovanni Vieira</a>	Fazenda
<a href="#">Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Pedro Rinaldi de Oliveira Lima</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Tatiana Josefovicz Belisário (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Laercio Cruz Uliana Junior</a>	Contribuintes - CNI

TERCEIRA CÂMARA - 3ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Rodrigo da Costa Póssas (Presidente)</a>	3412-7527
<a href="#">Érika Costa Camargos Autran (Vice-Presidente)</a>	
PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - TERCEIRA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Ari Vendramini</a>	Fazenda
<a href="#">Liziane Angelotti Meira</a>	Fazenda
<a href="#">Marcelo Costa Marques D'Oliveira</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Semiramis de Oliveira Duro</a>	Contribuintes - CNA
<a href="#">Salvador Candido Brandão Junior</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Valcir Gassen (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Winderley Morais Pereira (Presidente)</a>	Fazenda
SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA - TERCEIRA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Diego Weis Junior</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Fenelon Moscoso de Almeida (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Jorge Lima Abud</a>	Fazenda
VAGO	Fazenda
<a href="#">José Renato Pereira de Deus</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Paulo Guilherme Derouledé (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Raphael Madeira Abad</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Walker Araújo (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNC
SEGUNDA TURMA EXTRAORDINÁRIA - TERCEIRA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
<a href="#">Alan Tavora Nem</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Larissa Nunes Girard (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNI
QUARTA CÂMARA - 3ª SEÇÃO	
Presidência	Telefone
<a href="#">Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Câmara / Pres. Subst. de Seção)</a>	3412-7527
<a href="#">Demes Brito (Vice-Presidente)</a>	

PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Andre Henrique Lemos</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Cássio Schappo</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Lazaro Antonio Souza Soares</a>	Fazenda
<a href="#">Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente)</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Mara Cristina Sifuentes</a>	Fazenda
VAGO	Fazenda
<a href="#">Rosaldo Trevisan (Presidente)</a>	Fazenda
<a href="#">Tiago Guerra Machado</a>	Contribuintes - CNS
SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros	Representação
Cynthia Elena de Campos	Contribuintes - CNC
<a href="#">Diego Diniz de Ribeiro</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Maria Aparecida Martins de Paula</a>	Fazenda
<a href="#">Maysa de Sá Pittondo Deligne</a>	Contribuintes - CNT
<a href="#">Pedro Sousa Bispo</a>	Fazenda
<a href="#">Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente Substituto)</a>	Fazenda
<a href="#">Thais de Laurentis Galkowicz</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Waldir Navarro Bezerra (Presidente)</a>	Fazenda
TERCEIRA TURMA EXTRAORDINÁRIA - QUARTA CÂMARA	
Conselheiros Suplentes	Representação
VAGO	Fazenda
VAGO	Fazenda
VAGO	Contribuintes
VAGO	Contribuintes

SUPLENTE	
1ª SEÇÃO	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Ailton Neves da Silva</a>	Fazenda
<a href="#">Angelo Abrantes Nunes</a>	Fazenda
<a href="#">Barbara Santos Guedes</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Breno do Carmo Moreira Vieira</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Carmen Ferreira Saraiva</a>	Fazenda
<a href="#">Edgar Bragança Bazhuni</a>	Fazenda
<a href="#">Eduardo Morgado Rodrigues</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">José Roberto Adelino da Silva</a>	Contribuintes - CNF
<a href="#">Leonam Rocha de Medeiros</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Lizandro Rodrigues de Sousa</a>	Fazenda
<a href="#">Sergio Abelson</a>	Fazenda
VAGO	Contribuintes
2ª SEÇÃO	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez</a>	Fazenda
<a href="#">Fábia Marcilia Ferreira Campelo</a>	Fazenda
<a href="#">Fernanda Melo Leal</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Jorge Henrique Backes</a>	Fazenda
<a href="#">José Alfredo Duarte Filho</a>	Contribuintes - CNA
<a href="#">José Ricardo Moreira</a>	Fazenda
<a href="#">Monica Renata Mello Ferreira Stoll</a>	Fazenda
<a href="#">Reginaldo Paixão Emos</a>	Fazenda
<a href="#">Thiago Duca Amoni</a>	Contribuintes - CNI
VAGO	Contribuintes
VAGO	Contribuintes
<a href="#">Virgilio Cansino Gil</a>	Contribuintes - CNC

3ª SEÇÃO	
Conselheiros	Representação
<a href="#">Alan Tavora Nem</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Carlos Alberto da Silva Esteves</a>	Fazenda
<a href="#">Cleber Magalhães</a>	Fazenda
<a href="#">Francisco Martins Leite Cavalcante</a>	Contribuintes - CNC
<a href="#">Larissa Nunes Girard</a>	Fazenda
<a href="#">Marcos Roberto da Silva</a>	Fazenda
<a href="#">Maria Eduarda Alencar Câmara Simões</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Orlando Rutigliani Berri</a>	Fazenda
<a href="#">Renato Vieira de Avila</a>	Contribuintes - CNI
<a href="#">Rodolfo Tsuboi</a>	Contribuintes - CNF
VAGO	Contribuintes
<a href="#">Vinicius Guimarães</a>	Fazenda
Obs: arts. 24 e 35 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.	

## APÊNDICE 1 - SÍNTESE DA EXTRAÇÃO DE DADOS

Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extração1

Num. Processo	Ano início processo	SIEF - Situação Processo	e-Proc. - Nome Contribuinte	05. e-Proc. - Contrib. Empresa - CNAE Atual	e-Proc. - Tipo Contribuinte	Empresa - Sit. Cad. Atual	Tipo Questionamento	05. Dia Início Realização Reunião
1632720680201361	2013	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Bancos múltiplos	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	10/abr/2017
16682722967201549	2015	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	17/out/2017
16561720087201181	2011	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de cer	Pessoa Jurídica	Baixada	RECURSO VOLUNTÁRIO	25/nov/2014
16561000222200872	2008	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Bancos múltiplos	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO CO	09/mar/2017
16539720015201463	2014	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	23/mar/2017
19515723039201279	2012	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Produção laminar	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO DE OFÍCIO	26/ago/2014
16327000530200528	2005	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Transp. rodov. ca	Pessoa Jurídica	Baixada	RECURSO ESPECIAL DO CO	14/mar/2017
16327200582015120	2015	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Bancos múltiplos	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	25/jul/2017
1244873118201269	2012	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Holdings de instít	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	25/nov/2014
16561720170201401	2014	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Holdings de instít	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	10/abr/2017
10882721304201493	2014	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Holdings de instít	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	17/out/2017
1656100071200771	2007	Enviado à PF	xxxxxxxxxxxxxxxx	Holdings de instít	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO DE OFÍCIO	09/abr/2013
19515720304201518	2015	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Construção de ob	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	17/out/2017
16327000190201183	2011	Enviado à PF	xxxxxxxxxxxxxxxx	Bancos múltiplos	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	11/nov/2014
16682721051201229	2012	Controle Trar	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	16/set/2014
10600720035201386	2013	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Produção de lami	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	19/set/2017
16561720180201438	2014	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Telefonia móvel c	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	19/set/2017
1632720387201566	2015	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Bolsa de mercad	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	20/jun/2017
16682720614201261	2012	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Bancos múltiplos	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	26/ago/2014
16561720109201374	2013	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de cer	Pessoa Jurídica	Baixada	RECURSO VOLUNTÁRIO	21/mar/2017
19515004164200719	2007	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de cer	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	19/set/2017
00107680015240019	2000	Não se aplica	xxxxxxxxxxxxxxxx	Aluguel de imóve	Pessoa Jurídica	Baixada	RECURSO VOLUNTÁRIO	22/jul/2014
16151720068201106	2011	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Comércio atacad	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	21/mar/2013
16682721139201241	2012	Enviado à PF	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	19/nov/2014
10830727214201331	2013	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de sal	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	24/jan/2017
10600720019201393	2013	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Pelotização, sinte	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO CO	09/mar/2017
19515723053201272	2012	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Extração de miné	Pessoa Jurídica	Baixada	RECURSO ESPECIAL DO PR	14/mar/2017
12689001984200637	2006	Controle Trar	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	14/out/2014
10480721765201146	2011	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Telefonia móvel c	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTÁRIO	14/fev/2017

Página 1

Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extração2

Situação Questionamento	03. e-Proc. - Equipe Nível 5	04. Resultado Julgamento	05. Nome do Contribuinte	06. Resultado Modal	07. Informações Gerais Resultado Julgamento	08. Ano Início Realização	09. Mês Início Realização	10. Sessão	11. Votação
JULGADO	01# TO-02#CÂM	Recurso Voluntário Provido	Favorável ao Fisco	Desfavorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Abr/2017	2017	Majoria
JULGADO	01# TO-02#CÂM	Recurso Voluntário Provido	Favorável ao Fisco	Desfavorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Out/2017	2017	Unânime
JULGADO	(inativo) 03# TO-	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	Decisão: Rejeitar a preli	2014	Nov/2014	2014	Qualidade
JULGADO	01# TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Mar/2017	2017	Unânime
JULGADO	02# TO-04#CÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Mar/2017	2017	Unânime
JULGADO	01# TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	DERAM provimento PA	2014	Ago/2014	2014	Qualidade
JULGADO	01# TO-02#CÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Mar/2017	2017	Qualidade
JULGADO	01# TO-02#CÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Jul/2017	2017	Unânime
JULGADO	01# TO-02#CÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2014	Nov/2014	2014	Unânime
JULGADO	01# TO-04#CÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Abr/2017	2017	Unânime
JULGADO	02# TO-03#CÂM	Recurso de Ofício Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Out/2017	2017	Outros
JULGADO	02# TO-03#CÂM	Recurso de Ofício Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	a Os membros da Turma :	2013	Abr/2013	2013	Maioria
JULGADO	01# TO-02#CÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	a Por maioria de votos, er	2017	Out/2017	2017	Majoria
JULGADO	02# TO-03#CÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2014	Nov/2014	2014	Unânime
JULGADO	02# TO-03#CÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2014	Set/2014	2014	Qualidade
JULGADO	01# TO-02#CÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Set/2017	2017	Qualidade
JULGADO	02# TO-04#CÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	a Por unanimidade de vot	2017	Set/2017	2017	Majoria
EM PAUTA	01# TO-04#CÂM	Recurso Voluntário Provido	Desfavorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Por maioria de votos, re	2017	Jun/2017	2017	Majoria
JULGADO	(inativo) 03# TO-	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2014	Ago/2014	2014	Qualidade
JULGADO	02# TO-03#CÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	a Por unanimidade de vot	2017	Mar/2017	2017	Unânime
JULGADO	01# TO-04#CÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	a Preliminarmente, por v	2017	Set/2017	2017	Outros
JULGADO	01# TO-04#CÂM	Recurso Voluntário Não Conheci	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Por unanimidade não se	2014	Jul/2014	2014	Unânime
EM PAUTA	(inativo) 02# TO-	Recurso Voluntário Não Conheci	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Por unanimidade, não s	2013	Mai/2013	2013	Unânime
EM PAUTA	02# TO-02#CÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	QUANTO AO RECURSO I	2013	Nov/2013	2013	Qualidade
EM PAUTA	01# TO-03#CÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	a Por unanimidade de vot	2017	Jan/2017	2017	Majoria
JULGADO	01# TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Mai/2017	2017	Qualidade
JULGADO	01# TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Favorável ao Fisco	Favorável ao Fisco	a Acordam os membros d	2017	Mar/2017	2017	Qualidade
JULGADO	(inativo) 02# TO-	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	a Por unanimidade de vot	2014	Out/2014	2014	Majoria
JULGADO	01# TO-03#CÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	Favorável ao Fisco	a [1] Por unanimidade de	2017	Fev/2017	2017	Majoria

Página 2

Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extrações

01. e-Proc. - Origem Hist.	Seções ACT Turmas	e-Proc. - Tipo	COMPROT - Unidade	02. e-Proc. - Equipe	03. e-Proc. - Valor	
ACT	CSRF	Processo	Adm Min. Fazenda Orgão Loc. Real	Unidade	Nível 5	
Hist.	ACT Hist.	Hist.	Atual	Atual	Atual	
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	ASTE1-CARF-N	25.793.549.454,88
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	RJ RIO DE JANI	EPI-1-DIFIS-DI	8.089.352.993,81
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	01ª TURMA-C	6.809.226.406,50
Autuação Fisci 1ª T-CSRF	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	DISOR-CEGAP	6.692.554.765,57
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO UNIC	6.251.362.113,65
Não Informad 1ª Seção	Não Informa	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	01ª TURMA-C	5.969.998.425,73
Não Informad 1ª T-CSRF	Não Informa	LANÇAMENTO	RFB	SP SAO PAULO	EAPEX-GCOB-	5.349.656.230,85
Autuação Fisci 3ª Seção	COFINS	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	ASTE1-CARF-N	4.248.687.217,83
Não Informad 1ª Seção	Não Informa	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	01ª TURMA-C	3.998.938.486,04
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	02ª CÂMARA-	3.984.080.057,33
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	SP OSASCO DI	GCFAZ-ECOB-	3.238.923.677,73
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	FISCALIZAÇÃO	PFN/PGFN	SP SAO PAULO	SERC	3.224.543.504,00
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	SP SAO PAULO	GCARF-GCOB-	2.778.076.976,87
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	LANÇAMENTO	RFB	SP SAO PAULO	EOPER-DIORT	2.661.151.281,96
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	LANÇAMENTO	RFB	RJ RIO DE JANI	PARC-DICAT-T	2.613.725.625,02
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	MG BELO HOR	CONTE-EQPRI	2.606.779.747,61
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	SERET-CEGAP	2.449.670.112,02
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	01ª TURMA-C	2.429.216.721,67
Não Informad 1ª Seção	Não Informa	LANÇAMENTO	RFB	RJ RIO DE JANI	PARC-DICAT-T	2.351.636.505,73
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	01ª TO-03HC	2.340.793.701,20
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	PRESI-01ª TO-	2.331.939.587,05
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	RESTITUIÇÃO	PFN/PGFN	RJ RIO DE JANI	SERC	2.274.539.773,25
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	FISCALIZAÇÃO	CSRF/CARF	DF CARF MF	SERET-CEGAP	2.185.935.812,00
Não Informad 2ª Seção	Não Informa	LANÇAMENTO	PFN/PGFN	RJ RIO DE JANI	SERC	2.156.204.256,47
Autuação Fisci 3ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	01ª TO-03HC	2.151.197.815,68
Autuação Fisci 1ª T-CSRF	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	MG BELO HOR	FAZ-EQAI-SEC	2.132.539.507,88
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	MG BELO HOR	CONTE-EQPRI	2.109.435.788,54
Autuação Fisci 3ª Seção	CIDE	LANÇAMENTO	RFB	RJ RIO DE JANI	PARC-DICAT-T	2.101.113.065,32
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF	01ª TO-03HC	2.064.567.683,47

Página 3

Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 3 - Apêndice Síntese de Extrações

16682721067201401	2014	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	21/mar/2017
16643720041201151	2011	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Produção de lami	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	19/set/2017
16682720271201154	2011	Enviado à PF	xxxxxxxxxxxxxxxx	Produção de lami	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	11/mar/2014
16682721452001371	2013	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	18/jan/2017
12897000193201011	2010	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	21/out/2014
163277211028201409	2014	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Bancos múltiplos,	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	15/ago/2017
19515722292012179	2012	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabric. fogões, re	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO PR	03/out/2017
1656100004200838	2008	Enviado à PF	xxxxxxxxxxxxxxxx	Holdings de instit	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	08/out/2013
16327720432012141	2012	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Holdings de instit	Pessoa Jurídica	Baixada	RECURSO VOLUNTARIO	08/abr/2014
10882002868200451	2004	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Comércio varejiz	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	03/out/2017
16561720086201306	2013	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de car	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO CO	05/dec/2017
16561720053201358	2013	Enviado à PF	xxxxxxxxxxxxxxxx	Comércio varej. c	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO CO	04/jul/2017
1632702212200500	2005	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de lati	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO PR	04/abr/2017
10600720046201617	2016	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Pelotização, sinte	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	10/dec/2017
16682721161201291	2012	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	05/dec/2017
16561720159201432	2014	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de car	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	15/ago/2017
1060072002201318	2013	Enviado à PF	xxxxxxxxxxxxxxxx	Pelotização, sinte	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO CO	06/jun/2017
110807322817201428	2014	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de ref	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	25/abr/2017
14367720006201466	2014	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabric. aparelhos	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	10/abr/2017
16682721507201331	2013	Enviado à PF	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de prc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO CO	04/out/2017
19515720305201554	2015	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Atividades de apc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	15/ago/2017
11543003931200812	2008	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Serviços combina	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	14/abr/2014
10845001239200531	2005	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Comércio atacadi	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	25/mar/2014
10166901907200814	2008	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Telecomunicação	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO CO	16/mal/2017
11080918357201261	2012	Arquivado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Reprodução de sc	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	27/mai/2014
10845901284201280	2012	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de md	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	26/nov/2013
10880907835200843	2008	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de art	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	22/mai/2014
10865904996201250	2012	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Comércio por ata	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	25/abr/2017
11040900316200990	2009	Arquivado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de cor	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	28/jan/2014
11040900318200989	2009	Arquivado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de cor	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	28/jan/2014
10875904052010111	2010	Arquivado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Transp. rodov. ca	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	20/ago/2013
10882900935200839	2008	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Fabricação de tit	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO PR	12/nov/2013
10880910767200808	2008	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Laboratórios clini	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	24/set/2013

Página 4

## Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extrações

JULGADO	02ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Mar/2017	Majoria
JULGADO	01ª TO-02ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Set/2017	Qualidade
JULGADO	01ª TO-03ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por maioria de votos, n	2014	Mar/2014	Majoria
JULGADO	01ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Em preliminar a patron	2017	Jan/2017	Majoria
JULGADO	(Inativo) 03ª TO-	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	a Decisão: Rejeitar a preli	2014	Out/2014	Qualidade
JULGADO	02ª TO-03ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	1) Por unanimidade de v	2017	Ago/2017	Majoria
JULGADO	01ª TURMA-CSR	Recurso Especial do Procurador	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Out/2017	Majoria
JULGADO	02ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	a Por unanimidade de vot	2013	Out/2013	Majoria
JULGADO	(Inativo) 02ª TO-	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por maioria de votos, re	2014	Abr/2014	Majoria
JULGADO	01ª TURMA-CSR	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	a Acordam os membros d	2017	Out/2017	Unânime
JULGADO	01ª TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Dez/2017	Qualidade
JULGADO	01ª TURMA-CSR	Recurso Especial do Procurador	Desfavorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Abr/2017	Unânime
JULGADO	02ª TO-03ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Out/2017	Qualidade
JULGADO	01ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	a Por unanimidade, em cc	2017	Dez/2017	Majoria
JULGADO	01ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Provido	Desfavorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Ago/2017	Unânime
JULGADO	01ª TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Jun/2017	Unânime
JULGADO	02ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Pelo voto de qualidade,	2017	Abr/2017	Qualidade
JULGADO	01ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Provido	Desfavorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Abr/2017	Unânime
JULGADO	01ª TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Favorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Abr/2017	Qualidade
JULGADO	02ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Provido em	Parcialmente Favorável	a Por unanimidade de vot	2017	Ago/2017	Majoria
JULGADO	(Inativo) 03ªTE/	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	por unanimidade de vot	2014	Abr/2014	Unânime
EM PAUTA	(Inativo) 02ª TO-	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2014	Mar/2014	Unânime
JULGADO	03ª TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Desfavorável ao Fisco	Acordam os membros d	2017	Mai/2017	Unânime
JULGADO	(Inativo) 01ªTE/	Recurso Voluntário Provido	Desfavorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2014	Mai/2014	Unânime
JULGADO	(Inativo) 03ªTE/	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por maioria, negou-se p	2013	Nov/2013	Majoria
JULGADO	(Inativo) 02ªTE/	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	NÃO INFORMADO	2013	Out/2013	Unânime
JULGADO	01ª TO-03ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2017	Abr/2017	Unânime
EM PAUTA	02ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2014	Jan/2014	Unânime
EM PAUTA	02ª TO-04ªCÂM	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2014	Jan/2014	Unânime
JULGADO	(Inativo) 03ªTE/	Recurso Voluntário Não Conheci	Favorável ao Fisco	Por unanimidade, não s	2013	Ago/2013	Unânime
JULGADO	01ª TURMA-CSR	Recurso Especial do Contribuinte	Desfavorável ao Fisco	Por maioria de votos, n	2017	Out/2017	Majoria
JULGADO	(Inativo) 02ªTE/	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	NÃO INFORMADO	2013	Set/2013	Unânime

Página 5

## Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extração6

Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	RJ RIO DE JANI PARE1-EAC-1-	1.982.398.566,45
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF 02ª CÂMARA-	1.952.977.490,36
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	PFN/PGFN	RJ RIO DE JANI SERCID	1.946.525.030,61
Autuação Fisci 2ª Seção	CS - CONTRIB	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF CEGAP-CARF-	1.889.640.653,45
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	RJ RIO DE JANI GABIN-EAC-1-	1.866.847.834,87
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	SP SAO PAULO GDIF-EAPEX-C	1.864.011.394,98
Autuação Fisci 1ª T-CSRF	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF 01ª TO-03ªC-	1.818.925.696,88
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	PFN/PGFN	SP SÃO PAULO SERCID	1.769.815.693,25
Não Informad 1ª Seção	Não Informa	LANÇAMENTO	RFB	SP OSASCO D1 MJF-EM-SEC-	1.658.661.773,16
Não Informad 1ª T-CSRF	Não Informa	LANÇAMENTO	RFB	SP RIBEIRAO P 15ª TURMA-C	1.652.238.784,55
Autuação Fisci 1ª T-CSRF	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF 01ª TURMA-C	1.614.286.251,77
Autuação Fisci 1ª T-CSRF	IRPJ	LANÇAMENTO	PFN/PGFN	SP SÃO PAULO DIGRA-DIVID	1.601.382.342,49
Autuação Fisci 1ª T-CSRF	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.600.826.293,12
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF 03ª CÂMARA-	1.581.229.233,22
Autuação Fisci 2ª Seção	IRRF	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF 04ª CÂMARA-	1.580.476.514,88
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.552.257.633,74
Autuação Fisci 1ª T-CSRF	CSLL	LANÇAMENTO	PFN/PGFN	MG BELO HOR SERAP-DIDAU	1.550.674.690,43
Autuação Fisci 3ª Seção	COFINS	LANÇAMENTO	RFB	AM MANAUAS EGCONT-SECJ	1.533.626.788,63
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.469.304.917,57
Autuação Fisci 1ª T-CSRF	IRPJ	LANÇAMENTO	PFN/PGFN	RJ RIO DE JANI DIDAU-DIVID	1.447.355.527,05
Autuação Fisci 1ª Seção	IRPJ	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF CARF MF 02ª TO-04ªC-	1.417.735.342,50
Não Informad 2ª Seção	Não Informa	RESTITUIÇÃO	CFRB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.020,18
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	RESSARCIMENT	CSRF/CARF	DF CARF MF DISOR-CEGAP	1.019,89
DCOMP / Decl 3ª T-CSRF	COFINS	RESTITUIÇÃO	CSRF/CARF	DF CARF MF 1ª TE-35EC&	1.019,76
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.019,75
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.019,28
DCOMP / Decl 3ª Seção	PIS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.019,20
DCOMP / Decl 3ª Seção	COFINS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.019,19
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.018,47
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.018,47
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.017,96
DCOMP / Decl 3ª T-CSRF	PIS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.017,53
Não Informad 3ª Seção	Não Informa	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC ARQUIVO ÚNI	1.017,37

Página 6



Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extração9

Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.017,07	
Não Informad:2ª Seção	Não Informar:FISCALIZAÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.017,00	
Pedido de Res 3ª Seção	PIS	RESTITUIÇÃO	RFB	RJ RIO DE JANI EQPEJ - GABI	1.017,00	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.016,47	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.016,03	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.016,00	
DCOMP / Decl 3ª T-CSRF	COFINS	RESSARCIMENT	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.014,93
DCOMP / Decl 3ª Seção	PIS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.014,73
DCOMP / Decl 3ª Seção	COFINS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.014,05
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.014,00	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.013,57	
DCOMP / Decl 3ª Seção	COFINS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.013,40
DCOMP / Decl 3ª Seção	COFINS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.013,24
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.013,18	
DCOMP / Decl 3ª Seção	PIS	RESSARCIMENT	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.012,75
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:LANÇAMENTO	RFB	RS SAO LEOPD PCFAZ-ARF-SL		1.012,72	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.012,28	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.009,96	
DCOMP / Decl 3ª Seção	CSLL	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.009,40
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.008,36	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.007,90	
DCOMP / Decl 3ª Seção	COFINS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.007,20
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.006,79	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.006,66	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:LANÇAMENTO	RFB	Não se Aplica	Não se Aplica	1.006,36	
DCOMP / Decl 3ª Seção	PIS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.005,20
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	SP SAO CAETA GCFZ-ECOB-		1.005,17	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.004,52	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.002,26	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI	1.002,06	
Auriação Fisci 2ª Seção	IRPF	FISCALIZAÇÃO	Externo - Outros	Não se Aplica	Não se Aplica	1.002,00
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	PR CURITIBA I APOIO-SEORT		1.001,94	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	CSRF/CARF	DF CARF MFI	DISOR-CEGAP	1.001,27	
Não Informad:3ª Seção	Não Informar:RESTITUIÇÃO	RFB	PE RECIFE DRI	DECIPI-SEORT	1.001,23	

Página 9

Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extração10

10935720270201112	2011	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Planos de saúde	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	18/fev/2014
10950900782200869	2008	Encerrado	xxxxxxxxxxxxxxxx	Comércio atacadi	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	25/mar/2014
19311000137201069	2010	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Administração pú	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO ESPECIAL DO PR	16/set/2014
19515008593201010	2010	Ativo	xxxxxxxxxxxxxxxx	Estamparia, textu	Pessoa Jurídica	Ativa	RECURSO VOLUNTARIO	21/jan/2014

Página 10

Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extração11

JULGADO	02ª TO-04ª CÂM	Recurso Voluntário Provido em 1ª Instância	Parcialmente Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2014	Fev/2014	Unânime
JULGADO	(inativo) 01ª TO-	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por unanimidade, nego	2014	Mar/2014	Unânime
JULGADO	02ª TURMA-CSR	Recurso Especial do Procurador	Desfavorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2014	Set/2014	Unânime
EM PAUTA	(inativo) 03ª TO/	Recurso Voluntário Negado	Favorável ao Fisco	Por unanimidade de vot	2014	Jan/2014	Unânime

Página 11

Programa de Pós Graduação em Sociologia Política - PPGSP/UFSC Mestrando: Ricardo Fagundes da Silveira APENDICE 1 - Apêndice Síntese de Extração12

Não Informad. 2ª Seção	Não Informac	LANÇAMENTO	CSRF/CARF	DF	CARF MF	DISOR-CEGAP	1.000,00
DCOMP / Decl 3ª Seção	COFINS	RESTITUIÇÃO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI		1.000,00
Não Informad. 2ª T-CSR	Não Informac	LANÇAMENTO	RFB	ARQUIVO ÚNIC	ARQUIVO ÚNI		1.000,00
Não Informad. 2ª Seção	Não Informac	LANÇAMENTO	RFB	SP	SAO PAULO COBFI-GCOB-I		1.000,00

Página 12

## APÊNDICE 2 - TESTES DE SIGNIFICÂNCIA E PROBABILIDADES DA BASE DE DADOS

Boa parte da nossa pesquisa ocorre sobre dados quantitativos extraídos das bases e na forma acima descritas. Dirigimos nossas questões à base quantitativa (os dados dos processos), alcançamos respostas e as interpretamos. Para a questão da duração, como alcançamos toda a base de processos, sequer teríamos que nos assegurar quanto ao percentual mínimo de significância de 95% (exigido para as amostragens). Também não procederemos à uma análise detalhada que considere Duração ou Tempo (como variável independente) para Tipos de Decisão (variáveis dependentes) ou de frequências quando comparamos variáveis de resposta (decisões ou votações, por exemplo), mas adotaremos dois testes estatísticos para avaliação da base de dados.

Mesmo executando análise sobre toda a base para algumas questões (Duração) ou o conjunto de bases obrigatoriamente segregadas (quando analisamos Votações somente para Decisões Favoráveis ao Fisco, por exemplo), julgamos razoável realizar alguns testes de probabilidade sobre nossa base de dados. Fazemos uso do modelo econométrico de Regressão Logística (LOGIT) apenas para confirmar algumas hipóteses ou particularidades apresentadas no desenvolvimento dos capítulos 2 e 3.

A análise de regressão logística é utilizada para se estimar o valor condicional (valor esperado) de uma variável  $Y$  (dependente), dados os valores das variáveis  $X$  (independente). Nestas situações, sempre teremos uma resposta binária (1,0) de ocorrência ou não de determinado evento (Decisão ou Voto, por exemplo), e a utilização do modelo de regressão logística nos permite estimar as probabilidades associadas da ocorrência do evento em função das variáveis observadas. O modelo LOGIT é particularmente utilizado para modelos lineares em geral.

Os dois testes abaixo foram estimados através de modelos de probabilidade LOGIT (GUJARATI, 2009), com correção de erros para heterocedasticidade (heterogeneidade dos dados). O programa utilizado é o STATA 13.

Para se analisar  $\pi(x)$ , tomam-se as observações independentes. Neste contexto, tem-se como suposição inicial que  $\pi(x)$  é uma função com valores entre zero e 1, quando  $x$  varia na reta real, ou seja,  $\pi(x)$ , é uma função distribuição de probabilidade.

Como  $\pi(\cdot)$  varia no intervalo  $[0,1]$ , uma representação linear simples para  $\pi$  sobre todos os valores possíveis de  $x$  não seria adequada, então considera-se a transposição para um formato logístico de  $\pi(\cdot)$  sob a forma linear.

$$\ln \left[ \frac{\pi(x)}{1 - \pi(x)} \right] = g(x),$$

$$\text{Onde } g(x) = \alpha_i + \beta X_i$$

Ou equivalente,

$$\pi(x) = \frac{\exp(\alpha_i + \beta X_i)}{1 + \exp(\alpha_i + \beta X_i)}$$

Assim, é possível estimar a probabilidade de ocorrência de uma Decisão (Favorável, Parcialmente Favorável ou Desfavorável) ou Votação (Unânime, Maioria ou Qualidade) através da equação:

$$Pr(y_{it} = 1 | x_i) = \frac{e^{g(x)}}{1 + e^{g(x)}}$$

Ou

$$\pi(x) = \frac{1}{1 + e^{-(\alpha + \sum \beta X_i)}}$$

Assim, é necessário que  $\beta_i < 0$  para que  $\pi$  seja crescente e que  $\beta_i > 0$  para que  $\pi$  seja decrescente. Quando  $x$  tende ao infinito,  $P(X)$  tende a zero quando  $\beta_i < 0$  e tende a um quando  $\beta_i > 0$ . Desta forma, define-se a função de ligação necessária ao modelo. Caso  $\beta_i = 0$ , então a variável de resposta  $Y$  é independente da variável  $X$ .

Após a estimação dos parâmetros, uma transformação de  $\pi(x)$  é central para o estudo da regressão logística, a **odds ratio**. Como os parâmetros da regressão logística é análogo aos da regressão linear então temos que:

$$\ln \left[ \frac{\pi(x+1)}{1 - \pi(x+1)} \right] - \ln \left[ \frac{\pi(x)}{1 - \pi(x)} \right] = \alpha_i + \beta (x + 1) - (\alpha_i + \beta_1 x) =$$

$\beta_1$

Assim  $\beta_i$   $i = 1$ , é incremento no valor da expressão  $\ln \left[ \frac{\pi(x)}{1-\pi(x)} \right] = g(x)$ , sendo a log odds, de “ocorrência do evento contra a não ocorrência caso em que  $x=0$ ”.

Calculando a exponencial da expressão tem-se:

$$\exp \beta_1 = \frac{\left[ \frac{\pi(x+1)}{1-\pi(x+1)} \right]}{\left[ \frac{\pi(x)}{1-\pi(x)} \right]}$$

Desta forma, tem-se a razão de chances (*odds ratio*) e compara a probabilidade de sucesso para  $x+1$  com a probabilidade de sucesso para  $x$ . Assim,  $\exp(\beta_1)$  é a mudança multiplicativa nas probabilidades de sucesso, correspondente ao aumento de uma unidade em  $x$ .

Interessa-nos, principalmente, medir a significância dos fatores **TEMPO e VALOR** na nossa base de dados. Nos dois testes gerados abaixo a especificação que define se os parâmetros destas variáveis são estatisticamente significantes a 95% de confiabilidade ( $\text{Prob} < 0,05$ ) é o índice “**Prob**”. Para uma base tão ampla, com 36.894 processos totais ou mesmo 29.446 do teste II (excluindo os votos Parcialmente Favoráveis), esse índice aproxima-se da perfeição (= zero).

Em função alcançamos todo o conjunto dos processos nos modelos gerados essa proximidade com a “perfeição” é óbvia e, em tese, poderíamos considerá-los como desnecessários. Mas estes testes também revelam algumas probabilidades que confirmam constatações apresentadas durante a pesquisa. Assim sendo, apresentamos os testes e alguns destaques dos mesmos.

Tabela 1: Teste I

<b>odds ratio</b>	<b>Favorável ao Fisco</b>	<b>Parcialmente Favorável ao Fisco</b>	<b>Desfavorável ao Fisco</b>
<b>Tempo</b>	0,919**	1,033**	1,089**
<b>Valor em ln</b>	0,892**	1,165**	1,008
<b>Pessoa Jurídica</b>	2,192**	0,608**	0,5420**
<b>RECURSO VOLUNTARIO</b>	1,447**	3,925**	0,296**
<b>RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE</b>	2,825**	1,146	0,316**
<b>RECURSO DE OFCIO</b>	0,077**	0,333**	14,16**
<b>RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR</b>	(omitted)	(omitted)	(omitted)
<b>Constante</b>	3,277**	0,014**	0,680**
<b>obs</b>	36894	36894	36894
<b>Wald</b>	2708,77	1882,41	2965,93
<b>Prob</b>	0	0	0
<b>R2</b>	0,0726	0,0559	0,1014

Fonte: elaboração própria.

No teste I destacamos, além do índice de confiabilidade ou significância (**Prob** < 0,05) igual a 0 (zero):

### 1. A razão de chance da variável Tempo

Quanto maior o tempo (duração) do processo maior a probabilidade de ser Parcialmente Favorável ou Desfavorável. Para cada ano de duração do litígio eleva-se em 8,9% a chance de um processo ser julgado Desfavorável ao Fisco ou 3,3% de obter uma decisão Parcialmente Favorável ao Fisco (também parcialmente favorável ao contribuinte). Em contrapartida, a cada ano que um processo permanece aguardando julgamento, a probabilidade da decisão ser Favorável ao Fisco REDUZ-SE em 8,1%.

### 2. A razão de chance da variável Valor em ln –

O exponencial da função logaritmica confirma a hipótese, que desenvolveremos mais à frente, que quanto maior o valor do processo eleva-se a chance do mesmo ser Desfavorável ao Fisco. Assim, a elevação dos valores do processos numa mesma proporção (1%, por exemplo) resulta na probabilidade da decisão ser desfavorável ao fisco em 1,008 vezes, isto é, um aumento de 0,08% maior. Para as decisões parcialmente favoráveis ao fisco, na mesma proporção, esse probabilidade aumenta 16,5%. Por outro lado, a probabilidade da decisão de ser favorável ao fisco é 10,8% menor para cada aumento de 1% do valor do processo.

### 3. A razão de chance do Recurso de Ofício

O teste I explicita o motivo pelo qual excluímos, das bases de análise das decisões e votações, a variável Recursos de Ofício. Pelos motivos anteriormente expostos, a chance de um Recurso de Ofício ser julgado Desfavorável ao Fisco (favorável aos contribuintes) é desproporcionalmente elevada. Quando comparada com um dos tipos de recursos, o Recurso Especial do Procurador, essa probabilidade é de 14,16 vezes (1.316% maior).

Tabela 2: Teste II

Variáveis	Maioria	Unanime	Qualidade
<b>Valor ln</b>	1,096**	0,886**	1,141**
<b>Favorável ao Fisco</b>	0,457**	1,135**	17,03**
<b>cons</b>	0,096**	14,35**	0,001**
<b>obs</b>	29446	29446	29446
<b>Wald</b>	985,16	717,43	649,46
<b>Prob</b>	0	0	0
<b>R2</b>	0,0371	0,0241	0,085

Fonte: elaboração própria.

Esse segundo teste, que mede significância (**Prob**) numa base que exclui os as decisões Parcialmente Favoráveis ao Fisco (critério adotado para as questões de decisões e votações) e alcança 29.446 processos, algumas outras probabilidades que confirmamos à frente, se destacam:

1. Quanto maior o valor do processo com decisões Favoráveis ao Fisco, maior a incidência de decisões tomadas com voto de Qualidade (desempate) nas turmas de julgamento. Para cada elevação de 1% de valor do processo, aumenta em 14,1% do processo ser decidido por voto de Qualidade. Na mesma proporção de elevação (1% do valor processo) aumenta-se em 9,6% a chance da decisão ser por voto de Maioria. Em contrapartida, essa proporção do valor do processo implica numa redução em 11,4% para os processos julgados com votações Unâнимes;
2. Tomando-se comparativamente as variáveis “Favorável ao Fisco” ou “Desfavorável ao Fisco” (1,0), a decisão por voto de Qualidade tem 17,03 vezes (1603% maior) mais chances de

ocorrer quando as decisões são Favoráveis ao Fisco do que em decisões Desfavoráveis ao Fisco.

**APÊNDICE 3 - LISTAGEM DE ATIVIDADES SEGREGADAS  
POR ATIVIDADE ECONÔMICA DE ACORDO  
COM A CLASSIFICAÇÃO DO CNAE –  
CADASTRO NACIONAL DE ATIVIDADES  
ECONÔMICAS**

**ATIVIDADE ECONÔMICA:** Agricultura e Pecuária

Atividades de apoio à produção florestal

Criação de asininos e muares

Criação de bovinos para corte

Criação de bovinos para leite

Criação de bovinos, exceto para corte e leite

Criação de camarões em água salgada e salobra

Criação de frangos para corte

Criação de outros galináceos, exceto para corte

Criação de suínos

Cultivo de acácia-negra

Cultivo de algodão herbáceo

Cultivo de arroz

Cultivo de cacau

Cultivo de café

Cultivo de cana-de-açúcar

Cultivo de cítricos, exceto laranja

Cultivo de dendê

Cultivo de eucalipto

Cultivo de feijão

Cultivo de flores e plantas ornamentais

Cultivo de laranja

Cultivo de maçã

Cultivo de manga

Cultivo de mudas em viveiros florestais

Cultivo de outros cereais não especificados anteriormente

Cultivo de pinus

Cultivo de seringueira

Cultivo de soja

Cultivo de uva

Cultivo esp. madeir., exceto eucalipto, acácia, pinus, teca

Cultivo frutas lavoura permanente não especific. anteriormente

Cultivo outras oleaginosas lavoura temporária não especific.

Cultivo outras plantas de lavoura temporária não específico.  
 Extração de carvão mineral  
 Horticultura, exceto morango  
 Matadouro-Abate de reses sob contrato - Exceto abate suínos  
 Pesca de crustáceos e moluscos em água salgada  
 Pesca de peixes em água salgada  
 Preparação de subprodutos do abate  
 Preparação do leite  
 Preparação e fiação de fibras de algodão  
 Preservação de peixes, crustáceos e moluscos  
 Produção de carvão vegetal - florestas plantadas  
 Produção de ovos  
 Produção de pintos de um dia  
 Produção sementes certific., exceto forrageiras para pasto

**ATIVIDADE ECONÔMICA:** Bancos e *Holdings* Financeiras

Bancos comerciais  
 Bancos cooperativos  
 Bancos de desenvolvimento  
 Bancos de investimento  
 Bancos múltiplos, com carteira comercial  
 Bancos múltiplos, sem carteira comercial  
 Caixas econômicas  
*Holdings* de instituições financeiras  
 Representações de bancos estrangeiros

**ATIVIDADE ECONÔMICA:** COMÉRCIO

Comérc. atac. ál., der. petróleo, exc. lubr., ã realiz. TRR  
 Comérc. varej. out. artigos uso pes. e domést. não esp. ant.  
 Comércio a varejo automóveis, camionetas e utilitários novos  
 Comércio a varejo automóveis, camionetas, utilitários usados  
 Comércio a varejo de motocicletas e motonetas novas  
 Comércio a varejo de motocicletas e motonetas usadas  
 Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos  
 Comércio a varejo de peças e acessórios usados para veículos  
 Comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar  
 Comércio a varejo peças, acessórios motocicletas e motonetas  
 Comércio atac. aparelhos eletrônicos uso pessoal e doméstico  
 Comércio atac. artigos vestuário, exceto profiss., segurança

Comércio atac. bebidas com fracionamento e acondicionamento  
Comércio atac. cereais, legum. beneficiados, com fracionam.  
Comércio atac. comb. orig. vegetal, exceto álcool carburante  
Comércio atac. componentes eletrônicos, telefonia e comunic.  
Comércio atac. defensivos agríc., adubos, fertilizantes etc.  
Comércio atac. especializado mat. construção não específico.  
Comércio atac. especializado outros produtos intermediários  
Comércio atac. frutas, verduras, raízes, etc. e leg. frescos  
Comércio atac. instr., materiais uso médico, cirúrgico, etc.  
Comércio atac. jóias, relógios, bijuterias, pedras lapidadas  
Comércio atac. máq., aparelhos uso odonto-médico-hospitalar  
Comércio atac. máquinas terraplenagem, mineração, construção  
Comércio atac. máquinas, aparelhos e equip. uso agropecuário  
Comércio atac. merc. em geral, predom. insumos agropecuários  
Comércio atac. mercad. em geral, predom. prod. alimentícios  
Comércio atac. outros equip., artigos uso pessoal, doméstico  
Comércio atac. prod. higiene, limpeza e conserv. domiciliar  
Comércio atac. prod. siderúrg., metalúrg., exceto construção  
Comércio atac. resíduos não-metálicos, exceto papel, papelão  
Comércio atac. roupas e acess. uso profissional e segurança.  
Comércio atacad. bicic., triciclos, outros veíc. recreativos  
Comércio atacad. chocolates, confeitos, balas, bombons etc.  
Comércio atacad. combust. realizado por transp. retalh.(TRR)  
Comércio atacad. couros, lãs e outros subprod. origem animal  
Comércio atacad. especializado prod. aliment. não específico.  
Comércio atacad. matérias-primas agrícolas com fracionamento  
Comércio atacad. matérias-primas agrícolas não especificadas  
Comércio atacad. outras máquinas e equip. não especificados  
Comércio atacad. prod. aliment. em geral, com fracionamento  
Comércio atacadista artigos tapeçaria; persianas e cortinas  
Comércio atacadista bebidas não especificadas anteriormente  
Comércio atacadista de açúcar  
Comércio atacadista de água mineral  
Comércio atacadista de algodão  
Comércio atacadista de alimentos para animais  
Comércio atacadista de animais vivos  
Comércio atacadista de artigos de armário  
Comércio atacadista de artigos de cama, mesa e banho  
Comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria  
Comércio atacadista de aves abatidas e derivados  
Comércio atacadista de aves vivas e ovos

Comércio atacadista de bolsas, malas e artigos de viagem  
Comércio atacadista de cacau  
Comércio atacadista de café em grão  
Comércio atacadista de café torrado, moído e solúvel  
Comércio atacadista de calçados  
Comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados  
Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados  
Comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante  
Comércio atacadista de cigarros, cigarrilhas e charutos  
Comércio atacadista de cimento  
Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria  
Comércio atacadista de embalagens  
Comércio atacadista de energia elétrica  
Comércio atacadista de equipamentos de informática  
Comércio atacadista de farinhas, amidos e féculas  
Comércio atacadista de ferragens e ferramentas  
Comércio atacadista de filmes, CDs, DVDs, fitas e discos  
Comércio atacadista de fios e fibras têxteis beneficiados  
Comércio atacadista de fumo beneficiado  
Comércio atacadista de fumo em folha não beneficiado  
Comércio atacadista de gás liquêfeito de petróleo (GLP)  
Comércio atacadista de leite e laticínios  
Comércio atacadista de livros, jornais e outras publicações  
Comércio atacadista de lubrificantes  
Comércio atacadista de lustres, luminárias e abajures  
Comércio atacadista de madeira e produtos derivados  
Comércio atacadista de máquinas e equipamentos uso comercial  
Comércio atacadista de mármore e granitos  
Comércio atacadista de massas alimentícias  
Comércio atacadista de materiais de construção em geral  
Comércio atacadista de material elétrico  
Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano  
Comércio atacadista de móveis e artigos de colchoaria  
Comércio atacadista de pães, bolos, biscoitos e similares  
Comércio atacadista de papel e papelão em bruto  
Comércio atacadista de pescados e frutos do mar  
Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral  
Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal  
Comércio atacadista de produtos odontológicos  
Comércio atacadista de próteses e artigos de ortopedia  
Comércio atacadista de resíduos de papel e papelão

Comércio atacadista de resíduos e sucatas metálicos  
Comércio atacadista de resinas e elastômeros  
Comércio atacadista de sementes, flores, plantas e gramas  
Comércio atacadista de soja  
Comércio atacadista de tecidos  
Comércio atacadista de vidros, espelhos, vitrais e molduras  
Comércio atacadista equip. elétricos uso pessoal e doméstico  
Comércio atacadista máquinas e equipamentos uso industrial  
Comércio atacadista medicamentos e drogas de uso veterinário  
Comércio atacadista mercadorias em geral, sem predominância  
Comércio atacadista outros produtos químicos e petroquímicos  
Comércio atacadista prod. extração min., exceto combustíveis  
Comércio atacadista prod. higiene, limpeza com fracionamento  
Comércio atacado peças, acess. para motocicletas e motonetas  
Comércio por atacado de automóveis, camionetas e utilitários  
Comércio por atacado de caminhões novos e usados  
Comércio por atacado de motocicletas e motonetas  
Comércio por atacado de ônibus e microônibus novos e usados  
Comércio por atacado de pneumáticos e câmaras-de-ar  
Comércio por atacado peças e acessórios novos para veículos  
Comércio varej. animais vivos, artigos, alimen. para animais  
Comércio varej. com predomin. prod. aliment. - hipermercados  
Comércio varej. com predomin. prod. aliment. - supermercados  
Comércio varej. emb. e outros veíc. recreat.; peças, acess.  
Comércio varej. especializ. de equip. e suprim. de informát.  
Comércio varej. especializado de equip. telefonia e comunic.  
Comércio varej. especializado eletrod., equip. áudio e vídeo  
Comércio varej. peças eletroeletr., exceto inform., comunic.  
Comércio varej. predom. alim. - minimerc., mercearias etc.  
Comércio varej. prod. farmacêuticos, com manipul. fórmulas  
Comércio varej. prod. farmacêuticos, sem manipul. fórmulas  
Comércio varejista artigos de tapeçaria, cortinas, persianas  
Comércio varejista bicicletas, triciclos; peças e acessórios  
Comercio varejista de artigos de armarinho  
Comercio varejista de artigos de cama, mesa e banho  
Comércio varejista de artigos de colchoaria  
Comércio varejista de artigos de joalheria  
Comércio varejista de artigos de óptica  
Comércio varejista de artigos de papelaria  
Comércio varejista de artigos de viagem  
Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios

Comércio varejista de artigos esportivos  
Comércio varejista de artigos fotográficos e para filmagem  
Comércio varejista de artigos médicos e ortopédicos  
Comércio varejista de bebidas  
Comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos  
Comércio varejista de calçados  
Comércio varejista de carnes - açougues  
Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores  
Comércio varejista de cosméticos, prod. perfumaria e higiene  
Comércio varejista de doces, balas, bombons e semelhantes  
Comércio varejista de equipamentos para escritório  
Comércio varejista de ferragens e ferramentas  
Comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP)  
Comércio varejista de hortifrutigranjeiros  
Comércio varejista de jornais e revistas  
Comércio varejista de laticínios e frios  
Comércio varejista de livros  
Comércio varejista de madeira e artefatos  
Comércio varejista de materiais de construção em geral  
Comércio varejista de materiais hidráulicos  
Comércio varejista de material elétrico  
Comércio varejista de medicamentos veterinários  
Comércio varejista de móveis  
Comércio varejista de objetos de arte  
Comércio varejista de plantas e flores naturais  
Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários  
Comércio varejista de suvenires, bijuterias e artesanatos  
Comércio varejista de tecidos  
Comércio varejista de tintas e materiais para pintura  
Comércio varejista de vidros  
Comércio varejista materiais de construção não especificados  
Comércio varejista outros prod. não especific. anteriormente  
Comércio varejista produtos alimentícios não especificados  
Representantes comerciais e agentes do comércio de veículos

### **ATIVIDADE ECONÔMICA: CONSTRUÇÃO**

Aluguel máq. equip. construção sem operador, exceto andaimes  
Construção barragens, represas para geração energia elétrica  
Construção de edifícios  
Construção de embarcações de grande porte

Construção de embarcações para esporte e lazer  
 Construção de obras de arte especiais  
 Construção de rodovias e ferrovias  
 Construção embarc. comercial, especiais, exceto grande porte  
 Construção estações e redes de distrib. de energia elétrica  
 Extração e britam. pedras e outros materiais para construção  
 Outras obras de acabamento da construção  
 Outras obras de instalações em construções não especificadas  
 Preparação de massa de concreto e argamassa para construção

#### **ATIVIDADE ECONÔMICA: CORRETORAS E FINANCEIRAS**

Agentes de investimentos em aplicações financeiras  
 Correspondentes de instituições financeiras  
 Corretoras de câmbio  
 Corretoras de contratos de mercadorias  
 Corretoras de títulos e valores mobiliários  
 Gestão de ativos intangíveis não-financeiros  
 Sociedades crédito, financiam. e investimento - financeiras

#### **ATIVIDADE ECONÔMICA: EDUCAÇÃO**

Atividades de apoio à educação, exceto caixas escolares  
 Educação infantil - creche  
 Educação infantil - pré-escola  
 Educação profissional de nível técnico  
 Educação superior - graduação  
 Educação superior - graduação e pós-graduação  
 Educação superior - pós-graduação e extensão

#### **ATIVIDADE ECONÔMICA: Energia Geração Transm. e Distrib.**

Distribuição de energia elétrica  
 Geração de energia elétrica  
 Manutenção de redes de distribuição de energia elétrica  
 Medição de consumo de energia elétrica, gás e água  
 Transmissão de energia elétrica

#### **ATIVIDADE ECONÔMICA: EXTRAÇÃO MINERAL**

Atividades apoio à extração minerais metálicos não-ferrosos

Atividades de apoio à extração de minerais não-metálicos  
 Britamento de pedras, exceto associado à extração  
 Extração de ardósia e beneficiamento associado  
 Extração de areia, cascalho ou pedregulho e beneficiamento  
 Extração de argila e beneficiamento associado  
 Extração de calcário e dolomita e beneficiamento associado  
 Extração de cobre, chumbo, zinco e outros minerais metálicos  
 Extração de gemas (pedras preciosas e semipreciosas)  
 Extração de grafita  
 Extração de granito e beneficiamento associado  
 Extração de minério de alumínio  
 Extração de minério de ferro  
 Extração de minério de metais preciosos  
 Extração de minérios de nióbio e titânio  
 Extração de outros minerais não-metálicos não especificados  
 Extração de quartzo  
 Extração de sal marinho  
 Organismos internac. e outras instituições extraterritoriais

#### **ATIVIDADE ECONÔMICA: EXTRAÇÃO DE PETRÓLEO**

Aluguel máq. equip. extr. minérios e petróleo, sem operador  
 Atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural  
 Extração de petróleo e gás natural  
 Fabric. máq. equip. prospec., extr. petróleo, peças, acess.  
 Fabricação de produtos do refino de petróleo  
 Fabricação outros prod. derivados petróleo, exceto do refino

#### **ATIVIDADE ECONÔMICA: *Holdings* e Soc. não financeiras**

*Holdings* de instituições não-financeiras  
 Outras sociedades de participação, exceto *holdings*

#### **ATIVIDADE ECONÔMICA: INDÚSTRIA**

Abate de aves  
 Abate de pequenos animais  
 Beneficiamento de arroz  
 Beneficiamento de café  
 Beneficiamento de gesso e caulim associado à extração  
 Extração de minerais para fabric. adubos, fertilizantes etc.

Fabric. aparelhos correção defeitos físicos exceto encomenda  
Fabric. aparelhos e equip. distribuição de energia elétrica  
Fabric. aparelhos eletromédicos, eletroterapêut., irradiação  
Fabric. aparelhos fotográficos, cinematográf., peças, acess.  
Fabric. aparelhos recepção, gravação etc. de áudio e vídeo  
Fabric. aparelhos, equip. ar condicionado uso não-industrial  
Fabric. artef. plástico uso construção, exceto tubos, acess.  
Fabric. artefatos cerâmica e barro, exceto azulejos e pisos  
Fabric. artigos vest., malharias e tricotagens, exceto meias  
Fabric. bicicletas, triciclos não-motorizados, peças, acess.  
Fabric. cabines, carrocerias e reboques para outros veículos  
Fabric. caldeiras vapor, exceto aquecim. central e veículos  
Fabric. chapas, filmes, papéis, produtos químicos fotografia  
Fabric. compressores p/ uso não industrial, peças e acess.  
Fabric. eletrodos, contatos, artigos carvão e grafita etc.  
Fabric. equip. bélico pesado, exceto veículos milit. combate  
Fabric. equip. hidr., pneum., peças, acess., exceto válvulas  
Fabric. equip. transmissão fins industr., exceto rolamentos  
Fabric. equip. transmissores de comunic., peças e acessórios  
Fabric. equip., acess. para segurança pessoal e profissional  
Fabric. equipamentos transporte não especific. anteriormente  
Fabric. fogões, refriger., máq. lavar e secar, peças, acess.  
Fabric. fornos ind., aparelhos inst. térmicas, peças, acess.  
Fabric. geradores corrente contínua e altern., peças, acess.  
Fabric. instrum. não-eletrônicos uso médico, cirúrgico etc.  
Fabric. intermediários para plastificantes, resinas e fibras  
Fabric. madeira laminada, compensada, prensada e aglomerada  
Fabric. máq. aparelhos refriger. e ventilação, peças, acess.  
Fabric. máq. escrever, calcular, equip. não-eletrôn. escrit.  
Fabric. máq. ind. metalúrg., peças, exceto máquinas-ferram.  
Fabric. máq. ind. vestuário, couro, calçados, peças, acess.  
Fabric. máq. terraplenagem, paviment., peças exceto tratores  
Fabric. máq., equip. agric., pecuária, peças, exceto irrig.  
Fabric. máq., equip. ind. celulose, papel etc. peças, acess.  
Fabric. máq., equip. saneam. básico, ambient., peças, acess.  
Fabric. máq., equip. transp., elevação cargas, peças, acess.  
Fabric. máq., equip. transp., elevação pessoas, peças, acess.  
Fabric. máq., equip. uso indust. não especific., peças, acess.  
Fabric. máq., indústria alimentos, beb., fumo, peças, acess.  
Fabric. mat. elétrico e eletrônico veículos, exceto baterias  
Fabric. material elétrico instalações em circuito de consumo

Fabric. mobiliário uso médico, cirúrgico, odontológico etc.  
Fabric. motores, turbinas etc., exceto aviões e veíc. rodov.  
Fabric. outras máq., equip. uso geral não especific., peças  
Fabric. outras peças, acess. para veículos não especificadas  
Fabric. outros brinquedos e jogos recreat. não especificados  
Fabric. outros equip., aparelhos elétricos não especificados  
Fabric. outros produtos químicos não especific. anteriormente  
Fabric. peças e acessórios para o sist. direção e suspensão  
Fabric. peças e acessórios para o sistema freios de veículos  
Fabric. peças e acessórios para o sistema motor de veículos  
Fabric. peças, acessórios para sist. de marcha e transmissão  
Fabric. pilhas, baterias, acumuladores, exceto para veículos  
Fabric. prod. fumo, exceto cigarros, cigarrilhas e charutos  
Fabric. prod. padaria e confeit. c/ predom. produção própria  
Fabric. prod. papel, cartolina, etc., exceto form. contínuo  
Fabric. prod. químicos orgânicos não especific. anteriormente  
Fabric. produtos de trefilados de metal, exceto padronizados  
Fabric. sucos frutas, hortaliças e leg., exceto concentrados  
Fabric. tanques, reservat. e caldeiras para aquecim. central  
Fabric. transform., indut., conversores etc., peças, acess.  
Fabricação aparelhos correção defeitos físicos sob encomenda  
Fabricação aparelhos e equip. ar condicionado uso industrial  
Fabricação artefatos de borracha não especific. anteriormente  
Fabricação artefatos de couro não especific. anteriormente  
Fabricação artefatos de fibrocimento para uso na construção  
Fabricação artefatos de material plástico para outros usos  
Fabricação artefatos de material plástico usos industriais  
Fabricação artefatos de tanoaria e de embalagens de madeira  
Fabricação artefatos mat. plástico uso pessoal e doméstico  
Fabricação baterias e acumuladores para veículos automotores  
Fabricação calçados de materiais não especific. anteriormente  
Fabricação conservas de legumes, outros veg., exceto palmito  
Fabricação de acessórios do vestuário, exceto para segurança  
Fabricação de açúcar de cana refinado  
Fabricação de açúcar em bruto  
Fabricação de adesivos e selantes  
Fabricação de aditivos de uso industrial  
Fabricação de adubos e fertilizantes. Exceto Organo-Minerais  
Fabricação de aeronaves  
Fabricação de aguardente de cana-de-açúcar  
Fabricação de águas envasadas

Fabricação de álcool  
Fabricação de alimentos para animais  
Fabricação de amidos e féculas de vegetais  
Fabricação de aparelhos e equip. de medida, teste e controle  
Fabricação de armas de fogo, outras armas e munições  
Fabricação de artefatos de cimento para uso na construção  
Fabricação de artefatos de cordoaria  
Fabricação de artefatos de joalheria e ourivesaria  
Fabricação de artefatos de tapeçaria  
Fabricação de artefatos diversos de madeira, exceto móveis  
Fabricação de artefatos têxteis para uso doméstico  
Fabricação de artigos de cutelaria  
Fabricação de artigos de metal para uso doméstico e pessoal  
Fabricação de artigos de serralheria, exceto esquadrias  
Fabricação de artigos de vidro  
Fabricação de artigos ópticos  
Fabricação de artigos para viagem, bolsas e semelhantes  
Fabricação de automóveis, camionetas e utilitários  
Fabricação de aviamentos para costura  
Fabricação de azulejos e pisos  
Fabricação de bancos e estofados para veículos automotores  
Fabricação de bijuterias e artefatos semelhantes  
Fabricação de biscoitos e bolachas  
Fabricação de cabines, carrocerias e reboques para caminhões  
Fabricação de cal e gesso  
Fabricação de calçados de couro  
Fabricação de calçados de material sintético  
Fabricação de caminhões e ônibus  
Fabricação de canetas, lápis, outros artigos para escritório  
Fabricação de carrocerias para ônibus  
Fabricação de cartolina e papel-cartão  
Fabricação de celulose e outras pastas para fabric. de papel  
Fabricação de cervejas e chopes  
Fabricação de chapas e de embalagens de papelão ondulado  
Fabricação de cigarros  
Fabricação de cimento  
Fabricação de cloro e álcalis  
Fabricação de colchões  
Fabricação de componentes eletrônicos  
Fabricação de compressores uso industrial, peças, acessórios  
Fabricação de conservas de frutas

Fabricação de conservas de peixes, crustáceos e moluscos  
Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene  
Fabricação de cronômetros e relógios  
Fabricação de defensivos agrícolas  
Fabricação de desinfestantes domissanitários  
Fabricação de elastômeros  
Fabricação de embalagens de cartolina e papel-cartão  
Fabricação de embalagens de material plástico  
Fabricação de embalagens de papel  
Fabricação de embalagens de vidro  
Fabricação de embalagens metálicas  
Fabricação de equipamentos de informática  
Fabricação de equipamentos para sinalização e alarme  
Fabricação de escovas, pincéis e vassouras  
Fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos  
Fabricação de esquadrias de madeira e de peças de madeira  
Fabricação de esquadrias de metal  
Fabricação de estruturas metálicas  
Fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado  
Fabricação de farinha de mandioca e derivados  
Fabricação de fermentos e leveduras  
Fabricação de ferramentas  
Fabricação de fibras artificiais e sintéticas  
Fabricação de fios, cabos e condutores elétricos isolados  
Fabricação de fósforos de segurança  
Fabricação de fraldas descartáveis  
Fabricação de frutas cristalizadas, balas e semelhantes  
Fabricação de gases industriais  
Fabricação de impermeabilizantes, solventes e produtos afins  
Fabricação de laticínios  
Fabricação de letras, letreiros e placas, exceto luminosos  
Fabricação de linhas para costurar e bordar  
Fabricação de luminárias e outros equipamentos de iluminação  
Fabricação de máquinas-ferramenta, peças e acessórios  
Fabricação de massas alimentícias  
Fabricação de materiais para medicina e odontologia  
Fabricação de material sanitário de cerâmica  
Fabricação de medicamentos alopáticos para uso humano  
Fabricação de medicamentos homeopáticos para uso humano  
Fabricação de medicamentos para uso veterinário  
Fabricação de meias

Fabricação de motocicletas  
Fabricação de motores elétricos, peças e acessórios  
Fabricação de motores para caminhões e ônibus  
Fabricação de móveis com predominância de madeira  
Fabricação de móveis com predominância de metal  
Fabricação de obras de caldeiraria pesada  
Fabricação de óleos vegetais em bruto, exceto óleo de milho  
Fabricação de óleos vegetais refinados, exceto óleo de milho  
Fabricação de outras aguardentes e bebidas destiladas  
Fabricação de papel  
Fabricação de partes para calçados, de qualquer material  
Fabricação de peças e acessórios para motocicletas  
Fabricação de periféricos para equipamentos de informática  
Fabricação de pneumáticos e de câmaras-de-ar  
Fabricação de pós alimentícios  
Fabricação de produtos à base de café  
Fabricação de produtos cerâmicos refratários  
Fabricação de produtos de carne  
Fabricação de produtos de limpeza e polimento  
Fabricação de produtos de panificação industrial  
Fabricação de produtos de trefilados de metal padronizados  
Fabricação de produtos derivados do cacau e de chocolates  
Fabricação de produtos farmoquímicos  
Fabricação de produtos para infusão (chá, mate, etc.)  
Fabricação de produtos petroquímicos básicos  
Fabricação de refrescos, xaropes e pós, exceto de frutas  
Fabricação de refrigerantes  
Fabricação de resinas termofixas  
Fabricação de resinas termoplásticas  
Fabricação de sabões e detergentes sintéticos  
Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis  
Fabricação de tecidos de malha  
Fabricação de tecidos especiais, inclusive artefatos  
Fabricação de tênis de qualquer material  
Fabricação de tintas de impressão  
Fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas  
Fabricação de tratores agrícolas, peças e acessórios  
Fabricação de tratores, peças e acessórios, exceto agrícolas  
Fabricação de válvulas, registros etc., peças e acessórios  
Fabricação de vidro plano e de segurança  
Fabricação de vinho

Fabricação equip. e instrumentos ópticos, peças e acessórios  
Fabricação laminados planos e tubulares de material plástico  
Fabricação locomotivas, vagões e outros materiais rodantes  
Fabricação máquinas e equip. indústria têxtil, peças, acess.  
Fabricação móveis outros materiais, exceto madeira e metal  
Fabricação outras bebidas não-alcoólicas não especificadas  
Fabricação outros aparelhos eletrodomésticos, peças, acess.  
Fabricação outros artefatos e prod. concreto, cimento etc.  
Fabricação outros prod. aliment. não especific. anteriormente  
Fabricação outros prod. metal não especific. anteriormente  
Fabricação outros prod. minerais não-metálicos não especific.  
Fabricação outros prod. químicos inorgânicos não especific.  
Fabricação outros prod. têxteis não especific. anteriormente  
Fabricação prod. cerâmicos não-refratários não especificados  
Fabricação prod. papel uso doméstico e higiênico-sanitário  
Fabricação prod. pastas celulósicas, papel, cartolina, etc.  
Fabricação produtos diversos não especificados anteriormente  
Fabricação sucos concentrados frutas, hortaliças e legumes  
Fabricação tubos e acessórios de plástico uso na construção  
Fabricação turbinas, motores, outros componentes aeronaves  
Frigorífico - abate de bovinos  
Frigorífico - abate de eqüinos  
Frigorífico - abate de ovinos e caprinos  
Frigorífico - abate de suínos  
Fundição de ferro e aço  
Fundição de metais não-ferrosos e suas ligas  
Metalurgia do pó  
Metalurgia dos metais preciosos  
Metalurgia outros metais não-ferrosos e ligas não especific.  
Moagem de trigo e fabricação de derivados  
Moagem e fabric. produtos origem vegetal não especificados  
Prod. relaminados, trefil., perfilados de aço, exceto arames  
Produção de alumínio e suas ligas em formas primárias  
Produção de arames de aço  
Produção de artefatos estampados de metal  
Produção de ferro-gusa  
Produção de ferroligas  
Produção de forjados de aço  
Produção de laminados de alumínio  
Produção de laminados longos de aço, exceto tubos  
Produção de laminados planos de aços especiais

Produção de outros tubos de ferro e aço  
 Produção de prod. não-madeireiros não especif. anteriormente  
 Produção de semi-acabados de aço  
 Produção de tubos de aço com costura  
 Produção de zinco em formas primárias  
 Produção laminados planos aço ao carbono, revestidos ou não  
 Tecelagem de fios de algodão  
 Tecelagem de fios de fibras artificiais e sintéticas  
 Tecelagem de fios de fibras têxteis naturais, exceto algodão  
 Torrefação e moagem de café

### **ATIVIDADE ECONÔMICA: PLANOS E SEGUROS DE SAÚDE**

Atividades aux. seguros, previd., planos saúde não especif.  
 Atividades de apoio à gestão de saúde  
 Atividades práticas integrativas e complem. em saúde humana  
 Atividades profissionais da área de saúde não especificadas  
 Corretores e agentes seguros, planos previd. complem., saúde  
 Outras atividades atenção à saúde humana não especificadas  
 Planos de saúde  
 Regulação ativid. saúde, educação, serv. culturais e sociais  
 Seguros-saúde

### **ATIVIDADE ECONÔMICA: SERVIÇOS**

Atividades intermed., agenciamento serviços, exceto imobil.  
 Bares e outros estabelecim. especializados em servir bebidas  
 Outras atividades aux. serviços financeiros não especific.  
 Outras atividades de serviços financeiros não especificadas  
 Outras atividades prestação serviços informação não especif.  
 Outros serviços de acabamento em fios, tecidos etc.  
 Portais, provedores de conteúdo, outros serviços na internet  
 Serviço de preparação de terreno, cultivo e colheita  
 Serviço de pulverização e controle de pragas agrícolas  
 Serviço de táxi aéreo e locação de aeronaves com tripulação  
 Serviço móvel especializado - SME  
 Serviço transp. passageiros - locação autom. com motorista  
 Serviços advocatícios  
 Serviços agronomia e consultoria ativ. agrícolas e pecuárias  
 Serviços alinhamento e balanceamento de veículos automotores  
 Serviços combinados apoio a edifícios, exceto condomínios

Serviços combinados de escritório e apoio administrativo  
 Serviços de acabamentos gráficos, exc. encadern. e plastif.  
 Serviços de alimentação para eventos e recepções - bufê  
 Serviços de arquitetura  
 Serviços de assistência social sem alojamento  
 Serviços de cartografia, topografia e geodésia  
 Serviços de comunicação multimídia - SCM  
 Serviços de diálise e nefrologia  
 Serviços de engenharia  
 Serviços de entrega rápida  
 Serviços de funerárias  
 Serviços de hemoterapia  
 Serviços de malote não realizados pelo Correio Nacional  
 Serviços de mixagem sonora em produção audiovisual  
 Serviços de montagem de móveis de qualquer material  
 Serviços de pintura de edifícios em geral  
 Serviços de pré-impressão  
 Serviços de ressonância magnética  
 Serviços de tomografia  
 Serviços de tradução, interpretação e similares  
 Serviços de tratamento e revestimento em metais  
 Serviços de usinagem, tornearia e solda  
 Serviços desenho técnico relacionados à arquit. e engenharia  
 Serviços diagnóst. imagem com rad. ionizante, exceto tomogr.  
 Serviços especializados para construção não especificados  
 Serviços instalação, manut., reparação acessórios veículos  
 Serviços lanternagem, funilaria e pintura veíc. automotores  
 Serviços manutenção, reparação mecânica veículos automotores  
 Serviços organização feiras, congressos, exposições e festas  
 Serviços remoção pacientes, exceto serv. móveis de urgências  
 Suporte técnico, manut. e outros serviços tecnol. informação

## **ATIVIDADE ECONÔMICA: TELEFONIA E TELECOMUNICAÇÕES**

Construção de estações e redes de telecomunicações  
 Fabric. apar. telefôn. outros equip. comunic., peças, acess.  
 Manutenção de estações e redes de telecomunicações  
 Outras atividades telecomunic. não especific. anteriormente  
 Serviços de telefonia fixa comutada - STFC  
 Serviços telecomunic. por fio não especific. anteriormente

Telecomunicações por satélite  
Telefonia móvel celular

## **ATIVIDADE ECONÔMICA: TRANSPORTES**

Agenciamento de cargas, exceto para o transporte marítimo  
Ativid. aux. transportes aéreos, exceto operação aeroportos  
Atividades de transporte de valores  
Construção redes transportes por dutos, exceto água e esgoto  
Emissão de vales-alimentação, vales-transporte e similares  
Locação outros meios transporte não especific., sem condutor  
Manut., repar. máq., equip. transporte e elevação de cargas  
Operador de transporte multimodal - OTM  
Organização logística do transporte de carga  
Outras atividades aux. transportes terrestres não especific.  
Outros transportes rodoviários passageiros não especificados  
Serviços apoio transporte táxi, inclusive centrais chamada  
Serviços operação, fornec. equip. transporte cargas, pessoas  
Transporte aéreo de carga  
Transporte aéreo de passageiros regular  
Transporte dutoviário  
Transporte escolar  
Transporte ferroviário de carga  
Transporte ferroviário passageiros municipal, região metrop.  
Transporte marítimo de cabotagem - Carga  
Transporte marítimo de longo curso - Carga  
Transporte metroviário  
Transporte naveg. carga, intermunicip. etc, exceto travessia  
Transporte por navegação de travessia, intermunicipal  
Transporte rodov. coletivo passag., itinerário fixo, munic.  
Transporte rodov. passageiros, fretam., intermunicipal, etc.  
Transporte rodoviário coletivo de passageiros, interestadual  
Transporte rodoviário coletivo intermun. reg. metropolitana  
Transporte rodoviário de mudanças  
Transporte rodoviário de produtos perigosos  
Transporte rodoviário passageiros, regime fretamento, munic.  
Transporte rodoviário, intermun., exceto reg. metropolitana

**ATIVIDADE ECONÔMICA: DEMAIS ATIVIDADES**

Administração consórcios para aquisição de bens e direitos  
Administração da infra-estrutura portuária  
Administração de cartões de crédito  
Administração de obras  
Administração pública em geral  
Agenciamento espaços public., exceto em veículos de comunic.  
Agências de fomento  
Agências de notícias  
Agências de publicidade  
Agências de viagens  
Agente de propriedade industrial  
Aluguel de aparelhos de jogos eletrônicos  
Aluguel de equipamentos recreativos e esportivos  
Aluguel de fitas de vídeo, DVDs e similares  
Aluguel de imóveis próprios  
Aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador  
Aluguel de máquinas e equipamentos para escritórios  
Aluguel móveis, utensílios, aparelhos; instrumentos musicais  
Aluguel outras máq., equip. comerc. e indust., sem operador  
Alveijamento, tingimento e torção em fios, tecidos etc.  
Aparelhamento de placas e trabalhos em mármore, granito etc.  
Armazéns gerais - emissão de warrant  
Arrendamento mercantil  
Artes cênicas, espetác. e ativ. compl. não espec. anteriorm.  
Associações de poupança e empréstimo  
Ativid. atend. hospitalar, exceto pronto-socorro e urgências  
Ativid. fornec. infra-estrutura apoio paciente no domicílio  
Ativid. pós-produção cinemat., vídeos, prog. TV não especific.  
Atividade médica ambulat. com realização proced. cirúrgicos  
Atividade médica ambulat. com recursos para exames complem.  
Atividade médica ambulatorial restrita a consultas  
Atividade odontológica com realização procedim. cirúrgicos  
Atividades administração de fundos por contrato ou comissão  
Atividades apoio à agricult. não especificadas anteriormente  
Atividades apoio à pecuária não especificadas anteriormente  
Atividades assist. social em residências não especificadas  
Atividades associativas não especificadas anteriormente

Atividades atenção ambulatorial não especific. anteriormente  
Atividades atend. pronto-socorro, unidades hospit. urgências  
Atividades aux. transp.aquaviários não especific.anteriormente  
Atividades complement. diagnóstica, terapêutica não especific.  
Atividades consult. gestão empr., exceto técnica específica  
Atividades de agenciamento marítimo  
Atividades de associações de defesa de direitos sociais  
Atividades de cobranças e informações cadastrais  
Atividades de condicionamento físico  
Atividades de consultoria e auditoria contábil e tributária  
Atividades de contabilidade  
Atividades de despachantes aduaneiros  
Atividades de estudos geológicos  
Atividades de exibição cinematográfica  
Atividades de fiscalização profissional  
Atividades de fisioterapia  
Atividades de gravação de som e de edição de música  
Atividades de investigação particular  
Atividades de limpeza não especificadas anteriormente  
Atividades de monitoramento de sist. de segurança eletrônico  
Atividades de organizações políticas  
Atividades de organizações religiosas  
Atividades de organizações sindicais  
Atividades de pós-colheita  
Atividades de produção de fotografias aéreas e submarinas  
Atividades de rádio  
Atividades de teleatendimento  
Atividades de televisão aberta  
Atividades de vigilância e segurança privada  
Atividades do Correio Nacional  
Atividades organizações associativas patronais, empresariais  
Atividades paisagísticas  
Atividades prod. cinemat., .vídeos, progr. TV não especific.  
Atividades relacionadas a esgoto, exceto a gestão de redes  
Atividades relacionadas TV assinatura, exceto programadoras  
Atividades técn. relac. engenharia, arquitetura não especific.  
Beneficiamento de minério de estanho  
Beneficiamento de minério de manganês  
Beneficiamento de minério de metais preciosos

Bolsa de mercadorias e futuros  
Cabeleireiros  
Captação, tratamento e distribuição de água  
Carga e descarga  
Casas de bingo  
Casas de festas e eventos  
Casas lotéricas  
Clubes sociais, esportivos e similares  
Coleta de resíduos não-perigosos  
Coleta de resíduos perigosos  
Comissaria de despachos  
Companhias hipotecárias  
Compra e venda de imóveis próprios  
Concessionárias rodovias, pontes, túneis, serv. relacionados  
Condomínios prediais  
Confec. peças vest.,exc. roupas íntimas e confec. sob medida  
Confecção de roupas íntimas  
Confecção de roupas profissionais, exceto sob medida  
Confecção, sob medida, peças do vest., exceto roupas íntimas  
Constr. redes de água, coleta esgoto etc., exceto irrigação  
Consultoria em tecnologia da informação  
Cooperativas centrais de crédito  
Cooperativas de crédito mútuo  
Cooperativas de crédito rural  
Corretagem na compra e venda e avaliação de imóveis  
Corretagem no aluguel de imóveis  
Cursos preparatórios para concursos  
Curtimento e outras preparações de couro  
Decoração, lapidação, gravação, vitrific. e outros trabalhos  
Defesa  
Demolição de edifícios e outras estruturas  
Depósitos merc. terc., exceto armazéns gerais, guarda-móveis  
Desenv. e licenciamento de progr. computador customizáveis  
Desenv. e licenciamento progr. computador não-customizáveis  
Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda  
Design de produto  
Discotecas, danceterias, salões de dança e similares  
Distribuição cinematográfica, de vídeo e de programas de TV  
Distribuição de combustíveis gasosos por redes urbanas

Distribuidoras de títulos e valores mobiliários  
Edição de cadastros, listas e de outros produtos gráficos  
Edição de jornais diários  
Edição de livros  
Edição integ. impressão cadastros, listas e out. prod. gráf.  
Edição integrada á impressão de jornais diários  
Edição integrada à impressão de livros  
Edição integrada à impressão de revistas  
Ensino de artes cênicas, exceto dança  
Ensino de idiomas  
Ensino fundamental  
Ensino médio  
Envasamento e empacotamento sob contrato  
Escafandria e mergulho  
Estacionamento de veículos  
Estamparia, texturização em fios, tecidos, art. têxteis etc.  
Estúdios cinematográficos  
Exploração de jogos eletrônicos recreativos  
Exploração jogos de azar e apostas não espec. anteriormente  
Extração de madeira em florestas nativas  
Extração de madeira em florestas plantadas  
Facção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas  
Facção de roupas profissionais  
Fiação de fibras artificiais e sintéticas  
Fornecimento alimentos preparados preponder. para empresas  
Fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros  
Fotocópias  
Fundos de investimento imobiliários  
Fundos investimento, exceto previdenciários e imobiliários  
Gestão de espaços para artes cênicas, espetáculos etc.  
Gestão e administração da propriedade imobiliária  
Gestão e manutenção de cemitérios  
Guarda-móveis  
Hotéis  
Impermeabilização em obras de engenharia civil  
Impressão de jornais  
Impressão de livros, revistas, outras publicações periódicas  
Impressão de material de segurança  
Impressão de material para outros usos

Impressão de material para uso publicitário  
Imunização e controle de pragas urbanas  
Incorporação de empreendimentos imobiliários  
Instal., manut. e repar. elevadores, escadas e esteiras rol.  
Instalação de máquinas e equipamentos industriais  
Instalação e manut. sist. ar condic., ventilação, refriger.  
Instalação e manutenção elétrica  
Instalações de sistema de prevenção contra incêndio  
Instalações hidráulicas, sanitárias e de gás  
Instituições de longa permanência para idosos  
Justiça  
Laboratórios clínicos  
Laboratórios de anatomia patológica e citológica  
Laboratórios fotográficos  
Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares  
Lapidação de gemas  
Lavanderias  
Limpeza em prédios e em domicílios  
Locação de automóveis sem condutor  
Locação de mão-de-obra temporária  
Locação embarcações sem tripulação, exceto fins recreativos  
Lojas de departamentos ou magazines  
Lojas de variedades, exceto lojas departamentos ou magazines  
Lojas duty free de aeroportos internacionais  
Loteamento de imóveis próprios  
Manut. e reparação geradores, transform., motores elétricos  
Manut. repar. máq. ind. metalúrgica, exceto máq.-ferramenta  
Manut. repar. máq., aparelhos, materiais elétr. não especific.  
Manut., repar. máquinas, aparelhos ind. celulose, papel etc.  
Manut., repar. tanques, reservat., caldeiras, exceto veíc.  
Manut., reparação máq., equipam. uso geral não especificados  
Manut., reparação máquinas e aparelhos refrig. e ventilação  
Manutenção e reparação aparelhos de medida, teste e controle  
Manutenção e repar. aparelhos eletroméd., eletroterapêuticos  
Manutenção e reparação aeronaves, exceto manutenção na pista  
Manutenção e reparação de máquinas motrizes não-elétricas  
Manutenção e reparação de válvulas industriais  
Manutenção e reparação de veículos ferroviários  
Manutenção e reparação equipam. transmissão fins industriais

Marketing direto  
Montagem de estruturas metálicas  
Motéis  
Navegação de apoio marítimo  
Obras de acabamento em gesso e estuque  
Obras de alvenaria  
Obras de fundações  
Obras de montagem industrial  
Obras de terraplenagem  
Obras de urbanização - ruas, praças e calçadas  
Obras portuárias, marítimas e fluviais  
Operação dos aeroportos e campos de aterrissagem  
Operações de terminais  
Operadoras de televisão por assinatura por cabo  
Operadoras de televisão por assinatura por satélite  
Operadores turísticos  
Orfanatos  
Organização excursões veíc. rodoviários próprios, municipal  
Outras ativ. serv. prestados princip. empresas não especific.  
Outras atividades associativas profissionais  
Outras atividades de ensino não especificadas anteriormente  
Outras atividades de recreação e lazer não especificadas  
Outras atividades esportivas não especificadas anteriormente  
Outras atividades profissionais, científicas e técnicas  
Outras atividades publicidade não especific. anteriormente  
Outras obras engenharia civil não especific. anteriormente  
Outros repres. comerciais especializados prod. não especific.  
Padaria e confeitaria com predominância de revenda  
Parques de diversão e parques temáticos  
Peixaria  
Pelotização, sinterização e outros benefic. minério de ferro  
Perfurações e sondagens  
Pesquisa e desenv. experimental ciências físicas e naturais  
Pesquisa, desenv. experimental em ciências sociais e humanas  
Pesquisas de mercado e de opinião pública  
Planos de auxílio-funeral  
Preparação docum., serv. apoio administrativo não especific.  
Preparação e fiação fibras têxteis naturais, exceto algodão  
Previdência complementar aberta

Previdência complementar fechada  
Processamento industrial do fumo  
Produção de gás; processamento de gás natural  
Produção e promoção de eventos esportivos  
Produção musical  
Programadoras  
Promoção de vendas  
Provedores de acesso às redes de comunicações  
Recondicionamento e recuperação motores veículos automotores  
Recuperação de materiais metálicos, exceto alumínio  
Recuperação de materiais não especificados anteriormente  
Refino e outros tratamentos do sal  
Reforma de pneumáticos usados  
Regulação das atividades econômicas  
Repar., manut. outros objetos e equip. pessoais e domésticos  
Reparação de artigos do mobiliário  
Reparação e manut. computadores e equipamentos periféricos  
Reparação e manut. equip. eletroeletrônicos de uso pessoal  
Reparação e manutenção de equipamentos de comunicação  
Represent. comerciais eletrod., móveis, artigos uso domést.  
Represent. comerciais materiais odonto-médico-hospitalares  
Representantes comerc. matérias-primas agríc., animais vivos  
Representantes comerciais de combustíveis, minerais, etc.  
Representantes comerciais madeira, mat. constr., ferragens  
Representantes comerciais máq., equipam., embarc., aeronaves  
Representantes comerciais medicam., cosméticos, perfumaria  
Representantes comerciais mercad. em geral não especializado  
Representantes comerciais prod. alimentícios, bebidas e fumo  
Representantes comerciais têxteis, vestuário, calçados etc.  
Reprodução de software em qualquer suporte  
Reprodução de som em qualquer suporte  
Resseguros  
Restaurantes e similares  
Securitização de créditos  
Segurança e ordem pública  
Seguridade social obrigatória  
Seguros de vida  
Seguros não-vida  
Seleção e enciamento de mão-de-obra

Serrarias com desdobramento de madeira  
Serrarias sem desdobramento de madeira  
Serv. diagnóstico imag. sem radiação, exceto ress. magnética  
Sociedades de capitalização  
Sociedades de fomento mercantil - factoring  
Tabacaria  
Terminais rodoviários e ferroviários  
Testes e análises técnicas  
Toalheiros  
Transp. rodov. carga, exceto prod. perig. , intermun., etc.  
Transp. rodov. carga, exceto prod. perig. e mudanças, munic.  
Tratamento dados, provedores aplicação e hospedagem internet  
Tratamento e disposição de resíduos não-perigosos  
Tratamentos térmicos, acústicos ou de vibração  
Treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial