

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**REDESENHO INSTITUCIONAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA: UMA PROPOSTA DE REFORMA DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL**

AUGUSTO CÉSAR PEREIRA SAMPAIO DO NASCIMENTO

Rio de Janeiro

2018/1

CIP - Catalogação na Publicação

P244r PEREIRA SAMPAIO DO NASCIMENTO, AUGUSTO CÉSAR
REDESENHO INSTITUCIONAL DA ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA PROPOSTA DE REFORMA DO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL / AUGUSTO CÉSAR
PEREIRA SAMPAIO DO NASCIMENTO. -- Rio de Janeiro,
2018.
72 f.

Orientador: CARLOS ALBERTO PEREIRA DAS NEVES
BOLONHA.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Processo administrativo tributário. 2.
Administração tributária. 3. Direito tributário. I.
PEREIRA DAS NEVES BOLONHA, CARLOS ALBERTO, orient.
II. Título.

AUGUSTO CÉSAR PEREIRA SAMPAIO DO NASCIMENTO

**REDESENHO INSTITUCIONAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA: UMA PROPOSTA DE REFORMA DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Carlos Alberto Pereira das Neves Bolonha.

Rio de Janeiro

2018/1

AUGUSTO CÉSAR PEREIRA SAMPAIO DO NASCIMENTO

**REDESENHO INSTITUCIONAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
BRASILEIRA: UMA PROPOSTA DE REFORMA DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Carlos Alberto Pereira das Neves Bolonha.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2018/1

Ao meu avô Antônio, maior exemplo de força e humildade, que cruzou o oceano e atravessou tribulações, jamais tendo deixado de lado a fé e a vontade de fazer o bem.

AGRADECIMENTOS

A Deus, cuja infinita bondade e misericórdia me permitiram mudar da humilde parcela setentrional do Brasil para o desenvolvido litoral sudeste.

A Jesus Cristo, que com sua vida libertou-nos para que pudéssemos crescer rumo ao progresso moral.

Ao meu mentor espiritual e à espiritualidade amiga, que me guiaram e continuam a me guiar no caminho da minha missão, jamais tendo me abandonado, ainda quando insisti em errar.

Ao meu Amapá, modesto Estado da Amazônia brasileira, berço de pessoas que, como diz em seu hino, *alegres confiam num futuro repleto de louros*.

À minha amada mãe, Márcia, que sempre me incentivou à leitura e ao estudo, revezando a minha criação entre a infinita concessão de amor e o empolgante compartilhamento da sua imensa cultura.

Ao meu amado pai, Alex, sustentáculo da minha vida, grande herói, ídolo, minha referência na advocacia e meu exemplo de perseverança e determinação.

À minha amada irmã, Alexia, o amor da minha vida, um verdadeiro anjo que Deus botou em nossas vidas para nos ensinar sobre amor e pureza.

Aos meus avós maternos, Antônio e Maria Rosa, padrinhos no Céu e na Terra, meus maiores exemplos de fé e amor eterno.

Aos meus avós paternos, Raimundo (*in memoriam*) e Neide (a mãezona), com quem aprendi a valorizar a vida, o trabalho e a honestidade.

Aos meus amigos, em especial Gustavo, Dolabella (蓋博), Raphael, Natan, Maria Isabel, Aline e Bruno, que sempre me ajudaram a viver a vida de maneira leve e divertida, preenchendo o vazio da saudade da minha família.

Aos amigos e meus “pais cariocas”, Bebeto e Vanessa, que me receberam em minha chegada no Rio de Janeiro e me acolheram como se da família eu fizesse parte há muito tempo.

À minha namorada, Jéssica, para quem a distância não foi obstáculo para cuidar de mim e me dar apoio nos momentos mais desafiadores desse fim da graduação.

Ao meu professor, mestre, muito querido amigo e eterno orientador, Bolonha, por toda a paciência e por ter sido meu verdadeiro mentor durante os meus cinco anos de graduação.

À minha co-orientadora, Fátima, por todos os preciosos comentários e sugestões, que foram fundamentais para a elaboração dessa monografia.

RESUMO

O atual cenário deficitário do orçamento brasileiro tem levado o Governo Federal a buscar alternativas para a recuperação da arrecadação tributária. Dentre elas, o alargamento heterodoxo das bases tributáveis, representado pela criação e defesa de teses fazendárias nos processos administrativos tributários, tem se mostrado imediatamente eficiente do ponto de vista arrecadatório, porquanto (i) não envolve uma grande carga de impopularidade e (ii) as teses fazendárias apresentam uma grande aceitação nos órgãos do contencioso administrativo. Esta última constatação denuncia um cenário problemático no processo administrativo tributário federal. A análise do desenho institucional da Administração Tributária brasileira permite identificar que a sua atípica competência julgadora é utilizada tão somente como uma ferramenta de apoio ao exercício da sua típica competência arrecadatória, o que faz com que o contencioso administrativo seja considerado uma nova fase do macroprocesso de constituição do crédito tributário iniciado com o lançamento, provocando o enviesamento da arquitetura de escolhas dos órgãos julgadores à produção de decisões pela manutenção do crédito, em prejuízo das garantias processuais dos contribuintes em litígio. O presente trabalho tem como objetivo a problematização do processo administrativo tributário federal, a partir da análise do desenho institucional da Administração Tributária brasileira. Para tanto, o estudo utiliza a teoria institucional contemporânea norte-americana como lastro teórico. A hipótese que se sustenta é de que é necessário um redesenho institucional da Administração Tributária que privilegie o isolamento da competência julgadora, assegurando-se um cenário de equilíbrio processual. A metodologia utilizada abrange o critério hipotético-dedutivo de pesquisa. O marco temporal da pesquisa compreende os anos de 2016 e 2017 e o marco espacial se limita às instituições da Administração Tributária Federal.

Palavras-chave: *Desenhos institucionais; Administração Tributária; Processo administrativo tributário.*

ABSTRACT

The current deficit scenario of Brazilian public budget has led the Federal Government to seek alternatives for the recovery of tax collection. Among them, the heterodox enlargement of the taxable bases, by creating and supporting treasury-aimed theses in tax administrative processes, has proved to be immediately efficient to the revenue purpose, once (i) it does not involve a great deal of unpopularity and (ii) these theses are widely accepted by the administrative tax courts. This last finding denounces a problematic scenario in the federal tax administrative process. The analysis of Brazilian Tax Administration's institutional design makes it possible to identify that its atypical judicial competence is only used as a supporting tool to its typical collection competence, which makes the administrative litigation a new phase of the macroprocess of constitution of the tax credit initiated with the levy, provoking the bias of administrative courts' choice architecture to produce decisions in favor of the maintenance of the charge and therefore jeopardizing the due process guarantees of the taxpayers in litigation. The present paper aims to question the federal tax administrative process in Brazil, stemming from the analysis of Brazilian Tax Administration's institutional design. To do so, the research is theoretically based upon the contemporary American institutional theory. The supported hypothesis is that an institutional redesign of Brazilian Tax Administration that privileges the isolation of the administrative judicial competence is necessary in order to assure a balanced scenario in the administrative litigation. The methodology of this paper comprises the hypothetical-deductive research criterion. The research timeframe comprehends the years of 2016 and 2017 and the space frame is limited to the institutions of Brazilian Federal Tax Administration.

Keywords: *Institutional designs; Tax Administration; Tax administrative process.*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. CAPÍTULO 1: PREMISSAS TEÓRICAS.....	15
2.1. A teoria institucional contemporânea	15
2.1.1. Capacidades institucionais e efeitos sistêmicos: as variáveis institucionais	17
3. CAPÍTULO 2: A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	22
3.1. A competência julgadora da Administração Tributária brasileira	28
3.1.1. Uma breve digressão histórica do Contencioso Administrativo no Brasil	31
3.1.2. O Contencioso Administrativo nos dias atuais	38
3.2. Organograma institucional da Administração Tributária Brasileira	44
4. CAPÍTULO 3: UM OLHAR CRÍTICO SOBRE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	46
5. CAPÍTULO 4: O REDESENHO INSTITUCIONAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	59
5.1. O isolamento da competência julgadora	59
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
REFERÊNCIAS	68

1. INTRODUÇÃO

O atual cenário fiscal brasileiro denota uma situação de desequilíbrio. A insuficiência da receita com a arrecadação de tributos acompanha, em paralelo, o aumento da despesa pública, culminando no fenômeno de déficit fiscal. Tal déficit pode ser facilmente percebido pelo crescimento da Dívida Pública, a qual, em dezembro de 2017, se encontrava em torno de R\$ 3,55 trilhões¹, correspondendo a um aumento de mais de 100% num período de 10 anos, posto que, em 2007, o estoque da Dívida Pública totalizava R\$ 1,33 trilhões. O resultado fiscal de 2017 foi um déficit primário de R\$ 124,4 bilhões².

Para contemporizar tal problema, o Governo Federal brasileiro tem buscado a implementação de medidas que visam a aumentar a arrecadação tributária, sendo, esta, enxergada como o principal ponto para o atingimento do equilíbrio fiscal brasileiro.

O aumento da arrecadação tributária pode ser feito mediante três tradicionais medidas. A primeira delas se dá através da criação de novos tributos, nos limites das hipóteses de exercício de competência tributária outorgadas constitucionalmente a cada um dos entes federativos. Tal medida envolve a necessidade de edição de atos normativos, em regra de 1º grau, devendo ainda respeitar os princípios da anterioridade geral e/ou nonagesimal, conforme o tributo específico (art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição da República).

Contudo, além da necessidade de observância aos princípios supramencionados, uma vez que as hipóteses constitucionais de exercício de competência tributária já foram praticamente esgotadas e que, portanto, a criação de novas hipóteses exigiria uma reforma do texto constitucional através do enrijecido procedimento de emenda, a criação de novos tributos não tem se mostrado uma resposta eficaz à urgência na recuperação da arrecadação.

¹ Dados obtidos no estudo mensal publicado no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/636648/Texto_RMD_Dez_17.pdf/c9810574-5a9a-4232-bfac-1ef3c2fc1fe6. Acesso em 04/04/2018.

Sobre isso, ver também matéria publicada no portal eletrônico de notícias G1: <https://g1.globo.com/economia/noticia/divida-publica-sobe-143-em-2017-para-r-355-trilhoes-e-bate-recorde.ghtml>. Acesso em 04/04/2018.

² Dados obtidos também através de estudo mensal publicado no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional

A segunda possível medida se opera através do aumento direto da carga tributária sobre os bens jurídicos já abrangidos pelo espectro de incidência de exações tributárias já existentes, o que poderia ocorrer, por exemplo, através da majoração das alíquotas, ou mesmo do aumento da base de cálculo de tributos. Em regra, tais medidas são balizadas também pelos princípios da legalidade e das anterioridades geral e nonagesimal. Todavia, a Constituição traz algumas flexibilizações de tais princípios, descomplexificando a presente medida de aumento da arrecadação tributária.

É o que ocorre, a título exemplificativo, com os chamados impostos extrafiscais³ (Imposto de Importação – II, Imposto de Exportação – IE, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF), que recebem tal denominação em razão de seus efeitos supra-arrecadatários de regulação da economia⁴. Para estes tributos, o constituinte facultou ao Poder Executivo, *atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*, a alteração (inclusive majoração) de alíquotas.

Ademais, por força também de disposição constitucional, os efeitos da majoração destes tributos independem da necessidade de observância da anterioridade geral e, à exceção do IPI, independem igualmente da espera pela anterioridade nonagesimal⁵. Logo, há escapes constitucionais suficientes para que o aumento da carga tributária de bens já

³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º *É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

(...)”

⁴Impostos que, além da finalidade arrecadatória, tem o condão de regular o mercado através de sua volatilidade.

⁵ “Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

“§ 1º *A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”*

tributáveis seja, operacionalmente, uma boa alternativa emergencial para o aumento da arrecadação.

Por fim, a terceira possível medida de aumento da carga tributária consiste no alargamento de bases tributáveis, representado pela inserção de bens e situações jurídicas - anteriormente não tributados - no campo de abrangência de determinados tributos já existentes. Na sua forma mais ortodoxa, ocorre através da edição de leis que ampliam as hipóteses de incidência de determinados tributos, cujas novas cobranças dependerão também do transcurso dos prazos da anterioridade.

Uma vez que globalmente implicam no aumento da carga tributária brasileira, a qual já se mostra problemática em razão do seu volume em relação ao PIB e do errôneo foco na tributação dos meios de produção em detrimento da tributação da renda (tema a ser debatido em outros estudos específicos⁶), tais medidas carregam o fardo da impopularidade e envolvem um profundo custo político-social, sobretudo na atual conjuntura de crise democrático-representativa vivida no Brasil.

Nessas circunstâncias, alternativa encontrada pelo Governo Federal para implementar o aumento da carga tributária escapando das já mencionadas balizas constitucionais e dos ônus da impopularidade foi dar um novo *modus operandi* à terceira medida aqui trabalhada, a referente ao aumento das bases tributáveis de exações já existentes.

Trata-se de uma utilização heterodoxa da medida, representada pelo alargamento alternativo das bases tributáveis, consistente na criação de novos *standards* interpretativos que, sem a edição de lei, ampliam hermeneuticamente as situações jurídicas que, em tese, são abrangidas pela norma abstrata de incidência.

Isto é, criam-se teses tributárias⁷, representativas do entendimento fazendário, as quais são utilizadas pela fiscalização tributária como base jurídica para o lançamento de

⁶ Sobre o tema, recomenda-se a leitura de alguns trabalhos deste autor: PEREIRA SAMPAIO DO NASCIMENTO, Augusto César. O aumento da tributação sobre combustíveis: o problema é bem maior do que enxergamos. *Jornal A Gazeta*, Macapá, p. 31, 06 ago. 2017; PEREIRA SAMPAIO DO NASCIMENTO, Augusto César. Reforma Tributária: o Caminho é a Racionalização. *Revista YOU*, Macapá, p. 32, 02 set. 2017.

⁷ Registre-se que não está nos objetivos deste estudo a exploração das mencionadas teses, uma vez que isso fugiria do objeto delimitado. O objetivo do trabalho, em verdade, é demonstrar que o atual desenho institucional da Administração Tributária favorece um cenário de aceitação de teses representativas do entendimento fazendário.

novos créditos tributários na forma de autuações (com a cobrança do crédito do tributo, acrescido da multa cabível e os demais encargos legais).

O investimento nessas teses, tem se mostrado imediatamente eficiente do ponto de vista arrecadatório, uma vez que (i) não envolve uma grande carga de impopularidade e (ii) as teses fazendárias apresentam uma grande aceitação nos órgãos do contencioso administrativo. Esta última constatação denuncia um cenário problemático no processo administrativo tributário federal, observado a partir da análise do desenho institucional da Administração Tributária brasileira.

O atual desenho institucional da Administração Tributária brasileira divide suas instituições entre o exercício da competência arrecadatória e da competência julgadora (sem prejuízo da competência normativa, a qual não é objeto do presente trabalho). A competência arrecadatória é diretamente decorrente da função administrativa, envolvendo as atividades de fiscalização, constituição do crédito tributário e arrecadação propriamente dita – que serão trabalhadas mais adiante. Por outro lado, a competência julgadora corresponde à atípica prerrogativa conferida a instituições administrativas para a composição de litígios de natureza jurídico-tributária, isto é, situações nas quais os contribuintes optam por discutir administrativamente exações tributárias cuja responsabilidade lhes foi imputada.

Ressalte-se que a atribuição da prerrogativa judicante a instituições da Administração Tributária é justificável e institucionalmente saudável, uma vez que os litígios tributários em geral envolvem questões de grande complexidade, exigindo aos julgadores conhecimentos profundos e muito específicos sobre as ciências tributárias em geral. Conforme será demonstrado ao longo deste trabalho, as instituições do contencioso administrativo possuem maiores capacidades institucionais para o julgamento de litígios tributários, seja pelo maior conhecimento técnico, seja pela maior aptidão em mensurar os efeitos sistêmicos eventualmente emanados das decisões produzidas.

No entanto, apesar da outorga da competência julgadora à Administração Tributária ser institucionalmente salutar pelos motivos enunciados acima, o que se observa é a ocorrência de uma simbiose funcional entre a competência arrecadatória e a competência julgadora, de modo que esta é encarada tão somente como uma ferramenta de apoio daquela, prejudicando a necessária independência das duas. A atual cultura

institucionalizada na Administração Tributária brasileira é de que um processo administrativo tributário é a continuação do processo de formação/aperfeiçoamento do crédito tributário. Na prática, o crédito do litígio é encarado como “em formação” e não “em discussão”. E se o julgamento no contencioso administrativo fiscal é mais uma das etapas do macro-processo de constituição do crédito tributário, não se dissocia da atividade constitutiva do crédito, portanto não sendo autônoma em relação a ela.

Conforme será detalhado nos próximos capítulos, as estatísticas referentes aos resultados dos julgamentos realizados pelos órgãos administrativos demonstram uma acentuada disparidade de êxito entre os contribuintes e a Fazenda. No ano de 2017, por exemplo, os contribuintes tiveram um êxito real de somente 15,6%, contra o êxito real de 84,4% da Fazenda.

Identificado tal cenário, o presente trabalho tem como objetivo, à luz de uma análise crítica do desenho institucional da Administração Tributária federal brasileira, problematizar o processo administrativo fiscal brasileiro, sustentando como hipótese a necessidade de um redesenho institucional que, pautado na equalização da preservação das capacidades institucionais para a composição de litígios de natureza jurídico-tributária e no resguardo das garantias processuais dos contribuintes em litígio, proporcione o isolamento da competência julgadora em relação à competência arrecadatória, retirando aquela da cadeia hierárquica político-institucional da Administração Tributária.

Com o redesenho proposto, a visão de que o contencioso administrativo é mais uma etapa do macro-processo de constituição do crédito tributário seria superada, dissociando a atividade contenciosa da atividade de constituição do crédito. Os agentes julgadores julgariam os litígios com equidistância e sem uma predisposição para a tese de qualquer das partes em litígio. Na etapa contenciosa, o crédito seria considerado pelas instituições julgadoras como “em discussão”, não “em formação”, afinal seria estabelecida uma arquitetura de escolhas neutra, apta ao julgamento de processos de maneira equilibrada.

Para o estudo, utilizar-se-á como marco teórico a teoria institucional norte-americana, cujas premissas orientarão a análise do desenho institucional da Administração Tributária à luz da teoria das capacidades institucionais, em detrimento da tradicional teoria do Estado que enxerga, de forma estática, a estrutura organizacional de

competências constitucionais. A propósito, a própria hipótese sustentada condiciona o redesenho institucional proposto à preservação das capacidades institucionais para a composição de litígios tributários.

A metodologia aplicada no trabalho utiliza o método hipotético-dedutivo e compreende os padrões analíticos e empíricos de pesquisa, a partir do levantamento de dados e elaboração de estatísticas as quais serão contextualizadas com o problema e testadas em relação à hipótese.

O marco temporal do estudo estende-se entre os anos de 2016 a 2017, período no qual o Brasil viveu uma grande oscilação arrecadatória e posterior à deflagração da Operação Zelotes, que trouxe à tona um esquema de venda do resultado de decisões por parte de julgadores de 2ª instância do contencioso administrativo. O marco espacial concentra-se nas instituições da Administração Tributária Federal brasileira, com foco nas instituições que compõem o contencioso administrativo tributário federal, a saber: as Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – respectivamente, a primeira e a segunda instância do processo administrativo tributário no âmbito da União.

2. CAPÍTULO 1: PREMISSAS TEÓRICAS

2.1. A teoria institucional contemporânea

A realização da presente pesquisa, conforme exposto nos excertos introitos *supra*, foi orientada pelas premissas da teoria institucional contemporânea, cujos estudos demonstram a importância da ciência das instituições⁸ do Estado Democrático de Direito

⁸ Ressalte-se que o presente trabalho adota o conceito de “instituição” surgido da noção de “institucionalista” de Robert E. Goodin, segundo o qual as instituições são corpos sociais representativas de um padrão comportamental que lhe conferem valor e estabilidade; e, passando pelo processo da “institucionalização”, esses corpos sociais adquirem uma maior previsibilidade comportamental, facilitando o seu estudo. As instituições a serem trabalhadas nesta pesquisa serão as pertencentes ao grupo “instituições políticas”, compreendendo as instituições dos Três Poderes, em especial do Poder Executivo (vide GOODIN, Robert E. “Institutions and Their Design”. In: GOODIN, Robert E. (ed.). *The Theory of Institutional Design*. New York: Cambridge University Press, 1996. p. 22.)

para o entendimento da dinâmica hermenêutico-operacional do Direito nos Estados contemporâneos.

A teoria institucional contemporânea é uma escola interdisciplinar de vanguarda, representada por uma interseção entre as ciências jurídicas e as ciências políticas, trazendo como principal proposta o rompimento com dois grandes movimentos científicos – a teoria da interpretação normativa e a teoria Madisoniana clássica de repartição de poderes – referentes a essas duas áreas do saber.

Do lado das ciências jurídicas, a teoria institucional contemporânea foi inaugurada com a proposta de reformular os paradigmas da teoria da interpretação da norma, sugerindo que todas as correntes doutrinárias que estudaram a interpretação jurídica falharam ao não inserirem em seus debates as variáveis atinentes ao comportamento das instituições intérpretes. A proposta, em suma, era de que as variáveis institucionais, a saber, as capacidades institucionais e os efeitos sistêmicos, atuassem como um “*second-best*” no estudo da interpretação jurídica.

Já do lado das ciências políticas, a teoria institucional contemporânea propôs a ruptura com a bicentenária teoria Madisoniana⁹ de separação de poderes, refutando a tradicional ideia de que as diferentes instituições do Estado Democrático de Direito atuam de forma estática e convivem no mesmo espaço político de maneira pacífica, e trazendo a noção de que, inobstante suas competências constitucionais, as instituições atuam balizadas por suas capacidades institucionais.

Dessa maneira, o presente trabalho é orientado pela vanguardista visão da teoria institucional contemporânea sobre a dinâmica das instituições do Estado Democrático de Direito brasileiro, cujo desenho institucional pode melhor ser entendido a partir da lente das variáveis institucionais, sobretudo pela valorização das capacidades institucionais em detrimento das competências constitucionais (o que não significa, esclareça-se, a negação destas).

⁹ Sem prejuízo das históricas contribuições de Aristóteles (ARISTÓTELES. A Política. São Paulo: Martins Fontes, 2001.) e Montesquieu (MONTESQUIEU, Charles de Secondat. O Espírito das Leis. Introdução, trad. e notas de Pedro Vieira Mota. 7ª ed. São Paulo. Saraiva: 2000.), vide HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. O Federalista. Brasília: UNB, 1984., especialmente os *papers* n°s 47 e 51.

2.1.1. Capacidades institucionais e efeitos sistêmicos: as variáveis institucionais

A teoria institucional contemporânea teve como importante marco a publicação do artigo *Interpretation and Institutions*¹⁰, dos professores norte-americanos Cass R. Sunstein e Adrian Vermeule, hoje ambos da Faculdade de Direito da Universidade de Harvard.

No mencionado trabalho, os autores partem do problema de que as correntes teóricas da interpretação jurídica atualmente existentes desenvolvem seus debates em um alto grau de abstração, perpassando por questões tais como a natureza da interpretação, bem como por questões abstratas que envolvem o sensível princípio democrático.

Os autores identificam que a questão à qual as existentes correntes da teoria da interpretação jurídica buscam responder é “como, em princípio, um texto deve ser interpretado?”, ou mesmo “se eu fosse o juiz, como eu deveria interpretar determinado texto?”, ressaltando haver uma supervalorização das capacidades judiciais para a interpretação normativa, em detrimento da mitigação das capacidades interpretativas das demais instituições do Estado Democrático de Direito.

A partir disso, inferem que a abordagem utilizada pelas correntes da interpretação é incompleta, não sendo capaz de resolver questões sobre a aplicação apropriada de métodos interpretativos, uma vez que negligenciaram fatores essenciais a serem levados em conta quando do estudo da interpretação: as variáveis institucionais¹¹.

Isto é, a ciência da interpretação jurídica não estaria completa senão quando passasse a analisar a conjuntura comportamental das diversas instituições democráticas que praticam a interpretação legal e constitucional, nas quais, além do Judiciário, incluem-se também as instituições legislativas e executivas, que formam toda a dinâmica

¹⁰SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. *Interpretation and Institutions*. Chicago Public Law & Legal Theory Working Paper Series, No. 28, 2002.

¹¹ “With an emphasis on institutional capacities and dynamic effects, we will be able to see that nearly all of the most prominent discussions of interpretation—including, for example, those by Bentham, Blackstone, H.L.A. Hart, Henry Hart and Albert Sacks, Dworkin, Eskridge, Manning, and Richard Posner—are incomplete and unsuccessful, simply because they tend to proceed as if the only question is how “we” should interpret a text. Where they attend to institutional roles at all, these theorists work with an idealized, even heroic picture of judicial capacities and, as a corollary, a jaundiced view of the capacities of other lawmakers and interpreters, such as agencies and legislatures. And if the spotlight is placed on institutional capacities and dynamic effects, we will find it much easier to understand what underlies many interpretive disagreements in law, and also to see how such disagreements might be resolved.” (*Idem*, p. 2-3)

institucional do Estado e possuem suas singulares características e limitações que influenciam na forma como interpretam e aplicam textos jurídicos.

Levantado o problema, os autores sustentam a necessidade de uma virada institucional¹²¹³ na teoria da interpretação jurídica, a qual ocorreria através da releitura das teorias da interpretação, à luz, agora, das variáveis institucionais: as capacidades institucionais e os efeitos sistêmicos.

Com relação às capacidades institucionais¹⁴, tratam-se, estas, do produto das habilidades e limitações das instituições do Estado Democrático de Direito, comparativamente considerados em relação a outras instituições congêneres (pertencentes ao mesmo ou a outro Poder), em situações específicas nas quais a instituição é convidada a exercer o seu papel de intérprete e aplicadora da norma jurídica¹⁵¹⁶.

¹² *Idem*, p. 3.

¹³ Ainda, sobre a “virada institucional”, importante anotação trazida por Maíra Almeida e Henrique Rangel: “Ao que se compreende como uma virada institucional, o problema da legitimidade constitucional não se resume mais e apenas à dimensão normativo-interpretativa, pautada em critérios de teorias sobre interpretação, deliberação e decisão de uma Corte Constitucional. É preciso, hoje, conceber que o desempenho da atividade institucional, como um todo, representa a possibilidade de configuração e de realização de um sistema de eficácia de direitos fundamentais e, conseqüentemente, garantir um novo patamar para a compreensão da legitimidade constitucional.” (ALMEIDA, Maíra; RANGEL, Henrique. Os Efeitos Sistêmicos na Teoria Institucional. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=540393ae7f8b7a7f>> Acesso em: 03/05/2017.)”.

¹⁴ Sobre o reconhecimento da expressão “capacidades institucionais” no Brasil, válido é mencionar um trecho do voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux no famoso Caso Cesare Battisti: “O Supremo Tribunal Federal, além de não dispor de competência constitucional para proceder a semelhante exame, carece de capacidade institucional para tanto. Aplicável, aqui, a noção de “institutional capacities”, cunhada por Cass Sunstein e Adrian Vermeule (*Interpretation and Institutions. U Chicago Law & Economics, Olin Working Paper, N° 156, 2002; U Chicago Public Law Research Paper n° 28. Disponível em: < https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=320245*> acesso em 27/05/2011) – o Judiciário não foi projetado constitucionalmente para tomar decisões políticas na esfera internacional, cabendo tal papel ao Presidente da República, eleito democraticamente e com legitimidade para defender os interesses do Estado no exterior.” (Petição Avulsa na Extradicação n. 1085 / Reclamação n.11243. Voto do Ministro Luís Fux, p. 33. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ext1085LF.pdf> . Acesso em 01/05/2018).

¹⁵ Muito bem observam os professores Fernando Leal e Diego Werneck Arguelhes, que “(e)ssas considerações – capacidades institucionais – são necessariamente empíricas, comparativas e contingentes, só podendo ser fixadas em arranjos institucionais e momentos específicos. Isso faz com que as respostas para as questões relacionadas a métodos e posturas mais adequadas de decisão tenham, como visto, uma inevitável dimensão contextual ou circunstancial, o que as torna necessariamente contingentes. (...) As habilidades e limitações de uma instituição devem ser apreciadas relativamente aos méritos e deméritos das outras instituições também capazes de oferecer respostas para determinados problemas” (LEAL, Fernando; WERNECK ARGUELHES, Diego. Dois problemas de operacionalização do argumento de capacidades institucionais. Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo. Curitiba: Juruá, 2016. p. 567.)

¹⁶ Ainda, sintetizando o argumento das capacidades institucionais, Leal e Arguelhes dissertam: “Assim, o raciocínio pressuposto pelo argumento de capacidades institucionais poderia ser sintetizado a partir das seguintes características: uma comparação empiricamente informada sobre os custos e benefícios de se

Isto é, capacidades institucionais são as habilidades e limitações flutuantes das instituições, no âmbito da dinâmica institucional, a serem mensurados quando o objeto da interpretação for comum a outras instituições. Fatores de ordem *interna e externa corporis* farão com que, diante de problemas específicos, determinadas instituições sejam mais ou menos capacitadas para interpretar e aplicar o direito – repise-se, comparativamente em relação às demais instituições concorrentes. No presente trabalho, o “teste” das capacidades institucionais será realizado considerando as instituições julgadoras da Administração Tributária e as instituições do Poder Judiciário.

No estudo das capacidades institucionais, é importante, ainda, que se evite a utilização absurda, banal ou redundante da expressão¹⁷, sob pena de estar-se dela utilizando como uma ferramenta meramente retórica.

A utilização absurda seria aquela na qual a variável capacidade institucional é um argumento para defender o total redesenho institucional a fim de que determinada instituição seja considerada a mais “capacitada” para a interpretação de determinado objeto, inobstante o direito vigente já ofereça sólidas respostas para o tema. Esclareça-se, de plano, que ainda que o título do presente trabalho possa, no momento, estar sugerindo que aqui a expressão “capacidades institucionais” está sendo utilizada de forma “absurda”, conforme se verá nas seções posteriores, a hipótese aqui sustentada trabalha com a premissa de que as instituições da Administração Tributária brasileira já são as mais institucionalmente capacitadas para a composição de litígios de natureza jurídico-tributária, a despeito da concorrente competência constitucional do Judiciário.

A utilização banal seria o simples emprego da expressão “capacidades institucionais” para designar que tomadores de decisões (de todas as instituições estatais) são falíveis, o que já era tomado como premissa em outras teorias da interpretação jurídica. A novidade trazida por Sunstein e Vermeule¹⁸, em verdade, é o estudo de como lidar com a constatação da falibilidade.

Já a utilização redundante se trataria do uso da expressão “capacidades institucionais” como mera substituição de conceitos já existentes, tais como

alocar, no agregado, a prerrogativa de resolução de um determinado problema a uma determinada instituição dentre várias possíveis” (Idem, p. 568).

¹⁷Idem, p. 568-570.

¹⁸SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. *Op. cit.*

“competências” e “separação de poderes”, sem que a eles seja agregado um novo elemento semântico. Nesses casos, segundo Fernando Leal e Diego Werneck Arguelhes, a expressão serve tão somente como um “atalho verbal para justificar a melhoria das condições de atuação de qualquer instituição ou simplesmente para se referir a elementos do direito vigente”¹⁹.

Entendidas as capacidades institucionais, a outra variável institucional que compõe a fórmula binomial da virada institucional proposta por Sunstein e Vermeule é a avaliação dos efeitos sistêmicos (ou efeitos dinâmicos) da atribuição de um caminho interpretativo (em vez de todos os outros possíveis na arquitetura de escolhas²⁰ do cenário de tomada de decisões) por determinada instituição.

Os efeitos sistêmicos são as reverberações da tomada de decisões das instituições na órbita de toda a dinâmica institucional de um Estado, representando o impacto que a escolha de um caminho interpretativo pode causar de imediato ou futuramente, caso criado um precedente que porventura possa ser invocado por instituições diversas que se deparem com similares conflitos interpretativos²¹.

Para o presente estudo, como será demonstrado, sustenta-se que as instituições administrativas dispõem de melhores condições para a mensuração dos efeitos sistêmicos emanados do resultado dos julgamentos de litígios tributários, seja da perspectiva do Estado, que está a discutir um crédito público, fonte de financiamento do Estado Social, seja da perspectiva dos contribuintes, que estão a discutir uma cobrança que poderá prejudicar ou até inviabilizar o seu patrimônio.

Ressalte-se que, de acordo com a proposta de Sunstein e Vermeule, a inserção das variáveis institucionais funcionaria como um método “*second-best*”²² no estudo da

¹⁹ LEAL, Fernando; WERNECK ARGUELHES, Diego. *Op. cit.*

²⁰ Expressão utilizada no artigo homônimo de autoria dos professores Richard H. Thaler (laureado com o último prêmio Nobel das ciências econômicas), Cass R. Sunstein e John P. Balz, para designar, no âmbito da economia comportamental, o meio ambiente social no qual tomadores de decisão estão inseridos e cujas características influenciarão nas suas (nem sempre racionais) tomadas de decisões. (THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R.; BALZ, John P. *Choice Architecture. The Behavioral Foundations of Public Policy*, Ch. 25, Eldar Shafir, ed. (2012).

²¹ Sobre essa variável institucional, dissertam Almeida e Rangel que “*relacionam-se à predição de que a atividade, em primeiro lugar, não atingirá de maneira negativa pessoas, instituições públicas e instituições privadas. Em segundo lugar, os efeitos sistêmicos representam os reflexos da atividade e das capacidades institucionais que, por sua vez, reúnem fatores que permitem a previsão dos próprios efeitos sistêmicos.*” (ALMEIDA, Máira; RANGEL, Henrique. *Op. cit.* p. 11).

²² SUNSTEIN, Cass ; VERMEULE, Adrian. *Op. cit.* p. 23

atuação interpretativa das instituições. A expressão *second-best* (“segunda-melhor”) foi criada nas ciências econômicas²³, designando a ideia de que se a perfeita eficiência de um sistema não pode ser obtida, esta não será necessariamente maximizada pela tentativa de aproximação, até onde possível, da eficiência *first-best* (“primeira-melhor”). No entanto, o resultado *second-best*, para que seja obtido, deve necessariamente partir da busca pelo *first-best*.

Ou seja, as variáveis institucionais foram postas como um método de auxiliar as teorias da interpretação jurídica na busca por melhores resultados interpretativos na atuação de cada uma das instituições intérpretes, consideradas as suas já mencionadas habilidades e limitações.

Por fim, a partir da adoção das duas variáveis institucionais acima trabalhadas, a doutrina jurídica passou a explorar o conceito de “diálogos institucionais”²⁴ e “desenho institucional”, como forma de estudar a dinâmica das instituições do Estado Democrático de Direito, à luz, não só das suas estáticas competências constitucionais, mas sim de suas capacidades institucionais.

Os desenhos institucionais podem ser definidos como os arranjos político-constitucionais pelos quais um sistema político reparte suas competências e funções, seja em larga, seja em menor escala²⁵. Em larga escala, tem-se arranjos institucionais tais como a separação de poderes, o sistema de governo, o sistema eleitoral e a forma federativa de Estado. Em menor escala, há os microarranjos que estão inseridos nas estruturas institucionais de larga-escala, a exemplo da disposição dos órgãos de deliberação colegiada.

²³ LIPSEY, Richard; LANCASTER, Kelvin. The General Theory of Second Best. *Review of Economics Studies*, v. 24, 1956, p. 11-23.

²⁴ Não obstante, o termo já era utilizado desde 1977, quando, a partir da análise da “*notwithstanding clause*”, cláusula prevista no sistema constitucional canadense que estabelece a possibilidade da revisão congressional de decisões judiciais que declarem a inconstitucionalidade de normas, Peter Hogg e Allison Bushell trataram da possibilidade da interlocução institucional (principalmente entre o Parlamento e a Suprema Corte) quando da interpretação e aplicação de mandamentos jurídicos. (HOGG, Peter. BUSHELL, Allison. *The Charter Dialogue Between Courts and Legislatures: or perhaps the carter of rights isn't such a bad thing after all*. *Osgoode Law Review*, v 35, n. 1, 1997).

Sobre isso, *vide* também BOLONHA, Carlos; EISENBERG, José; RANGEL, Henrique. *Problemas Institucionais do Constitucionalismo Contemporâneo*. *Direitos Fundamentais & Justiça*, n. 17, 2011.

²⁵ *Vide* VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. New York, NY: Oxford University Press, 2007.

Tendo como objeto o desenho institucional da Administração Tributária brasileira, mais especificamente os órgãos julgadores desse arranjo institucional, o presente estudo trabalha com um desenho institucional em menor escala, estando o seu redesenho posteriormente proposto adstrito também a essa menor escala, sem prejuízo da possibilidade de produção de efeitos em larga escala.

3. CAPÍTULO 2: A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Desde os mais remotos tempos da história, quando os tributos eram utilizados pelos monarcas como instrumento de confisco da propriedade de seus súditos e, conseqüentemente, de concentração de riqueza, a atividade arrecadatória *lato sensu* precisou ser organizada, ao menos para controlar o fluxo de receitas pecuniárias e extra-pecuniárias (a atividade tributária preexiste à invenção da moeda como instrumento de uniformização cambial propriamente dito²⁶) que ingressavam no tesouro estatal.

Uma vez que o poder de tributar tem como fundamento a própria dimensão centrípeta da soberania do Estado (ou do seu Monarca), a organização da atividade tributária coincide historicamente com a organização do Estado, momento a partir do qual os Estados começaram a coordenar a atividade que, à época, resumia-se, basicamente, na coleta de bens dados a título de impostos.

Esse foi o embrião da Administração Tributária, cujo apelido “fisco” tem seu precedente histórico contemporâneo à sua origem. Originado do latim *fiscus*, na República Romana significava o cesto de junco utilizado pelos agentes do Estado para recolher os tributos devidos pelo povo²⁷, tendo o conceito evoluído e passado a designar toda a máquina estatal responsável pela atividade arrecadatória.

Nos dias atuais, superada a verve confiscatória da tributação graças aos avanços do Direito Tributário, cuja ascensão muito se confunde com a evolução dos direitos

²⁶ Segundo Heródoto, historiador grego e um dos maiores cataloguistas da História antiga, a instituição das moedas como instrumento de câmbio foi primeiramente realizada por Creso, Rei da Lídia, entre 640 e 630 a.C (*vide* WEATHERFORD, Jack. A história do dinheiro. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2005.)

²⁷ XAVIER, A. Fisco, *in* Enciclopédia Verbo Luso-Brasileira da Cultura, Edição Século XXI, Volume XII, Editorial Verbo, Braga, Novembro de 1999.

humanos, a Administração Tributária, atuando em conjunto com a Administração Financeira, compreende um microarranjo de instituições que administram o procedimento de constituição de créditos tributários, bem como intermediam a destinação das receitas oriundas da arrecadação de tributos – balizada por garantias tais como o princípio da legalidade²⁸.

No Brasil, as instituições que compõem o desenho institucional da Administração Tributária no âmbito da União executam, de maneira típica, atividades de *fiscalização, constituição do crédito tributário e arrecadação propriamente dita*, as quais decorrem da capacidade tributária ativa, fenômeno jurídico que posiciona o ente tributante no polo ativo da relação obrigacional tributária, e que, por força de expressa disposição do art. 7º do Código Tributário Nacional²⁹, não se confunde com a competência tributária para instituir tributos³⁰.

A capacidade tributária ativa, portanto, é o que atribui ao Estado a faculdade de exigir o cumprimento da obrigação consubstanciada na relação material jurídico-tributária que surge quando da subsunção de conduta praticada pelo sujeito passivo a uma situação hipotética prevista abstratamente na norma de incidência tributária³¹.

Com relação à atividade de fiscalização, trata-se, esta, da verificação estatal do cumprimento da legislação tributária por parte dos contribuintes, seja quanto à prestação da principal obrigação de recolher aos “cofres” públicos eventuais montantes de tributo devidos em razão de um movimento de manifestação de riqueza, seja quanto ao

²⁸ Com relação à aplicação do princípio da legalidade especificamente à atuação da Administração Tributária, *vide* o art. 197 do Código Tributário Nacional:

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

²⁹ “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.”

³⁰ “Não se confunde a competência para legislar, com a capacidade de ser sujeito ativo de obrigação tributária.” (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed. Malheiros: São Paulo, 1999. p. 83).

³¹ Válida é a menção ao que disserta o mestre cearense Hugo de Brito Machado, para quem “(c)omo acontece nas relações jurídicas obrigacionais em geral, o sujeito ativo da obrigação é titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação.” (DE BRITO MACHADO, Hugo. Curso de Direito Tributário. 26 ed. Malheiros: São Paulo, 2005.)

Ainda, é nestes termos que dispõe o art. 119 do Código Tributário Nacional:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

cumprimento dos *deveres instrumentais* (também conhecidos como *obrigações acessórias*, nomenclatura que não se apresenta como a mais correta tecnicamente³²), tais como o de declarar condutas.

A atividade de fiscalização tem caráter preparatório e natureza investigativa, com procedimento regulamentado entre os arts. 194 a 200 do Código Tributário Nacional, que outorgam à autoridade administrativa, pautados no princípio da supremacia do interesse público, uma série de privilégios com o objetivo de obtenção de dados mais precisos que dizem respeito às atividades do sujeito passivo da relação tributária. Seu caráter preparatório significa que é uma fase que precede a atividade de constituição do crédito tributário.

No tocante à atividade de constituição de crédito tributário, os agentes da Administração Tributária promovem a materialização³³ das obrigações tributárias oriundas de condutas praticadas por indivíduos (pessoas físicas ou jurídicas), através de um ato (ou procedimento, como defendem alguns doutrinadores que se lastreiam na sua leitura do Código Tributário Nacional) administrativo denominado lançamento tributário.

O lançamento tributário é o agir estatal que representa o liame entre (i) a obrigação tributária surgida da materialização de uma hipótese abstrata de incidência e (ii) o crédito tributário líquido, certo, expresso em valor pecuniário e, a partir de então, exigível. Ao contrário do Direito Privado, no Direito Tributário o crédito e a obrigação tributária não

³² O termo “obrigação acessória” é oriundo da clássica Teoria da Gravitação Jurídica, segundo a qual o acessório (seja um bem, uma situação jurídica ou uma obrigação) sempre seguirá o principal. Ocorre, no entanto, que no Direito Tributário a Teoria da Gravitação Jurídica não possui aplicação plena, uma vez que as chamadas “obrigações tributárias acessórias” não tem seu curso definido pela obrigação tributária principal. Exemplo disso é o caso das isenções: ainda que determinada norma ofereça a determinados contribuintes ou a determinadas situações a isenção da obrigação de recolher montante de tributo, aqueles que por esta norma estejam beneficiados não estarão eximidos de cumprir o dever instrumental de apresentar declaração, caso o lançamento do tributo em questão seja “por homologação” (Ex.: necessidade de emissão de nota fiscal ainda quando o objeto ou a operação de circulação for isenta de ICMS ou IPI). Outro exemplo é no caso do Imposto de Renda (“IR”): o pagamento de eventual quantia devida de IR (isto é, o cumprimento da obrigação principal que, por meio do pagamento se extingue nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional) não extingue o contribuinte da obrigação de apresentar a respectiva Declaração.

³³ Ressalte-se haver autores, tais como SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, que sustentam que o lançamento tributário tem efeito declaratório, não constitutivo, designando que uma vez realizado o lançamento há tão somente uma declaração administrativa de um crédito que foi pré-constituído em razão da prática do fato gerador. Isso porque a Constituição da República, quando consagra o princípio da legalidade, determina que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, não ato administrativo. Como o a ocorrência do fato gerador é a própria subsunção do fato da vida à previsão da lei, para o autor, seria também nesse momento que nasceria o crédito tributário. *Vide* CALMON NAVARRO COÊLHO, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 664-666.

se confundem, porquanto esta somente se transmude naquele quando da realização do ato do lançamento. Essa é a interpretação que se extrai da leitura do art. 142 do Código Tributário Nacional³⁴.

Fato que chama atenção é a assertividade empregada pelo legislador no parágrafo único no dispositivo supramencionado. Além de consignar expressamente que o lançamento tributário é um ato/procedimento *vinculado* e *obrigatório*, definiu a responsabilização³⁵ do agente administrativo quando da sobreexcedência da vinculação aos parâmetros objetivos da legislação tributária.

Sobre a vinculação³⁶ do lançamento tributário, esta serve a dois fins, os quais serão aqui chamados de fim *interno-positivo* e fim *externo-negativo*. O fim interno-positivo tem como objetivo a proteção do crédito público tributário, impondo aos agentes da própria Administração Tributária que, uma vez verificados indícios materiais suficientes para a subsunção de uma manifestação de grandeza econômica a uma das hipóteses de incidência previstas abstratamente na lei, inafastavelmente procedam às providências cabíveis para a materialização do crédito tributário adjacente à obrigação nascida. Por outro lado, o fim externo-negativo visa à proteção do administrado-contribuinte,

³⁴“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

³⁵ Sem prejuízo de eventual responsabilização criminal do agente administrativo. Vide o tipo penal do excesso de exação, espécie do qual é gênero o crime de concussão, constante do art. 316, parágrafo único, do Código Penal:

“Art. 316 - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida:

Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa.

Excesso de exação

§ 1º - *Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)*

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)”

³⁶ A respeito do tema, importante contribuição é trazida por Paulo de Barros Carvalho: “(a) vinculação do ato administrativo, que, no fundo, é a vinculação do procedimento aos termos estritos da lei, assume as proporções de um limite objetivo a que deverá estar atrelado o agente da Administração, mas que realiza, mediatamente, o valor da segurança jurídica. Se a vinculação não é, em si mesma, nesse hemisfério do direito, um valor, persegue-o de perto, assumindo a feição bipolar característica dos valores. Na outra ponta está a discricionariedade que, volto a repetir, nesse setor da disciplina jurídica aparece como um desvalor, algo indesejado nos procedimentos administrativos que lidam com tributos. Para imprimir teor de estabilidade nas relações do Estado-administração com o contribuinte, requer-se, nos tempos modernos, uma estreita aderência aos textos legais.” (DE BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 28 ed. Saraiva Jur: São Paulo, 2017. pp. 381-383.)

limitando a atuação da Administração à estrita observância do que está legalmente posto no momento da prática da conduta tributável por parte do contribuinte; trata-se, portanto, da garantia da segurança jurídica.

Ainda com relação à proteção do crédito público tributário, enquanto ato administrativo, o lançamento goza da garantia de presunção de legitimidade³⁷, que representa a premissa de que os atos praticados pelos agentes da Administração, em razão da supremacia do interesse público, desde a sua concepção estão em conformidade com as normas e os princípios que regem o direito público. No entanto, conforme será detalhado nas seções posteriores, tal presunção é *juris tantum*, podendo ser revista em sede de autocontrole de legalidade, o qual, em regra, é provocado pelo administrado-contribuinte em sede de processo administrativo fiscal (sem prejuízo da possibilidade de autocontrole *ex officio* e de controle judicial dos atos).

Outrossim, inobstante seja o lançamento um ato privativo da autoridade administrativa, há três modalidades de lançamento tributário que se diferem pelo grau de participação do sujeito passivo na concessão de informações que orientam a autoridade fiscal à verificação fiscalizatória. Na escala gradativa direta de participação do contribuinte, são: o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação.

No lançamento de ofício, há a atuação tão somente da autoridade administrativa e ocorre estritamente nas hipóteses do art. 149³⁸ do Código Tributário Nacional. Trata-se,

³⁷ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 28 ed. Atlas: São Paulo, 2015. p. 123.

³⁸ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

hoje, de uma modalidade excepcional de lançamento tributário. Em regra, ocorre através da lavratura de autos de infração.

Já no lançamento por declaração (art. 147, CTN³⁹), há uma intermediária participação do sujeito passivo na prestação de informações (através do cumprimento dos já mencionados deveres instrumentais) que são imprescindíveis à apuração do tributo eventualmente devido. Coletadas as informações, a autoridade administrativa quantifica o tributo que porventura seja devido e procede ao lançamento em si, notificando o sujeito passivo da necessidade de recolhimento de montante pecuniário certo, líquido e exigível.

Por fim, no cada vez mais comum lançamento por homologação, todo o trabalho de quantificação, preparo e recolhimento é realizado pelo sujeito passivo, que, nos termos do art. 150⁴⁰, do Código Tributário Nacional, antecipa o pagamento “*sem prévio exame da autoridade administrativa*”, estando esse pagamento sujeito à ulterior homologação da Administração, a ser realizada no prazo decadencial de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º).

O lançamento, conforme adiantado supra, também imprime exigibilidade ao crédito tributário, *conditio sine qua non* para a inscrição do montante na chamada Dívida Ativa e para a subsequente cobrança judicial do débito (em sede de processo de execução fiscal). A Dívida Ativa é o livro público em que, inscrito o crédito, consubstancia-se a perfeita constituição do título executivo extrajudicial, representado pela Certidão de Dívida Ativa (art. 784, IX, Código de Processo Civil⁴¹). A exigibilidade, no entanto, pode ser suspensa, conforme será visto adiante.

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”*

³⁹ “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

⁴⁰ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

⁴¹ “Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;”

Superada a descrição da atividade de constituição do crédito tributário, especialmente do estudo do instituto do lançamento tributário, a última das atividades típicas da Administração Tributária é a arrecadação propriamente dita dos montantes de crédito tributário eventualmente existentes e exigíveis, depois de realizados todos os atos descritos nos parágrafos anteriores. Sem maiores postergações, trata-se essencialmente da coleta de quantias pecuniárias devidas, atividade que, em regra, tem sido delegada a instituições da iniciativa privada, por expressa autorização do art. 7º do Código Tributário Nacional⁴².

As atividades de fiscalização, constituição do crédito tributário e arrecadação propriamente dita dizem respeito à típica função administrativa (com o perdão do pleonismo) da Administração Tributária, órgão, em sentido lato, do Poder Executivo – a quem cabe o gerenciamento de recursos e a promoção de políticas públicas. Ao conjunto das referidas atividades, o presente trabalho se reportará como *competência arrecadatória*.

Ocorre, no entanto, que conforme explorado no capítulo das premissas teóricas, as instituições do Estado Democrático de Direito contemporâneo não exercem somente funções que lhe são típicas, como também algumas que são atípicas e, nessa toada, a Administração Tributária brasileira exerce também, de maneira atípica, a atividade “judicante” de composição de litígios entre a própria Administração e os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

3.1. A competência julgadora da Administração Tributária brasileira

Conforme dito nas conclusões da seção anterior, as instituições da Administração Tributária, inseridas no contexto contemporâneo de Estado, exercem funções típicas e atípicas. As funções típicas são aquelas que decorrem da própria essência do Poder ao qual pertencem, preexistindo aos contornos da ordem jurídica vigente. As atípicas,

⁴² “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.
(...)”

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

contudo, são estranhas a essas instituições porquanto são funções inerentes a outro Poder.

Historicamente, típicas são as funções de produzir normas jurídicas, gerir a máquina estatal e julgar litígios, respectivamente do Legislativo, Executivo e Judiciário. No entanto, atipicamente o Legislativo exerce também a função judicante (a exemplo do julgamento do Presidente da República em sede de processo de *impeachment*), assim como o Executivo exerce a função normativa (na produção de atos administrativos com caráter normativo) e o Judiciário exerce a função administrativa (na gestão do funcionamento das diversas instituições judiciárias).

A Administração Tributária brasileira, como órgão *lato sensu* do Poder Executivo, também se ocupa de atividades que são típicas e atípicas à sua função. Tipicamente, a sua função é a de administrar o bem público consubstanciado no crédito tributário, o que realiza através das já mencionadas atividades de fiscalização, constituição do crédito tributário e arrecadação propriamente dita. Por outro lado, de maneira atípica exerce a função de produção de normas (as quais, conforme autorizado pelo próprio Código Tributário Nacional, compõem a legislação tributária⁴³), tais como Instruções Normativas e Soluções de Consulta; e, ainda, em concorrência com o Poder Judiciário, exerce a função de compor litígios jurídico-tributários. Às atividades ligadas a esta última função, o presente trabalho se reportará como *competência julgadora*⁴⁴.

A competência julgadora da Administração Tributária, além de ser um caso atípico de exercício do poder judicante por um órgão do Poder Executivo, é também excepcional se relacionada às demais formas de composição heterônoma de litígios de no Brasil (litígios de natureza não tributária).

O processo tributário, diferentemente da regra do processo civil *stricto sensu* (matriz jurídica de onde emanam os princípios gerais do direito processual brasileiro), desenvolve-se prioritariamente na esfera administrativa, e não na esfera judicial, a menos que o contribuinte opte expressamente de forma diversa. Isto é, a não ser nos casos nos quais o contribuinte opte por abdicar do seu direito de discutir o crédito tributário administrativamente em detrimento da discussão em juízo, eventual análise quanto à

⁴³ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)”

⁴⁴ Sem prejuízo da função normativa, para fins metodológicos, o recorte do presente trabalho ocupa-se tão somente das competências arrecadatória *lato sensu* e julgadora da Administração Tributária.

legitimidade da cobrança há de ser efetuada pelas instituições judicantes da Administração Tributária.

O contribuinte litigioso, que assume esse adjetivo ao pretender discordar do lançamento tributário que imputou um débito à sua responsabilidade, se depara com o seguinte cenário decisório quando da escolha da forma pela qual irá discutir a exação: (i) há a possibilidade de apresentação de impugnação/manifestação de inconformidade administrativa, dando prosseguimento à discussão quanto ao crédito tributário na própria esfera da Administração Tributária; e (ii) há também a possibilidade de, abdicando do direito de impugnar administrativamente, ingressar em juízo requerendo a desconstituição do crédito tributário lançado.

Válida é a atenção à arquitetura de escolhas⁴⁵ do contribuinte litigioso, dado esse cenário de tomada de decisão. Na opção “(i)”, basta que o contribuinte se manifeste no âmbito do próprio processo criado quando do lançamento do crédito, independentemente do recolhimento de qualquer tipo de custas, para que se instaure a discussão que irá proceder ao exame de legitimidade da exação. Ademais, a simples apresentação da impugnação administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário em questão⁴⁶, impedindo que, até que se encerre o processo administrativo, o crédito seja inscrito na Dívida Ativa – e, portanto, evitando a criação do título executivo extrajudicial hábil à instrução de eventual ajuizamento de execução fiscal. Ainda, a apresentação de impugnação administrativa não impede que, a qualquer tempo, o contribuinte desista da discussão administrativa e procure a tutela do Poder Judiciário.

Por outro lado, na opção “(ii)”, o contribuinte litigioso deve renunciar ao direito de discutir administrativamente e levar ao Judiciário o conhecimento daquele caso totalmente alheio ao conhecimento desta instituição, ressaltando-se, ainda, que o ajuizamento, em regra, envolve o recolhimento de custas processuais e eventual

⁴⁵ Vide nota de rodapé nº 19.

⁴⁶ Nesse sentido, vide o art. 151 do Código Tributário Nacional:

“Art. 151. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” (Grifamos)

pagamento de honorários sucumbenciais em caso de pleito desfavorável (salvo se se tratar de mandado de segurança). Outrossim, o simples ajuizamento da ação desconstitutiva não suspende a exigibilidade do crédito tributário, sendo necessário que o contribuinte obtenha uma tutela antecipada (que, ainda, pode ser revista a qualquer tempo) ou realize o depósito do montante integral do crédito para que conquiste a suspensão da exigibilidade. Por fim, como inferência lógica, uma vez que o contribuinte renunciou à discussão administrativa, estando no Judiciário, não há outra opção de discutir o crédito.

A arquitetura de escolhas do cenário de tomada de decisão do contribuinte litigioso proporciona um maior “conforto” para a discussão do crédito em sede administrativa, em virtude da desnecessidade de tomar maiores providências além da simples apresentação de impugnação administrativa nos autos de um processo já criado no âmbito da própria Administração para que seja garantido os seus direitos de contraditório e ampla defesa. Logo, o processo tributário se desenvolve de forma prioritária na esfera administrativa. Aqui reside o fundamento da competência julgadora da Administração Tributária brasileira.

3.1.1. Uma breve digressão histórica do Contencioso Administrativo no Brasil

Historicamente, prevaleceu na ordem jurídico-processual brasileira o princípio da unidade de jurisdição, postulado oriundo do *common law* que impõe que todo litígio estará sujeito à apreciação tão somente do Poder Judiciário, sendo inafastável do controle judicial as lesões a direitos individuais. Em princípio, portanto, conflitos de interesses que buscassem uma solução harmônica e equidistante somente poderiam ser solucionados por instituições judiciárias.

Em matéria tributária, no entanto, ainda sob a égide da Constituição Republicana – a segunda Constituição brasileira, que recebeu o apelido de “Republicana” por ser a primeira após a instauração do regime republicano no Brasil (1889), tendo sido promulgada no ano de 1891 – foi editado o Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924, que, tendo como objeto a regulamentação da arrecadação do Imposto sobre a Renda, criou o primeiro Conselho dos Contribuintes.

Já no Capítulo I do Decreto nº 16.580/1924, onde constavam as disposições sobre a organização geral da Administração Tributária com relação ao Imposto de Renda,

dividiu-se a atividade fiscal em três trabalhos: (i) os trabalhos de lançamento, que seriam executados por delegacias especializadas (art. 2º), (ii) os trabalhos de arrecadação do imposto, que caberiam ao *Thesouro Nacional* (art. 4º) e (iii) os serviços de recursos, os quais competiriam aos Conselhos dos Contribuintes.

O art. 16 do referido Decreto determinou que o Ministro da Fazenda instituiria um Conselho de Contribuintes em cada Estado e no Distrito Federal, que funcionariam como tribunais administrativos para o julgamento de irresignações de contribuintes quanto a lançamentos tão somente de créditos de imposto de renda que lhes fossem imputados. Os conselhos seriam compostos por cinco membros, nomeados pelo Ministro da Fazenda, entre representantes dos contribuintes (setores do comércio, indústria, profissões liberais) e representantes do Estado. O único Conselho dos Contribuintes instalado foi o do Distrito Federal (que então era o atual Estado do Rio de Janeiro), que iniciou seu funcionamento em 14 de setembro de 1925.

Já em 1927, foi editado o Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927, que autorizou a revisão dos “*regulamentos das repartições fiscaes subordinadas ao Ministerio da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes sejam julgados e resolvidos por um conselho*”⁴⁷. O art. 1º⁴⁸ do Decreto 5.157/1927 determinou que os recursos em matéria fiscal, “*sobretudo no tocante aos impostos de consumo*”, seriam julgados por um tribunal, agora de composição paritária, igualmente com representantes dos contribuintes e da Administração Pública, presidido pelo Ministro da Fazenda. Este conselho ficou conhecido como Conselho dos Contribuintes para os Impostos de Consumo.

Quatro anos depois, em 1931 foi editado o Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931, que regulamentou o Decreto nº 5.157/1927 e criou o Conselho de Contribuintes na Capital. Paralelamente aos Conselhos de Contribuintes de Imposto de Renda, o Conselho da Capital tinha competência para julgar recursos que versassem sobre impostos sobre o

⁴⁷ Ementa do Decreto nº 5.157/1927.

⁴⁸ “Art. 1º Fica o Governo autorizado a revêr os regulamentos das repartições fiscaes subordinadas ao Ministerio da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes em materia fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, sejam julgados e resolvidos por um conselho constituído em partes iguaes, por funcçionario da administração publica e por contribuintes, nomeados estes pelo Governo por proposta das principaes associações de classe, representativas do commercio e da industria, o qual funcçionará sob a presidencia do ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por este designada.”

consumo, classificação fiscal e valor de mercadorias estabelecidas pelas Alfândegas e multas imputadas em razão da infração de leis tributárias. Ademais, o Conselho da Capital veio a substituir a competência de julgamento de recursos anteriormente atribuída ao Ministro da Fazenda.

O Decreto 20.350/1931 determinou, ainda, que o Conselho seria composto por doze membros, também paritariamente, entre representantes dos contribuintes e da Administração Pública. Inovou ao consignar expressamente que os representantes da Administração seriam necessariamente funcionários de órgãos da Fazenda Pública.

Há disposições do Decreto 20.350/1931 que merecem especial atenção por demonstrarem a introdução do que viria a se tornar um cenário processual desequilibrado em favor da Fazenda. Primeiramente, os arts. 7º e 8º⁴⁹ determinaram a exigência da realização de um depósito como requisito para o próprio conhecimento do recurso interposto – depósito sem o qual o recurso não seria nem encaminhado ao Conselho. O depósito correspondia a 1% do valor do processo (entendido como a “*importância integral exigida do contribuinte*”) não podendo ser inferior a dez mil réis e superior a cem mil réis.

Dispositivo que também merece atenção é o parágrafo único do art. 9º do Decreto. Enquanto o *caput* do artigo estabeleceu que o “*Conselho de Contribuintes será órgão de última instância nas questões submetidas ao seu julgamento*”, o parágrafo único do dispositivo criou a possibilidade de interposição de recurso dirigido ao Ministro da Fazenda, em favor tão somente da Fazenda, nos casos em que (i) a decisão fosse manifestamente contrária à lei ou à prova constante do processo, ou (ii) a decisão não tivesse sido obtida por unanimidade.

Por fim, o art. 12 do Decreto introduziu no processo tributário o hoje muito discutido voto de qualidade do presidente, determinando que as votações seriam tomadas

⁴⁹ “Art. 7º Recurso algum será encaminhado ao Conselho sem o prévio depósito da importância exigida. Parágrafo único. Quando esta importância for superior a cinco contos de réis (5:000\$0), as autoridades recorridas poderão permitir o seguimento do recurso mediante termo de responsabilidade, exigindo, se assim o entenderem, a garantia de fiador reconhecidamente idôneo.

Art. 8º Na petição de recurso, além do selo ordinário, o recorrente pagará, na mesma espécie, uma taxa correspondente a um por cento (1%) do valor do processo, não devendo esta taxa ser inferior a dez mil réis (10\$0), nem superior a cem mil réis (100\$0);
Parágrafo único. Entende-se por valor do processo a importância integral exigida do contribuinte.”

por maioria e que, em caso de empate, caberia ao presidente, sem prejuízo do seu voto já proferido, o voto de desempate.

Em 1934 foi editado o Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, que reorganizou a Administração Tributária federal brasileira e extinguiu os conselhos recursais então existentes. O Decreto 24.036/1934 formalizou a existência de duplo grau recursal no contencioso administrativo tributário, criando os julgadores singulares de 1ª instância⁵⁰ e três órgãos colegiados julgadores de 2ª instância: o 1º e o 2º Conselho de Contribuintes, e o Conselho Superior de Tarifa.

Ao 1º Conselho de Contribuintes foi atribuída a competência para julgar recursos referentes ao imposto de renda, imposto do selo e imposto sobre vendas mercantis, enquanto o 2º Conselho de Contribuintes tinha competência residual, julgando os recursos referentes ao imposto de consumo, taxa de viação, bem como os demais impostos, taxas e contribuições internos que não estivessem sob a competência do 1º Conselho. Já ao Conselho Superior de Tarifas cabia o julgamento de questões de classificação, de valor, de contrabando e quaisquer outras decorrentes de leis ou regulamentos aduaneiros. Além disso, cabia também ao Conselho Superior de Tarifas a prerrogativa de uniformização da interpretação sobre classificações aduaneiras, podendo, ainda, propor alterações tarifárias e decidir sobre a conveniência de acordos comerciais⁵¹.

Todos os três conselhos eram compostos por seis membros, paritariamente divididos entre representantes da Fazenda e dos contribuintes, sendo as votações tomadas por maioria e - mantendo-se a criação do Decreto antecessor -, em caso de empate, era garantido ao presidente do conselho o voto de qualidade. Outra disposição que foi mantida, porém, reformulada, foi o chamado recurso hierárquico, em favor da Fazenda, dirigido ao Ministro da Fazenda. O art. 162 do Decreto 24.036/1934 dispunha que junto a cada um dos conselhos funcionaria um representante da Fazenda, que interporia recurso *“sempre que a decisão, não tendo sido unânime, parecer contrária à prova dos autos ou*

⁵⁰ “Art. 151. Nas instâncias singulares, decidem: - os delegados fiscais, inspetores de alfândegas, diretores de recebedorias, diretor e chefes de seção do imposto de renda; e nas coletivas: os conselhos de contribuintes e o Conselho Superior de Tarifa. Umas e outras tem jurisdição e competência delimitadas no presente decreto.” (Grifamos).

⁵¹ “Art. 171. O Conselho Superior de Tarifa, além da função julgadora que lhe é atribuída, tem por incumbência especial zelar pela uniformidade das classificações aduaneiras; propôr as alterações tarifárias julgadas convenientes aos interesses do país; e dizer sobre a conveniência de acordos comerciais, indicando a tarifa que deva ser aplicada.”

à lei que reger o caso.”. Os requisitos do Decreto anterior passaram a ser cumulativos. Ainda, segundo o Decreto, o Ministro da Fazenda poderia decidir com base na “equidade”.

Inovação importante introduzida foi a possibilidade de apresentação de pedido de reconsideração aos conselhos, em caso de discordância das decisões proferidas. Dispunha o art. 176 que o pedido de reconsideração de decisão dos Conselhos seria interposto no prazo de vinte dias, contados da ciência dos interessados ou da publicação oficial, na sede da repartição recorrida e, se dentro desse prazo a parte interessada não apresentasse o pedido, a decisão transitaria em julgado para todos os efeitos. A decisão sobre o pedido de reconsideração era irrecorrível, ressalvado o direito de a Fazenda apresentar recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda.

No mesmo ano de 1934 foi promulgada a nova Constituição brasileira, onde, pela primeira vez, a figura do contencioso administrativo foi citada em âmbito constitucional. O art. 79 da Carta Política previa a criação de um Tribunal, composto por julgadores nomeados pelo Presidente da República, cuja competência seria a de julgar, entre outras matérias, recursos contra atos e decisões definitivas do Poder Executivo.

Trinta anos mais tarde, em 1964 (ano em que foi inaugurado o período de ditadura militar no Brasil), foi editado o Decreto nº 54.767, de 30 de outubro de 1964, que, a partir do desmembramento da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, criou o 3º Conselho de Contribuintes. Ademais, o Decreto 54.767/1964 ampliou a composição dos conselhos de seis para oito conselheiros, tendo ainda autorizado que as Câmaras dos conselhos se dividissem em Turmas de quatro conselheiros, desde que não prejudicada a paritariedade.

Nascendo como a talvez mais importante contribuição normativa para o contencioso administrativo tributário, em 1972 foi editado o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (lastreado no Decreto-Lei nº 822, de 05 de setembro de 1969, que dispunha que “(o) Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.”), que funciona até os dias atuais como o “estatuto geral” do processo administrativo tributário na esfera da União, cuidando não só do contencioso administrativo, como também do macroprocesso de constituição do crédito tributário.

Sem adentrar em detalhes técnicos atinentes ao contencioso administrativo (os

quais serão objeto da próxima seção), o Decreto 70.235/1972 criou o 4º Conselho dos Contribuintes (em substituição ao Conselho Superior de Tarifas) e reestruturou a disposição dos conselhos então existentes de acordo com a nova estrutura do sistema tributário material brasileiro. Ficaram os conselhos dispostos, de acordo com suas competências materiais, 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 que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal; 4º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Importação, Imposto sobre a Exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionadas com a importação ou a exportação.

Já em 1977, o Decreto nº 79.630, de 29 de abril de 1977 unificou o 2º e 3º Conselhos de Contribuintes, tendo renumerado o 4º Conselho, que passou a ser o 3º. O referido Decreto teve redação curta e se limitou a fazer mudanças estruturais. No mesmo ano, mais precisamente dezesseis dias antes da edição desse Decreto, foi publicada a Emenda Constitucional nº 7, que, dentre outras matérias, incorporou à Constituição da República de 1967 o art. 203⁵², que pela primeira vez deixou expresso, em âmbito constitucional, a possibilidade da criação de “contenciosos administrativos fiscais” (inobstante já existissem desde o início do século XX).

O mencionado art. 203 inserido na constituição faz menção ao § 4º (também incluído por ocasião da EC nº 07/1977) do art. 153⁵³. Referido dispositivo consignava o que hoje é conhecido como o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, definindo que o contencioso administrativo não excluía a competência do Poder Judiciário, mas que a lei poderia condicionar o acionamento do Poder Judiciário ao exaurimento da discussão na via administrativa.

Dois anos após, em 1979 foi editado o Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979,

⁵² “Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes de trabalho (Art. 153, § 4º).”

⁵³ “Art. 153 (...) § 4º A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido.”

um importante avanço rumo à uniformização dos entendimentos administrativos em matérias fiscais, criando a até hoje existente Câmara Superior de Recursos Fiscais. A Câmara Superior veio a substituir a competência do Ministro da Fazenda para o julgamento de recursos em instância máxima e, a exemplo dos Conselhos de Contribuintes, era (e continua sendo) um colegiado de composição paritária.

Os membros da Câmara Superior são os presidentes e vice-presidentes das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes (que, como se verá em breve, deram lugar a um novo conselho unificado). A competência do colegiado estava restrita ao julgamento de recursos especiais, estritamente nos casos em que (i) a decisão proferida no âmbito dos Conselhos fosse não-unânime e contrária à lei ou à evidência da prova, ou (ii) a decisão dos Conselhos fosse divergente, na interpretação da lei tributária, em relação a decisões de outras Câmaras do mesmo Conselho ou em relação à Câmara Superior. Algo ligeiramente parecido com a atual competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Neste ínterim, em 1988 foi promulgada a Constituição Cidadã, atual Diploma Constitucional que, em seu art. 5º, LV, assegura como direito fundamental “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”. Apesar de não se debruçar de maneira mais detalhada, a Constituição vigente reconhece como compatível com o sistema jurídico inaugurado em 1988 a existência do contencioso administrativo, sem prejuízo da reproduzida inafastabilidade do controle jurisdicional.

Em 2007, com o advento da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, houve uma grande reforma institucional da Administração Tributária brasileira. Passando-se a reconhecer que a receita de contribuições destinadas à Previdência Social era também receita de natureza tributária, foi extinta a Secretaria da Receita Previdenciária e criada a Secretaria da Receita Federal do Brasil (que ficou conhecida como Super Receita), a qual passou a abranger em seus trabalhos também a fiscalização e arrecadação de créditos oriundos de contribuições previdenciárias. Com a mudança, a competência para o julgamento de recursos referentes a contribuições previdenciárias foi deslocada do Conselho de Recursos da Previdência Social para o 2º Conselho de Contribuintes (criando-se, para isso, novas Câmaras naquele Conselho).

Chegando aos dias hodiernos, em 2008 foi editada a Medida Provisória nº 449, de

03 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009), que unificou os Conselhos de Contribuintes e criou o até hoje existente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. A criação de um Conselho único, que manteve as principais características dos conselhos que lhe deram origem, teve como objetivo a racionalização do contencioso administrativo e a redução de custos, visto que as atividades judicantes de 2ª instância no processo administrativo fiscal federal passaram a ser exercidas por uma única instituição – vinculada formalmente à estrutura do Ministério da Fazenda.

Em 2015, com a deflagração da Operação Zelotes (esquema de corrupção que envolvia a venda de decisões por parte de julgadores do Conselho), o CARF sofreu profundas alterações institucionais, a partir da criação de um novo Regimento Interno (Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015), que veio a alterar o quadro decisório do Conselho nos anos posteriores.

3.1.2. O Contencioso Administrativo nos dias atuais

A disposição do Contencioso Administrativo federal brasileiro nos dias hodiernos é resultado de uma ampla construção histórica, conforme retratado na seção anterior.

Atualmente, sem prejuízo dos grandes avanços que surgiram após a sua edição, o Decreto nº 70.235/1972 é a espinha dorsal normativa da atuação da Administração Tributária no âmbito na União. Isso porque, como norma regulamentadora do macroprocesso de constituição do crédito tributário, traz disposições que orientam tanto a competência arrecadatória, quanto a competência julgadora da Administração Tributária.

Uma vez que o objeto do presente trabalho é a competência julgadora da Administração Tributária e que o capítulo em comento cuida da delimitação do objeto do estudo, os parágrafos que seguem se limitarão a analisar a fase contenciosa do macroprocesso de constituição do crédito tributário.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, o marco inicial da fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal é o oferecimento, pelo sujeito passivo, de impugnação à exigência que lhe foi imputada. Por meio de uma Impugnação

propriamente dita a um Auto de Infração lavrado (certificado documental por meio do qual a autoridade fiscal formaliza o lançamento do tributo que supostamente deixou de ser recolhido, além de cominar a penalidade pecuniária decorrente da suposta infração à legislação tributária – o que independe de dolo), ou de uma Manifestação de Inconformidade a um pedido de restituição e/ou compensação não homologado, o contribuinte dá início ao Contencioso Administrativo Fiscal, no qual irá exercer seus direitos de contraditório e ampla defesa.

A isso há uma razão de ser. É que o contencioso propriamente dito pressupõe a existência de uma *lide*, isto é, um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida⁵⁴. Ou seja, para que seja instaurado um procedimento contencioso, não basta que haja um conflito de interesses, afinal a relação tributária, por si só, já configura um conflito de interesses (interesse público x interesse privado), porquanto a tributação colide com o direito fundamental de propriedade dos contribuintes. É necessário, para a configuração de uma relação contenciosa, que, no contexto do conflito de interesses, os sujeitos envolvidos resistam às pretensões recíprocas.

A impugnação é o documento formal pelo qual o contribuinte expressa, no âmbito administrativo, a sua discordância em relação à exação tributária que lhe foi imputada por meio do lançamento. Deve conter todos os argumentos de fato e de direito que lastrearem a tese de que a cobrança não prospera, além de ser instruída com todos os documentos hábeis à comprovação da tese, sob pena de preclusão da dilação probatória, salvo nos casos excepcionais do § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72⁵⁵. O prazo para apresentação da impugnação é de 30 dias (corridos), contados da intimação⁵⁶ do contribuinte com relação à exigência fiscal.

⁵⁴ Vide CARNELUTTI, Francesco. Sistema di Diritto Processuale Civile. Padova: CEDAM, 1936, v. 1, nºs 2 e 14.

⁵⁵ “Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

⁵⁶ Diferentemente do processo civil, no processo administrativo não há uma espécie de “citação”. Nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972, a intimação será feita: (i) pessoalmente, (ii) por via postal, (iii) por meio eletrônica, ou, restando estes meios improficuos, (iv) por edital.

A impugnação é direcionada para alguma das Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal do Brasil (“DRJ”), colegiados de auditores-fiscais de carreira, os quais estão designados à função de julgadores por um mandato de tempo determinado⁵⁷. Atualmente há 14 (quatorze) DRJs distribuídas pelo Brasil, todas divididas em Turmas Ordinárias compostas por 5 (cinco) auditores-fiscais. A competência das DRJs é delimitada por matéria, independentemente da circunscrição territorial do local de ocorrência do suposto fato gerador do tributo em discussão⁵⁸.

Fator importante e que muito traduz a tendência do contencioso administrativo fiscal federal é que as sessões de julgamento das DRJs são fechadas, isto é, ocorrem sem que o contribuinte impugnante e seus patronos possam participar. Contra isso, inclusive, há um movimento contrário das seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil, que ingressaram com diversas ações em juízo requerendo a abertura das sessões de julgamento e a possibilidade de sustentação oral pelos advogados dos contribuintes. No entanto, a tese que tem prevalecido na justiça (sem que, contudo, seja a posição definitiva e irrecorrível) é a defendida pela Fazenda Nacional, de que os julgamentos fechados proporcionam uma maior agilidade nas decisões – privilegiando o princípio da eficiência⁵⁹.

Do julgamento das impugnações (ou manifestações de inconformidade contra o indeferimento de pedidos de restituição e/ou compensação), há três possíveis caminhos a serem tomados pelas Turmas das DRJs. A primeira delas é a conversão do processo em diligência, a fim de que a autoridade fiscalizadora saneie determinadas questões (muitas vezes suscitadas pelo contribuinte) prejudiciais ao julgamento e cuja ausência de correção poderia até implicar em nulidade do lançamento fiscal. Nestes casos, recebendo o processo de volta, a autoridade fiscalizadora procederá a eventuais esclarecimentos, retificações e complementações (desde que não impliquem em fato novo, sob pena de nulidade), podendo, inclusive, intimar o contribuinte a prestar informações adicionais. Finalizada a diligência, o contribuinte é intimado a se manifestar com relação ao “Termo de Conclusão de Diligência”, numa espécie de aditamento da impugnação. Tanto o Termo de Conclusão, quanto a manifestação do contribuinte serão devolvidas à DRJ, a fim de

⁵⁷ Vide Portaria MF nº 341, de 12.07.2011.

⁵⁸ Vide Portaria RFB nº 2.231, de 14.06.2017.

⁵⁹<https://www.jota.info/justica/trf-2-nega-abertura-de-julgamentos-secretos-da-receita-federal-02092015> (Acesso em 19/05/2018).

que prolate um novo julgamento, agora decidindo sobre o mérito.

O segundo caminho é o mais frequente no contencioso administrativo fiscal: quando a DRJ decide pela improcedência da impugnação, mantendo-se a exigência do crédito tributário cobrado. Já o terceiro é quando a DRJ decide pela procedência da impugnação, exonerando o contribuinte da cobrança fiscal (o que pode ocorrer de forma parcial, com a parcial procedência da impugnação). Em todos estes casos há a possibilidade (ou obrigatoriedade) de apresentação de recurso à instância recursal hierarquicamente superior, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No caso de procedência, total ou parcial da impugnação administrativa, será obrigatória a apresentação do chamado “recurso” *ex officio* nos casos em que o crédito tributário exonerado (total de tributo + multa) for superior a um determinado valor de alçada⁶⁰, definido pelo Ministro de Estado da Fazenda (art. 34, I, Decreto nº 70.235/1972). Trata-se, em verdade, de uma remessa necessária, a qual será determinada pelo Presidente da Turma de Julgamento que fará constar a informação do “recurso” mediante declaração na própria decisão.

Já no caso de improcedência da impugnação, com a consequente manutenção do crédito tributário, é facultada ao contribuinte a apresentação de recurso voluntário, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da intimação da decisão da DRJ (a qual pode ocorrer das mesmas formas da intimação da impugnação). O recurso voluntário é apresentado na própria instância de origem e possui duplo efeito, a saber, suspensivo (por manter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário) e devolutivo, por remeter a questão à instância superior de julgamento. Em razão da pacificação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal através da edição da Súmula Vinculante nº 21⁶¹, não é mais exigido o depósito como requisito para interposição de recurso administrativo (proteção também válida para a apresentação de impugnação).

Conforme visto anteriormente, a instância recursal superior é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). O CARF é um órgão de julgamento institucionalmente independente em relação à estrutura da Receita Federal do Brasil,

⁶⁰ Atualmente, conforme definido pela Portaria MF nº 63, de 09.02.2017, o referido valor de alçada é de R\$ 2.5000.000,00.

⁶¹ “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

tendo, contudo, vinculação vertical direta com o Ministério da Fazenda – logo, fazendo parte da mesma estrutura hierárquica da qual faz parte também a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O CARF é dividido em 3 (três) Seções de Julgamento, que se separam por competência material (como resultado da transformação dos antigos Conselhos dos Contribuintes) e se subdividem em Câmaras e Turmas Ordinárias (sem prejuízo da possibilidade de criação de Turmas Extraordinárias, como recentemente ocorreu). A exemplo dos seus antecessores e diferentemente das DRJs, as Turmas do CARF são de composição paritária, compostas por representantes dos contribuintes (indicados por confederações sindicais de categorias econômicas) e também por auditores-fiscais de carreira, ambos com mandato por tempo determinado.

Um aposto interessante para compreender a atual face do CARF: após a deflagração da Operação Zelotes, que trouxe à tona um esquema de venda do resultado de decisões por parte de Conselheiros do CARF, a estrutura do tribunal administrativo foi profundamente modificada, tornando o cenário decisório ligeiramente mais complicado para os contribuintes. Dentre as alterações, merece destaque a criação da necessidade de que, para a investidura no cargo de representante dos Contribuintes, os conselheiros devem licenciar-se do exercício da advocacia como um todo. Diante da baixa atração que a simbólica remuneração de representantes dos contribuintes representa (se comparada à dos representantes da Fazenda), a medida acabou por afugentar os tributaristas mais experientes que compunham o CARF, cujas vagas hoje são ocupadas, em geral, por pessoas em início de carreira.

As sessões de julgamento no CARF são abertas (com as pautas de julgamento divulgadas no Diário Oficial da União com certa antecedência), sendo facultado aos patronos dos contribuintes a realização de sustentação oral nos julgamentos. Os caminhos decisórios do tribunal são os mesmos da DRJ, acrescentados da possibilidade de anulação da decisão recorrida, com a determinação do retorno dos autos à instância *a quo* para realização de novo julgamento. As decisões são tomadas por maioria dos membros e, em caso de empate, cabe ao presidente da Turma, além do seu voto ordinário já contabilizado, o voto de qualidade.

A espelho do processo civil, nos casos em que o acórdão contiver obscuridade,

omissão ou contradição, caberá a oposição de embargos de declaração no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão. Ainda, poderá opor os embargos de declaração, além das partes (contribuinte e Fazenda Nacional, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional), conselheiro do colegiado, inclusive o próprio relator; Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de decisões da DRJ da qual é titular; e o titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão⁶².

Antes de submetidos ao julgamento do colegiado (o mesmo que proferiu o acórdão), os embargos de declaração passam por um exame de admissibilidade do Presidente da Turma, que verifica eventual intempestividade do recurso ou se suas alegações são manifestamente improcedentes, casos em que, respectivamente, não conhecerá ou rejeitará os embargos sumariamente por meio de despacho monocrático. No mais, desde que opostos tempestivamente, os embargos interrompem o prazo para interposição de recurso especial.

Superado o julgamento dos embargos, caberá a interposição do chamado recurso especial contra o acórdão proferido por Turma Ordinária que apresentar divergência interpretativa com relação à legislação tributária. O recurso especial é dirigido e julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), instância superior pertencente à estrutura do CARF cuja incumbência é a de uniformização da jurisprudência administrativa. Haverá divergência interpretativa sempre que o acórdão da Turma Ordinária for contrário ao entendimento de outra Turma ou da própria CSRF, em casos de situação fática similar.

O recurso especial deve ser dirigido ao Presidente da Câmara da qual pertença a Turma Ordinária recorrida e sua interposição deve ser feita no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência do acórdão recorrido, ou do acórdão que julgar os embargos de declaração. O Presidente da Câmara será responsável pelo exame de admissibilidade do recurso especial, somente dando seguimento em caso (além de verificada a tempestividade) de comprovada a divergência de interpretação da legislação tributária.

Caso o exame de admissibilidade do recurso especial seja positivo, à parte recorrida será dada ciência para que, caso queira, apresente contrarrazões também no

⁶² Art. 65, §1º, do Regimento Interno do CARF (Aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09.06.2015).

prazo de 15 (quinze) dias. Já em caso de inadmissão do recurso especial, ao recorrente é facultada a interposição de recurso de agravo no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do despacho que negou seguimento ao recurso especial. A análise do agravo será realizada monocraticamente pelo presidente da CSRF, que proferirá despacho irrecorrível – positivo ou não.

Superada a admissibilidade do recurso especial, seu julgamento será realizado por uma das três Turmas de Julgamento da CSRF – cujas competências materiais circunscrevem-se às das três Seções de Julgamento do CARF – compostas paritariamente por Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do CARF, sendo todas presididas pelo Presidente e o Vice-Presidente do CARF. As votações são igualmente tomadas por maioria e, em caso de empate, caberá ao Presidente o voto de qualidade.

A decisão da CSRF é irrecorrível e encerra o litígio na esfera administrativa. Caso a decisão final seja pela manutenção do crédito tributário discutido, o processo será remetido à Delegacia da Receita Federal da circunscrição territorial do contribuinte para realização dos procedimentos de cobrança amigável do crédito (o qual deve ser adimplido ou incluído em parcelamento no prazo de 30 dias da ciência do acórdão da CSRF) e, em caso de inércia do contribuinte, posterior remessa para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição na Dívida Ativa e ulterior ajuizamento de execução fiscal (ou início de procedimento de averbação pré-executória de bens, figura de legalidade e constitucionalidade duvidosas criada por meio da recente Lei nº 13.606, de 09.01.2018 e regulamentada pela Portaria PGFN nº 33, de 08.02.2018⁶³).

3.2. Organograma institucional da Administração Tributária Brasileira

Conforme visto nas seções anteriores, os órgãos da Administração Tributária brasileira exercem, de um lado, funções típicas ligadas à arrecadação tributária *lato sensu* (fiscalização, constituição do crédito e arrecadação propriamente dita) e também funções atípicas, onde se enquadra a atuação dos órgãos julgadores administrativos.

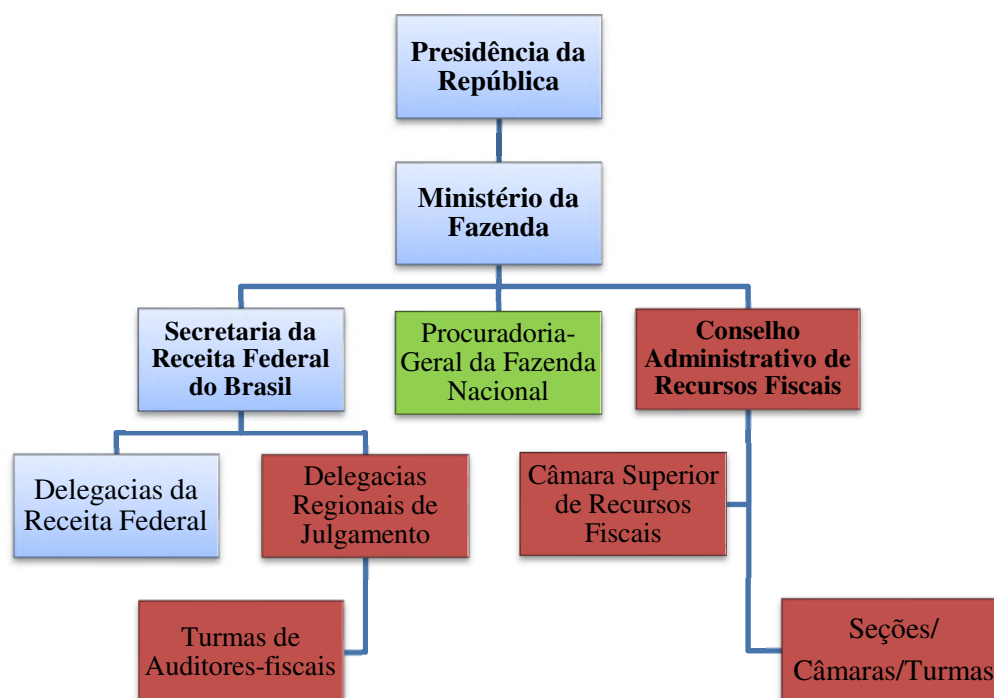
⁶³ Sobre o assunto, *vide* BRIGAGÃO, Gustavo. Averbação pré-executória é ilegal e inconstitucional. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-21/consultor-tributario-averbacao-pre-executoria-ilegal-inconstitucional>>. Acesso em 19/05/2018.

A partir dessa divisão, o desenho institucional da Administração Tributária brasileira pode ser enxergado a partir de duas grandes competências: a competência arrecadatória e a competência julgadora (sem prejuízo da competência normativa, que, conforme dito *supra*, não é objeto do presente estudo).

É a partir de uma divisão funcional que considera o exercício dessas competências que as instituições da Administração Tributária são distribuídas, compondo um complexo sistema de órgãos e repartições vinculados à Administração Direta estatal, partindo de uma cadeia hierárquica que emana do Ministério da Fazenda, Pasta político-institucional que, por sua vez, é imediatamente vinculada à Presidência da República, cuja agenda política acaba por ser-lhe impositiva.

Para fins didáticos, desprezando-se as múltiplas repartições nas quais se subdividem as instituições da Administração Tributária federal brasileira, o organograma institucional aproxima-se da imagem abaixo (ORGANOGRAMA 01):

ORGANOGRAMA 01



Fonte: produção própria, com base na estrutura da Administração Tributária Federal.

No ORGANOGRAMA 01 acima, em vermelho estão destacadas as instituições da Administração Tributária federal brasileira que exercem a competência julgadora, sendo as Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal do Brasil as competentes pelo exercício da função judicante em primeira instância e, em segunda, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e suas respectivas Turmas, Câmaras e Seções, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais em sede de uniformização de jurisprudência administrativa.

Nos quadros azuis estão as instituições que exercem as atividades atinentes à competência arrecadatória, dividindo-se em Delegacias da Receita Federal do Brasil (que, por sua vez, subdividem-se em Agências da Receita Federal do Brasil), cujas competências são delimitadas por extensão territorial.

Por último, em verde está a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, instituição responsável pela representação jurídica dos interesses da Fazenda Nacional, atuando como defensora da Fazenda em processos administrativos perante o CARF e como longa manus do *jus postulandi* da Fazenda perante processos judiciais de execução fiscal – além de ser a instituição a quem incumbe, após consumado o controle de legitimidade do crédito tributário constituído, o poder-dever de dar exequibilidade ao crédito, através da formalização do título executivo extrajudicial fazendário, qual seja a Certidão de Dívida Ativa.

4. CAPÍTULO 3: UM OLHAR CRÍTICO SOBRE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conforme apresentado nas seções anteriores, no atual desenho institucional da Administração Tributária brasileira, as instituições dividem-se entre o exercício da típica competência arrecadatória, que envolve as atividades de fiscalização, constituição do crédito e arrecadação propriamente dita, e o exercício da atípica competência julgadora, figura excepcional (apesar de não exclusiva) no ordenamento jurídico brasileiro que atribui a instituições do Poder Executivo a prerrogativa-dever de compor litígios de natureza jurídico-tributária.

A atribuição da prerrogativa judicante a instituições da Administração Tributária é

perfeitamente justificável e institucionalmente saudável, uma vez que os litígios tributários em geral envolvem questões de reconhecida complexidade, exigindo aos julgadores conhecimentos profundos e muito específicos, não só sobre o direito tributário em si, como também sobre questões extra-jurídicas, a exemplo das ciências contábeis.

No teste das variáveis institucionais⁶⁴, as instituições administrativas dispõem de maiores capacidades institucionais⁶⁵ para o julgamento de litígios tributários, se comparadas às instituições judiciais. Além da limitação operacional, representada pelo asoerboamento causado pelo volume de processos de diversas matérias dos quais as instituições judiciais se ocupam (argumento que, sozinho, não seria hábil a instruir o teste das variáveis institucionais), a própria atribuição constitucional brasileira de competências impõe um sistema judicial generalista, ao contrário, por exemplo, do sistema alemão, que adotou o modelo de especialização de tribunais e conta, inclusive, com um tribunal responsável por compor litígios tributários⁶⁶.

À exceção do caso da Justiça do Trabalho, o próprio processo seletivo para os agentes julgadores do Poder Judiciário reforça a estrutura generalista da Justiça brasileira, que, por opção do constituinte, seleciona não indivíduos especializados em determinada matéria, mas sim juízes com razoável – mas não profundo – conhecimento sobre os principais ramos do Direito.

De modo outro, as instituições administrativas tributárias foram desenhadas tão somente para aquele fim, sendo compostas por agentes que foram selecionados em razão do seu conhecimento especializado, tanto de Direito Tributário, quanto de contabilidade, finanças públicas e demais ramificações da ciência tributária *lato sensu*. Isso ocorre tanto com os julgadores representantes da Fazenda Nacional (auditores-fiscais de carreira que participaram de um processo seletivo que exigiu exatamente tais conhecimentos), quanto com os representantes dos contribuintes, que são indivíduos que optaram por se especializar nas ciências tributárias.

⁶⁴ SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. *Op. cit.*

⁶⁵ Sobre capacidades institucionais para o exercício da interpretação jurídica por instituições administrativas especializadas, *vide* importante precedente da Suprema Corte dos Estados Unidos da América: *Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*

⁶⁶ Na Alemanha, os *Finanzgericht* são os tribunais responsáveis pelos julgamentos de litígios tributários (*vide* MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 9 ed. São Paulo: RT, 2016.).

Em um primeiro momento, o argumento ora esposado parece ser genérico e cômodo, afinal, o próprio senso comum é capaz de identificar que o conhecimento especializado tende a produzir melhores resultados se comparado ao conhecimento genérico. Ocorre, no entanto, que no caso dos litígios de natureza tributária há fatores especiais que agravam a necessidade de um julgamento especializado.

Por um lado, os litígios tributários representam uma discussão referente a um crédito público, isto é, uma fonte de financiamento do Estado Social. Isso significa que, a depender do resultado do julgamento, o Estado terá mais ou menos recursos para custear as políticas de promoção de direitos. As instituições administrativas, inseridas no contexto da Administração Tributária, possuem fácil acesso a estudos⁶⁷ que dizem respeito ao impacto financeiro da eventual exoneração de um crédito, o que faz com que os cuidados quando do julgamento sejam aprimorados, levando-se sempre em consideração os efeitos sistêmicos que a decisão poderá produzir na dinâmica institucional e orçamentária.

Por outro lado, ao contrário dos litígios ocorridos entre particulares (dos quais majoritariamente se ocupam as instituições judiciais), nos litígios tributários as partes da relação material (que originou a relação processual) não estão em condição de igualdade. É que a relação tributária, enquanto decorrente do poder de império estatal, (i) emana da lei, criando ao sujeito passivo obrigações pelas quais não manifestou expressamente a vontade (obrigações *ex lege*), e (ii) tem como efeito a derivação unilateral de uma parcela do patrimônio do contribuinte, sem a correspondência de uma prestação sinalagmática por parte do Estado, representando uma exceção ao direito fundamental de propriedade. Neste sentido, julgamentos especializados *tendem* a produzir decisões que, levando também em conta a condição de “vulnerabilidade” do sujeito passivo da relação processual, concedem especial atenção ao exame da proporcionalidade da exação efetuada (em especial da penalidade aplicada) em relação aos impactos no patrimônio do contribuinte.

Os fatores descritos *supra* são variáveis a serem utilizadas pelo julgador quando da interpretação da norma tributária. A aplicação dessas variáveis é otimizada num desenho institucional onde os intérpretes já partem de um conhecimento especializado prévio.

⁶⁷ Vide, por exemplo, estudo realizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre os impactos orçamentários dos Parcelamentos Especiais (os chamados “REFIS”), que preveem condições especiais para a extinção de créditos tributários: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>

Logo, na análise comparativa quanto ao teste das variáveis institucionais, as instituições da Administração Tributária possuem maiores capacidades institucionais para a análise e composição de litígios de natureza jurídico-tributária.

Ocorre que, a despeito de *a priori* a competência julgadora da Administração Tributária ser institucionalmente salutar, esta se torna problemática a partir do momento em que se constata que, da forma como é atualmente posta na cadeia hierárquica do desenho institucional da Administração Tributária brasileira, vem sendo utilizada tão somente como uma conveniente ferramenta de atribuição de legitimidade técnico-jurídica ao crédito tributário em discussão, através da sua confirmação.

O que se observa é a ocorrência de uma simbiose funcional entre a competência arrecadatória e a competência julgadora, de modo que esta é encarada como ferramenta de apoio daquela, prejudicando a necessária independência das duas. A atual cultura institucionalizada na Administração Tributária brasileira é de que um processo administrativo tributário é a continuação do processo de formação/aperfeiçoamento do crédito tributário. Na prática, o crédito do litígio é encarado como “em formação” e não “em discussão”.

A diferença entre encarar o crédito tributário como “em formação” ou “em discussão”, ainda que pareça sutil, influencia diretamente no comprometimento do resultado dos julgamentos dos processos. Se o crédito está em formação, há uma tendência preexistente que impõe que os julgadores (sobretudo os representantes da Fazenda) se empenhem em confirmar a exação fiscal, sendo o julgamento mais uma das etapas do macroprocesso de constituição do crédito. A prioridade pré-estabelecida é de que do julgamento haja um resultado favorável à Fazenda, de modo a conferir a legitimidade técnico-jurídica ao crédito, necessária para o seu aperfeiçoamento e para a formação do título executivo.

Se o julgamento no contencioso administrativo fiscal é mais uma das etapas do macroprocesso de constituição do crédito tributário, não se dissocia da atividade constitutiva do crédito, portanto não sendo dela independente. Há aqui um esvaziamento do próprio sentido da existência da competência julgadora.

Ademais, a situação demonstra a ausência de equilíbrio na relação processual. Se não há uma verdadeira independência da competência julgadora em relação à

competência arrecadatória, a tendência é que o resultado dos julgamentos esteja comprometido justamente com finalidades arrecadatórias. Isso torna a arquitetura de escolhas dos julgadores administrativos enviesada à tomada de decisões favoráveis à Fazenda, o que, de plano, prejudica a imparcialidade dos julgamentos e macula o equilíbrio processual em desfavor dos contribuintes em litígio. Em nome da ânsia arrecadatória estatal, os contribuintes têm sua garantia de contraditório mitigada.

Na próxima seção serão demonstrados os dados que demonstram a problemática aqui identificada, a partir da análise do cenário decisório das instituições julgadoras do contencioso administrativo federal.

4.1. O cenário decisório no contencioso administrativo tributário federal

Para a análise do cenário decisório do contencioso administrativo federal brasileiro, foram levantados dados quantitativos e qualitativos referentes aos julgamentos efetuados pelas Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos anos de 2016 e 2017. O intervalo compreende o marco temporal da presente pesquisa, sendo o período posterior à Operação Zelotes – o que exclui da análise os desvios eventualmente causados pelos resultados fraudulentos dos julgamentos que fizeram parte do esquema deflagrado pela Operação.

Os dados foram obtidos a partir da análise de documentos publicizados pelas próprias instituições da Administração Tributária federal, incluindo-se o Relatório de Gestão - Exercício 2016 da Receita Federal do Brasil⁶⁸, o Relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda⁶⁹ (a partir de 2017 o Ministério da Fazenda passou a centralizar os relatórios de gestão de todos os seus órgãos) e o Relatório de Decisões do CARF de 2016⁷⁰.

A análise crítica dos dados a seguir compilados reforça o problema identificado no presente trabalho de que o arranjo institucional no qual estão imersas as competências

⁶⁸ Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2016/rgrfb2016.pdf> <Acesso em 20/05/2018>

⁶⁹ Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf <Acesso em 20/05/2018>

⁷⁰ Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf> <Acesso em 20/05/2018>

arrecadatória e julgadora privilegia uma simbiose funcional que favorece o enviesamento dos julgamentos em prol da finalidade arrecadatória.

Em 2016, as Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal julgaram 35.087 litígios. Dentre eles, o crédito tributário foi integralmente mantido em 16.912 casos e integralmente excluído em apenas 9.965 dos processos. Nos demais 8.210 casos, o crédito tributário foi excluído parcialmente, ou mantido parcialmente, a depender da perspectiva.

Em termos percentuais, os números significam que no ano de 2016 os contribuintes tiveram êxito em apenas 28,4% dos casos, contra o êxito de 48,2% obtido pela Fazenda. Os dados encontram-se resumidos na TABELA 01 abaixo:

TABELA 01 – Êxito ficto* nos julgamentos da DRJ em 2016

	PROCESSOS JULGADOS	CONTRIBUINTE		FAZENDA	
		ÊXITO TOTAL	ÊXITO PARCIAL	ÊXITO TOTAL	ÊXITO PARCIAL
Nº	35.087	9.965	8.210	16.912	8.210
(%)	100%	28,4%	23,4%	48,2%	23,4%

*A ser explicado no próximo parágrafo.

Fonte: produção própria, com base nos dados obtidos no Relatório de Gestão - Exercício 2016 da Receita Federal do Brasil.

Ocorre, ainda, que o êxito calculado em razão do volume de processos é insuficientemente transparente para a demonstração da gravidade do cenário decisório enfrentado pelos contribuintes em litígio, sendo necessária, para a obtenção de um cenário fiel, a mensuração do montante dos créditos tributários envolvidos nos julgamentos. Isso se dá em razão de dois principais fatores: (i) grande parte dos processos que envolvem valores mais vultuosos são decididos favoravelmente à Fazenda e (ii) em muitos casos nos quais há “êxito parcial” dos contribuintes (assim também sendo do Fisco), os valores excluídos não representam um percentual considerável em relação à totalidade do crédito cobrado. Por este motivo, a partir de então adotar-se-á a expressão “êxito ficto” para designar o êxito calculado em razão do número de processos e “êxito real” para

denominar o êxito calculado em razão dos créditos tributários excluídos ou mantidos.

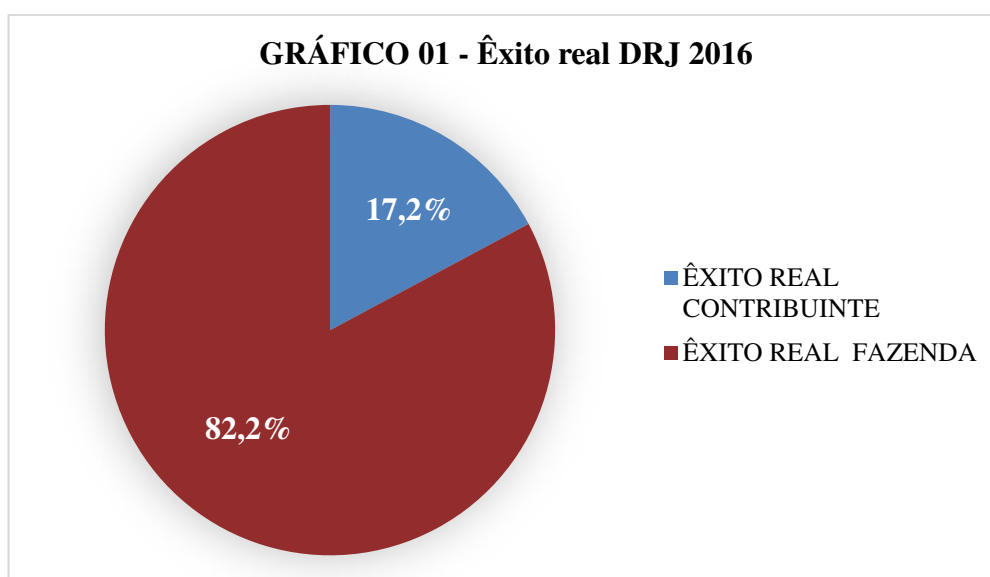
Deslocando-se a análise para a perspectiva do êxito real, o cenário se mostra mais grave aos contribuintes. No ano em questão, os litígios julgados pelas DRJs representaram o total de R\$ 121,6 bilhões em créditos tributários em discussão. Desse total, R\$ 100,7 bilhões foram mantidos e apenas R\$ 20,9 bilhões foram excluídos. Isto é, o êxito real do contribuinte foi de apenas 17,2%, enquanto o expressivo êxito real da Fazenda foi de 82,8%.

Os dados encontram-se sintetizados na TABELA 02 e no GRÁFICO 01 abaixo.

TABELA 02 – Êxito real nos julgamentos da DRJ realizados em 2016

	CRÉDITO TOTAL EM DISCUSSÃO	CRÉDITO MANTIDO	CRÉDITO EXCLUÍDO	ÊXITO REAL CONTRIBUINTE	ÊXITO REAL FAZENDA
R\$ MILHÕES	121.660,00	100.734,48	20.925,52	20.925,52	100.734,48
(%)	100%	82,8%	17,2%	17,2%	82,8%

Fonte: produção própria, com base nos dados obtidos no Relatório de Gestão - Exercício 2016 da Receita Federal do Brasil.



Fonte: produção própria, com base nos dados obtidos no Relatório de Gestão - Exercício 2016 da Receita Federal do Brasil.

No ano de 2017 houve um substancial aumento no número de processos julgados pelas DRJ. Foram 77.015 litígios analisados, um aumento de 120% em relação ao ano anterior. Por razões óbvias, considerável também foi o aumento do montante de crédito tributário julgado pelas DRJ: em um salto de 87% em relação ao ano de 2016, as DRJ julgaram processos que totalizaram R\$ 227,2 bilhões em créditos tributários.

Segundo as explicações constantes do Relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda, o vultoso crescimento do número de processos julgados se deu em razão da implantação de políticas de gerenciamento especial do acervo de processos prioritários, sobretudo os associados a créditos tributários de elevado valor⁷¹, bem como do desenvolvimento de ferramentas que permitiram que o julgamento de processos de pequeno valor fosse realizado em lotes.

Em se tratando das estatísticas de êxito, manteve-se certa linearidade em relação ao ano de 2016, com uma sensível variação negativa, em desfavor dos contribuintes. Dos 77.015 processos julgados, as DRJs mantiveram integralmente o crédito tributário em 40.834, excluíram/mantiveram parcialmente o crédito em 21.958 e excluíram integralmente o crédito em somente 14.253.

Em termos percentuais, o êxito ficto da Fazenda foi de 53%, enquanto o êxito ficto dos contribuintes foi de 18,5% (sendo de 28,5% o êxito ficto parcial de ambos). Ou seja, o percentual de êxito ficto dos contribuintes caiu em 9,9% em relação ao ano anterior, enquanto o percentual de êxito ficto da Fazenda subiu em 4,8%. Os dados encontram-se condensados na TABELA 03, que segue:

TABELA 03 – Êxito ficto nos julgamentos da DRJ realizados em 2017

	PROCESSOS JULGADOS	CONTRIBUINTE		FAZENDA	
		ÊXITO TOTAL	ÊXITO PARCIAL	ÊXITO TOTAL	ÊXITO PARCIAL
Nº	77.045	14.253	21.958	40.834	21.958
(%)	100%	18,5%	28,5%	53,0%	28,5%
VARIAÇÃO EM RELAÇÃO A 2016					
Nº	41.958	4.289	13.747	23.922	13.747
(%)	120%	-9,9%	5,1%	4,8%	5,1%

⁷¹ Sobre isso, um dado interessante: o tempo médio dos processos prioritários na 1ª instância do contencioso administrativo federal caiu de 238 dias em 2016 para 112 dias em 2017.

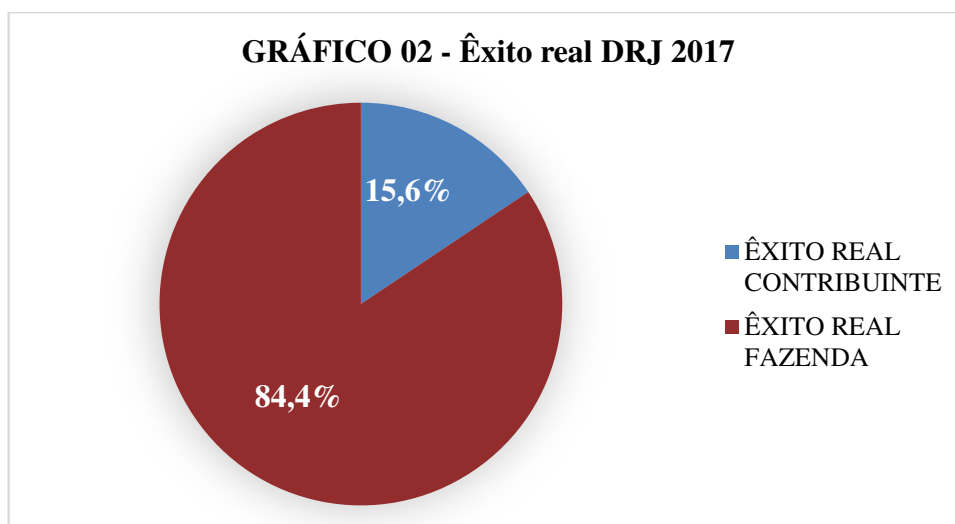
Fonte: produção própria, com base nos dados obtidos no Relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda.

Já com relação aos valores em discussão, dos R\$ 227,2 bilhões de créditos tributários julgados pelas DRJs em 2017, R\$ 191,7 bilhões foram mantidos e apenas R\$ 35,4 bilhões foram excluídos. Isto significa um êxito real da Fazenda de 84,4%, contra o êxito real dos contribuintes de 15,6%, o que representa um acréscimo de 1,6% do percentual de êxito real do Fisco em relação a 2016 – e, conseqüentemente, um decréscimo de 1,6% no percentual de êxito real dos contribuintes. Os dados encontram-se sintetizados na TABELA 04 e no GRÁFICO 02 abaixo:

TABELA 04 – Êxito real nos julgamentos da DRJ realizados em 2017

	CRÉDITO TOTAL EM DISCUSSÃO	CRÉDITO MANTIDO	CRÉDITO EXCLUÍDO	ÊXITO REAL CONTRIBUINTE	ÊXITO REAL FAZENDA
R\$ MILHÕES	227.190,00	191.748,36	35.441,64	35.441,64	191.748,36
(%)	100%	84,4%	15,6%	15,6%	84,4%
VARIAÇÃO EM RELAÇÃO A 2016					
R\$ MILHÕES	105.530,00	91.013,88	14.516,12	14.516,12	91.013,88
(%)	87%	1,6%	-1,6%	-1,6%	1,6%

Fonte: produção própria, com base nos dados obtidos no Relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda.



Fonte: produção própria, com base nos dados obtidos no Relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda.

Deslocando-se a análise para o cenário decisório da 2ª instância do contencioso administrativo federal, não é possível extrair dados com a mesma precisão que se tira da exploração dos dados atinentes aos julgamentos de 1ª instância. Isso porque (i) o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não disponibiliza os dados referentes ao montante de créditos tributários envolvidos em seus julgamentos realizados e (ii) os dados relativos aos julgamentos realizados em 2017 ainda não foram publicados pelo Conselho. Isto é, com os dados obtidos, apenas é possível calcular o êxito ficto e, ainda, somente com relação ao ano de 2016.

Ressalte-se que em 21/05/2018, o autor deste trabalho protocolou, junto ao Sistema Eletrônico de Informação ao Cidadão, com base na Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.572, de 18/11/2011). pedido⁷² de disponibilização dos dados detalhados atinentes aos julgamentos realizados pelo CARF nos anos de 2016.

O protocolo recebeu o número de processo 16853.003943/2018-21 e seu andamento pode ser consultado através do sítio eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão, no endereço <https://esic.cgu.gov.br/sistema/Pedido/ConsultaPedido.aspx>.

Lamentavelmente, em 08/06/2018, o Ministério da Fazenda respondeu⁷³ que não

⁷² Pedido elaborado nos seguintes termos:

“Solicito, por gentileza, os seguintes dados referentes aos julgamentos realizados no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF nos anos de 2016 e 2017:

- Número de julgamentos em que decidiu-se pela manutenção integral do crédito tributário;
- Número de julgamentos em que decidiu-se pela manutenção parcial do crédito tributário;
- Número de julgamentos em que decidiu-se pela exclusão do crédito tributário.

Ademais, solicito também as informações dos valores de crédito tributário envolvidos nestes julgamentos, a exemplo das informações referentes aos julgamentos das Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal, prestadas no Relatório de Gestão de 2017 do Ministério da Fazenda (p. 56 - anexo).”

⁷³ A resposta foi dada nos seguintes termos

“Prezado Sr. Augusto,

Tenho a informar que não temos disponíveis os dados estatísticos sobre o percentual na forma solicitada e sistematizada sobre o quantitativo de recursos julgados neste Conselho. Informamos entretanto que a quantidade de recursos julgados anualmente pelo CARF consta do relatório de gestão.

Também em DADOS ABERTOS, poderá ser encontrados o Relatório de julgados CARF (2011a 2017).

Ainda na mencionada página em “jurisprudência”, escolher acórdão será possível realizar as pesquisas porventura necessárias e sistematizadas por assunto de seu interesse por “palavras chaves” e período de julgamento se assim o desejar.”

Atenciosamente,

*Serviço de Informação ao Cidadão
Ministério da Fazenda”.*

tinha disponíveis os dados solicitados, limitando-se a indicar maneiras paliativas de procurar pelos dados, as quais não atendem à finalidade do presente trabalho.

Nada obstante, com a parcialidade dos dados obtidos é possível conjecturar o perfil do cenário decisório no CARF e, por isso, passa-se a analisar os números dos julgamentos realizados pelo Colegiado no ano de 2016.

Em 2016, desprezando-se os recursos não conhecidos, o CARF julgou o mérito de 5.626 recursos ordinários, sendo 5.140 recursos voluntários e 486 recursos *ex officio*. Dentre esse total, os contribuintes tiveram seus recursos voluntários totalmente providos em 1.434, parcialmente providos em 1.555 e improvidos em 2.151. Isto é, nos recursos ordinários de sua iniciativa, os contribuintes tiveram êxito total ficto em 27,9% dos casos, contra o êxito total ficto de 41,8% da Fazenda.

Com relação aos recursos de ofício, foram 32 providos, 40 parcialmente providos e 414 improvidos. Isto é, o êxito total ficto da Fazenda nos “recursos” ordinários de sua iniciativa foi de apenas 6,6%. Observe-se, no entanto, que o baixo êxito da Fazenda nos recursos de ofício em nada pode traduzir a tendência decisória do CARF. Isso porque, como explicado nas seções anteriores, o “recurso” de ofício é, na realidade, uma espécie de remessa necessária que submete ao reexame das autoridades julgadoras todas as causas nas quais haja a exoneração de crédito tributário superior a R\$ 2,5 bilhões. Logo, muitos recursos de ofício levam ao CARF questões cujo entendimento já foi sedimentado judicial ou administrativamente.

Exemplo disso são os casos em que as DRJs decidiram por excluir integral ou parcialmente os créditos tributários de contribuições previdenciárias em razão do reconhecimento da decadência, nos termos da Súmula Vinculante nº 8⁷⁴. Apesar do Supremo Tribunal Federal ter pacificado, inclusive em sede de Súmula Vinculante, o entendimento de que o prazo decadencial para a cobrança de créditos de contribuições previdenciárias era o do Código Tributário Nacional (de 5 anos e não 10, como prescrevia a legislação previdenciária), os processos que foram resolvidos por essa matéria nas DRJs e que cuja decisão exonerou créditos superiores ao valor de alçada foram remetidos ao CARF por meio de recurso de ofício.

⁷⁴ “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.”

Sem desprezar o desvio causado pelos números dos recursos de ofício e, ainda, ressaltando a impossibilidade de cálculo do êxito real obtido tanto pelos contribuintes, quanto pela Fazenda em 2016 no CARF, somando-se os números dos recursos ordinários analisados pelo Colegiado naquele ano, do total de 5.626 recursos julgados, a Fazenda obteve êxito ficto em 2.183 (38,8%) e os contribuintes obtiveram êxito ficto em 1.848 (32,8%). Os números, apesar de – repise-se – estarem distantes de demonstrar a realidade decisória no CARF, encontram-se sintetizados na TABELA 05 abaixo:

TABELA 05 – Êxito ficto nos julgamentos do CARF realizados em 2016

RECURSO VOLUNTÁRIO					
		CONTRIBUINTE		FAZENDA	
	PROCESSOS JULGADOS	ÊXITO TOTAL	ÊXITO PARCIAL	ÊXITO TOTAL	ÊXITO PARCIAL
Nº	5.140	1.434	1.555	2.151	1.555
(%)	100%	27,90%	30,30%	41,80%	30,30%
RECURSO DE OFÍCIO					
Nº	486	414	40	32	40
(%)	100%	85,20%	8,20%	6,60%	8,20%
TOTAL RECURSOS ORDINÁRIOS					
Nº	5.626	1.848	1.595	2.183	1.595
(%)	100%	32,80%	28,40%	38,80%	28,40%

Fonte: produção própria, com base nos dados obtidos no Relatório de Decisões do CARF de 2016.

Um fato importante e que merece ser levado em consideração é que em grande parte dos êxitos parciais do contribuinte, a parcela do crédito sobre a qual o recurso é provido é ínfima se comparada com a totalidade do crédito cobrado. Um comum exemplo é o provimento parcial para reconhecer a decadência de poucos fatos geradores em autuações que abrangem um extenso período de apuração. Outro exemplo são os casos nos quais o provimento parcial é para retirar a “qualificação” (agravamento de 75% para 150%) da multa quando flagrantemente não há razões para imputação de multa qualificada.

Isto é, em grande parte dos recursos nos quais há provimento parcial, a verdadeira vencedora é a Fazenda, o que compromete mais ainda a fidelidade dos dados fornecidos pelo CARF em relação à realidade decisória enfrentada pelos contribuintes.

Uma forma de suavizar o desvio causado pela falta de neutralidade desses “empates” seria retirá-los do espaço amostral das decisões. Assim, do total de 4.031 processos (total de recursos ordinários julgados menos o total de recursos ordinários em que houve êxito parcial), os 2.138 julgamentos totalmente favoráveis à Fazenda representariam um êxito ficto de 54,1%, contra o êxito ficto de 45,8% dos 1.848 julgamentos favoráveis aos contribuintes – o que, ainda assim, não é capaz de retratar com fidelidade o cenário decisório no CARF.

Os números se agravam quando analisados os dados de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a instância superior recursal pertencente à estrutura do CARF. Do total de 1.510 recursos especiais julgados pela CSRF em 2016 (de iniciativa da Fazenda e dos contribuintes), 887 foram exitosos à Fazenda, contra os apenas 416 em que os contribuintes tiveram êxito. Houve provimento parcial em 207 recursos especiais.

Os números significam um êxito ficto de 58,7% em favor da Fazenda, contra o êxito ficto de apenas 27,5% dos contribuintes – devendo-se, ainda, considerar todas as objeções à fidelidade dos dados mencionadas nos parágrafos anteriores. As informações encontram-se resumidas na TABELA 06 abaixo:

TABELA 06 – Êxito ficto nos julgamentos da CSRF realizados em 2016

	PROCESSOS JULGADOS	CONTRIBUINTE		FAZENDA	
		ÊXITO TOTAL	ÊXITO PARCIAL	ÊXITO TOTAL	ÊXITO PARCIAL
Nº	1.510	416	207	887	207
(%)	100%	27,5%	13,7%	58,7%	13,7%

Fonte: produção própria, com base nos dados obtidos no Relatório de Decisões do CARF de 2016.

Ainda, uma última observação que se deve fazer é quanto ao uso do voto de qualidade no CARF (assim também na CSRF). Apesar do Relatório de Decisões de 2016 do CARF não expor com fidedignidade os dados sobre os julgamentos decididos por voto

de qualidade, empreste-se um estudo realizado pelo Prof. Roberto Duque Estrada⁷⁵, que apontou que entre dezembro de 2015 (já pós Zelotes) e maio de 2016, a CSRF decidiu por voto de qualidade 139 vezes favoravelmente à Fazenda e 6 vezes favoravelmente aos contribuintes – o que significa um esmagador êxito ficto da Fazenda de 96%, contra o ínfimo êxito ficto de 4% dos contribuintes.

Os dados apresentados nos parágrafos anteriores, ainda que não de maneira perfeita, demonstram a latência do problema denunciado por esta pesquisa e, partindo desse cenário, a questão à qual o presente trabalho objetiva responder é a seguinte: tomando-se como premissa que os órgãos do contencioso administrativo dispõem de maiores capacidades institucionais para solucionar questões atinentes à materialidade da obrigação e do crédito tributário, como seria possível equacionar capacidades institucionais para compor litígios tributários com o resguardo da garantia, aos contribuintes em litígio, de enfrentarem julgamentos justos e imparciais?

Isto é, como é possível garantir que os julgamentos de litígios tributários sejam guiados por instituições democraticamente mais qualificadas para tal, sem que sejam desprezadas as fundamentais garantias processuais do contribuinte litigioso?

5. CAPÍTULO 4: O REDESENHO INSTITUCIONAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

5.1. O isolamento da competência julgadora

Os dados trabalhados no capítulo anterior denunciam a tendência que permeia o contencioso administrativo fiscal brasileiro. O cenário decisório enfrentado pelos contribuintes que optam por discutir o lançamento em esfera administrativa demonstra-se enviesado, com baixa probabilidade de êxito.

Não se pode ignorar que a legislação tributária brasileira é notoriamente complexa, o que torna o *compliance* no âmbito tributário difícil e custoso. Ainda, na complexidade

⁷⁵ DUQUE ESTRADA, Roberto. O uso exacerbado do voto de qualidade no contencioso administrativo. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2016-jun-01/consultor-tributario-uso-exacerbado-voto-qualidade-contencioso-administrativo#_ftn1. Acesso em: 23/05/2018.

da legislação tributária há muitos conceitos cujos contornos não foram perfeitamente delimitados pelo criador da norma, dando origem a vãos normativos que não coadunam com a necessária observância do princípio da legalidade tributária, cláusula pétrea determinada pelo constituinte.

Na linha geral do direito contemporâneo, os vãos normativos tendem a ser preenchidos pelo exercício da interpretação, que naturalmente será influenciada pela posição do intérprete⁷⁶. No caso das normas tributárias, exercem a função de intérpretes tanto os contribuintes, que se submetem ao seu cumprimento, quanto as autoridades administrativas, que fiscalizam se a conduta dos contribuintes está de acordo com o que prescreve a legislação tributária.

Ocorre que, como a relação obrigacional entre o Estado e os contribuintes é unilateral, a interpretação fazendária sempre irá se sobressair em relação à interpretação dos contribuintes. Ademais, as perspectivas interpretativas são diametralmente opostas, afinal a Fazenda busca aumentar a sua arrecadação, enquanto os contribuintes buscam suavizar a carga tributária que suportam, o que faz com que frequentemente haja conflitos interpretativos entre as duas partes⁷⁷.

Desses conflitos interpretativos, muitas vezes surgem autuações fiscais. Isto é, surgem lançamentos tributários nos quais, além de determinar-se a suposta responsabilidade do contribuinte por um débito tributário, imputa-se uma multa em decorrência do “descumprimento” da legislação tributária, afinal, em tese, o contribuinte deveria ter espontaneamente procedido ao cumprimento das obrigações surgidas da prática de uma conduta que supostamente ensejaria essas obrigações.

⁷⁶ Levando-se em consideração as condições das instituições nas quais estão insertos, afinal a teoria das instituições surge como uma ferramenta multidisciplinar do estudo comportamental dos intérpretes: “Do ponto de vista epistemológico, essa é a maior contribuição que o institucionalismo, apoiado no instrumental da teoria econômica, pode oferecer ao Direito. Tendo em conta que o Direito não possui uma teoria sobre o comportamento humano, os instrumentos analíticos importados do institucionalismo suprem, em alguma medida, esta carência e auxiliam na explicação, sobre outra ótica, da própria razão, por exemplo, de existência de determinada norma jurídica, ensejando a identificação, a previsão e a mensuração das consequências normativas produzidas pelo impacto institucional”. SEPÚLVEDA, Antônio. “As diferentes estratégias interpretativas e a influência institucional sobre o intérprete” Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, v. 8, p. 73-95, 2017. Sobre isso, vide também DE LAZARI, Igor; BOLONHA, Carlos. *Op. cit*

⁷⁷ Com a ressalva de que as os intérpretes estatais são instituições, enquanto os contribuintes não, afinal, para Robert E. Goodin, ainda que possuam padrões comportamentais reiterados, os indivíduos não podem ser considerados como instituições (GOODIN, Robert E. *Op. cit.*).

Trata-se de uma situação frequente, na qual o contribuinte não incorre nem em dolo, nem em culpa ao deixar de cumprir com obrigações tributárias (principais ou deveres instrumentais). Isso porque, em decorrência do vício normativo, à época da conduta sequer havia expressa prescrição no sentido de que essa conduta consistiria em hipótese de incidência da obrigação tributária. O que ocorre, em verdade, é a imputação de obrigações tributárias por meio do exercício interpretativo das autoridades fiscais, que, no vício normativo, interpretam da maneira mais favorável às pretensões fazendárias. Assim ocorre o alargamento alternativo das bases tributáveis mencionado nos introitos deste trabalho.

Diante de tal circunstância, uma arquitetura de escolhas que privilegia o enviesamento dos julgamentos à finalidade arrecadatória (o que ocorre conforme demonstrado no capítulo anterior) é ideal para que, no conflito de caminhos interpretativos, a interpretação adotada pela Fazenda seja a vitoriosa nos órgãos julgadores. Em síntese, o atual desenho institucional da Administração Tributária brasileira tem proporcionado um cenário que facilita a aceitação de teses fazendárias surgidas do exercício interpretativo de vícios normativos, favorecendo o alargamento alternativo das bases tributáveis em detrimento da garantia dos contribuintes de um processo administrativo equilibrado e imparcial.

Uma vez que o problema identificado reside no desenho institucional, a hipótese que o presente trabalho levanta é de que, assumindo a premissa de que as instituições administrativas dispõem de maiores capacidades institucionais para o julgamento de litígios jurídico-tributários, faz-se necessário um redesenho institucional da Administração Tributária brasileira que proporcione o isolamento da competência julgadora.

Como a raiz do problema identificado é o fato de que o atual desenho institucional privilegia uma simbiose funcional entre as competências arrecadatória e julgadora (tornando esta dependente daquela), o que se propõe é o isolamento da competência julgadora, de modo a extraí-la da influência hierárquica do Ministério da Fazenda.

Isto é, a hipótese sustentada é de que, para contemporizar a problemática apresentada, a competência julgadora da Administração Tributária deve ser exercida por

uma instituição autônoma e independente⁷⁸, que funcione como um verdadeiro Tribunal de heterocomposição de litígios (e não de autocomposição, como tem sido), estando livre da influência político-institucional da agenda (arrecadatória ou não) de órgãos superiores.

O redesenho institucional separaria completamente as competências arrecadatória e julgadora, de modo que os órgãos que trabalham com as atividades vinculadas à competência arrecadatória somente disto se ocupariam. Por outro lado, as novas instituições julgadoras atuariam com verdadeira independência e sem estarem comprometidas com o resultado.

Com o redesenho proposto, a visão de que o contencioso administrativo é mais uma etapa do macroprocesso de constituição do crédito tributário seria superada, dissociando a atividade contenciosa da atividade de constituição do crédito; e os agentes julgadores julgariam os litígios com equidistância e sem uma predisposição para a tese de qualquer das partes em litígio. Na etapa contenciosa, o crédito seria considerado pelas instituições julgadoras como “em discussão”, não “em formação”, afinal seria estabelecida uma arquitetura de escolhas neutra, apta ao julgamento de processos de maneira equilibrada.

É importante deixar claro que, de pronto, descarta-se a ideia da extinção do contencioso administrativo e o deslocamento total do processo tributário para as instituições Judiciárias, porquanto não sejam estas dotadas de tamanhas capacidades institucionais para lidar com litígios tributários cujas complexidades exigem profundos conhecimentos técnicos das ciências tributárias.

Pelo contrário, repise-se, a hipótese aqui exposta é balizada pela necessidade de preservação das capacidades institucionais. Mais que isso, a hipótese propõe a otimização das capacidades institucionais das instituições da Administração Tributária brasileira. Isso porque, se a finalidade da construção teórica do conceito de capacidades institucionais foi criar uma variável capaz de averiguar, numa análise empírico-comparativa, qual instituição do Estado Democrático de Direito está mais preparada para interpretar e aplicar os comandos normativos constitucionais e legais com vistas a promover a atividade democrática estatal de efetivação de direitos fundamentais, o novo modelo de desenho institucional da Administração Tributária que aqui se propõe, para

⁷⁸ Bom exemplo de microarranjo institucional autônomo é o das “agências executivas”, cujo modelo norte-americano é um grande exemplo de eficiência. *Vide* POSNER, Eric A.; VERMEULE, Adrian. *The Executive Unbound: after the Madisonian Republic*. Nova York: Oxford University Press, 2010.

além de preservar questões de tecnicidade, promoveria um cenário mais compatível com os direitos fundamentais dos contribuintes em litígio (contraditório, ampla defesa e julgamento imparcial).

A proposta que se coloca a partir da hipótese é de que, no âmbito da própria Administração Tributária, sejam criadas instituições autônomas com a estrita finalidade de julgar os recursos administrativos dos contribuintes que se insurgem contra lançamentos tributários que lhes foram imputados. Essas instituições, diferentemente de como ocorre hoje, fariam parte da Administração Pública Indireta, devendo ser compostas por agentes julgadores de carreira, selecionados especificamente para tal fim.

Ressalte-se que os detalhes das novas instituições a serem criadas serão objeto da continuação da presente pesquisa, que possivelmente será utilizada como um projeto de pesquisa a ser trabalhado em um curso de mestrado. Desde já, no entanto, adiante-se que o Contencioso Administrativo-Tributário do Estado do Pernambuco⁷⁹ (“CATE”) está sendo estudado como um possível modelo ideal de microarranjo institucional de contencioso administrativo fiscal. O CATE é composto pelo Tribunal Administrativo-Tributário do Estado e órgãos auxiliares, sendo instituição autônoma, composta por Julgadores Tributários do Tesouro Estadual, que são bacharéis em direito selecionados por meio de certame específico.

Por fim, além de proporcionar o atingimento de uma maior independência dos agentes julgadores em relação à cadeia hierárquica da administração tributária e garantir julgamentos verdadeiramente heterônomos e sem compromisso preexistente com o resultado, o redesenho institucional da Administração Tributária brasileira a partir do isolamento da competência julgadora promoveria também um ganho de eficiência arrecadatória na medida em que tenderia a evitar a judicialização dos litígios encerrados na esfera administrativa.

Se por um lado a prestação jurisdicional é inafastável, por outro o sistema processual brasileiro, sobretudo a partir da edição do novo Código de Processo Civil, tem privilegiado cada vez mais a força dos precedentes⁸⁰. Com a virada institucional proposta

⁷⁹ Vide Lei Estadual de Pernambuco nº 15.683, de 16.12.2015, que dispõe sobre a organização e o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado, disciplina os órgãos e cargos que o integram.

⁸⁰ Sobre o tema, vide BARBOSA, Claudia Maria; DE OLIVEIRA BASTOS, Elson Pereira. Precedentes obrigatórios, desenvolvimento e segurança jurídica. Revista Eletrônica de Direito Processual, Rio de

pela teoria institucional contemporânea, tais precedentes devem ser enxergados de forma ampla, como oriundos do exercício interpretativo não só de instituições judiciárias, como também de instituições dos demais poderes do Estado. E se as instituições administrativas dispõem de maiores capacidades institucionais para a composição de litígios jurídico-tributários, nada impede que o Judiciário comece a ter certa deferência diante dos precedentes formados nos julgamentos administrativos.

No atual desenho da Administração Tributária brasileira, essa “deferência” seria perigosa, afinal o cenário decisório produz resultados de imparcialidade duvidosa, conforme exhaustivamente demonstrado no capítulo anterior. No entanto, se realizado o redesenho institucional aqui proposto, as instituições administrativas tributárias e judiciais poderiam caminhar para um diálogo institucional⁸¹ saudável que importe no reconhecimento, pelo Judiciário, das capacidades institucionais das instituições do contencioso administrativo. Isso diminuiria o espaço para a judicialização de litígios já enfrentados na esfera administrativa, uma vez que uma decisão idônea e técnica já teria sido proferida encerrando a discussão.

Janeiro, v. 19, n. 1, p. 62-82, abr. 2018. ISSN 1982-7636. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/30800/23717>>. Acesso em: 19/06/2018.

⁸¹ Vide nota de rodapé n° 23.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O atual cenário fiscal brasileiro demonstra a urgência de medidas que visem ao aumento da arrecadação e à recuperação das contas públicas. Em razão disso, muito se tem discutido a respeito da possibilidade de reformar o sistema de Previdência Social brasileiro, adotando-se ações para amenizar o alegado déficit desse setor institucional, apontado pelo Governo Federal como o de pior situação no âmbito da União.

Contudo, uma vez que medidas “macro” como reformas são custosas e demandam momentos de estabilidade política para aprovação, o Governo investe em soluções “micro”, com enfoque nas que carregam a menor carga de impopularidade possível. Em termos de arrecadação, o alargamento alternativo das bases tributáveis a partir do investimento em teses tributárias se mostrou uma solução viável.

Isso porque o atual desenho institucional da administração tributária brasileira proporciona uma dependência da competência julgadora em relação à competência arrecadatória, enviesando a arquitetura de escolhas dos julgadores administrativos em favor de pretensões arrecadatórias e em desfavor dos contribuintes em litígio.

Tal fenômeno ocorre em desacordo com a necessária garantia dos contribuintes de discutirem administrativamente o crédito tributário num cenário equilibrado e imparcial, afinal a Constituição protege que, em processo administrativo ou judicial, assegurar-se-á aos litigantes os direitos de ampla defesa e contraditório, de onde se extrai a necessária imparcialidade dos julgadores.

O problema identificado é de ordem institucional e, portanto, um redesenho institucional seria necessário para que se atingisse um cenário ideal de contencioso administrativo.

Ressalte-se que, do exame das variáveis institucionais, extrai-se que as instituições administrativas dispõem de maiores capacidades institucionais para a composição de litígios de natureza jurídico-tributária, por disporem de melhores conhecimentos técnicos exigidos para análise das complexas lides tributárias e também por serem melhores preparados para a mensuração dos efeitos sistêmicos de uma decisão, em relação (i) à dinâmica institucional, (ii) à Fazenda Pública e (iii) aos patrimônios dos contribuintes.

Portanto, o redesenho institucional que se propõe é através do isolamento da competência julgadora em relação à cadeia hierárquica da Administração Tributária, sobretudo em relação à influência político-institucional da agenda do Ministério da Fazenda e da Presidência da República, sem que isso signifique a extinção do contencioso administrativo.

Ao contrário da ideia de extinção do contencioso administrativo, sustenta-se a criação de instituições componentes da Administração Pública Indireta (e não Direta, como é hoje), dotadas de autonomia funcional e hierárquica, funcionando como verdadeiros Tribunais, contudo na esfera da própria Administração Pública.

É bem verdade que os obstáculos enfrentados pelos contribuintes brasileiros são de múltiplas ordens, a exemplo do grande peso da carga tributária suportada, negativamente agravada pela irracional regressividade do sistema tributário brasileiro. No entanto, inobstante a temática da reforma do sistema tributário seja de grande agrado deste autor, muitos pesquisadores dela já se ocupam (com pesquisas brilhantes), razão pela qual esta pesquisa se debruça sobre um problema pouco debatido enfrentado pelos contribuintes.

Os números demonstrados no presente trabalho denunciam o quão difícil é o cenário decisório para os contribuintes que optam por discutir o crédito na esfera administrativa, o que ocorre ao arrepio de garantias fundamentais e acaba por esvaziar o próprio sentido de existência do contencioso administrativo.

Por tal motivo, ainda que pouco debatida, é urgente uma reforma do processo administrativo fiscal, a qual se propõe seja pelo o redesenho institucional da Administração Tributária de modo a descomprometer as instituições e os agentes julgadores em relação à finalidade arrecadatória.

O isolamento da competência julgadora teria como efeitos (i) o atingimento de uma maior independência dos agentes julgadores em relação à cadeia hierárquica da Administração Tributária, (ii) a garantia de julgamentos verdadeiramente heterônomos e sem compromisso com o resultado, bem como (iii) um ganho na própria eficiência arrecadatória, posto que seriam reduzidos os números de judicialização dos litígios já resolvidos administrativamente.

Portanto, a reforma do processo administrativo fiscal, pautada no redesenho

institucional da Administração Tributária, deve ser interesse de todos, não somente dos contribuintes. O Brasil necessita da racionalização de sua política tributária e, em conjunto com a reforma tributária e a reforma financeiro-orçamentária, a reforma do contencioso administrativo fiscal é um dos caminhos a serem tomados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Maíra; RANGEL, Henrique. Os Efeitos Sistêmicos na Teoria Institucional. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=540393ae7f8b7a7f>. Acesso em: 03/05/2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamento das ciências das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. Malheiros: São Paulo, 1999. p. 83.

BARBOSA, Claudia Maria; DE OLIVEIRA BASTOS, Elson Pereira. Precedentes obrigatórios, desenvolvimento e segurança jurídica. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 1, pp. 62-82, abr. 2018. ISSN 1982-7636. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/30800/23717>>. Acesso em: 19/06/2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOLONHA, Carlos; EISENBERG, José; RANGEL, Henrique. Problemas Institucionais do Constitucionalismo Contemporâneo. **Direitos Fundamentais & Justiça**, n. 17, 2011.

BRASIL. Código de Processo Civil (2015). Brasília, DF. Palácio do Planalto. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em 13/06/2018.

BRASIL. Código Penal (1940). Rio de Janeiro, RJ. Palácio do Catete. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em 13/06/2018.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Brasília, DF. Palácio do Planalto. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 13/06/2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relatório de Decisões do CARF de janeiro a dezembro de 2016. Disponível em <http://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/1012881_2013_postextual.pdf> Acesso em 20/05/2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 05/04/2018.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972: Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências (1972). Brasília, DF. Palácio do Planalto.

Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> Acesso em 13/06/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 341, de 12 de julho de 2011: Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) (2011). Brasília, DF. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=26859&visao=anotado>> Acesso em 13/06/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015: Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2015). Brasília, DF. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/regimento-interno-do-carf>> Acesso em 13/06/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 63, de 09 de fevereiro de 2017: Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). (2017). Brasília, DF. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=80371&visao=a-notado>> Acesso em 13/06/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório de Gestão do Exercício de 2017. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf> Acesso em 20/05/2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria nº 2.231, de 14 de junho de 2017: Disciplina a competência por matéria das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e define a competência para a identificação dos processos a serem distribuídos às DRJ (2017). Brasília, DF. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=83758&visao=a-notado>> Acesso em 13/06/2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Relatório de Gestão do Exercício de 2016. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2016/rgrfb2016.pdf>> Acesso em 20/05/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Petição Avulsa na Extradicação n. 1085 / Reclamação n.11243. Voto do Ministro Luis Fux, p. 33. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ext1085LF.pdf>. Acesso em 01/05/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. DJe de 20-6-2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>> Acesso em 13/06/2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Averbação pré-executória é ilegal e inconstitucional.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-21/consultor-tributario-averbacao-pre-executoria-ilegal-inconstitucional>>. Acesso em 19/05/2018.

CALMON NAVARRO COELHO, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 664-666.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema di Diritto Processuale Civile**. Padova: CEDAM, 1936, v. 1, n°s 2 e 14.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: RT, 1991.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 28 ed. Atlas: São Paulo, 2015. p. 123.

CORRÊA, Flávio; RANGEL, Henrique. Competente mas Descapacitado: Desenhos Institucionais em Matéria Tributária. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=6e2d5d50a943a0e0>. Acesso em: 20/04/2017.

DE BARROS CARVALHO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. Saraiva Jur: São Paulo, 2017. pp. 381-383.

DE BRITO MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. Malheiros: São Paulo, 2005.

DE LAZARI, Igor; BOLONHA., Carlos. Teoria institucional e decisões colegiadas: novos parâmetros de análise / Institutional theory and collective decisions: new analysis parameters. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 13, n. 3, p. 97-117, dez. 2017. ISSN 2238-0604. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1552>>. Acesso em: 19 jun. 2018. doi:<https://doi.org/10.18256/2238-0604.2017.v13i3.1552>.

DUQUE ESTRADA, Roberto. **O uso exacerbado do voto de qualidade no contencioso administrativo**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2016-jun-01/consultor-tributario-uso-exacerbado-voto-qualidade-contencioso-administrativo#_ftn1. Acesso em: 23/05/2018.

GOODIN, Robert E. "Institutions and Their Design". In: GOODIN, Robert E. (ed.). **The Theory of Institutional Design**. New York: Cambridge University Press, 1996.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O Federalista**. Brasília: UNB, 1984.

HOGG, Peter. BUSHELL, Allison. The Charter Dialogue Between Courts and Legislatures: or perhaps the carter of rights isn't such a bad thing after all. **Osgoode Law Review**, v 35, n. 1, 1997.

JOHNSON, Eric J.; GOLDSTEIN, Daniel G. Decisions by Default. **The Behavioral Foundations of Public Policy**. Princeton University, 2012.

LEAL, Fernando; WERNECK ARGUELHES, Diego. Dois problemas de operacionalização do argumento de capacidades institucionais. **Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 567.

LIPSEY, Richard; LANCASTER, Kelvin. The General Theory of Second Best. **Review of Economics Studies**, v. 24, 1956, p. 11-23.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: RT, 2016.

MARTELLO, Alexandre. Dívida pública sobe 14,3% em 2017, para R\$ 3,55 trilhões, e bate recorde. G1, 25/01/2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/divida-publica-sobe-143-em-2017-para-r-355-trilhoes-e-bate-recorde.ghtml>> Acesso em 04/04/2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PEREIRA SAMPAIO DO NASCIMENTO, Augusto César. O aumento da tributação sobre combustíveis: o problema é bem maior do que enxergamos. **Jornal A Gazeta**, Macapá, p. 31, 06/08/2017.

_____. Augusto César. Reforma Tributária: o Caminho é a Racionalização. **Revista YOU**, Macapá, p. 32, 02/09/2017.

POSNER, Eric A.; VERMEULE, Adrian. **The Executive Unbound: after the Madisonian Republic**. Nova York: Oxford University Press, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Relatório Mensal da Dívida Pública Federal de Dezembro de 2017. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/636648/Texto_RMD_Dez_17.pdf/c9810574-5a9a-4232-bfac-1ef3c2fc1fe6> Acesso em 04/04/2018.

SEPÚLVEDA, Antônio. “As diferentes estratégias interpretativas e a influência institucional sobre o intérprete” **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 8, p. 73-95, 2017

SUNSTEIN, Cass R. **Simpler: The Future of Government**. Simon & Schuster Paperbacks: Nova York, 2013. pp. 58-59.

SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. **Chicago Public Law & Legal Theory Working Paper Series**, No. 28, 2002.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R.; BALZ, John P. Choice Architecture. **The Behavioral Foundations of Public Policy**, Ch. 25, Eldar Shafir, ed., 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VERMEULE, Adrian. The Atrophy of Constitutional Powers. **Harvard Law School Public Law & Legal Theory Working Paper Series**. No. 11, 2007.

_____. **Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small**. New York, NY: Oxford University Press, 2007.

WEATHERFORD, Jack. **A história do dinheiro**. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2005.

XAVIER, A. Fisco, in **Enciclopédia Verbo Luso-Brasileira da Cultura**, Edição Século XXI, Volume XII, Editorial Verbo, Braga, Novembro de 1999.