

DISFUNÇÕES BUROCRÁTICAS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL: ALTERNATIVAS PARA O APRIMORAMENTO DA SOLUÇÃO DE LITÍGIOS

Rui Kenji Ota¹

Leonardo Secchi¹

Gilson Wessler Michels²

¹Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC), Florianópolis - Santa Catarina, Brasil

²Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis - Santa Catarina, Brasil

O tempo médio para a prolação de decisão final no contencioso administrativo fiscal federal supera 2.300 dias. São mais de 370.000 processos que envolvem mais de R\$703 bilhões de crédito tributário com exigibilidade suspensa à espera de uma solução para o litígio ou o reconhecimento do direito creditório do contribuinte. O presente artigo busca respostas para a situação-problema, analisa as principais ações implementadas pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e consolida as sugestões para a agilização do sistema ao entrevistar os gestores do contencioso administrativo fiscal dessas organizações. Realizou-se um estudo teórico sobre a burocracia e suas disfunções, além da teoria da instrumentalidade do processo, na qual a busca pela efetividade processual demanda a construção de um instrumento a partir do plano material, adaptado às necessidades e peculiaridades dos problemas. Foi, então, desenvolvida uma proposta de ações para ajustar o fluxo de entrada de processos e um novo modelo para os ritos procedimentais e para a estrutura dos órgãos de julgamento. O fluxo de entrada de processos pode ser diminuído com a autorregularização de inconsistências, pelo contribuinte, antes da decisão de indeferimento do pedido ou do lançamento fiscal. No modelo proposto os processos são classificados e submetidos a ritos procedimentais de julgamento de acordo com suas características próprias.

Palavras-chave: Receita Federal; contencioso administrativo; recursos administrativos; litígios fiscais; Brasil



DISFUNCIONES BUROCRÁTICAS EN EL LITIGIO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO FEDERAL: ALTERNATIVAS PARA MEJORAR LA RESOLUCIÓN DE DISPUTAS

El tiempo promedio para que se tome la decisión final en los litigios administrativos tributarios federales supera los 2,300 días. Hay más de 370,000 procesos que involucran más de R\$ 703 mil millones en créditos fiscales con exigibilidad suspendida en espera de una solución del conflicto o del reconocimiento del derecho de crédito del contribuyente. Este artículo busca respuestas a la situación problemática, analiza las principales acciones implementadas por la *Receita Federal do Brasil* y el *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais* y consolida sugerencias para la racionalización del sistema, a través de entrevistas a los gestores de litigios administrativos tributarios en esas organizaciones. Se realizó un estudio teórico sobre la burocracia y sus disfunciones, además de la teoría de la instrumentalidad del proceso, en la que la búsqueda de efectividad procesal exige la construcción de un instrumento desde el plano material, adaptado a las necesidades y peculiaridades de los problemas. Luego se desarrolló una propuesta de acciones para adecuar el flujo de ingreso al proceso y un nuevo modelo de ritos procesales y estructura de los órganos juzgadores. El flujo de procesos entrantes puede verse reducido por inconsistencias autorreguladas, por parte del contribuyente, ante la decisión de rechazar la solicitud o liquidación tributaria. En el modelo propuesto los procesos se clasifican y someten a ritos de juicio procesal según sus características específicas.

Palabras clave: Receita Federal; litigio administrativo; recursos administrativos; litigio tributario; Brasil

BUREAUCRATIC DYSFUNCTIONS IN FEDERAL TAX ADMINISTRATIVE LITIGATION: ALTERNATIVES FOR IMPROVING DISPUTE RESOLUTION

The average time for the final decision to be made in Federal Tax Administrative Litigation exceeds 2,300 days. There are more than 370,000 processes involving more than R\$703 billion in tax credits with enforceability suspended pending a solution to the dispute or recognition of the taxpayer's credit right. This article seeks answers to the problem situation, analyzes the main actions implemented by the Federal Revenue Service of Brazil and the Administrative Council of Tax Appeals and consolidates suggestions for streamlining the system by interviewing the managers of tax administrative litigation in these organizations. A theoretical study was carried out on bureaucracy and its dysfunctions, in addition to the theory of process instrumentality, in which the search for procedural effectiveness demands the construction of an instrument from the material plane, adapted to the needs and peculiarities of the problems. A proposal for actions was then developed to adjust the process entry flow and a new model for procedural rites and the structure of the judging bodies. The flow of incoming processes can be reduced by self-regulating inconsistencies, by the taxpayer, before the decision to reject the request or tax assessment. In the proposed model, processes are classified and subjected to procedural judgment rites according to their specific characteristics.

Keywords: Federal Revenue Service; administrative litigation; administrative appeal; tax litigation; Brazil

1. INTRODUÇÃO

O contencioso administrativo fiscal federal tem por objetivo resolver um conflito de natureza tributária entre a administração tributária e o contribuinte, na esfera administrativa, atendendo a princípios constitucionais e infraconstitucionais (Michels, 2018).

A estrutura do contencioso administrativo fiscal federal está inserida no Ministério da Economia. Fazem parte dessa estrutura as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJs), que julgam os litígios em primeira instância, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que julga os recursos em segunda instância e em instância especial (Brasil, 1972). Todos os julgadores das DRJ são Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – AFRFB, enquanto as turmas de julgamentos do CARF possuem composição paritária: 50% dos julgadores são AFRFB e 50% são julgadores indicados por entidades representativas dos contribuintes. No CARF os julgadores são denominados “Conselheiros”. (Brasil, 2011, 2015)

Estabelecido o litígio administrativo, o crédito tributário discutido fica com sua exigibilidade suspensa (Brasil, 1966). Nessa situação, a administração tributária fica impedida de cobrar os valores questionados, ao mesmo tempo que o contribuinte tem sua condição fiscal posta em dúvida até que se resolva a controvérsia e não pode dispor plenamente de eventual crédito pleiteado.

As consequências da demora na solução dos litígios são negativas para ambas as partes: a administração tributária não pode dispor dos recursos quando são devidos pelo contribuinte e o contribuinte, nos casos em que tiver decisão contrária a seu pleito, arcará com o pagamento de juros de mora que incidem sobre o crédito, desde o vencimento até o efetivo pagamento. Nos casos de reconhecimento de direito creditório o contribuinte não pode dispor do crédito quando lhe é devido, exceção à compensação com outros débitos. (Brasil, 1996)

Outras consequências da demora para o término da contenda administrativa podem ser esperadas, como por exemplo, a impossibilidade de a Fazenda cobrar a dívida tributária do devedor depois de passado muito tempo, pelo fato dele não mais existir ou seu patrimônio ter sido dilapidado ou simplesmente porque os juros incidentes impossibilitam o pagamento.

Os dados do contencioso administrativo fiscal – DRJ e CARF, demonstram que o acervo de processos nas diversas instâncias de julgamento tem se elevado ao longo dos anos. O número de processos que aguardavam decisão em março de 2012 era de 271.680 processos, e chegou a 370.771 processos em maio de 2020 (260.900 processos nas DRJ e 109.900 processos no CARF). Esses processos representavam em março de 2012 R\$ 343 bilhões e alcançaram a cifra de quase R\$ 703 bilhões em maio de 2020 (R\$ 152,2 bilhões nas DRJ e R\$ 550,6 bilhões no CARF). (Brasil, 2020a, 2020c)

O presente trabalho nasce da constatação de que o tempo de demora para a solução de litígios entre o contribuinte e a administração tributária federal é demasiado elevado. Na primeira instância de julgamento, nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal, o tempo

médio para a prolação da primeira resposta ao contribuinte, depois de estabelecido o litígio, gira em torno de mais de 900 dias. Na segunda instância, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, esse tempo é superior a 1350 dias. Nos casos de decisão divergente o processo ainda pode aguardar mais tempo para a solução final na Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda no CAREF. São, ao total, mais de 2300 dias para a decisão final, ou seja, mais de 6 anos de espera.

O objetivo deste artigo é apresentar alternativas que ajudem a reduzir esse tempo de espera, preservando o direito do contribuinte de ter uma resposta adequada à sua situação, mantendo a qualidade das decisões e ampliando a estabilidade e a segurança jurídica nas relações fisco-contribuinte. Na pesquisa que deu origem a este artigo (Autor Anônimo, 2021), foram realizadas análises de alternativas a esta situação-problema, levando em consideração a pertinência, a relevância e facilidade de implementação, que aqui não cabe apresentar por limitações de dimensão e escopo.

Para se atingir o objetivo supracitado, foram entrevistados gestores do contencioso administrativo fiscal federal atuantes nas diversas instâncias de julgamento. Suas opiniões a respeito das causas que levam ou levaram à situação-problema, as sugestões para sua resolução e as principais ações da gestão do contencioso já implementadas para tentar diminuir o tempo de demora foram analisadas.

Amparada nas sugestões apresentadas e com fundamento nas teorias da instrumentalidade do processo e da eficiência burocrática foi proposta a implementação de ações para a solução ou mitigação da situação-problema e um novo modelo para o contencioso administrativo fiscal.

2. DISFUNÇÕES BUROCRÁTICAS E A RECEITA FEDERAL

O termo “burocracia” cunhado pelo francês Vincent de Gournay por volta de meados do século 18 foi rapidamente adotado e passou por muitos significados. Inicialmente o termo foi vinculado às palavras “monarquia”, “aristocracia” e “democracia” no sentido de que o elemento governante seriam os funcionários do serviço público. Ao longo do tempo foi-se dando novas conotações à “burocracia”, desde organizações até a governos governados por profissionais. Dentre as diversas concepções de “burocracia” a mais notória é a do “tipo ideal” de burocracia descrita por Max Weber. (Riggs, 1979)

Weber (1978) concebeu a burocracia como um tipo ideal de organização formal. Esse modelo tem por pressupostos a autoridade racional legal, baseada nas premissas de que se deve obediência à norma legal, imposta ou estabelecida por acordo, e o processo administrativo que busca a racionalidade dos interesses comuns. Secchi (2009) observa que nesse modelo o poder emana das normas, das instituições formais, e não do perfil carismático ou da tradição.

A burocracia, na visão de Weber (1978), permitiria o exercício mais puro da autoridade legal e conduziria à máxima eficiência, baseada na eficiência técnica suportada pelo conhecimento. Por outro lado, ele mesmo questiona: “quem controla a máquina burocrática?”

O modelo burocrático de gestão administrativa difundido por Weber tem na eficiência uma preocupação central. Eficiência econômica, traduzida pela alocação racional dos recursos, principalmente das pessoas dentro da estrutura organizacional, e eficiência administrativa, em relação à otimização do trabalho. (Secchi, 2009)

A burocracia, desde seu nascimento, carrega uma forte conotação negativa associada ao excesso de formalismo, abundância de papéis e normas. Essa imagem persiste até a atualidade e, inclusive, incorpora a da ineficiência. (Aragão, 1997)

Os críticos ao modelo de Weber apontam que suas características levam facilmente à ineficiência, como por exemplo, o ritualismo desenvolvido pelos funcionários ao aderirem estritamente às regras e normas; a centralização, hierarquização e especialização, que tendem a distorcer as informações; a limitação da capacidade de tomada de decisões em função da centralização por parte dos superiores; e a falta de flexibilização e adaptação que decorrem do fato de ser excessivamente mecanicista. (Aragão, 1997)

Os modelos de gestão buscaram respostas para melhorar a eficiência e desempenho da administração burocrática. O modelo neoliberal, ao preconizar um Estado minimalista, propõe que a existência e a utilidade das organizações públicas sejam determinadas pelas finalidades do mercado. Defende que empresas privadas possam fornecer bens públicos, de forma a aumentar a eficiência. Esse modelo sofre críticas por não haver evidências pragmáticas de sua validade. O modelo gerencial se baseia na introdução de modelos empresariais na administração pública, mas com um Estado atuante, seguindo critérios de eficiência de mercado. (Aragão, 1997)

A “burocracia gerencial” está voltada para a realização eficiente das tarefas, com redução de custos e aumento da qualidade dos serviços, independentemente das normas e rotinas, necessárias, mas flexibilizadas. (Bresser-Pereira, 2007) O modelo gerencial vem preencher um vácuo teórico e prático, amparando os desejos da sociedade, como o controle dos gastos públicos e a demanda por serviços públicos de qualidade. (Abrúcio, 1997) O foco do modelo gerencial é maior no desempenho e no tratamento dos problemas do que na identificação de quem implementará ou como serão implementadas as políticas públicas. (Secchi, 2009)

A Receita Federal é considerada uma “ilha de excelência” no governo federal e um órgão menos aberto a nomeações de viés político-partidárias, de acordo com Loureiro e Martins. Possui um insulamento parcial, pois apesar do isolamento burocrático em relação às instituições políticas, tem uma forte inserção social em um ambiente complexo. A presença de uma estrutura burocrática sólida, aliada à autonomia, possibilita a construção de relações de governança fortemente orientadas ao alcance dos objetivos estratégicos da organização. (Silva, 2015)

O insulamento seletivo da Receita Federal abrange basicamente três dimensões cruciais: 1. Blindagem política, em relação a outros órgãos do governo, inclusive a Presidência da República e órgãos de controle; 2. Organização burocrática weberiana, com alta racionalização

e hierarquização do trabalho, alta autonomia operacional, corpos burocráticos estáveis, capacitados e relativamente coesos; e 3. Inserção funcional, representada pela forte interação com atores externos vinculados a recursos estratégicos para sua atuação funcional, que possibilitam o estabelecimento de parcerias e relacionamentos visando à mobilização das capacidades burocráticas e abrem caminho para processos de inovação. Essas inovações têm sido de ordem incremental, fortemente voltadas para a adoção de ferramentas gerenciais modernas e com grande adesão entre o corpo burocrático. (Silva, 2015)

3. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL E A TEORIA DA INSTRUMENTALIDADE

Os atos administrativos são aqueles emanados pela administração pública que adquirem, resguardam, transferem e modificam, extinguem e declaram seus direitos. Esses atos estão sujeitos ao controle de sua legalidade. (Meirelles, 2003)

O ato de lançamento pode ser contaminado por vícios do procedimento de apuração e fiscalização, conquanto é espécie do gênero ato administrativo e se submete tanto aos critérios do Direito Administrativo quanto aos rigores próprios da atividade tributária. (Marins, 2002)

A instituição de estruturas internas à administração para rever atos emanados por ela própria remete à França revolucionária. Amparada na divisão de poderes preconizada por Montesquieu, não se admitia a ingerência no Executivo pelo Parlamento, visto como ligado ao *Ancien Régime* e dotado de algumas funções jurisdicionais que interferiam nas decisões do monarca. (Medauar, 2008)

Estabeleceu-se então na França o sistema dual, no qual as litigâncias com a administração são julgadas e resolvidas sem o envolvimento do Poder Judiciário. Esse sistema opera até hoje e a manutenção do contencioso administrativo ocorre por diversas razões, inclusive em função do alto grau de especialização, que se perderia caso houvesse a transferência para a justiça comum, e por possuir caráter jurisdicional. (Brito, 2012)

Na Inglaterra, mantendo a tradição liberal, desenvolveu-se o sistema de direção una, no qual todos estão submetidos ao Poder Judiciário, inclusive a administração pública que não tem nenhum privilégio em relação aos comuns. (Nobre Júnior; Pimentel, 2016)

O sistema alemão consiste em um meio termo entre o sistema francês que possui separação absoluta das jurisdições e o da unidade de jurisdição do sistema inglês. A jurisdição administrativa possui autonomia, porém integra o Poder Judiciário. (Tácito, 1978)

O modelo de contencioso administrativo fiscal adotado pelo Brasil não encontra paralelo em outros países. O modelo próprio brasileiro é constituído por até três instâncias colegiadas e sofisticadas de julgamento administrativo. O que torna o modelo ímpar é a faculdade de, ao contribuinte, depois de percorrer todas as instâncias administrativas, ser possibilitado o reinício da discussão na via judicial desconsiderando todo o processo administrativo. Ao

iniciar o questionamento perante o Poder Judiciário, nada do que foi discutido e decidido na esfera administrativa vincula o contribuinte, seja em relação às alegações, seja quanto às provas, sendo-lhe facultado inovar em todos os aspectos. A análise do Judiciário, da mesma forma, pode desconsiderar tudo o que foi apreciado com detalhes no processo administrativo fiscal. (Michels, 2018)

A adoção desse modelo se fundamenta em uma superada visão rígida da separação dos poderes, na qual não se admite a interferência de um na esfera do outro. Todavia, a interdependência nas relações entre os poderes é uma realidade que não pode ser negada. Já não se justifica a falta de comunicação entre os processos administrativo e judicial que, ao menos em parte, poderiam estabelecer vínculos sem prejuízo da primazia da apreciação final pelo Poder Judiciário (Michels, 2018).

O contencioso administrativo funciona como um filtro ao reduzir a presença da administração pública em ações judiciais. Esse entendimento é no sentido de que ao cidadão é possibilitada a solução de sua demanda na esfera administrativa, é sua faculdade; porquanto a unidade de jurisdição lhe garante o direito constitucional da apreciação por parte do Poder Judiciário (Machado, 2006).

“A palavra processo origina-se da palavra latina *processus*, que significa “ação de adiantar-se, movimento para diante, andamento”. (Houaiss *et al.*, 2009)

Processo é um conjunto de princípios, institutos e normas estruturados para o exercício do poder segundo determinados objetivos (Dinamarco, 2002). Bedaque (1997) define processo como um “*método de trabalho desenvolvido pelo Estado para permitir a solução de litígios*”. Lembra que o processo deve ser adequado aos fins a que se propõe e que dele participam o próprio Estado e os interessados na controvérsia, cada um atuando de acordo com a ordem e os modelos previstos na lei.

Uma visão mais crítica e ampla da utilidade do processo com plena aderência à realidade sociojurídica a que se destina para alcançar sua primordial vocação de servir de instrumento à efetiva realização dos direitos é defendida por Watanabe (2012). No mesmo sentido, Dinamarco (2002) sacramenta a tendência atual da instrumentalidade no sentido de os objetivos estatais serem realizados através dele, processo.

A visão instrumentalista considera que o processo vale menos pelo que é, sua importância está nos resultados que obtém. A abordagem, portanto, deve conceder mais peso aos critérios de racionalidade material e não apenas de caráter formal, pois as normas processuais não possuem um fim em si mesmas, estão a serviço das regras substanciais. Assim, é imperiosa a adequação do instrumento às peculiaridades de cada área de atuação e, para isso, o estudo deve partir das necessidades, dos problemas, para então desenvolver o instrumento adequado. O instrumento, construído a partir do plano material, possibilita a efetividade ao processo, instrumento do direito material e da pacificação social. (Bedaque, 1997)

A abordagem a partir do direito processual revela as preocupações por novos tipos de provimento, por procedimentos especiais, pela aceleração e simplificação do procedimento, pela concreta possibilidade de exercício do direito de ação, pela facilitação da prova, pela concepção social do processo, pela tutela de direitos supraindividuais, pelos múltiplos aspectos da facilitação do acesso à justiça, dentre outros. (Watanabe, 2012)

Assim, a busca da efetividade do processo demanda a concepção de um modelo procedimental flexível, adaptável às circunstâncias postas, sem a rigidez de um procedimento único inadequado às exigências específicas. O grau de complexidade do litígio, muitas vezes, influencia as providências necessárias à obtenção do resultado do processo. (Bedaque, 1997)

Portanto, as diversas relações substanciais não serão abarcadas por um mesmo modelo processual, é preciso estabelecer modelos procedimentais aptos a solucionar adequadamente as situações, sob pena de sucumbirem as garantias da inafastabilidade da justiça e do devido processo legal. (Bedaque, 1997)

4. METODOLOGIA

O presente artigo partiu da definição da situação-problema que bem se adequa ao uso da metodologia de estudo de caso, pois o que se buscou foi a compreensão em profundidade da dinâmica em uma unidade de análise, nomeadamente a Receita Federal do Brasil (RFB). Em seguida definiu-se pela utilização de entrevistas semiestruturadas com os gestores do contencioso administrativo fiscal da RFB e do CARF para o conhecimento das causas da situação-problema, das ações já implementadas e das sugestões de alternativas para a solução. Por fim, com base nos resultados empíricos e na fundamentação teórica, desenvolveu-se uma proposta para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal federal.

Para o aprofundamento do conhecimento das razões que levaram à situação-problema, para o levantamento das ações já adotadas e das sugestões para sua solução ou minimização foram realizadas entrevistas semiestruturadas com gestores do contencioso administrativo fiscal da RFB e do CARF.

O roteiro das entrevistas foi elaborado com perguntas abertas, de forma que os entrevistados tivessem liberdade para emitir suas opiniões a respeito dos temas e buscassem compreender a percepção dos entrevistados.

As respostas das entrevistas foram classificadas em 4(quatro) grandes fatores: Tempo para a prolação da decisão; Responsabilidade pelo tempo de demora ou pelo elevado estoque de processos; Ações implementadas e Sugestões para o aprimoramento.

Foram realizadas 26 (vinte e seis) entrevistas: 14 (quatorze) servidores da RFB e 12 (doze) do CARF. O critério de seleção dos entrevistados foi o de atuarem ou terem atuado na gestão do contencioso administrativo fiscal.

No âmbito da RFB os 14 (quatorze) entrevistados atuam nas Delegacias de Julgamento: delegados ou ex-delegados de julgamento, ou no órgão central.

No CARF foram entrevistados 12 (doze) conselheiros: 6 (seis) conselheiros representantes dos contribuintes e 6 (seis) conselheiros representantes da Fazenda Nacional, todos atuantes na gestão do contencioso em funções de presidente (seis entrevistados) ou vice-presidente (seis entrevistados) de Câmaras ou Turmas de Julgamento.

5. RESULTADOS

Os entrevistados foram questionados a respeito de quais seriam os prazos considerados razoáveis para as decisões da RFB e do CARF. Também se manifestaram a respeito das causas que levam ao elevado estoque de processos no acervo do contencioso e à demora do julgamento.

A pesquisa revelou que os gestores do contencioso administrativo fiscal consideram, em sua maioria, como um ano o prazo razoável para a decisão de primeira instância, nas DRJ. Menos de 20% dos entrevistados (19,23%) consideram que o prazo deve ser inferior, menor que um ano, enquanto 27% admitem um prazo de até dois anos para essa decisão. Apenas 3,85% dos entrevistados consideram mais de dois anos um prazo médio razoável para a prolação de uma decisão de primeira instância.

Para uma decisão de segunda instância, no CARF, o prazo considerado razoável pela maioria dos entrevistados também foi de até um ano (46,15% das respostas). 19,23% consideraram razoável um prazo inferior a um ano, enquanto, pouco menos de 27% (26,92%), entendem como razoável um prazo de até dois anos para a prolação da decisão final pelo CARF. Apenas 7,69% entendem que é razoável que essa decisão demore mais de dois anos.

Os fatores que mais influenciam na gestão do contencioso administrativo fiscal, seja em relação ao tempo de demora para a prolação de uma decisão, seja em relação ao número de processos que adentram ao acervo, são os seguintes:

- As fiscalizações eletrônicas em massa;
- O processamento eletrônico de pedidos de restituição e/ou ressarcimento conjugados com Declarações de Compensação;
- As diferenças de marcos normativos seguidos nos julgamentos nas DRJ e no CARF;
- A forma de composição das turmas de julgamento do CARF.

Uma das consequências do incremento do tratamento massivo das informações fiscais por meio de procedimento fiscal eletrônico é o gradual aumento da quantidade de notificações de lançamento decorrentes de incorreções ou infrações fiscais verificadas eletronicamente. O aumento no número de notificações de lançamento leva, por consequência, à elevação do número de litígios, pois um maior número de contribuintes se insurge contra as autuações.

Esse fato se reflete diretamente na elevação do acervo de processos do contencioso administrativo fiscal, pois o fluxo de entrada de processos no contencioso se eleva substancialmente, ao passo que os julgamentos continuam a ser realizados de forma individualizada.

O descompasso entre o fluxo de entrada de processos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação no contencioso e a saída de processos julgados leva ao aumento do acervo de processos e do tempo médio necessário para se prolatar a decisão.

A vinculação a diferentes bases normativas provoca a reforma de muitas decisões proferidas pelas DRJ, pois o CARF não segue, necessariamente, determinados conceitos normatizados pela RFB. Essas situações acarretam uma perda de eficiência do sistema de julgamento do contencioso administrativo, pois processos que se encontram nessa situação, muitas vezes necessitam ser julgados na segunda instância unicamente pela diferença de bases normativas.

Essa situação suscita, inclusive, a discussão sobre a caracterização de instâncias de um mesmo julgamento, pois a instância superior estaria inovando em relação à norma que deu base ao julgamento *a quo*. Nesse sentido não se trataria de julgamento em instâncias diferentes, mas julgamentos originais em cada uma das instâncias.

A forma de composição das turmas de julgamento, conhecida por composição paritária entre conselheiros representantes dos contribuintes e conselheiros representantes da Fazenda Nacional em um tribunal de julgamento administrativo não encontra paralelo em outros países (CIAT, 2020) e é bastante questionada (Nobre Júnior; Pimentel, 2016; Unafisco Nacional, 2015).

As restrições ao exercício de atividade profissional, assim como a remuneração pela participação no CARF, aos conselheiros representantes dos contribuintes, foram implementadas depois do desencadeamento da chamada “Operação Zelotes” pela Polícia Federal em março de 2015. Essa operação policial revelou casos de corrupção entre empresas, servidores e conselheiros do CARF, nos quais restou comprovado o pagamento de propina em troca de favorecimentos aos autuados pela Receita Federal. (Levy, 2017; Canário, 2017)

A pesquisa que deu origem a este artigo revelou um posicionamento bastante diferente entre os gestores do contencioso administrativo fiscal. Os gestores da RFB foram praticamente unânimes ao se posicionarem contra a manutenção do sistema paritário de composição do CARF. O principal argumento é de que o julgamento administrativo deve refletir o entendimento da administração a respeito das matérias de sua competência e, nesse escopo, não faz sentido o julgamento ser realizado por julgadores que não compõem essa estrutura, ainda que não se questione a capacidade técnica e lisura dos julgadores representantes dos contribuintes.

Os conselheiros do CARF representantes dos contribuintes, por outro lado, se posicionaram unanimemente favoráveis à manutenção da composição paritária, sob o fundamento da transparência nos julgamentos e da ampliação da visão da realidade trazida pela experiência dos conselheiros oriundos da iniciativa privada.

Os conselheiros do CARF que são Auditores Fiscais da RFB se dividiram entre a manutenção do sistema paritário e sua modificação. Consideram importantes as contribuições dos conselheiros dos contribuintes e, por outro lado, observam que esses podem sofrer influência dos interesses privados.

5.1 A gestão da RFB e do CARF

De maneira geral, a gestão administrativa do contencioso na RFB e no CARF é considerada muito atuante e atenta às necessidades dos julgamentos. As ações implementadas para a melhoria na administração do contencioso citadas pelos entrevistados foram a criação do e-processo; o estabelecimento de métricas para o acompanhamento da atividade de julgamento; a definição de prazo para indicação de processos para julgamento; o estabelecimento de prioridade para o julgamento; a centralização nacional do estoque de processo; o julgamento de processos em lotes, julgamento de alta performance e de repetitivos e a criação de sessões virtuais de julgamento.

A digitalização de todos os processos do contencioso administrativo federal e o desenvolvimento e implementação do e-processo, sistema informatizado para controle, gestão e julgamento de atos administrativos tributários que envolvem o crédito tributário e, inclusive, atos administrativos, da RFB, do CARF e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), foi uma ação que possibilitou melhoria substancial na gestão dos processos administrativos fiscais e contribuiu para facilitação do controle e agilização do trâmite processual.

O desenvolvimento e implementação de métricas para o acompanhamento da atividade de julgamento de processos possibilita uma avaliação baseada em metas e índices de desempenho. Os índices de desempenho são formalmente definidos e acompanhados por meio de relatórios individuais de atividades. Trimestralmente são estabelecidas metas de produtividade de forma a possibilitar uma avaliação individualizada, bem como estabelecer um planejamento adequado das atividades.

Os processos considerados prioritários para o julgamento são, por exemplo, aqueles nos quais o contribuinte seja idoso ou possuidor de doença grave; processos com circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária; processos com medida cautelar fiscal; processos de valor elevado; processos com ação judicial que verse sobre o mesmo objeto ou no qual o Poder Judiciário determine o julgamento em prazo estipulado; dentre outros.

Os processos considerados prioritários são distribuídos para julgamento com prioridade, fato que diminuiu substancialmente o tempo para a prolação da decisão administrativa. Em dezembro de 2020, o tempo para julgamento de processos prioritários, nas DRJ, foi de 113 dias, muito abaixo da média dos processos em geral, que foi de 924 dias.

A concentração de todos os processos do contencioso em um único estoque possibilitou a distribuição equitativa entre as DRJ, proporcional a sua capacidade de julgamento, de modo a normalizar nacionalmente o tratamento dos litígios de cada tributo ou matéria,

independentemente da localização do domicílio tributário do contribuinte ou do local das operações realizadas.

Análise do estoque nacional de processos verificou a existência de processos com características quase idênticas ou com muitas similaridades entre eles, como, por exemplo, diversos processos do mesmo contribuinte, de mesma matéria e com as mesmas exigências fiscais. Os processos semelhantes são agrupados em lotes e o julgamento realizado com mais agilidade. A formação de lotes de processos, por meio de uma adequada triagem, e o julgamento propriamente dito dependem do desenvolvimento de um sistema informatizado apropriado e de equipes especializadas e capacitadas.

Sessões virtuais de julgamento são sessões nas quais o relator deposita seu voto no ambiente informatizado e os demais julgadores da turma registram seus votos nesse mesmo ambiente. A todos os julgadores é possibilitado o acesso ao voto condutor e a solicitação de retirada do processo da pauta, desde que devidamente justificado. (Brasil, 2020b)

Essa modalidade de julgamento tem por objetivo agilizar o trâmite processual ao desobrigar a reunião para a sessão de julgamento e a discussão sobre matérias cujo entendimento esteja pacificado.

5.2 Sugestões para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal

Os entrevistados apresentaram diversas sugestões para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal que visam à simplificação, maior agilidade nas decisões, maior segurança jurídica e diminuição do grau de litigiosidade. As principais sugestões apresentadas foram:

- Aumentar a integração entre a área de fiscalização e do contencioso;
- Possibilitar a autorregularização pelo contribuinte antes da emissão de auto de infração, notificação de lançamento ou ato decisório;
- Desenvolver ferramentas utilizadas na fiscalização preparadas para o contencioso;
- Utilizar de forma mais incisiva a inteligência artificial;
- Uniformizar os marcos normativos entre instâncias de julgamento.

Uma sugestão é a de que o planejamento de ações de fiscalização tributária ou aduaneira, especialmente aquelas realizadas em massa, por meio eletrônico, considere o impacto no contencioso, no sentido de se adequar as ações de fiscalização à capacidade de julgamento dos processos aos quais se prevê que os litígios serão estabelecidos. Nesse escopo, o aprimoramento das ferramentas e dos critérios utilizados para os cruzamentos de dados são imperativos para diminuir os litígios.

A autorregularização é procedimento que permite ao contribuinte, depois de cruzados eletronicamente os dados informados e constatadas divergências, proceder a retificações para ajustar eventuais incorreções, antes que seja efetivada a autuação ou negado seu pedido. Retificadas as informações, novo cruzamento de dados é realizado e, caso estejam coerentes, não

mais é necessária a autuação ou seu pedido é concedido, evitando o estabelecimento do litígio e, por consequência, o encaminhamento do processo ao contencioso.

Nos procedimentos fiscais, o estabelecimento de litígio por parte dos contribuintes é fato esperado: parte dos contribuintes vai contestar as exigências fiscais e o processo vai ao contencioso para julgamento das razões alegadas.

Para o ganho de maior eficiência do sistema, com conseqüente agilidade, a sugestão é que, desde o procedimento fiscal os dados já estejam estruturados de forma a permitir uma posterior estruturação das alegações na impugnação e, por fim, um julgamento no qual todo o processo e as informações anteriores estejam formatados de modo a possibilitar a adoção de uma decisão compatível, ágil e uniforme, de acordo com as características do litígio.

O uso da inteligência artificial pode ser um importante aliado para a resolução dos litígios com mais agilidade. O desenvolvimento de ferramentas, como o de sistemas especialistas, as quais possibilitem a automática identificação das razões pelas quais houve a autuação fiscal, assim como os motivos e provas pelos quais o autuado as contesta, possibilitaria a prolação de decisões adequadas, em tempo reduzido mesmo em processos administrativos fiscais decorrentes de fiscalizações individualizadas (não eletrônicas).

As diferenças de marcos normativos seguidos nos julgamentos nas DRJ e no CARF foram observadas com um dos motivadores da perda de eficiência do contencioso administrativo. A solução para esse problema é a uniformização dos marcos normativos, de forma que os julgadores de todas as instâncias adotem a mesma legislação em suas decisões.

O contencioso administrativo fiscal possui elevada quantidade de processos. Evitar que os processos adentrem desnecessariamente ao contencioso é a maneira mais racional para equilibrar o fluxo de processos e diminuir o acervo. Nesse sentido, possibilitar ao contribuinte a regularização de sua situação fiscal antecipadamente à autuação e dirimir dúvidas sobre as questões de fato que determinam o indeferimento de seu pleito, situações recorrentes em procedimentos sumários realizados exclusivamente por meio eletrônico, são ações imperativas à otimização do processo.

Propõe-se que todos os processos decorrentes de procedimentos exclusivamente eletrônicos sejam obrigatoriamente submetidos à autorregularização ou revisão de ofício, antes de ser expedido ato decisório, de forma que todas as questões de fato sejam tratadas previamente ao estabelecimento de litígio.

O mesmo procedimento deve ser adotado para as situações de indeferimento ou exclusão de contribuintes do Simples Nacional. Somente depois de reiterada a cientificação da irregularidade, deve-se expedir o ato decisório para possibilitar eventual contestação pelo interessado.

A implementação desses procedimentos não demanda nenhuma alteração legal, apenas procedimental, bastando a adaptação dos sistemas informatizados e o estabelecimento de normas internas à organização. Essa mudança encontra respaldo não só na busca pela eficiência do sistema, mas se fundamenta na efetividade processual, necessária ao aprimoramento do

contencioso administrativo. Propõe-se, assim, um novo modelo para o julgamento dos processos do contencioso administrativo.

Resumidamente, o modelo de julgamento proposto tem a seguinte configuração:

- Os processos de baixa complexidade, de baixo valor, que sejam objeto de precedente vinculante ou de Simples Nacional se submetem à decisão monocrática, em instância única, pelos julgadores das DRJ;

- Os processos mais complexos seguem com decisão colegiada da Turma da DRJ e recurso à segunda instância às Câmaras Recursais das DRJ;

- As Câmaras Recursais das DRJ passam a ter estrutura e quadro próprios de julgadores;

- O CARF passa a ser instância especial com função primordial de uniformizar as decisões divergentes das DRJ, dos processos decididos monocraticamente, e das Câmaras Recursais das DRJ e do próprio CARF, nos demais casos;

- O CARF deve ampliar a edição de súmulas vinculantes para toda a administração tributária federal;

- O CARF passa a ser composto por julgadores todos Auditores Fiscais da RFB;

- A CSRF deve ser extinta.

Para ajudar na visualização panorâmica das alterações propostas, elaborou-se a síntese exposta no Quadro 1, a seguir:

Quadro 1: Resumo das alterações propostas nas DRJ e CARF

	MODELO ATUAL		
	DRJ	CARF	CSRF
Competência	1ª instância	2ª instância	Uniformização de decisões
Julgadores	100% AFRFB	50% AFRFB e 50% contribuintes	50% AFRFB e 50% contribuintes
Decisões	Colegiadas	Colegiadas	Colegiadas
Recurso	CARF	CSRF	Instância final
	MODELO PROPOSTO		
	DRJ	CARF	CSRF - Extinto
Competência	1ª e 2ª instâncias	Uniformização de decisões	
Julgadores	100% AFRFB	100% AFRFB	
Decisões	Monocráticas e colegiadas	Colegiadas	
Recurso	Monocráticas: Instância final	Turmas do CARF - Pleno	
	Colegiadas: Turmas DRJ - Câmaras DRJ	Turmas do CARF - Pleno	

Fonte: elaborado pelos autores.

A aplicação do princípio da isonomia, no sentido de se conceder igual tratamento àqueles que se encontrem em situação semelhante, somada à constatação da pesquisa de que processos da mais variada espécie e com características diferenciadas são submetidos aos mesmos procedimentos, revelam a necessidade de se categorizar os processos para, em seguida, lhes dar o tratamento específico devido.

O diagnóstico do acervo de processos e as sugestões apresentadas levam a uma classificação por critérios de matéria, complexidade e valor. Processos de baixa complexidade são assim considerados, para efeito deste modelo, aqueles que decorreram de procedimentos eminentemente eletrônicos, ainda que tenha sido possibilitada a autorregularização ou tenham sido submetidos à revisão de ofício. Processos de baixo valor são aqueles cujo crédito tributário discutido seja inferior a 60 (sessenta) salários-mínimos para contribuintes pessoa física, ou inferior a 600 (seiscentos) salários-mínimos, para contribuintes pessoa jurídica.

Neste modelo algumas categorias de processos devem ser submetidas à decisão monocrática, por julgador de DRJ, em instância única.

A adoção do julgamento monocrático, em instância única, vem ao encontro do objetivo de agilidade no julgamento, notadamente dos processos tratados eminentemente pela via eletrônica, de baixa complexidade e de baixo valor, como sugerido pela pesquisa realizada. Essa modalidade de julgamento abrangerá os processos de baixa complexidade, de pequeno valor, de Simples Nacional, processos cuja matéria seja objeto de precedente vinculante ou cujo objeto tenha sido submetido à apreciação do Poder Judiciário.

Matérias objeto de precedente vinculante

As matérias que foram pacificadas por meio de súmulas vinculantes do CARF ou decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça julgadas em sede de repercussão geral ou recursos repetitivos, conforme Código de Processo Civil - CPC, também serão julgados monocraticamente, em instância única.

Processos cujo objeto foi submetido à apreciação judicial

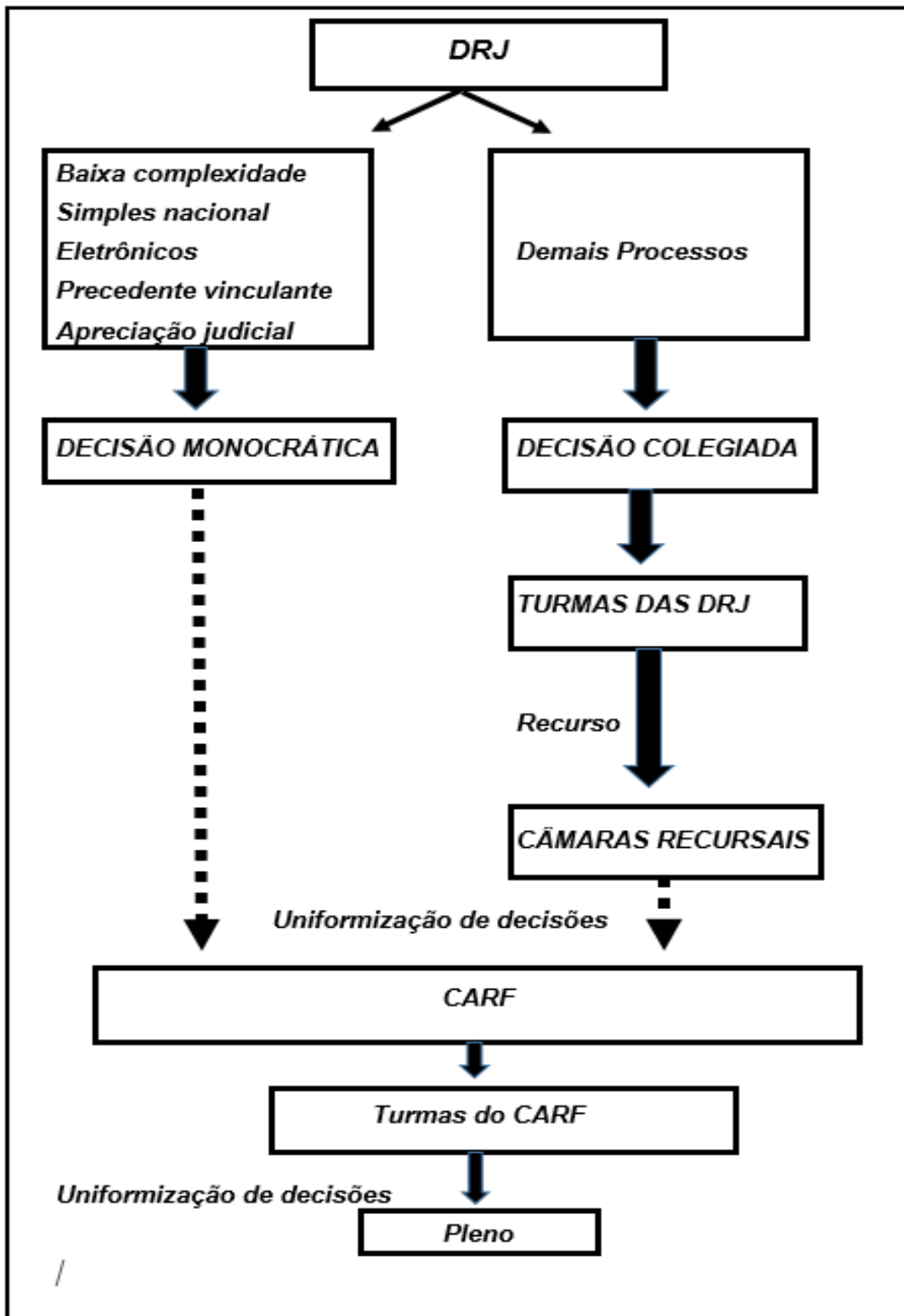
Processos cujo objeto foi levado pelo contribuinte à apreciação judicial em concomitância com o processo administrativo também devem ser julgados monocraticamente, em instância única, em razão da supremacia da decisão judicial em relação à administrativa.

Processos mais complexos

Processos que não se enquadrem nas categorias anteriores continuam a ser julgados pelas turmas da DRJ. O recurso, voluntário ou de ofício, será julgado pelas Câmaras Recursais das DRJ. Para isso, deverá ser constituída estrutura própria das Câmaras Recursais, com turmas de julgamento divididas por matéria e com quadro próprio de julgadores. Os julgadores das Câmaras Recursais serão Auditores-Fiscais da RFB selecionados dentre julgadores experientes que tenham atuado nas DRJ ou no CARF.

O elevado quantitativo de processos que seguem à segunda instância impõe e justifica a criação de uma estrutura compatível para as Câmaras Recursais das DRJ que receberão o acervo de processos que hoje se encontram no CARF imediatamente à implantação do modelo proposto, conforme a Figura 1:

Figura 1: Fluxo simplificado do modelo proposto



Fonte: elaborado pelos autores.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

O CARF passa a ter função de instância especial, destinada a uniformizar decisões divergentes dos julgadores monocráticos e das Câmaras Recursais das DRJ e das diferentes turmas do próprio CARF. Sua estrutura será composta por turmas de julgamento especializadas por matéria e pelo Pleno, composto pelos presidentes das turmas. O CARF passa a ser constituído somente por julgadores Auditores Fiscais da RFB, selecionados dentre julgadores experientes das DRJ e do CARF.

A composição das Câmaras Recursais das DRJ e do CARF, responsáveis pelo julgamento em segunda instância e em instância especial, unicamente por julgadores Auditores Fiscais da RFB, encontra respaldo no resultado da pesquisa. Ao mesmo tempo que implementa um contencioso administrativo fiscal que consolida o entendimento da administração a respeito da legislação tributária e aduaneira, coloca fim às discussões sobre o voto de qualidade e aumenta a segurança jurídica diminuindo os litígios administrativos.

Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF

A atual atribuição da CSRF será exercida pelas turmas do CARF e, portanto, a CSRF deve ser extinta.

O modelo proposto busca aprimorar o contencioso administrativo fiscal federal de tal modo que ajude a reduzir o tempo de espera por uma decisão administrativa, preservando o direito do contribuinte de ter uma resposta adequada à sua situação, mantendo a qualidade das decisões e ampliando a estabilidade e a segurança jurídica nas relações fisco-contribuinte.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tempo médio para se prolatar decisões no contencioso administrativo tributário federal é demasiado longo, mais de 2.300 dias para a decisão definitiva, enquanto o tempo médio considerado razoável seria de até um ano na RFB e mais um ano no CARF, perfazendo 730 dias, no máximo.

Grande parte da responsabilidade pelo estoque de processos e consequente demora nas decisões é atribuída aos processamentos eletrônicos das fiscalizações e declarações de compensação, em descompasso com a capacidade de julgamento das estruturas existentes. Outros fatores também contribuem para a demora das decisões, como a complexidade da legislação tributária e aduaneira, os ritos processuais desajustados com as características dos processos, as diferenças de bases normativas seguidas pelas DRJ e pelo CARF e a forma de composição das turmas de julgamento do CARF, entre outros.

Diversas sugestões foram apresentadas para o aprimoramento do contencioso administrativo fiscal, como aumentar a integração entre a área de fiscalização e do contencioso, possibilitar a autorregularização pelo contribuinte antes da emissão de auto de infração,

notificação de lançamento ou ato decisório, desenvolver ferramentas utilizadas na fiscalização preparadas para o contencioso, utilizar de forma mais incisiva a inteligência artificial, constituir equipes de apoio aos julgadores para o preparo de processos e uniformizar os marcos normativos entre instâncias de julgamento.

Os dados levantados na pesquisa de campo analisados sob o prisma da teoria serviram de fundamento para o desenvolvimento de uma proposta de ações para ajustar o fluxo de entrada de processos no contencioso administrativo fiscal e um novo modelo para os ritos procedimentais e para a estrutura dos órgãos de julgamento. O fluxo de entrada de processos pode ser diminuído com a autorregularização de inconsistências, pelo contribuinte, antes da decisão de indeferimento do pedido ou do lançamento fiscal. No modelo proposto os processos são classificados e submetidos a ritos procedimentais de julgamento de acordo com suas características próprias.

As medidas sugeridas podem contribuir para a melhoria do sistema. Todavia, para se atingir o objetivo de se prolatar decisões definitivas, em menos de 730 dias, e com a manutenção da segurança jurídica, há que se alterar o modelo de julgamento. O modelo proposto neste trabalho se fundamenta na eficiência burocrática e na instrumentalidade do processo, sugerindo alterações nos ritos procedimentais e na estrutura dos órgãos de julgamento, com vistas ao atendimento do princípio da eficiência da administração pública.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Cadernos Enap* n. 10, 1997.
- ARAGÃO, Cecilia Vescovi de. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. *Revista do Serviço Público*. V. 48, n. 3. set-dez, 1997. <https://doi.org/10.21874/rsp.v48i3.391>
- AUTOR ANÔNIMO. Pesquisa que deu origem ao artigo, 2021.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo: influência do direito material sobre o processo*. 2ª ed. São Paulo. Malheiros. 1997.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Economia. Acervo de processos no CARF. *Base de dados do CARF*. Março, 2020a.
- CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Portaria MF nº343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ministério da Fazenda. *Diário Oficial da União*. 10 de junho, 2015.
- Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal. *Diário Oficial da União*. 8 de novembro, 2011.
- Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*. 27 de outubro, 1966.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. 30 de dezembro, 1996.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF nº 340, de 8 de outubro de 2020. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - DRJs, e regulamenta o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. *Diário Oficial da União*. 9 de outubro, 2020b.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Acervo de processos nas DRJ. *Base de dados da RFB*. Agosto, 2020c.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Burocracia pública e classes dirigentes no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*. n.28, p. 9-30, 2007. <https://doi.org/10.1590/S0104-44782007000100003>

BRITO, Wladimir A. C. O contencioso administrativo: generalidades. *Confluências*, v. 13, n. 2. Niterói. Novembro, 2012. Disponível em <https://periodicos.uff.br/confluencias/article/view/34384/19785>

CANÁRIO, Pedro. *Carf muda regimento e recria turmas especiais para julgar casos menores*. Consultor Jurídico. 7 de julho de 2017. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-07/carf-muda-regimento-recria-turmas-especiais-casos-menores>> Consulta em 06 de julho de 2020.

CIAT – CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica*. Ciat. 2020.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa: [com nova ortografia da língua portuguesa]*. Rio de Janeiro. Objetiva, 2009.

LEVY, Joaquim. *Reestruturação do CARF e Operação Zelotes*. Audiência na CDC. Julho de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo. Malheiros. 2006.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. 2ª ed. São Paulo. Dialética. 2002.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade no Direito Administrativo*, 2ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2008.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Malheiros, 2003.

MICHELS, Gilson Wessler. *Processo Administrativo Fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo*. São Paulo. Cenofisco. 2018.

NOBRE JÚNIOR, Edilson P.; PIMENTEL, João Otávio M. Contencioso administrativo tributário federal no Brasil: O que esperar do CARF depois da Operação Zelotes? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte, n. 69, p.161-182, jul. /dez. 2016.

RIGGS, Fred W. A la recherche de l'organisation rationnelle. *Revue internationale des sciences sociales*. V. 31. n. 4. Unesco. Paris. 1979.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*. EBAPE. V.43, n. 2, p.347-69, 2009. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6691>

SILVA, Lucas A. L. A burocracia de médio escalão da Secretaria da Receita Federal do Brasil: insulamento seletivo e construção de capacidades burocráticas. In: *Burocracia de médio escalão: perfil, trajetória e atuação*. Organizadores: Pedro Luiz Costa Cavalcante e Gabriela Spanguero Lotta — Brasília: Enap, 2015.

TÁCITO, Caio. Contencioso Administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 133, p. 59-69, jan, 1978. <https://doi.org/10.12660/rda.v133.1978.42770>

UNAFISCO NACIONAL. *Folha de S.Paulo*: MPF pede à Fazenda fim da paridade no Carf. 8 de maio de 2015. Disponível em <<https://unafisconacional.org.br/folha-de-s-paulo-mpf-pede-a-fazenda-fim-da-paridade-no-carf/> > Consulta em 28 de março de 2021.

WATANABE, Kazuo. *Cognição em processo civil*. 4ª ed. São Paulo. Saraiva. 2012.

WEBER, Max. Os fundamentos da organização burocrática: uma construção do tipo ideal. In: CAMPOS, Edmundo (org.). *Sociologia da burocracia*. 4.ed. Rio de Janeiro: Zahar, p. 15-28, 1978. Traduzido de “*The Essentials of Bureaucratic Organization: an Ideal-Type Construction*”, em Robert K. Merton et al., *Reader in Bureaucracy* (Glencoe, Illinois: Free Press, 1963), p. 18-27.

Rui Kenji Ota

<https://orcid.org/0000-0003-2635-3093>

Mestre em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC). Bacharel em Administração pela Faculdade Católica de Administração e Economia (FAE). Bacharel em Engenharia Agrônômica pela Universidade Federal do Paraná (UFPR).

ruiota@yahoo.com

Leonardo Secchi

<https://orcid.org/0000-0002-9073-0343>

Doutor em Estudos Políticos pela Universidade de Milão (Itália). Pós-doutor em Políticas Públicas pela Universidade de Wisconsin-Madison (US) e Pós-doutor em Administração Pública pela Universidade de Lisboa (Portugal). Professor titular de Administração Pública na Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc).

leonardo.secchi@udesc.br

Gilson Wessler Michels

<https://orcid.org/0009-0005-2318-6914>

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em Fazenda Pública e Administração Tributária pela UNED/Espanha. Professor de Direito Tributário e Direito Administrativo na UFSC.

gwmichels@icloud.com