

Determinantes da temporalidade dos processos administrativos de imposto de renda de grandes bancos brasileiros no CARF

Determinants of the timeliness of income tax administrative case proceedings of large Brazilian banks in the country's Administrative Council of Tax Appeals

Determinantes de la temporalidad de los procedimientos administrativos del impuesto sobre la renta de los grandes bancos brasileños en el CARF

Antonio Lopo Martinez*

Doutor em Contabilidade FEA (USP),
Doutor em Direito Universidade de Coimbra e
Universidade de Salamanca
Professor na Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal
almartinez@fd.uc.pt
<https://orcid.org/0000-0001-9624-7646>

Maurílio Arruda de Araújo

Doutorando em Ciências Contábeis (UFES)
Professor na Faculdade de Ciências Contábeis
(UNIFESSPA), Rondon do Pará/PA, Brasil
maurilioarruda@hotmail.com
<https://orcid.org/0000-0003-0175-6072>

Emmanuel Marques Silva

Doutorando em Ciências Contábeis (UFES)
Professor do Instituto Federal de Educação, Ciência e
Tecnologia do Espírito Santo (IFES), Vitória/ES, Brasil
emmanuel.silva@edu.ufes.br
<https://orcid.org/0000-0001-8267-2692>

Alfredo Sarlo Neto

Doutor em Contabilidade FEA (USP)
Professor da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES),
Vitória/ES, Brasil
alfredo.sarlo@ufes.br
<https://orcid.org/0000-0002-6722-7192>

Endereço do contato principal para correspondência*

Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Pátio da Universidade, CP 3004-528, Coimbra, Portugal

Resumo

O objetivo desta pesquisa é analisar os fatores que influenciam a temporalidade dos processos tributários no CARF relacionados à tributação do lucro e à retenção na fonte dos seis principais bancos brasileiros, focando na influência da contabilidade. Fundamentada na necessidade de aperfeiçoar a administração pública e garantir a justiça tributária, a pesquisa é um estudo analítico que examina casos finalizados administrativamente de janeiro de 2000 a dezembro de 2021. Metodologicamente, a análise incidiu sobre elementos como o voto final do recurso e o uso de recursos jurídicos ordinários. Os resultados confirmam que tais aspectos têm impacto significativo na duração dos processos. Estes achados sugerem uma necessidade de simplificação dos procedimentos tributários para agilizar as resoluções, permitindo que a administração tributária seja mais eficiente, com uma contribuição significativa da contabilidade.

Palavras-chave: Tributação do lucro; Temporalidade processual; Processo administrativo tributário; Bancos; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; CARF

Abstract

This research analyzes the determinants of the timeliness of administrative case proceedings within Brazil's Administrative Council of Tax Appeals (CARF) involving the six major Brazilian banks. The study specifically focus on cases related to profit taxation and withheld income tax, emphasizing the role of accounting. Grounded in the need to optimize public administration and ensure tax justice, this analytical study examines cases concluded between January 2000 and December 2021. Methodologically, we analyze the final decisions and the use of ordinary legal appeals. The results confirm the significant impact of these elements on the duration of the cases. These findings suggest a need to simplify tax procedures to expedite resolutions, thus leading to a more efficient tax administration, with a substantial contribution from the field of accounting.

Keywords: Profit Taxation; Procedural Timeliness; Tax Administrative Case; Banks; Administrative Council for Tax Appeals; CARF

Resumen

El objetivo de esta investigación es analizar los factores que influyen en la temporalidad de los procesos tributarios en el CARF relacionados con la tributación de las ganancias y la retención en la fuente de los seis principales bancos brasileños, enfocándose en la influencia de la contabilidad. Fundamentada en la necesidad de optimizar la administración pública y garantizar la justicia fiscal, la investigación es un estudio analítico que examina casos que se finalizaron administrativamente desde enero de 2000 hasta diciembre de 2021. Metodológicamente, el análisis se centró en elementos como el voto final del recurso y el uso de recursos jurídicos ordinarios. Los resultados confirman que tales aspectos tienen un impacto significativo en la duración de los procesos. Estos hallazgos sugieren la necesidad de simplificar los procedimientos tributarios para agilizar las resoluciones, permitiendo que la administración tributaria sea más eficiente, con una contribución significativa de la contabilidad.

Palabras clave: Tributación de las ganancias; Temporalidad procesual; Proceso administrativo tributario; Bancos; Consejo Administrativo de Recursos Fiscales; CARF

1 Introdução

Dada a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, frequentemente permeado por uma legislação ambígua e extensa, não é surpreendente que os contribuintes frequentemente recorram a litígios para resolver suas questões tributárias (Silvério et al., 2022). Esse cenário complexo pode ser um fator contributivo para o alto número de Processos Administrativos Fiscais (PAF) instaurados no país. No Brasil, o contribuinte tem a opção de iniciar com o PAF como primeira instância para controvérsias fiscais e, se necessário, prosseguir para o Processo Judicial. A opção pelo PAF é muitas vezes motivada pela expectativa de uma administração pública mais eficiente e célere, embora essa eficácia nem sempre seja alcançada na prática (Ribas & Ribeiro, 2019). Portanto, a complexidade do sistema tributário brasileiro não apenas aumenta a propensão para litígios, mas também coloca uma carga adicional sobre a administração pública para resolver esses casos de maneira eficiente e justa. No entanto, estudos recentes indicam que a celeridade processual está longe de ser alcançada. Dados divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, sugerem que os processos apresentam durabilidade além das expectativas legais, com o tempo médio de resolução estimado em 11 anos (Bassan & Trovão, 2020). A resolução de uma reclamação leva, em média, de dois a sete anos na esfera administrativa e de três a oito anos na esfera judicial (Silvério et al., 2022). O tempo médio de resolução dos processos na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF é de cerca de 9,06 anos (Silveira, 2019).

Nesse contexto, nota-se que a lentidão processual é um dos maiores problemas enfrentados pelo Judiciário e pelos Tribunais Administrativos, em geral (Bassan & Trovão, 2020). A lentidão processual gera diversos transtornos na economia e na sociedade, como custos e insegurança jurídica (Ribas & Ribeiro, 2019). Além disso, a demora na resolução dos litígios cria incentivos para que os agentes econômicos promovam planejamentos tributários contenciosos, postergando o pagamento dos tributos por meio do contencioso tributário (Quintino & Macei, 2016).

Diante das críticas frequentemente dirigidas à realidade contemporânea do Judiciário brasileiro, especialmente em relação às questões tributárias, o campo do estudo jurídico empírico do direito tributário tem visto avanços significativos nos últimos anos (Gliksberg, 2014). Esses avanços têm fornecido insights valiosos sobre o funcionamento do sistema tributário judicial. Paralelamente, o estudo do contencioso administrativo tributário vem ganhando cada vez mais relevância, em grande parte devido ao alto valor monetário envolvido nas disputas administrativas (Nunes, 2014). Estudos anteriores sobre contencioso tributário abordaram uma variedade de tópicos: desde o impacto das reformas legais nos índices de sucesso em litígios (Gliksberg, 2014), até questões de viés nos julgamentos (Huang et al., 2014), tempestividade processual (Silveira, 2019; Bassan & Trovão, 2020; Silvério et al., 2022) e a eficácia do próprio sistema jurídico brasileiro (ABJ, 2022; CNJ, 2022). No contexto das reformas legais, Gliksberg (2014) examina como as mudanças na legislação podem afetar as probabilidades de um litigante ganhar ou perder uma ação. Apesar dessa gama de investigações, pouco se tem explorado sobre como os diferentes meios de defesa e recursos assegurados aos litigantes no sistema de contencioso administrativo tributário brasileiro podem afetar a duração dos processos. Este é um aspecto crucial, dado que o prolongamento dos casos pode ter implicações significativas tanto para o contribuinte quanto para o erário público. Portanto, existe uma necessidade premente de se entender como essas variáveis interagem na realidade brasileira, o que conduz ao objetivo deste estudo.

Dentro deste cenário, o artigo procura responder à seguinte questão de pesquisa: 'Quais fatores influenciam a temporalidade dos processos tributários no Brasil?' Com este questionamento em mente, o objetivo específico do estudo é avaliar o desempenho da administração tributária nos processos administrativos instaurados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com foco particular nos casos que abordam controvérsias fiscais relacionadas à tributação do lucro (IRPJ) e à retenção na fonte de receitas fiscais (IRRF) nos seis maiores bancos brasileiros. O objetivo final do estudo é aprimorar a eficiência da administração tributária e, por extensão, promover uma maior equidade fiscal no Brasil.

O enfoque em instituições financeiras, especificamente nos seis maiores bancos brasileiros, se justifica por várias razões. Primeiramente, o setor bancário é a atividade econômica com o maior volume de disputas fiscais em instâncias administrativas. Além disso, esses bancos têm uma presença significativa no mercado financeiro nacional e são entidades de grande porte com atuação relevante no cenário internacional. Entender os fatores que influenciam a gestão desses processos tributários torna-se, portanto, crucial para atingir os objetivos propostos.

A motivação para investigar os processos dos seis maiores bancos brasileiros se deve, basicamente, a três aspectos cruciais. Em primeiro lugar, o setor bancário detém a maior proporção de contencioso administrativo tributário, representando 21,86% do total. Em segundo lugar, trata-se de um setor com significativa representatividade no mercado financeiro brasileiro, tanto em termos de participação de mercado quanto em relação ao patrimônio gerado em comparação com outros setores da economia. Para ilustrar, os cinco maiores bancos possuíam um total de 7,9 trilhões de ativos, um aumento de 17,1% em relação ao ano anterior, e lucraram R\$ 79,3 bilhões durante a pandemia, conforme dados do DIEESE de 2020. Finalmente, os bancos selecionados para este estudo - Banco do Brasil, Bradesco, BTG Pactual, Caixa Econômica Federal, Itaú e Santander - são classificados no segmento S1 pelo Banco Central do Brasil, um segmento formado por bancos maiores ou iguais a 10% do PIB e com relevante atuação internacional (Banco Central do Brasil, 2021).

Para a relevância do estudo, há pelo menos cinco razões principais. Em primeiro lugar, a avaliação do desempenho das organizações públicas é um aspecto fundamental da administração pública (Boyne, 2004). Em segundo lugar, trata-se de um tema oportuno, pois mapeia um problema contemporâneo, visto que estamos repensando o procedimento administrativo tributário brasileiro. Terceiro, entender os determinantes da temporalidade é fundamental para atuar nas causas da lentidão e buscar maior justiça tributária, tanto para o contribuinte quanto para a sociedade. Em quarto lugar, identificar os atributos que podem impactar o desempenho dos tribunais tributários pode fornecer evidências para melhorar a gestão dos tribunais e o desenvolvimento de melhores políticas (Sousa & Guimarães, 2018).

Como contribuição deste estudo, a investigação da efetividade do contencioso tributário brasileiro não apenas amplia o entendimento desse campo jurídico específico, mas também oferece oportunidades concretas para aperfeiçoar a resolução de disputas tributárias. Esta pesquisa tem o potencial de alinhar a prática jurídica com os princípios constitucionais da celeridade, razoável duração do processo, devido processo legal e ampla defesa, conforme delineado pelo Conselho Nacional de Justiça em 2022 (CNJ). Em outras palavras, este é o aspecto crucial do estudo: ele fornece um guia prático para reformas legislativas e políticas que poderiam melhorar substancialmente a eficiência e a justiça do sistema tributário brasileiro.

O artigo está estruturado da seguinte maneira: a fundamentação teórica descreve o processo administrativo tributário e apresenta as hipóteses de pesquisa exploradas; na seção de procedimentos metodológicos, o foco está no detalhamento das etapas da pesquisa, na tabulação dos dados e nos instrumentos estatísticos utilizados; em seguida, é realizada a descrição e análise dos resultados; no penúltimo item, ocorre a discussão dos achados da pesquisa em relação à literatura existente; por fim, apresentam-se as conclusões, destacando as principais implicações do estudo para a contabilidade.

2 Fundamentação Teórica

A geração contínua de controvérsias fiscais, como as leis de imposto de renda corporativo, é inevitável. Com o tempo, empresas e grupos empresariais passaram a utilizar o planejamento tributário para reduzir os tributos devidos no exercício da atividade empresarial (Quintino & Macei, 2016). A questão do planejamento tributário agressivo no Brasil é complexa e deve ser abordada com cautela, evitando generalizações. De acordo com Martinez (2017), há indícios de que um segmento de contribuintes brasileiros tem buscado estratégias de planejamento tributário que se situam nos limites da legislação. O objetivo seria minimizar a carga tributária, em um contexto em que a pressão por redução de custos e aumento de lucros é constante. No entanto, é fundamental notar que essas práticas não são universalmente adotadas e existem diversas empresas e indivíduos que cumprem suas obrigações fiscais de acordo com a lei. A relevância deste fenômeno para os cofres públicos e para a integridade do sistema tributário justifica um exame mais aprofundado, que permita entender a extensão e os limites dessas estratégias de planejamento tributário.

Em resposta ao desenvolvimento desse planejamento, o Estado passou a analisar os aspectos formais e substanciais dessas organizações por meio do Fisco, propagando uma série de conclusões, teorias e opiniões sobre o tema (Quintino & Macei, 2016). Nesse contexto, na atribuição de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, o Fisco promove a apuração de tributos e a aplicação de penalidades administrativo-fiscais em ambiente de alta complexidade normativa, dado o ordenamento jurídico tributário brasileiro vigente (Ribas & Ribeiro, 2019).

O auto de infração tem como função apurar o debeatour (se devido) e o quantum debeatour (o valor devido) e, quando aperfeiçoado, permite a execução da cobrança. No entanto, o contencioso tributário é instaurado quando o contribuinte protesta contra essa autuação (Rêgo, 2020). Essa situação leva a um persistente e crescente problema de interpretações polêmicas e aplicação de normas tributárias, resultando

em litígios no Judiciário (Ribas & Ribeiro, 2019). Embora a controvérsia fiscal possa surgir inevitavelmente, a forma como ela é tratada é um fator significativo para determinar se, em geral, nosso sistema de autoavaliação é confirmado e fortalecido ou questionado e enfraquecido (Uretz, 1966).

O contencioso tributário brasileiro é constituído, na prática, por duas fases: administrativa e judicial. A primeira existe desde a ciência de auto de infração ou notificação fiscal retida pela administração tributária (Receita Federal do Brasil) ou, em menor volume, protocolo com pedido de eventual crédito, ressarcimento ou compensação pelos contribuintes. Após o contencioso administrativo, no âmbito judicial, a defesa dos interesses da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (Silveira, 2019). O contencioso na esfera administrativa é facultativo e não vinculante para os contribuintes, o que significa que estes podem optar por iniciar sua reclamação pela via administrativa ou contestá-la diretamente pela via judicial, caso haja decisão final desfavorável (Ribas & Ribeiro, 2019).

Supõe-se que o contencioso na esfera administrativa seja mais simples, rápido e menos oneroso, pois a estrutura do processo é menos complexa e não há necessidade de apresentação de garantia durante o processo (Whitehead, 2017). No entanto, há evidências de que os Autos de Infração Fiscais (ATFs) duram mais do que o esperado (Silveira, 2019; Bassan & Trovão, 2020; Silvério et al., 2022), trazendo insegurança jurídica para os contribuintes e, em outros momentos, atrasando a arrecadação de tributos, prejudicando o interesse público.

Diante do crescente aumento do valor monetário envolvido nas ações administrativas, o estudo do contencioso administrativo tributário parece ganhar cada vez mais força, sendo crescente o número de estudos dedicados a investigar os determinantes da temporalidade processual e sua influência nos resultados das decisões.

Estudos anteriores investigaram a decisão do contencioso tributário para ações na Vara Especial Cível (Curatola et al., 1987), a influência do perfil dos juízes nas decisões tributárias federais (Schneider, 2005), o papel do judiciário na formação da legislação tributária federal (Lederman, 2012), a existência de parcialidade nos julgamentos de contencioso tributário (Huang et al., 2014), o efeito das reformas legais nas taxas de ganho (Gliksberg, 2014), os determinantes do contencioso administrativo sob um regime autoritário (Cui, 2017), a temporalidade processual (Silveira, 2019; Bassan & Trovão, 2020; Silvério et al., 2022) e a eficácia do Contencioso Tributário Judicial Brasileiro (ABJ, 2022; CNJ, 2022). No entanto, nenhum estudo tentou explicar a temporalidade por meio de análises estatísticas rigorosas, controlando fatores específicos, que é o cerne desta pesquisa.

2.1 Interesse público relacionado aos tributos e celeridade dos processos administrativos

O Estado busca arrecadar os recursos necessários para financiar toda a sua estrutura e fornecer bens e serviços públicos à sociedade. Independentemente do modelo de Estado adotado, ou seja, Estado policial, Estado de bem-estar ou Estado liberal, é de notar que existe sempre uma relação entre a participação do Estado na vida das pessoas com a arrecadação de impostos, como forma de financiar suas atividades (Rocha, 2018). Os impostos financiam os gastos públicos e redistribuem renda e riqueza (Alink & Krommer, 2011).

Os impostos estão associados ao "interesse público". No entanto, a primeira ideia, extraída do próprio termo, contrapõe o interesse público ao dos indivíduos (considerados individualmente, ou em coletivos privados, quando determináveis como um único grupo) e o define como os desejos típicos de um todo, de uma sociedade (Back & Diniz, 2013).

Embora haja o dilema de definir com precisão o que significa o termo interesse público, a demora da arrecadação no processo administrativo tributário implica em possíveis condições prejudiciais tanto para o Estado quanto para o contribuinte. O estado pode deixar de recolher com atraso porque a exigibilidade do tributo está suspensa durante o processo administrativo. O Estado não pode utilizar meios coercitivos para receber o crédito eventual, o que inviabiliza a aplicação imediata desses recursos na implementação de políticas públicas (Caldas & Neto, 2017).

A lentidão ainda traz outros efeitos, possibilitando uma série de operações societárias que transferem a atividade econômica, o faturamento e o patrimônio a pessoas interpostas ou outras formas de simulação ou fraude que impossibilitam a realização do imposto recolhido. Além disso, também é possível verificar casos em que a empresa não existe mais, e seus sócios não podem mais ser localizados (Silveira, 2019).

Para o estado, o atraso da arrecadação significa a limitação de recursos que custearão os serviços prestados à sociedade (Rêgo, 2020). Para os contribuintes, os efeitos da morosidade também são extremamente prejudiciais, pois a falta de celeridade na decisão administrativa sobre a legitimidade da cobrança do tributo, por si só, acaba dificultando, ou mesmo inviabilizando, o planejamento tributário realizado, reduzindo os valores de recursos financeiros e potencial atrativo para investimentos (Caldas & Neto, 2017).

Por outro lado, as organizações públicas têm sido cobradas para melhorar a eficiência, reduzindo orçamentos, aumentando as expectativas sobre a qualidade dos serviços prestados e introduzindo técnicas de gestão baseadas no desempenho. Nesse contexto, nota-se a importância da celeridade processual no

atendimento ao interesse público. A celeridade é uma medida de desempenho cuja principal variável utilizada para sua determinação é o tempo de tramitação de processos judiciais ou administrativos (Gomes & Guimarães, 2013).

2.2 Processo Administrativo Fiscal

Na responsabilidade de verificar o cumprimento das obrigações fiscais, as Autoridades Fiscais promovem a liquidação de impostos e a aplicação de sanções administrativo-fiscais (Ribas & Ribeiro, 2019). Contudo, devido à complexidade e às diversas interpretações possíveis das regras, o contribuinte pode discordar da legitimidade do valor do imposto atribuído pela autoridade fiscal, originando uma disputa tributária diante de uma possível contradição.

Uma disputa tributária administrativa geralmente se inicia com a apresentação de oposição do contribuinte contra uma autuação fiscal ou uma decisão administrativa negando um pedido de reembolso ou compensação de impostos pagos indevidamente. O sistema de procedimentos administrativos é bem regulamentado, especialmente pelos governos federal e estaduais, permitindo aos contribuintes interpor oposição inicial, recurso ou contrarrazões e, eventualmente, recurso único ou extraordinário, sendo este último geralmente condicionado à existência de precedente em conflito com a decisão recorrida (Martinez & Oliveira, 2019).

Para alcançar seus objetivos, em consonância com o estabelecido na Constituição, o processo administrativo tributário deve respeitar os princípios da eficiência da Administração Pública, que, no âmbito tributário, envolvem o cumprimento dos pressupostos da celeridade processual ou da tramitação em prazo razoável. Nesse sentido, a celeridade processual compreende a essência de que os litígios em matéria tributária devem ser solucionados de forma rápida e eficaz, visando atender aos objetivos da Administração Pública (Carrazza & Melo, 2020).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão da administração pública federal responsável pela segunda instância e instância especial de recursos contra as decisões das repartições julgadoras da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB (Rêgo, 2020). A missão do CARF é assegurar a imparcialidade e celeridade na resolução de conflitos tributários (CARF, 2022). Portanto, sua atuação está vinculada à dupla jurisdição, possibilitando a obtenção de decisão final em tribunal administrativo (Rezende, 2016). Ademais, os princípios da Administração Pública visam atender às garantias constitucionais; a atuação do CARF está sujeita aos impactos decorrentes dos ritos processuais e dos diversos meios de defesa e recursos administrativos garantidos pela Constituição, cuja utilização pode causar efeitos de temporalidade processual (Martins, 2010).

Compreender os efeitos desses instrumentos jurídicos sobre os Autos de Infração e Imposição de Multa (AIIM) pode: i) auxiliar na identificação dos determinantes da temporalidade processual, ii) mitigar possíveis efeitos indesejáveis e iii) fornecer subsídios para aprimorar o processo jurisdicional, garantindo o cumprimento dos princípios constitucionais.

2.3 Formulação das Hipóteses de Pesquisa

A demora processual é um problema crônico no contencioso tributário (Bassan & Trovão, 2020). No contencioso administrativo tributário, é comum que os litigantes recorram a diversos meios de defesa e recursos administrativos para alcançar seus objetivos. Esses instrumentos tendem a aumentar o volume de análise processual e, conseqüentemente, a carga de trabalho dos órgãos administrativos. Embora impactem a tempestividade processual, pouco se sabe sobre a influência isolada de cada instrumento no processo.

Considerando o setor de bancos e sociedades financeiras brasileiras, percebe-se sua grande representatividade em valor monetário, representando cerca de 1/5 do volume total do contencioso administrativo tributário nacional (Silveira, 2019). Isso pode explicar por que grandes bancos brasileiros tendem a preferir manter grandes equipes de advogados internos em vez de terceirizar o trabalho, alguns com departamentos jurídicos maiores do que os maiores escritórios de advocacia do país (CONJUR, 2009).

Diante desses fatos, nota-se o significativo investimento dos bancos em departamentos jurídicos. Assumimos, então, que o tipo de gestão do banco (pública ou privada) pode desempenhar um papel essencial na escolha de seus representantes em processos judiciais, gerando um efeito significativo na temporalidade processual. Com base no exposto, apresentamos a primeira hipótese a ser testada.

H₁: O tipo de gestão do banco (público ou privado) exerce uma influência positiva significativa sobre a temporalidade processual.

Essa hipótese visa verificar se a gestão do banco influencia na temporalidade dos processos no CARF. Será possível confirmar se o controle é público ou privado; conseqüentemente, maior agilidade na escolha de seus representantes legais (contratados ou terceirizados) impactaria na rapidez dos processos.

Por outro lado, há uma enorme complexidade da legislação tributária por questões federais e municipais, o que pode se traduzir em maior fluidez na análise processual de alguns tipos de tributos (Silvério et al., 2022). Tomando como base os tributos em estudo, as questões relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) podem apresentar grau de complexidade diferente daquelas relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Física, causando efeitos distintos em sua temporalidade processual. Assim, assume-se que:

H₂: O tipo de tributação — seja tributação do lucro (IRPJ) ou imposto de renda retido na fonte (IRRF) — exerce uma influência positiva significativa sobre a temporalidade processual.

A H₂ pretende determinar se o tipo tributário afetaria a temporalidade, seja pela complexidade ou pela facilidade em julgar uma matéria específica. Adicionalmente, estudos anteriores sobre recursos julgados por tribunais administrativos interpostos por pessoas físicas e jurídicas têm apontado um viés para o Fisco, consistente com as premissas da teoria da vantagem governamental (Huang et al., 2014), relacionando-se positivamente com o valor do contencioso, significativamente quando ultrapassa a ordem de R\$ 300.000 (Silveira, 2019).

Além disso, o perfil do “juiz” exerce influência no tipo de decisão proferida (maioria, concordância ou dissidência) e no resultado de quem ganha as decisões tributárias federais – governo ou contribuinte (Schneider, 2005). Há também impactos de outros fatores contextuais no julgamento, como o resultado da votação e o valor do crédito tributário apurado (Martinez & Oliveira, 2019). Esses fatos podem levar o contribuinte a tentar se resguardar de decisões desfavoráveis e aumentar o número e o tipo de recursos. Assim, propõe-se que:

H₃: A decisão do julgamento exerce uma influência positiva significativa sobre a temporalidade processual.

A H₃ tem por intuito verificar se o resultado final e inapelável condicionaria a temporalidade. Vale ressaltar que o resultado de um julgamento administrativo pode ser um recurso voluntário (i) concedido (a favor do contribuinte), (ii) negado (contra o contribuinte), e (iii) parcialmente concedido (a favor em parte, e o restante contra o contribuinte).

A existência de uma ampla gama de recursos previstos na regulamentação do CARF pode impactar na celeridade das discussões administrativas tributárias. O real sentido da expressão “razoável duração do processo” constitui tarefa árdua, intrincada e atormentada - por atender aos princípios da eficiência, da moralidade, da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica - compreende um conceito relativamente aberto e marcado por alta subjetividade (Carrazza & Melo, 2020).

Em relação às defesas e recursos legais, estudos anteriores apontam que a fazenda nacional tende a ganhar a maioria dos recursos, tende a ganhar mais quando o contribuinte apela (do que o governo) e os recursos do contribuinte têm maior probabilidade de serem revertidos na apelação. Em contraste, os apelos do governo têm maior probabilidade de serem aceitos (Schneider, 2005).

Dessa forma, considerando a ampla gama de meios de defesa e recursos assegurados aos litigantes no contencioso administrativo tributário previsto na Lei Complementar n.º 222/2013, presume-se que os diferentes tipos de recursos garantidos podem impactar distintamente a temporalidade processual. Assim, apresentam-se as três últimas hipóteses a serem testadas, associadas ao procedimento regimental:

H₄: Os recursos especiais interpostos durante o processo exercem uma influência positiva significativa sobre a tempestividade processual.

H₅: Pedidos de diligência realizados durante o processo exercem uma influência positiva significativa sobre a tempestividade processual.

H₆: Os embargos de declaração apresentados durante um caso exercem uma influência positiva significativa sobre a tempestividade processual.

As hipóteses H₄, H₅ e H₆ visam identificar a magnitude individual de cada tipo de instrumento jurídico, uma vez que cada um possui características distintas, sendo aplicados de acordo com o momento oportuno de cada ocasião.

Os recursos especiais podem ser interpostos pelo contribuinte e/ou pela Fazenda Nacional e encaminhados à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) quando for demonstrada divergência de opinião sobre determinada matéria das Câmaras do CARF.

A diligência é solicitada quando não há convicção sobre as provas presentes em determinado processo. Implica a devolução do processo à autoridade fiscal para juntar as provas complementares solicitadas, tais como relatórios e coleta de provas complementares. Vale ressaltar que, após a conclusão

das diligências, a autoridade fiscal deverá informar o contribuinte dos fatos trazidos aos autos, sob pena de posterior arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Por fim, os embargos de declaração são recursos contra sentença proferida por omissão, contradição ou obscuridade no tratamento dos pontos levantados no recurso voluntário (Marins, 2019).

3 Procedimentos Metodológicos

O estudo em questão é de natureza quantitativa e descritiva. A metodologia empregada para analisar os dados foi fundamentada em técnicas de pesquisa quantitativa, conforme descrito em obras relevantes de Metodologia da Pesquisa (Severino, 2016).

A população de interesse para este estudo engloba todos os bancos que operam no território brasileiro e que estão sujeitos à jurisdição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o órgão da administração pública federal responsável pelas segunda e terceira instâncias de julgamento administrativo de litígios entre contribuintes e a Fazenda Pública Federal (Silveira, 2019). Quanto à amostra, ela foi estrategicamente definida para incluir seis bancos, dos quais dois são instituições públicas, nos quais o governo é o acionista controlador, e outros quatro são do setor privado.

A coleta de dados foi executada por meio de consultas ao portal do CARF e restringiu-se a processos que transitaram em julgado administrativamente no período de janeiro de 2000 a fevereiro de 2020, cobrindo uma extensão de 21 anos e dois meses. Esta limitação temporal foi imposta por duas razões: a primeira, para excluir o impacto da pandemia da Covid-19, que poderia ter influenciado o volume de decisões devido à suspensão de atendimentos em órgãos públicos; e a segunda, em virtude de uma mudança nos procedimentos de voto de desempate, que afetou o ritmo e os resultados dos julgamentos. Vale ressaltar que, em 2022, as atividades do CARF foram quase inteiramente suspensas devido à paralisação dos Conselheiros Fazendários. O foco da análise restringiu-se aos casos referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e aos tributos retidos na fonte (IRRF).

Em relação à metodologia empregada, é fundamental incluir um exame dos tipos de recursos processuais disponíveis no CARF e as diferentes formas de decisões proferidas pela instituição. Esse aspecto é crucial porque fornece o contexto procedural dentro do qual as disputas fiscais são resolvidas, tornando possível entender como diferentes tipos de recursos e decisões podem influenciar os resultados para os contribuintes e o fisco.

Os recursos processuais mais comuns no CARF incluem o Recurso Voluntário, frequentemente utilizado pelos contribuintes para contestar decisões de primeira instância, e o Recurso de Ofício, que é interposto pela autoridade competente quando há discordância com uma decisão favorável ao contribuinte. Além desses, existem os Recursos Especiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Contribuinte, que buscam apelar contra decisões desfavoráveis ao fisco ou ao contribuinte, respectivamente. Esses mecanismos permitem que ambas as partes possam buscar revisão de decisões, tornando o sistema mais equitativo.

Quanto às tipologias de julgamentos, elas variam desde decisões unânimes, em que todos os conselheiros votam da mesma forma, até decisões por maioria e o uso do voto de qualidade em casos de empate. Essas diferentes formas de julgamento revelam como os conselheiros interpretam e aplicam a lei, o que pode ter implicações significativas para a consistência e justiça das decisões do CARF.

Entender essas nuances é essencial para qualquer análise aprofundada do CARF e, portanto, essa seção se justifica plenamente dentro do contexto metodológico deste estudo. Ela não apenas enriquece a compreensão dos procedimentos formais que regem as disputas fiscais, mas também fornece a base para avaliar como esses mecanismos contribuem para a eficácia, eficiência e equidade do sistema como um todo.

Os dados foram organizados em uma planilha eletrônica e classificados da seguinte forma: Nome da instituição; Número do processo; Tipo de recurso (ex officio e/ou voluntário); Data de recebimento do processo no CARF; Imposto; Data de publicação da sentença; Situação do local do processo; Data da última movimentação do processo; Tempo de permanência no CARF; Decisão do acórdão (Recurso Voluntário); Pontuação de votação; Diligência; Recurso de Ofício e Embargo. Tabelas e fórmulas foram utilizadas para estruturar a apresentação dos dados.

Estatísticas descritivas, como média e variância pelo *teste t de Student*, foram utilizadas para resumir o conjunto de dados a fim de atingir o objetivo. O software RStudio, que contém a linguagem de programação R, auxiliou na obtenção dos resultados da regressão com o estimador OLS.

As variáveis selecionadas para o modelo foram baseadas no problema de pesquisa, que investigou o efeito de determinadas variáveis explicativas sobre a temporalidade do processo. O seguinte modelo econométrico foi estimado para analisar a relação entre o tempo de análise do processo e as seis (6) variáveis de controle propostas:

$$TA = \beta_0 + \beta_1 . TipoControle + \beta_2 . TipoTributo + \beta_3 . TipoDecisão + \beta_4 . RecEsp + \beta_5 . Dilig + \beta_6 . Embar + \varepsilon$$

A variável dependente “TA” representa o tempo, em anos, que um processo leva para ter sua análise concluída pelo CARF. As variáveis de interesse são especificadas na Tabela 1.

Tabela 1

Relação de variáveis de interesse utilizadas no modelo de regressão proposto

Variáveis	Hipóteses	Descrição/Objetivo
<i>TipoControle</i>	H ₁	Verificar se o tipo de controle exercido sob o banco (Banco com controle público ou privado) influencia no tempo de análise dos processos. Nesta categoria os grupos se dividem em “banco com controle público (GEF)”, utilizando-se <i>dummy</i> = 0; e “bancos com controle privado (demais bancos da amostra)”, utilizando <i>dummy</i> = 1.
<i>TipoTributo</i>	H ₂	Verificar se o tipo de matéria (tributo analisado) influencia no tempo de análise dos processos. Nesta categoria os grupos se dividem em “processos que analisam o IRRF”, utilizando-se <i>dummy</i> = 0; e “processos que analisam o IRPJ”, utilizando <i>dummy</i> = 1.
<i>TipoDecisão</i>	H ₃	Verificar se o tipo de decisão (recurso do contribuinte provido ou não) influencia no tempo de análise dos processos. Nesta categoria os grupos se dividem em “decisão negativa para o contribuinte (recurso não provido: “perda”, utilizando-se <i>dummy</i> = 0; e “decisão positiva para o contribuinte (recurso provido: “ganho)”, utilizando <i>dummy</i> = 1.
<i>RecEsp</i>	H ₄	Verificar se o impacto da existência de Recursos Especiais ao longo da tramitação do processo influencia no tempo de análise dos mesmos. Nesta categoria os grupos se dividem em “não houve recursos especiais”, utilizando-se <i>dummy</i> = 0; e “houve recursos especiais”, utilizando <i>dummy</i> = 1.
<i>Dilig</i>	H ₅	Verificar se o impacto da existência de Diligências ao longo da tramitação do processo influencia no tempo de análise dos mesmos. Nesta categoria os grupos se dividem em “não houve diligências”, utilizando-se <i>dummy</i> = 0; e “houve diligências”, utilizando <i>dummy</i> = 1.
<i>Embar</i>	H ₆	Verificar se o impacto da existência de Embargos ao longo da tramitação do processo influencia no tempo de análise dos mesmos. Nesta categoria os grupos se dividem em “não houve embargos”, utilizando-se <i>dummy</i> = 0; e “houve embargos”, utilizando <i>dummy</i> = 1.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

O tempo de tramitação no CARF foi a proxy temporal escolhida para avaliar a celeridade processual. Essa é a principal categoria de interesse da pesquisa (variável dependente), sendo uma das dimensões mais utilizadas nos estudos sobre desempenho no Judiciário (Gomes & Guimarães, 2013).

As variáveis de interesse escolhidas para o modelo basearam-se nos meios de defesa e recursos assegurados aos litigantes no contencioso administrativo tributário, conforme a Lei Complementar n.º 222/2013, incluindo: (i) oposição, (ii) embargos de declaração, (iii) recurso especial voluntário, (iv) recurso de ofício, (v) recurso especial e (vi) pedido de revisão da admissibilidade do recurso especial. Além disso, foi inserida a variável de controle “diligências”, comumente encontrada nas decisões proferidas nos processos analisados. O tipo de recurso (voluntário ou de ofício) não foi controlado.

As variáveis de controle dos instrumentos (meios de defesa e recursos) foram condensadas em três grupos (recursos especiais, diligências e embargos). As demais variáveis de controle utilizadas no modelo referem-se a características que distinguem (i) o contribuinte (tipo de banco), (ii) as matérias analisadas em tribunal (tipo de imposto) e (iii) o tipo de decisão aprovada (decisão unânime ou não), o que se acredita poder alterar o tempo para conclusão da análise dos casos.

Reconhece-se que outras variáveis podem influenciar a temporalidade, tais como: (i) quantidade, heterogeneidade, turnover e nível de experiência dos conselheiros; (ii) mudanças na tecnologia, legislação e procedimentos administrativos; (iii) mudanças no cenário econômico e político; e (iv) diferentes níveis (instâncias) de análise dos processos e (v) quantidade de recursos envolvidos por processo. No entanto, essas variáveis não foram inseridas no modelo por diversos motivos.

Observa-se que o primeiro desafio (i), devido às variáveis quantidade, heterogeneidade, rotatividade e nível de experiência, apresenta um alto grau de subjetividade ou dificuldade de mensuração. O segundo desafio (ii) decorre da dificuldade em controlar as mudanças nas variáveis de tecnologia, legislação e procedimentos administrativos, que podem ocorrer várias vezes durante a tramitação do processo e impactar os ritos processuais. O terceiro desafio (iii) relaciona-se com mudanças no cenário econômico e político que podem criar tensões sobre o órgão e impactar determinado processo de diferentes formas durante seu prazo de permanência. O quarto desafio (iv) é o fato de cada processo poder percorrer várias instâncias durante sua vida processual, razão pela qual este trabalho optou por analisar apenas os processos que tiveram sua decisão final concluída, não sendo mais possível recorrer da decisão por via administrativa (cabendo neste caso, de acordo com o interesse do contribuinte, apenas a via judicial). O último desafio (v) refere-se às dificuldades de acesso aos valores exatos das matérias em análise.

4 Análise dos Resultados

Esta seção está dividida em duas partes: a primeira apresenta e discute os resultados obtidos por meio da estatística descritiva da amostra coletada quanto aos prazos processuais. Na segunda parte, são apresentados os resultados da estimação do modelo de regressão linear proposto para identificar os determinantes da demora dos processos dos seis maiores bancos brasileiros.

4.1 Estatística descritiva de processos transitados e julgados

A busca realizada no site do CARF no campo “acompanhamento processual” utilizando os parâmetros “mês/ano do Protocolo = 01/2000 a 02/2020” retornou 1.108 processos. Destes, 399 processos tratavam de “IRPJ” e “IRRF”, em que 233 (58,4%) tiveram sua análise concluída pelo CARF (até fevereiro de 2020), e estes foram selecionados para compor a amostra deste estudo. A Tabela 2 mostra as estatísticas descritivas da amostra.

Tabela 2

Quantitativo de processos com análise concluída pelo CARF no período de 01/2000 a 02/2020

Banco	Quantitativo de Processos	% Relativo
Banco do Brasil S. A.	26	11,2%
Banco Bradesco S. A.	43	18,5%
Banco BTG Pactual S.A.	18	7,7%
Caixa Econômica Federal	31	13,3%
Itaú Unibanco S. A.	40	17,2%
Banco Santander (Brasil) S. A.	75	32,2%
Total	233	100%

Fonte: Elaboração própria com dados do CARF (2022).

Conforme apresentado na Tabela 2, dos processos analisados e encerrados pelo CARF no período estudado, 11,2% referem-se ao Banco do Brasil; 18,5% ao Banco Bradesco; 7,7% ao Banco BTG Pactual; 13,3% à Caixa Econômica Federal; 17,2% ao Itaú Unibanco e 32,2% ao Banco Santander, evidenciando que este último teve maior representatividade em comparação aos demais. Ademais, os resultados indicam uma maior concentração de processos em bancos de controle privado do que naqueles com controle predominantemente ou totalmente público, uma vez que 75,5% do total de processos estão relacionados a bancos com controle privado.

4.2 Temporalidade processual dos seis maiores bancos brasileiros

Com base no item “temporalidade” na análise dos processos por Banco, a Tabela 3 ilustra os resultados obtidos.

Tabela 3

Tempo de conclusão da análise dos processos pelo CARF

Banco	Tempo Médio em anos	Desvio Padrão
Banco do Brasil S. A.	3,31	2,81
Banco Bradesco S. A.	3,14	3,01
Banco BTG Pactual S.A.	3,23	2,30
Caixa Econômica Federal	4,24	3,20
Itaú Unibanco S. A.	5,66	3,70
Banco Santander (Brasil) S. A.	4,15	3,20
Todos os Bancos	4,07	3,16

Fonte: Elaboração própria com dados do CARF (2022).

Conforme evidenciado na Tabela 3, o tempo médio de análise dos casos pelo CARF foi de 4,07 anos. Os resultados apontam um tempo médio consideravelmente elevado, levando em conta que se trata de seis contribuintes de grande relevância.

Essa demora na análise desse processo, apenas no âmbito do CARF, sem levar em consideração a primeira instância, as DRJs, mostra-se claramente desproporcional à luz dos princípios constitucionais da eficiência e da moralidade na administração pública. Adicionalmente, os resultados do teste F sugerem que as variâncias entre o tempo médio de cada banco e da amostra são consideradas similares.

4.3 Teste das diferenças entre a temporalidade média

Ao realizar o teste *t de Student* para verificar se as médias de tempo encontradas para cada Banco diferem da média global, com nível de confiança de 95%, foram encontrados os resultados apresentados na Tabela 4.

Tabela 4

Teste de Comparação entre o tempo médio global de análise dos processos e a média por Banco

Banco	Estatística <i>t</i>	Resultado do teste <i>t de student</i>
Banco do Brasil	0,2386	Não há diferença entre as médias com 95% de confiança.
Banco Bradesco	0,0696	Não há diferença entre as médias com 95% de confiança.
Banco BTG Pactual	0,2705	Não há diferença entre as médias com 95% de confiança.
Caixa Econ. Federal	0,7786	Não há diferença entre as médias com 95% de confiança.
Itaú Unibanco	0,0046	Há diferença entre as médias com 95% de confiança.
Banco Santander	0,8443	Não há diferença entre as médias com 95% de confiança.

Fonte: Elaboração própria com dados do CARF (2022).

Os resultados exibidos na Tabela 4 demonstram, com 95% de confiança, que não há diferença significativa entre o tempo médio geral de análise dos processos e a média por banco, exceto para o Banco Itaú Unibanco, cujos resultados indicaram diferenças entre as médias.

Assim, é possível afirmar, com 95% de confiança, que o período de análise dos processos do Banco do Brasil, Banco Bradesco, Banco BTG Pactual, Caixa Econômica Federal e Banco Santander são semelhantes em relação ao tempo médio de análise dos processos pelo CARF. Já para o Banco Itaú Unibanco, o tempo de análise dos processos referentes a este banco é superior ao tempo médio de análise dos processos no CARF (4,07 anos) em 1,61 anos, com 95% de confiança.

A análise descritiva dos demais atributos controlados, como Tipo de Tributo, Tipo de Decisão, Nota de Voto e Tipo de Controlador, pode ser observada na Tabela 5.

Tabela 5

Tempo médio de conclusão da análise dos processos pelo CARF, considerando as variáveis: Tipo de Tributo, Tipo de Decisão, Placar da Votação e Tipo de Controlador

Variável	Variável de Controle	Número de Observações	(%) relativo	Tempo Médio	Desvio Padrão
Tipo de Tributo	IRRF	152	65%	3,79	3,13
	IRPJ	81	35%	4,60	3,18
Tipo de Decisão	Negou Provimento	89	38%	3,60	3,16
	Deu Provimento	144	62%	4,36	3,14
Placar da Votação	Não Houve Unanimidade	47	20%	4,50	2,96
	Houve Unanimidade	186	80%	3,96	3,21
Tipo de Controlador	Banco com Controle Público	31	13%	4,24	3,20
	Banco com Controle Privado	202	87%	4,04	3,16

Fonte: Elaboração própria com dados do CARF (2022).

Os resultados do teste F sugerem que as variações entre os intervalos para todas as variáveis de controle indicam que as diferenças entre Tipo de Imposto, Tipo de Decisão, Pontuação de Votação e Tipo de Controlador são consideradas semelhantes.

Ao realizar o teste *t de Student* para verificar o tempo médio entre as análises do IRRF versus IRPJ, análise dos processos com deferimento versus indeferimento, análise dos processos com voto unânime versus voto não unânime e o tempo de análise entre Bancos com Controle Público versus Bancos com Controle Privado, encontramos os resultados apresentados na Tabela 6.

Tabela 6

Teste de Comparação entre o tempo médio por variável de controle

Variável	Estatística <i>t</i>	Resultado do teste <i>t de student</i>
Tipo de Tributo	0,0637	Não há diferença entre as médias do tempo de análise de processos de IRPJ versus IRRF, com 95% de confiança.
Tipo de Decisão	0,0724	Não há diferença entre as médias do tempo de análise de processos com decisão favorável versus desfavorável, com 95% de confiança.
Placar da Votação	0,3000	Não há diferença entre as médias do tempo de análise de processos com unanimidade de votos versus não unanimidade, com 95% de confiança.
Tipo de Controlador	0,7481	Não há diferença entre as médias do tempo de análise de processos de Banco com Controle Público versus Privado, com 95% de confiança.

Fonte: Elaboração própria com dados do CARF (2022).

Os resultados apresentados na Tabela 6 indicam que, em média: (i) não há diferença no tempo médio de análise dos processos ao considerar o tipo de tributo (IRRF ou IRPJ); (ii) não há diferença no tempo médio de análise dos processos ao considerar o tipo de decisão (favorável ou desfavorável ao contribuinte); (iii) não há diferença no tempo médio de análise dos processos ao considerar o perfil das decisões (com unanimidade de votos ou não); e (iv) não há diferença no tempo médio de análise dos casos ao considerar o tipo de controle do banco (controle público ou privado), todos os resultados com 95% de confiança.

4.4 Análise de Regressão

A Tabela 7 apresenta os resultados da estimação do modelo de regressão linear proposto, incluindo os coeficientes de cada variável do modelo, o nível de significância de cada variável, desvio padrão, estatística t e p-valor.

Tabela 7

Resultado do modelo de regressão proposto

Banco	Modelo 01		Modelo 02	
	Coeficiente	p-valor	Coeficiente	p-valor
Intercepto	3.3391	2.19e-07 ***	3.3397	1.84e-12 ***
TipoControle	0.0009	0.9989		
TipoTributo	-0.9683	0.0333 *	-0.9681	0.019882 *
TipoDecisãoPN	0.7073	0.0812 .	0.7073	0.079515 .
RecEspSN	1.0396	0.0121 *	1.0396	0.011879 *
DiligSN	2.4938	0.0005 ***	2.4939	0.000413 ***
EmbarSN	1.6598	0.0022 **	1.6599	0.002171 **
Significado dos códigos:	**** 0.001	*** 0.01	** 0.05	* 0.1
	R-Quadrado: 0.1622 R-Quadrado Ajustado: 0.14 Estatística F: 7.292 em 6 e 226 GL, p-valor: 3.899e-07		R-Quadrado: 0.1622 R-Quadrado Ajustado: 0.14 Estatística F: 7.789 em 5 e 226 GL, p-valor: 1.221 e-07	

Fonte: Elaborada pelos autores (2022).

Os resultados obtidos através da estimação do modelo de regressão linear, mostrados na Tabela 7, indicam que o tempo médio para a análise de um processo no CARF é de 3,34 anos, com um nível de confiança de 99%, independentemente de outras variáveis.

- Hipótese H1: Influência do Tipo de Controle do Banco no Tempo de Análise do Processo

A variável "TipoControle" não teve impacto significativo sobre o tempo necessário para a análise dos processos. **A hipótese H1 foi rejeitada**, concluindo-se que o tipo de controle do banco (público ou privado) não influencia no tempo de análise do processo.

- Hipótese H2: Efeito do Tipo de Tributo na Celeridade dos Processos

Com 95% de confiança, a variável "TipoTributo" mostrou que processos relacionados ao IRPJ são resolvidos mais rapidamente em comparação com o IRRF. O coeficiente do modelo indicou uma diminuição no tempo médio de conclusão dos processos em 0,97 anos. **A hipótese H2 foi aceita.**

- Hipótese H3: Tempo de Análise Baseado no Tipo de Decisão (Favorável ou Não ao Contribuinte)

Com um nível de confiança de 90%, a variável "TipoDecisãoPN" mostrou que decisões que são favoráveis ao contribuinte levam, em média, 0,71 anos a mais para serem concluídas do que as que são desfavoráveis. **A hipótese H3 foi aceita.**

- Hipótese H4: Impacto dos Recursos Especiais no Tempo de Análise

A variável "RecEspSN" revelou, com 95% de confiança, que a existência de recursos especiais durante a tramitação do processo aumenta o tempo de conclusão da análise em 1,04 anos, em média. **A hipótese H4 foi aceita.**

- Hipótese H6: Influência dos Embargos no Tempo de Análise

Com 99% de confiança, a variável "EmbarSN" mostrou que a existência de embargos aumenta o tempo médio de análise do processo em 1,66 anos. **A hipótese H6 foi aceita.**

- Hipótese H5: Impacto das Diligências no Tempo de Análise

A variável "DiligSN" teve o maior impacto no tempo de análise dos processos, aumentando-o em média em 2,5 anos, com um nível de confiança de 99%. **A hipótese H5 foi aceita.**

Desta forma, as hipóteses H2, H3, H4, H5 e H6 foram aceitas, enquanto a hipótese H1 foi rejeitada.

5 Discussão dos Resultados

Os processos administrativos tributários, sobretudo aqueles ligados a bancos e ao imposto de renda, são frequentemente caracterizados por demora significativa em sua tramitação. Esse fenômeno é corroborado por estudos como o de Bassan & Trovão (2020). A lentidão parece ser motivada por uma

combinação de fatores: a complexidade das leis tributárias e a variedade de recursos processuais disponíveis. O trabalho de Silveira (2019) também observou que esses processos têm uma tendência a se arrastar, criando um ambiente de incerteza e ansiedade que requer paciência e perseverança das partes envolvidas.

Investigando mais a fundo as causas subjacentes dessa demora, descobriu-se através de análise de regressão linear que o tipo de controle do banco, se público ou privado, não tem um impacto substancial no tempo de análise. Isso sugere que o atraso é mais sistêmico, não se limitando a uma única forma de governança institucional. Entretanto, um achado interessante é que processos envolvendo tributação sobre o lucro de pessoas jurídicas (IRPJ) são resolvidos mais rapidamente do que aqueles ligados à retenção na fonte (IRRF). Esse diferencial pode resultar de vários fatores, como uma maior familiaridade dos órgãos administrativos com a legislação do IRPJ ou, talvez, uma maior eficiência processual nesses casos. Isso é consistente com as reflexões feitas por Silvério et al. (2022), que sugerem que processos envolvendo IRRF podem ser mais demorados devido à complexidade do material e à necessidade de cruzar informações com várias fontes.

No que tange à categoria das decisões, notou-se que as resoluções favoráveis ao contribuinte demoram, em média, 0,71 anos a mais para serem finalizadas do que as desfavoráveis. Isso pode ser interpretado como um indicativo de que os contribuintes recorrem com mais frequência quando buscam decisões favoráveis, sobrecarregando assim o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Como Ribas & Ribeiro (2019) apontaram, decisões favoráveis podem requerer uma análise mais criteriosa dos argumentos e evidências, o que naturalmente demandaria mais tempo. Além disso, Rêgo (2020) alerta que a demora nas decisões pode ser reflexo da sobrecarga do sistema, evidenciando a necessidade de reformas para torná-lo mais eficiente.

Além disso, os resultados mostram que a presença de recursos especiais, embargos de declaração e pedidos de diligência aumentam significativamente o tempo médio para a conclusão dos processos. Especificamente, embargos de declaração prolongam o prazo em cerca de 1,66 anos, enquanto diligências aumentam em cerca de 2,5 anos. Isso ressalta a necessidade de se repensar o uso desses recursos, dada a sua influência no alongamento dos prazos.

Ao compreender melhor como essas variáveis afetam a duração dos processos administrativos tributários, legisladores, autoridades fiscais e profissionais da área têm uma base mais sólida para trabalhar conjuntamente na busca por melhorias no sistema, um objetivo também destacado pelo estudo da Associação Brasileira de Juristas (ABJ) em 2022.

6 Conclusões e Implicações para Contabilidade

O objetivo deste estudo foi investigar meticulosamente os fatores que influenciam a temporalidade dos processos administrativos tributários no Brasil, especificamente aqueles instaurados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A pesquisa focou particularmente nos processos que envolvem disputas fiscais relacionadas à tributação do lucro (IRPJ) e à retenção na fonte de receitas fiscais (IRRF) dos seis maiores bancos brasileiros. Os resultados destacam uma notável demora na tramitação desses casos pelo CARF, com prazos médios que ultrapassam os quatro anos. Isso sinaliza deficiências significativas na administração tributária, especialmente quando consideramos que esses bancos, como principais contribuintes, deveriam ser priorizados em termos de eficiência na análise e julgamento dos processos.

Este achado sugere que o prazo para avaliação pode ser ainda mais prolongado para o contribuinte médio, intensificando a necessidade de reformas para melhorar a eficiência da administração tributária e, por consequência, promover uma maior equidade fiscal no país. Este estudo contribui para a literatura sobre a análise do contencioso tributário no Brasil, pelo uso de ferramentas estatísticas e controle por fatores específicos para explicar a temporalidade dos processos. Os achados fornecem conhecimento valioso na área de análise de processos tributários e administrativos, ajudando a identificar os fatores que afetam a eficiência e agilidade desses processos. Além disso, esses resultados têm implicações diretas na contabilidade, pois os profissionais da área devem considerar a possível demora na resolução de processos tributários ao tomar decisões financeiras e gerenciais.

A identificação desses fatores e sua influência nos prazos processuais pode auxiliar na melhor alocação de recursos, como a contratação de pessoal qualificado e a implantação de sistemas e tecnologias eficientes que facilitem a análise e resolução de casos tributários. Isso também tem impacto na contabilidade, pois o aperfeiçoamento de processos tributários pode levar a uma melhor gestão financeira e conformidade fiscal para as empresas.

Este estudo é inovador na medida em que aplica ferramentas estatísticas rigorosas e controle por fatores específicos para explicar a temporalidade dos processos no CARF. Ele contribui para a literatura sobre a análise do contencioso tributário e tem implicações diretas para a área de contabilidade, quando profissionais precisam considerar a demora na resolução de processos tributários em sua tomada de decisões.

As conclusões deste estudo têm o potencial de catalisar discussões significativas e aumentar o reconhecimento da necessidade de eficiência e transparência em processos administrativos tributários. Este entendimento pode culminar em um ambiente empresarial mais equitativo e bem-regulado, no qual os contribuintes possam desfrutar de maior segurança jurídica e previsibilidade em suas interações com as autoridades fiscais. Tal ambiente favoreceria também o planejamento tributário e a contabilidade, permitindo que os profissionais do setor enfrentem questões fiscais de forma mais ágil e precisa.

Uma limitação deste estudo é que o modelo não levou em conta a influência de variáveis como quantidade, heterogeneidade, rotatividade e nível de experiência dos conselheiros; mudanças na tecnologia, legislação e procedimentos administrativos; ou alterações no cenário econômico e político. Para pesquisas futuras, recomenda-se avaliar outros tributos não abordados neste estudo e investigar como o valor em discussão afeta a tempestividade processual no CARF.

O excesso de demora na análise de processos acarreta custos e gera insegurança jurídica aos contribuintes. Tal lentidão também retarda a arrecadação tributária e prejudica o interesse público. Esse quadro tem impacto direto na contabilidade: a incerteza na resolução de casos tributários complica o planejamento financeiro e a tomada de decisões para empresas e profissionais da área contábil.

Dada a urgência, torna-se necessário reformular o Regimento do CARF. A simplificação das normas e a criação de condições para julgamentos mais rápidos tornam-se imperativas. A inclusão de mais painéis de julgamento, conselheiros especializados e mecanismos de monitoramento de tempo poderá assegurar a transparência necessária. Essas melhorias nos procedimentos tributários teriam um efeito positivo na contabilidade, oferecendo maior clareza na aplicação das leis fiscais e permitindo um controle mais eficaz dos riscos fiscais.

É igualmente crucial revisar a legislação relacionada à tributação de lucros e receitas retidas. A eliminação de conceitos vagos e polêmicos facilitaria a interpretação e aplicação das normas fiscais por contabilistas. Além disso, a introdução de mecanismos de mediação e conciliação no contexto tributário ajudaria a acelerar a resolução de controvérsias fiscais, melhorando assim a gestão contábil e a conformidade fiscal das empresas.

Para pesquisas futuras, seria relevante expandir o escopo para incluir pequenas e médias empresas e avaliar o impacto de reformas no Regimento do CARF e na legislação tributária. Também é sugerido investigar como as qualificações dos conselheiros do CARF afetam a duração dos casos e explorar o uso de tecnologias como Inteligência Artificial para melhorar a eficiência dos processos tributários. Esses estudos forneceriam insights valiosos para aperfeiçoar o sistema tributário e a gestão financeira das empresas.

A agilidade no processo tributário é essencial tanto para a eficiência da administração pública quanto para a justiça fiscal. Essa rapidez beneficia igualmente a contabilidade, já que a demora na resolução de casos pode ser considerada não apenas uma ausência de justiça, mas uma forma qualificada e evidente de injustiça. A ineficiência nos processos tributários pode acarretar custos adicionais e exercer impactos negativos na gestão financeira das empresas, comprometendo assim sua sustentabilidade e competitividade no mercado.

Referências

- ABJ. (2022). *Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo* (p. 337). Associação Brasileira de Jurimetria.
- Alink, M., & Krommer, V. V. (2011). *Manual de Administração Tributária*. Internacional Bureau of Fiscal Documentation – IBFD/Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT. <https://alcantara.pro.br/portal/2016/07/19/livro-manual-de-administracao-tributaria/>
- Back, A., & Diniz, T. A. N. (2013). *O Interesse Público Tributário. Superando a ideia da arrecadação fiscal*. Recuperado em 27 fevereiro, 2022, de <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uninove/livro.php?gt=71>
- Banco Central do Brasil. (2021). *Regulação Prudencial*. Regulação prudencial. <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/regprudencialsegmentacao>
- Bassan, R., & Trovão, L. C. de S. (2020). Gestão e eficiência na recuperação do crédito tributário no âmbito da execução fiscal municipal através do uso da automação e da inteligência artificial. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, 1(3), 165–187. <https://doi.org/10.47319/rdft.v1i3.19>
- Boyne, G. A. (2004). Explicando o desempenho do serviço público: A gestão é importante? *Public Policy and Administration*, 19(4), 100–117. <https://doi.org/10.1177/095207670401900406>

- Caldas, R. C. da S. G., & Neto, F. L. (2017). *A razoável duração do processo administrativo-tributário e sua eficiência: Morosidade x decadência, prescrição intercorrente ou preempção*. <http://dx.doi.org/10.26668/revistajur.2316-753X.v1i46.2006>
- CARF. (2022). *Página sobre perguntas frequentes—Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. <http://idg.carf.fazenda.gov.br/perguntas-frequentes/pagina-sobre-perguntas-frequentes>
- Carrazza, E. N., & Melo, F. S. de. (2020). Razoável duração do processo contencioso administrativo tributário. Considerações relevantes. *Revista de Direito Brasileira*, 26(10), 263–276. <https://doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2020.v26i10.6813>
- CNJ. (2022). *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro: Relatório final de pesquisa* (p. 314). Conselho Nacional de Justiça. <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>
- CONJUR. (2009). *Bancos preferem grandes equipes de advogados a terceirizar ações*. <https://www.conjur.com.br/2009-nov-23/bancos-preferem-grandes-equipes-advogados-terceirizar-acoes>
- Cui, W. (2017). Does Judicial Independence Matter? A Study of the Determinants of Administrative Litigation in an Authoritarian Regime. *University of Pennsylvania Journal of International Law*, 38(3), 941–998.
- Curatola, A. P., Fields, K. T., Ringuest, J. L., & Samson, W. D. (1987). The Tax Litigation Decision: An Analysis of the Small Claims Division of the U.s. Tax Court*. *Decision Sciences*, 18(1), 116–130. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5915.1987.tb01507.x>
- DIEESE. (2020). *Desempenho dos Bancos em 2020* (p. 22). DIEESE. <https://www.dieese.org.br/desempenhodosbancos/2021/desempenhoDosBancos2021.pdf>
- Gliksberg, D. (2014). Does the Law Matter? Win Rates and Law Reforms. *Journal of Empirical Legal Studies*, 11(2), 378–407. Scopus. <https://doi.org/10.1111/jels.12044>
- Gomes, A. de O., & Guimarães, T. de A. (2013). Desempenho no Judiciário: Conceituação, estado da arte e agenda de pesquisa. *Revista de Administração Pública*, 47, 379–401. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000200005>
- Huang, S.-C., Chien, Y.-Y., & Lin, S. (2014). Do judgments on tax litigations show partiality for the government as a litigant? - Preliminary evidence on tax case adjudicated decisions. *NTU Management Review*, 25(1), 185–214. Scopus. <https://doi.org/10.6226/NTURM2014.JAN.R11038>
- Lederman, L. (2012). What do courts have to do with it?: The judiciary's role in making federal tax law. *National Tax Journal*, 65(4), 899–916. Scopus. <https://doi.org/10.17310/ntj.2012.4.09>
- Marins, J. (2019). *Direito Processual Tributário Brasileiro. Administrativo e Judicial* (Nova Edição). Revista dos Tribunais.
- Martinez, A. L. (2017). Agressividade Tributária: Um Survey da Literatura. *Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 11. <https://doi.org/10.17524/repec.v11i0.1724>
- Martinez, A. L., & Oliveira, J. P. E. G. (2019). Novo CARF e planejamento tributário com operações societárias. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 13(2), 166–181.
- Martins, A. L. (2010). *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais—Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Capivara. <http://carf.economia.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/livro-85-anos-carf.pdf/view>
- Nunes, F. (2014). *Contencioso Administrativo cresce em valores*. IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. <http://www.ibet.com.br/contencioso-administrativo-cresce-em-valores>
- Quintino, J. P., & Macei, D. N. (2016). O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. *Revista Jurídica da Presidência*, 17(113), 579–604. <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2016v17e113-1173>

- Rêgo, A. G. (2020). *Em que medida um tribunal administrativo tributário federal contribui para a defesa de interesses da sociedade brasileira*. <https://repositorio.esg.br/handle/123456789/1124>
- Rezende, T. D. H. de. (2016). *Da Legitimidade Democrática à Efetividade Social: Análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF*.
- Ribas, L. M. L. R., & Ribeiro, M. de F. (2019). Segurança Jurídica: O Processo Administrativo Tributário e a Proteção da Confiança. *Revista Argumentum - Argumentum Journal of Law*, 13(0), 205–224.
- Rocha, S. A. (2018). *Processo administrativo fiscal: Controle administrativo do lançamento tributário*. Almedina. https://biblioteca.tc.df.gov.br/?mbdb_book=processo-administrativo-fiscal-control-administrativo-do-lancamento-tributario
- Schneider, D. M. (2005). *Using the Social Background Model to Explain Who Wins Federal Appellate Tax Decisions: Do Less Traditional Judges Favor the Taxpayer?* (SSRN Scholarly Paper N° 843464). Social Science Research Network. <https://papers.ssrn.com/abstract=843464>
- Severino, A. J. (2016). *Metodologia do trabalho científico* (24a edição revista e atualizada). Cortez Editora.
- Silveira, R. F. (2019). *Muito além da Zelotes! As disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017*. <https://ijf.org.br/3d-flip-book/muito-alem-da-zelotes-as-disputas-do-contencioso-fiscal-e-os-interesses-das-corporacoes-empresariais-no-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais-carf-entre-2013-e-2017/>
- Silvério, A. G., Armelin, D. V., Lessa, F. C., & Silva, M. T. (2022). *The Tax Disputes and Litigation Review: Brazil*. In: *The Tax Disputes and Litigation Review—The Law Reviews: Londres, 2022*. <https://thelawreviews.co.uk/title/the-tax-disputes-and-litigation-review/brazil>
- Sousa, M. de M., & Guimaraes, T. A. (2018). Resources, innovation and performance in labor courts in Brazil. *Revista de Administração Pública*, 52(3), 486–506. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170045>
- Uretz, L. R. (1966). Settlement of Tax Controversies. *Taxes - The Tax Magazine*, 44, 794.
- Whitehead, S. (2017). *The tax disputes and litigation review*. Law Business Research Ltd. <https://thelawreviews.co.uk/title/the-tax-disputes-and-litigation-review>

* Uma versão preprint do artigo foi apresentada no XLVI Encontro da ANPAD – EnANPAD, 2022

NOTAS

AGRADECIMENTOS

Não se aplica.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: A. L. Martinez, E. M. Silva, M. A. Araujo e A. Sarlo Neto

Coleta de dados: A. L. Martinez, E. M. Silva, M. A. Araujo e A. Sarlo Neto

Análise de dados: A. L. Martinez, E. M. Silva, M. A. Araujo e A. Sarlo Neto

Discussão dos resultados: A. L. Martinez, E. M. Silva, M. A. Araujo e A. Sarlo Neto

Revisão e aprovação: A. L. Martinez, E. M. Silva, M. A. Araujo e A. Sarlo Neto

CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

Todo o conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo foi publicado no próprio artigo.

FINANCIAMENTO

Não se aplica.

CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM

Não se aplica.

APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

Não se aplica.



CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica.

LICENÇA DE USO

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](#). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

PUBLISHER

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Publicação no [Portal de Periódicos UFSC](#). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

EDITORES

José Alonso Borba, Denize Demarche Minatti Ferreira, Carlos Eduardo Facin Lavarda.

HISTÓRICO

Recebido em: 05/04/2023 – Revisado por pares em: 10/08/2023 – Reformulado em: 25/08/2023 – Recomendado para publicação em: 17/10/2023 – Publicado em: 21/11/2023