



APORTES

INICIAIS

Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário



CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Presidente

Ministro Luiz Fux

Corregedora Nacional de Justiça

Ministra Maria Thereza Rocha de Assis Moura

Conselheiros (as)

Ministro Luiz Philippe Vieira de Mello Filho

Mauro Pereira Martins

Richard Pae Kim

Tânia Regina Silva Reckziegel

Flávia Moreira Guimarães Pessoa

Sidney Pessoa Madruga

Mário Henrique Aguiar Goulart Ribeiro Nunes Maia

Luiz Fernando Bandeira de Mello Filho

Secretário-Geral

Valter Shuenquener de Araujo

Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica

Marcus Livio Gomes

Diretor-Geral

Johaness Eck

Coordenação

Marcus Livio Gomes

Trícia Navarro Xavier Cabral

Organização

Doris Canen

Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva

Manoel Tavares de Menezes Netto

SECRETARIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL

Secretária de Comunicação Social

Juliana Mendes Gonzaga Neiva

Chefe da Seção de Comunicação Institucional

Rejane Neves

Projeto gráfico

Virgínia Gomes

Revisão

Carmem Menezes

2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

SAF SUL Quadra 2 Lotes 5/6 - CEP: 70070-600

Endereço eletrônico: www.cnj.jus.br



APORTES

INICIAIS

Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário



CONSELHO
NACIONAL
DE JUSTIÇA

2022. CNJ | CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

TODOS OS DIREITOS AUTORAIS RESERVADOS. Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida, desde que citada a fonte.

FICHA TÉCNICA

**Secretaria Especial de Programas,
Pesquisas e Gestão Estratégica – SEP**

Coordenação:

Marcus Livio Gomes
Trícia Navarro Xavier Cabral

Organizadores:

Doris Canen
Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva
Manoel Tavares de Menezes Netto

Apoio:

Alddie Anderson D'Lima
Bruna Gonçalves Ferreira

FICHA CATALOGRÁFICA

C755s

Conselho Nacional de Justiça.

Sistematização do diagnóstico do contencioso judicial tributário: aportes iniciais / Conselho Nacional de Justiça; Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral; Organização Doris Canen, Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva, Manoel Tavares de Menezes Netto. – Brasília: CNJ, 2022.

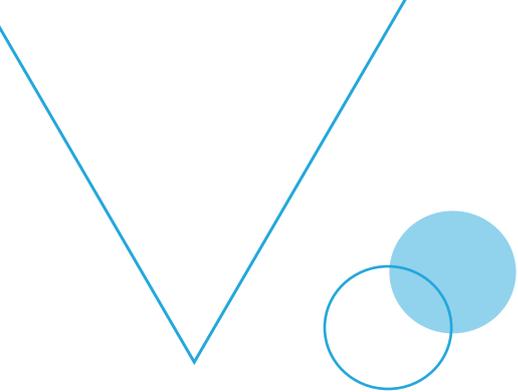
29 p. : il.

ISBN: 978-65-5972-039-2 - Digital

978-65-5972-042-2 - Impresso

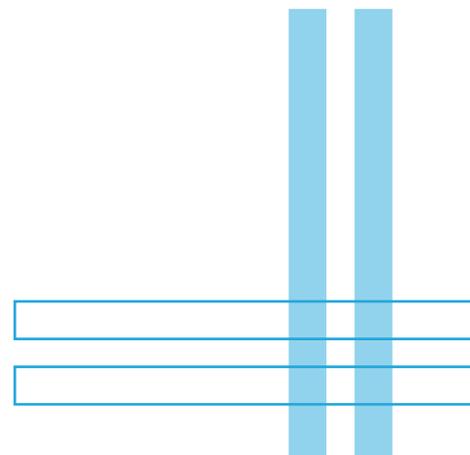
1. Poder Judiciário, diagnóstico 2. Contencioso tributário 3. Litígio tributário I. Título II. GOMES, Marcus Livio III. CABRAL, Trícia Navarro Xavier IV. CANEN, Doris V. SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz VI. MENEZES NETTO, Manoel Tavares de

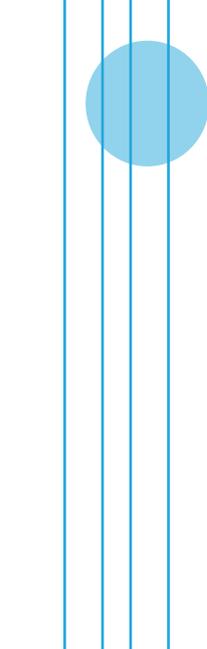
CDD: 340



SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	6
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	8
2. COMPÊNDIO DAS HIPÓTESES PESQUISADAS.....	10
2.1 O Processo Judicial Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso.....	10
2.2 A Complexidade Tributária.....	12
2.3 Causas da Litigiosidade Tributária.....	13
2.4 Especialização dos Julgadores Tributários.....	16
2.5 Meios Adequados de Solução de Conflitos Tributários.....	18
2.6 Medidas Preventivas do Litígio Tributário.....	20
2.7 Impacto dos fluxos e etapas processuais na Litigiosidade Tributária.....	22
2.8 Compensação e Restituição Tributária.....	25
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	27





APRESENTAÇÃO

O elevado grau de litigiosidade em nosso país, resultado de uma cultura do processo judicial como principal método de solução de controvérsias, representa um dos grandes males da Justiça.

Segundo o Relatório Justiça em Números 2021 (ano base 2020), tramitam atualmente no Poder Judiciário cerca de 77 milhões dos processos, dos quais cerca de 40% são de natureza tributária. Os processos de execução fiscal representam mais de 70% das execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 87% ¹. Isso significa dizer que, em um universo de 100 processos de execução fiscal, apenas 13 foram baixados em 2020.

Historicamente, as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal baixado nos tribunais é de 8 anos e 1 mês, o que conduz à conclusão de que a capacidade julgadora na seara tributária, tanto no âmbito judicial como no administrativo, parece revelar uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da razoável duração do processo.

A partir dos dados periodicamente compilados pelo Conselho Nacional Justiça, constata-se que o contencioso tributário judicial é questão de mais alta gravidade. Constata-se, também, que temos um sistema tributário regressivo, ineficiente e burocrático, em que sua alta densidade normativa representa sérias dúvidas aos agentes econômicos, cujas expectativas nem sempre são normativamente asseguradas, o que produz insegurança jurídica e reflexos deletérios sobre a credibilidade do Brasil junto ao mercado, como reproduzido no Ranking Doing Business, relatório do Banco Mundial que mensura a facilidade de se fazer negócios e investimentos em 190 países.

Não por acaso, ao assumir presidência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho Nacional de Justiça, o Ministro Luiz Fux elegeu como um dos eixos prioritários de sua gestão a garantia da segurança jurídica e da melhoria do ambiente de negócios, com respaldo na premissa constitucional de que o Poder Judiciário também deve contribuir para o desenvolvimento sustentável da nação.

Encontrar uma saída para tornar o sistema tributário brasileiro mais simples e justo é tarefa assaz desafiadora, que passa por um profundo e minucioso diagnós-

¹ Cf. <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf> – páginas . 175 e 176.

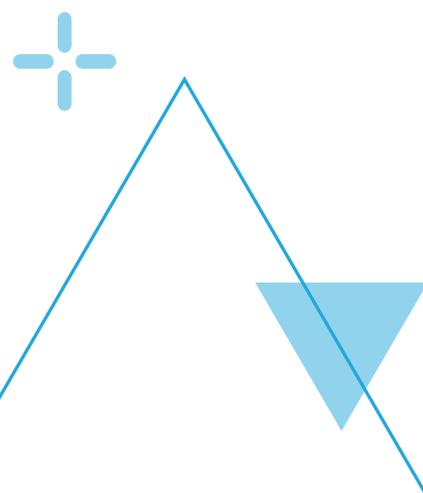


tico sobre quais são efetivamente os maiores problemas que ocasionam o excesso de litígios tributários.

Nesse contexto, o Conselho Nacional de Justiça, órgão central de gestão e planejamento estratégico do Poder Judiciário, tem envidado esforços constantes voltados a aprimorar a atuação do Judiciário no contencioso tributário a partir de um diálogo colaborativo entre representantes de órgãos do sistema de justiça, da administração tributária, das procuradorias, de especialistas da Academia e dos contribuintes.

Esta publicação é fruto desse amplo diálogo e se propõe a apresentar uma sistematização da 5ª Edição da Série Justiça Pesquisa, Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário.

Desejamos a todos e todas uma excelente leitura desta obra que, certamente, trará importantes contribuições para a evolução e o aperfeiçoamento do contencioso tributário brasileiro.





1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No início da gestão da Ministro Luiz Fux à frente da Presidência do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), foram definidos 5 (cinco) eixos prioritários de trabalho, a saber: direitos humanos e do meio ambiente; garantia da segurança jurídica e da melhoria do ambiente de negócios; combate à corrupção e ao crime organizado; incentivo ao acesso à justiça digital; e uniformização e melhor capacitação dos magistrados e servidores.

No que concerne ao eixo da garantia da segurança jurídica e da melhoria do ambiente de negócios, o CNJ identificou que o Contencioso Tributário atual é caracterizado por grande número de processos tributários administrativos e judiciais pendentes de julgamento. Identificou, ainda, que a capacidade julgadora na seara tributária, tanto no âmbito judicial como no administrativo, parece revelar uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da razoável duração do processo, expresso no art. 5º, da CF/88, LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Assim, o CNJ procedeu a uma série de iniciativas com o objetivo de identificar os problemas com o intuito de propor possíveis soluções. Celebrou o Acordo de Cooperação Técnica n. 43/2020, com o objetivo de constituir cooperação técnico-científica com a Receita Federal do Brasil (RFB) para o desenvolvimento de pesquisas e atividades voltadas à eficácia e eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Firmou com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) o Acordo de Cooperação Técnica n. 52/2020 para o intercâmbio de dados, informações, conhecimentos e colaboração mútua em ações voltadas à redução da litigiosidade e ao incremento da eficiência na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS. Reservou a 5ª edição da série Justiça Pesquisa trabalho técnico-científico para localizar alternativas visando à redução do grande número de conflitos judiciais tributários. Uniu-se a autoridades que atuam em ambos os contenciosos para formar o Comitê de Apoio Técnico à realização de Diagnóstico do Contencioso Tributário administrativo e judicial, instituído pela Portaria SEP/RFB n. 1/2021.

Da 5ª edição da série Justiça Pesquisa resultou, através de licitação, a contratação do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER) com vistas ao desenvolvimento de estudo empírico sobre o tema “Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro” para subsidiar políticas públicas do Poder Judiciário com a finalidade primordial de promoção dos Direitos e Garantias Fundamentais.

2. COMPÊNDIO DAS HIPÓTESES PESQUISADAS

2.1 O Processo Judicial Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso

Pretendeu-se investigar a eventual existência de relação de causalidade entre a excessiva litigiosidade tributária do Brasil e a estrutura do Processo Judicial Tributário (fluxos, etapas, instrumentos e trâmites processuais etc.), associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal e ao modelo de federalismo fiscal brasileiro, em que o Poder Executivo de cada ente tem autonomia para criar as próprias regras referentes ao processo administrativo fiscal e, no âmbito do direito material, a existência de tributos nas três esferas – Federal, Estadual e Municipal – o que, em vista da complexidade dos referidos tributos, gera contencioso pelos mais diferentes motivos e também guerra fiscal.

Para tanto, no eixo do contencioso tributário judicial, os esforços se empreenderam a partir de duas frentes. A primeira consistiu na análise de eventual correlação entre o excessivo número de processos judiciais pendentes de julgamento e: (i) a superposição de instâncias no sistema brasileiro; (ii) a falta de integração entre as instâncias administrativa e judicial; (iii) a possibilidade de se recorrer à instância judicial, ignorando as instâncias julgadoras anteriores. A segunda compreendeu a possível relação de causalidade entre o grande número de conflitos tributários federativos e a estrutura constitucional do nosso federalismo fiscal, a permitir a existência de contencioso administrativo municipal, estadual e federal em paralelo ao sistema do processo judicial tributário.²

A pesquisa constatou que, além da União, outros entes federativos possuem normas que vinculam seus/suas servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores, havendo, porém, uma deficiência de normativos quando se trata de órgãos que não se enquadram na vinculação obrigatória dos arts. 102, § 2º, e 103-A da Constituição Federal (ADI, ADC e súmula vinculante).

Essa ausência de vinculação normativa dos(as) servidores(as) encontra-se, em especial, no âmbito municipal, de forma que, para promover maior integração das instâncias administrativas e judiciais, mostra-se importante a realização de estudos futuros focados nas municipalidades.

Foi verificado também expressivo percentual de modificação das decisões administrativas na primeira instância judicial (48,2%), em contraposição a um baixo

² Correspondente às Hipóteses 10 e 12 da 5ª série Justiça Pesquisa “Diagnóstico sobre o contencioso tributário no Poder Judiciário Brasileiro”.

percentual de reforma entre as decisões de primeira e segunda instâncias (7%), o que aponta para a necessidade de maior integração entre as searas administrativa e judicial, e a vinculação à observância de precedentes.

Outro dado relevante apurado é que não existem convênios de cooperação e/ou, intercâmbio de informações celebrados entre Tribunais de Justiça, Tribunais Regionais Federais e Tribunais Administrativos. Existem apenas convênios nesses moldes firmados pelo Poder Judiciário com Procuradorias ou fiscos, em geral, para localização de endereço de contribuintes ou mesmo para identificação de grupos econômicos, mais voltados para os atos de cobrança do crédito tributário, não se constatando efetiva integração com os órgãos de julgamento na esfera administrativa.

Essa realidade demanda maior integração das instâncias administrativas e judiciais e mostra a importância da realização de estudos futuros focados nos contenciosos tributários, nas procuradorias e nas administrações tributárias dos três níveis de governo: federal, estadual e municipal.

É recomendável, portanto, a celebração de protocolos institucionais entre o Poder Judiciário local e os entes federativos localizados na respectiva circunscrição, com vistas a firmar a aderência a temas e entendimentos com os quais se vincularão. Essa, inclusive, é a inspiração teleológica contida na Recomendação CNJ n. 120/2021, que trata da autocomposição tributária no âmbito do Poder Judiciário em seu art. 4º, I. Seria também viável e importante, portanto, a realização de protocolos institucionais entre os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, de um lado, e os Tribunais Administrativos, de outro, para aproveitamento, no Poder Judiciário, de questões fáticas levantadas nos Tribunais Administrativos, como diligências e perícias. A ampliação do contexto colaborativo é algo que pode – e deve – ser sempre buscado.

Por fim, analisando o modelo de federalismo fiscal brasileiro, aferiu-se que a construção de conceitos constitucionais, como renda, serviços, mercadorias, propriedade, por exemplo, decorrentes da rígida repartição de competências tributárias, tem potencialidade de geração de contencioso tributário, mas referido contencioso é restrito a cada ente federativo.

Uma possível razão para a ausência de litígio paralelo no âmbito administrativo e judicial é que o artigo 38, parágrafo único, da Lei de Execuções Fiscais indica que “a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto” e o conseqüente custo da litigância judicial, que não ocorre no âmbito administrativo, como será visto no item 2.3.

2.2 A Complexidade Tributária

Na presente hipótese consolidada, buscou-se verificar de que maneira a complexidade da legislação fiscal brasileira contribui para o incremento da litigiosidade tributária.

Foi investigado se seria possível aferir relação de causalidade entre o grande número de estoques processuais e a complexidade da legislação tributária ³

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, foram pesquisadas características próprias do sistema tributário que revelavam maior ou menor complexidade da legislação, tais como dados que indicavam os tributos mais recorrentes no contencioso judicial, e quais tributos demandavam a realização de perícias técnicas nos processos.

Os achados apontam que a compensação de créditos tributários – e a consequente legislação de regência – não possui parcela significativa do acervo de processos judiciais tributários, o que é um indicativo de que as razões para o vasto estoque processual de demandas de natureza tributária estão fora do âmbito de aplicação do aludido instituto.

Outro achado digno de nota diz respeito ao fato de os quatro tributos (IPTU, ICMS, PIS/COFINS, Contribuição Previdenciária) que mais geram processos no Poder Judiciário serem responsáveis por mais de 60% do acervo analisado, não sendo desarrazoado indicar que boa parte da complexidade da legislação tributária pode ser atribuída às normas que tratam do tema. Além disso, chamou a atenção o fato de que o IPTU, que é um imposto teoricamente simples, incidente sobre a propriedade territorial urbana, é responsável por quase 25% dos processos fiscais do acervo analisado. Faz-se necessária investigação minuciosa acerca das razões para a grande litigância em relação a este tributo.

Foi encontrado também um baixo percentual de processos com a realização de perícias e diligências complementares (9,4%), o que indica que o prazo para a realização desses procedimentos não parece ser circunstância suficiente a propiciar os grandes estoques processuais judiciais tributários.

O último resultado levantado mostra que quase metade das ações mandamentais da amostra analisada tem no polo ativo a presença de uma pessoa jurídica e, entre esses, quase 80% informaram ser Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte

³ Correspondente às Hipóteses 2 e 8 da 5ª série Justiça Pesquisa “Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro”.

(EPP). Estudos complementares que apontem, por exemplo, o percentual total de MEs e EPPs sobre o total de empresas em atividade no Brasil poderá permitir que seja averiguada, com maior precisão, se esses tipos societários, em especial, têm dificuldade para se manter em conformidade com a legislação tributária, apesar de poderem aderir a sistemas como o SIMPLES. Vale, também, investigar se as referidas legislações, em tese benéficas e estimulantes a tais tipos societários apresentam complexidades desnecessárias para o devido cumprimento.

De todo modo, é importante que o Poder Judiciário abra portas para aproximação e diálogo entre Administração Tributária e os referidos tipos societários, no âmbito dos processos judiciais, como incentiva o CPC de 2015, uma vez que falta ao Poder Judiciário competência para interferir em assuntos dos Poderes Executivo e Legislativo. As soluções consensuais parecem aqui encontrar terreno fértil.

2.3 Causas da Litigiosidade Tributária

O ponto central da investigação do presente capítulo é o estudo do comportamento dos contribuintes em relação aos incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do processo tributário brasileiro⁴.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, foi necessário comparar o estoque de ações antiexacionais específicas, como mandados de segurança e ações de procedimento comum, declaratórias ou repetitórias, antes e depois de marcos temporais relacionados aos julgamentos de temas tributários em recursos repetitivos (extraordinários ou especiais) e em ações de controle concentrado de constitucionalidade.

A constatação do aumento de ações em momentos próximos aos referidos julgamentos indicaria uma possível correlação entre as variáveis.

Assim, a despeito da tentativa de extração de tais processos a partir dos dados fornecidos no “Painel de Demandas Repetitivas”⁵ disponibilizado no sítio eletrônico do CNJ para posterior cruzamento com as informações extraídas dos Diários Oficiais, não foi possível alcançar o resultado pretendido.

Cinco Procuradorias responderam às perguntas formuladas via Lei de Acesso à Informação (“LAI”)⁶. Todas elas, no entanto, informaram não possuir, ainda, dados

4 Correspondente às Hipóteses 3 e 4 da 5ª série Justiça Pesquisa “Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro”.

5 O “Painel de Demandas Repetitivas” do CNJ pode ser acessado em: https://painéis.cnj.jus.br/QvAJAXZfc/opensoc.htm?document=qvw_l/painelcnj.qvw&host=QVS@neodimio03&anonymous=true

6 Responderam às perguntas formuladas via LAI: PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF e PGM/Maceió, além da posteriormente citada PGFN.



relativos às informações solicitadas. Houve relatos por Procuradorias⁷ em relação à percepção sobre o tema, mas sem apresentação de informações objetivas que atendessem às exigências metodológicas de um estudo quantitativo.

A respeito da hipótese, vale destacar dado apresentado pela PGFN no Ofício SEI n. 92.231/2021/ME, encaminhado ao Presidente do STF, por ocasião da inclusão em pauta para julgamento dos Embargos de Declaração no RE n. 574.706 (tema 69 da repercussão geral), em que indicou que “78% dos mais de 56.000 processos mapeados sobre o assunto foram ajuizados a partir do ano de 2017, quando o STF julgou o mérito” do processo. Tal dado demonstra que a existência de aumento no número de ações ajuizadas quando há risco de modulação de uma decisão de mérito já proferida quanto à inconstitucionalidade de determinada exação.

Ademais, foi necessário identificar grupo de processos em que existe pouca ou nenhuma onerosidade para as partes litigantes (custas judiciais e/ou honorários sucumbenciais), idealmente compará-lo a grupo de processos que se prestariam à mesma finalidade, mas que geram ônus às partes litigantes, e avaliar se existe maior ou menor ocorrência daqueles processos e, conseqüentemente, a geração de litígios pode ser explicada em razão da ausência ou de reduzida onerosidade.

No primeiro grupo, foram reunidos os mandados de segurança e as exceções de pré-executividade isentos de condenação em honorários advocatícios aos autores, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/2009 e da jurisprudência (a título exemplificativo, EREsp n. 1.048.043/SP, Corte Especial, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 29/6/2009), respectivamente.⁸

No segundo grupo de processos, foram reunidas as ações antiexacionais, como embargos à execução fiscal e ações de procedimento comum.

A associação positiva entre esses dados e a formação de estoques processuais indica uma possível correlação entre as variáveis.

Constatou-se, ainda, que o mandado de segurança é o tipo de ação judicial mais utilizado pelos contribuintes considerando o universo de ações antiexacionais com 21% do total, seguido pela ação declaratória com 13%, repetição de indébito com 12% e embargos à execução com 9%.

Esses números confirmam que o mandado de segurança, tipo de ação com baixa onerosidade (responsabilização financeira) e reduzido risco para a parte autora

⁷ Apenas apresentaram relatos a respeito do tema a PGFN e a PGE/AL.

⁸ “Não é cabível a condenação em honorários advocatícios em exceção de pré-executividade julgada improcedente”.

é, por larga margem – 60% superior ao segundo tipo mais frequente – a via mais utilizada para a veiculação de demandas antiexacionais.

Tal constatação, no entanto, haverá de ser, também, objeto de aprofundamento em estudos complementares, que se prestem a abordar o tempo de tramitação de cada classe processual, bem como a maior ou menor probabilidade de concessão de medida liminar em razão do rito legalmente estipulado para cada classe.

Logo, ainda que se tenha verificado que o mandado de segurança é a classe processual mais frequente entre as ações antiexacionais, não se pode afirmar, de maneira categórica, que a adoção desse tipo de ação decorra exclusivamente da ausência ou reduzida onerosidade.

Além da análise do tipo de ação antiexacional mais frequentemente utilizado, foram levantadas informações sobre a frequência de utilização de exceções de pré-executividade como meio de defesa em ações de execuções fiscais. Por se tratar de meio processual em que também não há condenação em honorários advocatícios, conforme afirmado, e, além disso, que pode ser exercido sem a prestação de garantia, buscou-se identificar se a ausência de onerosidade poderia levar a sua utilização de modo muito frequente.

Nesse contexto, observou-se que os embargos à execução fiscal representam 5,4% dos processos judiciais tributários, dos quais apenas 8,2% foram precedidos por exceção de pré-executividade, o que indica ser baixo o percentual de contribuintes que utilizam a exceção de pré-executividade antes dos embargos à execução fiscal. Desse modo, apesar da reduzida onerosidade, não se constatou alto percentual de utilização da exceção de pré-executividade como meio de defesa.

No entanto, é preciso destacar que a exceção de pré-executividade possui cognição bastante reduzida, de modo que seu cabimento é restrito a hipóteses de matérias cognoscíveis de ofício (ordem pública) que não demandem dilação probatória (prova documental pré-constituída), nos termos do Enunciado n. 393 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Dessa forma, a baixa utilização da exceção como meio de defesa em demandas fiscais pode contar com a influência das restrições processuais à sua utilização para além da questão da onerosidade.

Apresentando em números, com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com utilização dos referidos Regex⁹, foram identificadas 95.211 exceções de pré-executividade apresentadas em execuções fiscais, sendo verificada a prolação

⁹ Sequências de caracteres de busca que permitem que trechos do texto sejam identificados e extraídos.

de decisão de apreciação do mérito em 2,36% dos casos.

Nessa base de dados, verificou-se a prolação de decisões de procedência da exceção de pré-executividade em 22% dos casos, sendo a manifestação julgada improcedente nos demais 78%. Os dados apontam, assim, tanto para uma baixa frequência no uso da exceção de pré-executividade quanto para uma reduzida taxa de êxito, a indicar que elas não constituem, atualmente, uma causa relevante de congestionamento do contencioso judicial tributário.

Com base nos métodos definidos na pesquisa, não foi possível verificar a oitiva do ente exequente antes da apreciação da exceção de pré-executividade, tendo em vista que os termos possíveis para a sua identificação em raspagens seriam muito amplos e colheriam decisões e despachos judiciais que extrapolam o objeto da questão.

Ademais, considerando-se que a exceção de pré-executividade não dá origem a um novo processo ou incidente processual, não é possível identificar o marco temporal de seu protocolo e, portanto, calcular o tempo entre protocolo e julgamento.

2.4 Especialização dos Julgadores Tributários

Pretendeu-se verificar se a especialização dos julgadores que decidem litígios tributários é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.

Para tanto, investigou-se possível correlação entre a existência de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos com competências especializadas em direito tributário e, conseqüentemente, de magistrados(as) com dedicação e experiência especializadas na matéria, e a qualidade e celeridade das decisões proferidas.¹⁰

A existência de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos com competências especializadas em direito tributário e, conseqüentemente, de magistrados(as) com dedicação e experiência especializadas na matéria foram investigados como possíveis fatores de melhoria na qualidade da prestação jurisdicional.

Para confirmar ou infirmar a existência de tal correlação, foi necessário identificar a existência de varas e colegiados especializados na matéria e comparar a atuação deles perante varas e colegiados generalistas, analisando percentuais das decisões de mérito e das que reconhecem vícios formais do litígio, bem como o prazo de duração dos processos judiciais.

As eventuais constatações de maior eficiência nos julgamentos pelas varas e

¹⁰ Correspondente à Hipótese 5 da 5ª série Justiça Pesquisa “Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro”.

colegiados especializados, maior proporção de decisões que julgam o mérito das causas e menor proporção de decisões que se limitam a invalidades formais dos litígios confirmariam, em tese, a correlação buscada.

Porém, conforme os dados extraídos na pesquisa, não foi o que ocorreu. As varas especializadas selecionadas apresentaram maiores percentuais tanto de decisões que não resolvem o mérito quanto de decisões baseadas na invalidade formal do litígio.

O prazo de duração dos processos judiciais, entretanto, mostrou-se a principal vantagem das varas especializadas em direito tributário, restando demonstrado que essas demandam aproximadamente a metade do tempo necessário para a vara generalista prestar a mesma atividade jurisdicional, qual seja a prolação da sentença de mérito.

Dessa forma, os dados quantitativos obtidos não permitiram afirmar que há correlação entre a especialização das varas e dos colegiados e a qualidade das decisões proferidas pelos(as) magistrados(as) especializados(as) – circunstância que demandaria uma abordagem metodológica qualitativa–, limitando-se à conclusão de que varas especializadas são mais céleres na prestação de suas atividades jurisdicionais.

Vale ressaltar que decisão que não aprecia o mérito da controvérsia baseada em invalidade formal do litígio não é sinônimo de decisão ruim. Pode, pelo contrário, significar a decisão adequada para o caso concreto.

É importante, assim, realizar estudo específico quanto ao tema, detalhando a análise quanto às decisões proferidas nos órgãos julgadores especializados, a fim de ter dados mais detalhados a respeito das decisões que não analisam o mérito, utilizando uma amostragem maior de varas especializadas em comparação com as demais.

Portanto, foi possível concluir que os achados relacionados à diminuição dos estoques e do tempo de tramitação médio de processos em tribunais que contam com varas especializadas em demandas tributárias ratificam o disposto no art. 3º da Recomendação CNJ n. 120 de 28 de outubro de 2021, por meio do qual o Conselho Nacional de Justiça recomendou aos tribunais a especialização de varas com competência exclusiva para processar e julgar demandas tributárias antiexacionais.

2.5 Meios Adequados de Solução de Conflitos Tributários

Investigou-se a capacidade da utilização de meios adequados para a solução de conflitos na redução do estoque e celeridade processual do contencioso tributário brasileiro bem como para a arrecadação tributária¹¹.

Para tanto, estabeleceu-se como premissa a existência de correlação entre o alto estoque de débitos exigíveis e a inexistência de meios adequados de solução de conflitos tributários, razão pela qual o contencioso (judicial e administrativo) é a única saída para a revisão da legalidade do lançamento tributário.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, foi necessário comparar o estoque de ações exacionais, antes e depois da implementação dos respectivos meios adequados para solução de conflitos tributários pelas administrações tributárias dos entes federativos, uma vez que a associação positiva entre esses dados indicaria uma possível correlação entre as variáveis.

Entretanto, os dados obtidos na pesquisa não foram suficientes para determinar o percentual de utilização de métodos adequados para a solução dos litígios tributários em relação ao número total de processos judicializados. Pelo contrário, das poucas respostas apresentadas pelas procuradorias observou-se que são poucos os métodos implementados e de fato utilizados.

Destes pode-se destacar o negócio jurídico processual, ponto em comum entre os entes respondentes que utilizam algum método adequado de resolução de conflitos. Tal instituto conta não somente com previsão no Código de Processo Civil (art. 190), mas também tem previsão específica na Lei n. 10.522/2002, para a cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União, que foi regulamentada pela Portaria PGFN n. 742/2018. A Lei n. 13.988/2020, que disciplinou a transação tributária em âmbito federal é outra fonte digna de nota.

Essas regulamentações podem ter refletido como um exemplo a ser seguido pelos demais entes, haja vista que a partir de então começaram a publicar regulamentações próprias.

Evidenciou-se, contudo, que os meios adequados para solução de conflitos ainda são pouco explorados no âmbito tributário, com pouca diversidade de modelos, poucos dados e baixos percentuais de utilização sobre os dados subsistentes.

¹¹ Correspondente à Hipótese 6 da 5ª série Justiça Pesquisa “Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro”.

Ao se realizar uma correlação entre redução de estoque e uso de meios adequados de solução de conflitos, obtiveram-se dados apenas da PGFN e da PGE/RJ, em resposta a questionamento enviado via LAI.

Segundo os números apresentados pela PGFN, considerando-se o período de um 1 e 8 meses (entre 6/12/2019 e 7/8/2021), o estoque de crédito inscrito em dívida ativa da União aumentou de R\$ 2.419.630.978.585,65 (dois trilhões, quatrocentos e dezenove bilhões, seiscentos e trinta milhões, novecentos e setenta e oito mil, quinhentos e oitenta e cinco reais e sessenta centavos) para R\$ 2.654.146.162.675 (dois trilhões, seiscentos e cinquenta e quatro bilhões, cento e quarenta e seis milhões, cento e sessenta e dois mil e seiscentos e setenta e cinco reais), sem correção.

É importante destacar, contudo, que, no mesmo período, o estoque de créditos inscritos em dívida ativa regularizados aumentou em relação aos não regularizados, passando de R\$ 485.616.461.856,63 (quatrocentos e oitenta e cinco bilhões, seiscentos e dezesseis milhões, quatrocentos e sessenta e um mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e sessenta e três centavos) para R\$ 2.654.146.162.675 (dois trilhões, seiscentos e cinquenta e quatro bilhões, cento e quarenta e seis milhões, cento e sessenta e dois mil e seiscentos e setenta e cinco reais), sem correção.

A PGE/RJ, por sua vez, afirmou que o negócio jurídico processual foi regulamentado por meio da Resolução PGE n. 4.324/2019, tendo enviado dados relacionados ao estoque de 31/12/2017 a 31/12/2019, para fins comparativos, demonstrando um percentual de aumento de 19,9% em 2018 e 7,1% em 2019.

Apesar de não se notar a redução de estoque antes e depois da implementação do negócio jurídico processual, é possível perceber uma queda no aumento anual. Considerando, contudo, todos os fatores que podem impactar esse dado, não é possível fazer uma inferência direta de correlação.

Dessa maneira, a conclusão é que a transação produz resultados positivos na regularização dos contribuintes, mas é necessário um tempo maior para avaliar se será suficiente para reduzir o estoque de créditos inscritos em dívida ativa.

Por fim, é importante ressaltar a percepção dos(as) magistrados(as) acerca dos meios adequados de solução de litígios, os quais os destacaram não somente como exemplos concretos de iniciativas bem-sucedidas no Judiciário, mas também os apresentaram como possíveis soluções para o elevado contencioso tributário brasileiro.

Das iniciativas bem-sucedidas do Poder Judiciário para redução do contencioso tributário foram citados pelos(as) magistrados(as) os mutirões de conciliação com

os Conselho de Classe e o incentivo, de maneira geral, à conciliação e à transação. Já como possível solução para o contencioso tributário, foi sugerida a ampliação das possibilidades de composição de litígios, o incremento das medidas de transação fiscal e o incentivo à conciliação extraprocessual.

A realização de maneira não episódica de mutirões de transação e negócios jurídicos processuais pelo Poder Judiciário em parceria com as Procuradorias representantes dos entes federativos podem indicar meio eficaz para a redução do contencioso e para a pacificação social.

Da mesma forma, é importante que o Poder Judiciário se mobilize para auxiliar na ampla divulgação dos métodos e ambientes disponíveis para autocomposição tributária. Em âmbito federal, por exemplo, seria interessante informar os contribuintes em litígio referentes a causas de até 60 salários-mínimos, no ato da citação, sobre a possibilidade da transação no contencioso de pequeno valor.

2.6 Medidas Preventivas do Litígio Tributário

Foi abordado como adoção de medidas que promovem maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre fisco e cidadão e contribuem para a diminuição da litigiosidade tributária.

Trata-se de análise tendente a verificar possível correlação entre os altos estoques processuais e a ausência de transparência da administração tributária e de regras que promovam um relacionamento mais cooperativo entre fisco e contribuintes.¹²

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, foi necessário identificar explicações externas ao Poder Judiciário como possíveis causas para a formação do alto contencioso judicial tributário.

Assim, buscou-se identificar dados relativos à transparência das administrações tributárias e de relacionamento cooperativo delas com os contribuintes. Especificamente quanto ao relacionamento cooperativo, investigou-se, no âmbito dessas administrações tributárias, a existência de programas de conformidade que classifiquem contribuintes e premiem os regulares, implementação de medidas que facilitem o cumprimento das obrigações tributárias e incentivem a autorregularização, e a existência de questões judicializadas que poderiam ter sido solucionadas administrativamente.

¹² Correspondente à Hipótese 7 da 5ª série Justiça Pesquisa “Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro”.

A eventual constatação de medidas de transparência e adoção de relacionamento cooperativo, se positivamente associada à redução de estoques processuais, pode confirmar a hipótese.

Verificou-se que quatro Procuradorias (PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PG/DF) e seis Secretarias de Fazenda (Sefaz/MG, Sefaz/RN, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Fortaleza, Sefaz/Aracaju e Sefaz/DF) afirmam adotar medidas de transparência quanto aos seus atos preparatórios das normas e atos tributários, ou seja, dez entre setenta e dois órgãos da administração tributária.

Ademais, apenas sete fiscos (Sefaz/DF, Sefaz/PE, Sefaz/RN, Sefaz/MG, Sefaz/AM, Sefaz/Recife e Sefaz/Aracaju), entre 72 órgãos da administração tributária, afirmam possuir programas de premiação de contribuintes regulares. Além disso, a PGFN informou a aprovação da Lei n. 14.195/2021, que permite a criação do Cadastro Fiscal Positivo, ainda não implementado, e o Município de Porto Alegre noticiou o encaminhamento de projeto de lei que prevê regras sobre conformidade tributária.

Quanto à orientação dos contribuintes, os fiscos informaram que, de modo geral, mantêm canais de comunicação com os contribuintes e estão disponíveis para prestar orientações, mediante provocação. Foi mencionado, ainda, o processo de consulta fiscal como um dos meios de orientação aos contribuintes acerca da interpretação da norma tributária por eles adotada.

Constatou-se que as administrações tributárias e as procuradorias podem ser mais ativas em relação à transparência tributária e que o contribuinte não encontra portais amigáveis e acessíveis, na sua percepção, para buscar individualmente as informações que necessita.

Os dados apontam que a experiência de diálogo entre a administração tributária e o contribuinte pode ser mais intenso.

Por outro lado, apenas seis Procuradorias (PGM/Maceió, PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PGDF e PGFN) responderam que utilizam mecanismos para induzir o contribuinte à satisfação do crédito, antes ou concomitantemente à propositura da execução. A maioria das medidas apontadas, no entanto, estão relacionadas à aplicação de sanções, não tendo sido indicadas medidas de cobrança baseadas em relacionamento cooperativo.

Adicione-se a esse quadro de mecanismos coercitivos de cobrança a ausência de programas de premiação de contribuintes regulares e de meios adequados de solução de conflitos tributários.



É importante registrar, por fim, que há deficiências por parte das administrações tributárias para solucionar administrativamente questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, tais como medidas relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias. Assim, caso esses temas fossem resolvidos de modo cooperativo, poderiam potencialmente reduzir o advento de novos processos judiciais.

Como se vê, ainda há espaço para implementação de medidas com vistas à promoção de maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre fisco, procuradorias e cidadão, as quais contribuirão para a diminuição da litigiosidade tributária.

2.7 Impacto dos fluxos e etapas processuais na Litigiosidade Tributária

Foi investigado qual é o impacto dos fluxos e etapas processuais no tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores, e seus eventuais impactos negativos para o ambiente de negócios do país.¹³

Nesse intuito, analisaram-se isoladamente os diversos fluxos e etapas de tramitação dos processos tributários existentes no sistema judicial brasileiro, a fim de se aferir se dessa análise seria possível diagnosticar as principais causas e constrangimentos que impactam a formação dos altos estoques processuais assim como a demora nos tempos médios de prolação das decisões judiciais.

Por outro lado, foi investigado se a não existência de lei que aplique, em sentido estrito, a regra da “dupla conforme” – regra prevista no sistema processual português que consiste em verificar se a decisão de segunda instância confirma a decisão proferida em primeira instância, sem que haja voto vencido e tampouco fundamentação essencialmente diferente, caso em que não será admitido o recurso (chamado “Revista” pelo CPC Português) ao Supremo Tribunal de Justiça – conduz à acumulação exagerada de processos julgados no mesmo contexto, por instâncias diferenciadas que em nada contribuem para a alteração da decisão de mérito, em prejuízo do conceito de justiça célere e do patrimônio do contribuinte e da fazenda pública.

A análise do fluxo e das etapas de tramitação dos processos tributários existentes no sistema judicial brasileiro permite diagnosticar, ao menos parcialmente, as principais causas que impactam a formação dos altos estoques processuais assim como a demora nos tempos médios de prolação das decisões judiciais.

¹³ Correspondente às Hipóteses 1 e 11 da 5ª série Justiça Pesquisa “Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro”.



Foram avaliadas diversas etapas de tramitação dos processos judiciais tributários, entre as quais citação, penhora, expropriação de bens, perícias e diligências complementares, embargos à execução, exceção de pré-executividade e incidente de desconsideração da personalidade jurídica, de modo a verificar quais delas são mais céleres ou contribuem de modo mais significativo para a demora na solução dos litígios tributários.

Diante dos dados obtidos, entretanto, foi possível concluir que tais etapas processuais não podem ser consideradas, isoladamente, fator de demora na tramitação processual, ainda que possam ser desenvolvidas melhorias. Entre estas, podem-se destacar a constatação da pouca eficácia da penhora de bens e a necessidade de aperfeiçoamento dos institutos da exceção de pré-executividade e dos embargos à execução fiscal, visto que estes são utilizados no mesmo processo, com os mesmos argumentos e, muitas vezes, com a mesma finalidade, o que indica que devem ser aperfeiçoados para evitar a superposição de instrumentos.

Notou-se, também, que a cobrança de créditos tributários por meio de execução fiscal possui baixíssima eficácia, considerando-se tanto o ínfimo percentual de débitos garantidos quanto o pequeno índice de extinção da execução pela satisfação do débito nos casos em que ocorre a indisponibilidade de bens, de forma que esta, sim, pode ser considerada uma das causas do elevado contencioso judicial tributário. De modo a corroborar com essa afirmação, por meio do relatório Justiça em Números, edição 2021, concluiu-se que os processos de execução fiscal representam o maior fator de morosidade do Poder Judiciário: a classe processual representa 39,6% do total de casos pendentes e 70,68% das execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 87%. Isso significa dizer que, em um universo de 100 processos de execução fiscal, apenas 13 foram baixados em 2020.¹⁴

No tocante ao tempo de tramitação processual, mostrou-se relevante o elevado prazo de 201 dias entre o ajuizamento e o despacho inicial, 323 dias entre o ajuizamento e o redirecionamento da execução fiscal, 1.035 dias para a tramitação dos incidentes de desconsideração da personalidade jurídica ativos e a execução fiscal em si.

Por fim, os dados obtidos na pesquisa também apontaram a desproporcionalidade entre o número de processos tributários e o montante em discussão no Brasil e em outros países, sendo os valores indicados para as demandas no País significativamente superiores aos de outras jurisdições. Em média, o percentual de valores em litígio, em relação ao faturamento anual das empresas, é de 57% no Brasil e de

¹⁴ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em 20 jan. 2022.

3,33% em todos os outros países em que atuam, e, do total de processos tributários das empresas, em média, 98,7% são brasileiros e 1,3% correspondem a outros países. Isso permite confirmar o distanciamento do Brasil em relação a outros países quanto aos elevados índices de litigiosidade tributária.

Por outro lado, foram analisados filtros de admissibilidade de recursos aos Tribunais Superiores. Primeiramente, avaliou-se se a não existência de lei que aplique, em sentido estrito, a regra da “dupla conforme”, presente no Sistema Processual Português, conduz à acumulação exagerada de processos julgados no mesmo contexto, por instâncias diferenciadas que em nada contribuem para a alteração da decisão de mérito, em prejuízo do conceito de justiça célere e do patrimônio do contribuinte e da fazenda pública.

Com essa ressalva quanto à impossibilidade de segregar julgamentos de apelação entre votações unânimes ou por maioria, foi constatado que a adoção da regra da dupla conforme permitiria a inadmissão de aproximadamente 93% dos processos que potencialmente chegariam aos Tribunais Superiores.

De outro lado, avaliando-se as regras existentes no sistema processual pátrio, mais precisamente no tocante à sistemática de recursos repetitivos, constatou-se que desde a sua introdução o estoque de processos tributários do STF foi reduzido em 49,1% (de 6.654, em 2017, para 3.390, em 2020), e o estoque de processos tributários do STJ foi reduzido em 37,3% (de 46.610, em 2016, para 29.211, em 2021).

A correlação de todos esses dados permite afirmar que o filtro de admissibilidade instituído pelos recursos repetitivos tem sido um importante fator de redução do contencioso tributário nos Tribunais Superiores.

Pode ser eficiente a edição de ato infralegal para regulamentar o julgamento célere dos recursos repetitivos, em observância ao art. 1.037, § 4º, do CPC, por representarem uma forma eficiente de redução da litigiosidade.

Paralelamente, é recomendável investigar o porquê de a redução do acervo nos Tribunais Superiores não ter se refletido no estoque das instâncias inferiores. Nesse contexto, recomenda-se a criação e o aprimoramento de mecanismos de gestão e de integração de dados da sistemática de recursos repetitivos nos Tribunais de segunda instância para que processos não permaneçam desnecessariamente sobrestados e julgados com maior celeridade.

Outrossim, é relevante a realização de estudos futuros para identificar possíveis impactos quanto à união da sistemática já existente com a edição de uma regra como a da dupla conforme, uma vez demonstrada que sua aplicação também é

capaz de trazer resultados favoráveis para a redução de estoques processuais nos Tribunais Superiores.

Por fim, é conveniente considerar a realização de estudo comparativo mais aprofundado para avaliar as diferenças entre o modelo tributário brasileiro e os modelos estrangeiros, tendo em vista os números significativamente discrepantes apresentados pelas empresas transnacionais nas suas relações com o fisco brasileiro (alta litigância e grande percentual da receita em discussão judicial) e os fiscos estrangeiros (em média baixa litigância e pequeno percentual da receita em discussão judicial).

2.8 Compensação e Restituição Tributária

Foi investigado se o volume de processos de compensação e restituição tributária é fator de incremento significativo do contencioso tributário judicial¹⁵, por acreditar que as compensações geram grande parte de processos judiciais graças a sistemática de apuração de determinados tributos, antecipações e retenções, bem como pagamentos indevidos ou a maior

Dessa maneira, alterada a sistemática de restituição e ressarcimento, de modo semelhante ao que se dá, por exemplo, nas restituições anuais em lotes do imposto de renda de pessoa física (IRPF), haveria significativa redução no volume total de processos.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, mostrou-se necessário identificar o percentual de processos judiciais que tem origem em discussões sobre compensações de créditos tributários não homologadas, parcialmente homologadas ou consideradas não declaradas.

A existência de um percentual significativo de processos oriundos de compensações, seja globalmente, seja em relação a uma classe de tributos ou de contribuintes, poderia sinalizar para uma deficiência estrutural na legislação tributária a contribuir para a geração de litigiosidade.

Foi constatado, porém, um pequeno percentual de processos judiciais (0,77%) que envolve a compensação com créditos tributários. Tais dados indicam que não é possível confirmar a hipótese de que a compensação é um dos assuntos que mais gera contencioso judicial tributário. Tal fato pode decorrer, entre outras questões, da falta de implementação de mecanismos de compensação de tributos no âmbito

¹⁵ Correspondente à Hipótese 9 da 5ª série Justiça Pesquisa “Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro”.



dos Estados e Municípios, tornando difícil, na prática, tal possibilidade de extinção. Isso fica reforçado quando se consideram os resultados sobre os tributos que mais geram processos judiciais, tal como o IPTU.

A despeito de tal constatação, no âmbito dos tributos federais, há indicação de que o volume de valores envolvidos em discussão de compensação é bastante representativo, o que pode indicar que a questão é menos pulverizada e mais concentrada nos grandes contribuintes.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O cenário preocupante do Contencioso Tributário, que gera impactos negativos tanto no âmbito administrativo quanto judicial bem como na vida do jurisdicionado e até mesmo no ambiente de negócios do país, gerou a necessidade de realização de um estudo aprofundado sobre o tema, com vistas a identificar constrangimentos e potenciais soluções.

Dessa feita, a fim de subsidiar medidas concretas para a redução da litigiosidade tributária, a presente pesquisa se debruçou no vasto arcabouço de dados gerados por este Conselho Nacional de Justiça, pelos tribunais pátrios e, por meio de pesquisas de campo, por demais atores-chave das instituições abrangidas no estudo metodológico, resultando em elucidações sobre o tema que podem ser divididas na seara administrativa, legislativa e judicial.

No tocante à seara judicial, foram alcançadas importantes constatações. Afastou-se a ideia de que alguma etapa ou fluxo processual poderia, isoladamente, ser uma das causas da litigiosidade tributária. Identificou-se a necessidade de mais integração entre instâncias administrativa e judicial. Verificou-se que instrumentos processuais podem causar impactos positivos na redução do contencioso tributário, como é o caso do filtro de admissibilidade instituído pelos recursos repetitivos, que se mostraram um importante fator de redução do contencioso tributário nos Tribunais Superiores. Demonstrou-se que as varas especializadas em direito tributário demandam aproximadamente a metade do tempo necessário para a vara generalista prestar a mesma atividade jurisdicional, qual seja, a prolação da sentença de mérito. Constatou-se que há ainda um longo, mas necessário, caminho a ser percorrido para que os meios adequados de solução de conflitos em âmbito tributário sejam uma realidade usual. Desse modo, pode o Poder Judiciário exercer importante papel de facilitador do processo. Por fim, a reduzida efetividade do processo judicial tributário, especialmente o de cobrança, aponta para a necessidade de medidas que avancem sobre uma melhor compreensão do aspecto econômico da inadimplência tributária.

