

**SISTEMATIZAÇÃO DO
DIAGNÓSTICO DO
CONTENCIOSO
TRIBUTÁRIO NACIONAL**
CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO



CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Presidente

Ministro Luiz Fux

Corregedora Nacional de Justiça

Ministra Maria Thereza de Assis Moura

Ministro do Trabalho

Luiz Philippe Vieira de Mello Filho

Conselheiros

Mauro Pereira Martins

Richard Pae Kim

Salise Monteiro Sanchotene

Marcio Luiz Coelho de Freitas

Jane Granzoto Torres da Silva

Giovanni Olsson

Sidney Pessoa Madruga

Marcos Vinícius Jardim Rodrigues

Marcello Terto e Silva

Mário Henrique Aguiar Goulart Ribeiro Nunes Maia

Luiz Fernando Bandeira de Mello Filho

Secretário-Geral

Valter Shuenquener de Araújo

**Secretário Especial de Programas, Pesquisas e
Gestão Estratégica**

Marcus Livio Gomes

Diretor-Geral

Johaness Eck

EXPEDIENTE

SECRETARIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL

Secretária de Comunicação Social

Juliana Neiva

Chefe da Seção de Comunicação Institucional

Rejane Neves

Projeto gráfico

Eron Castro

Revisão

Carmem Menezes

2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

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

Endereço eletrônico: www.cnj.jus.br

SISTEMATIZAÇÃO DO
DIAGNÓSTICO DO
CONTENCIOSO
TRIBUTÁRIO NACIONAL
CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

BRASÍLIA
2022

© 2022. CNJ | CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA
TODOS OS DIREITOS AUTORAIS RESERVADOS. Qualquer parte desta
publicação pode ser reproduzida, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

C755p

Conselho Nacional de Justiça.

Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário / Conselho Nacional de Justiça; Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva – Brasília: CNJ, 2022.

140 p: il. color.

ISBN: 978-65-5972-068-2

1. Poder Judiciário, diagnóstico 2. Contencioso tributário 3. Litígio tributário I. Título

CDD: 340

SUMÁRIO

I CONSIDERAÇÕES INICIAIS	7
II ANÁLISE DAS HIPÓTESES CONSOLIDADAS NO DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO	20
2.1 HIPÓTESE: O PROCESSO TRIBUTÁRIO E A ARQUITETURA INSTITUCIONAL DO CONTENCIOSO	21
2.2 HIPÓTESE: A COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA	34
2.3 HIPÓTESE: CAUSAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA	53
2.4 HIPÓTESE: ESPECIALIZAÇÃO DOS JULGADORES TRIBUTÁRIOS	67
2.5 HIPÓTESE: MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS	73
2.6 HIPÓTESE: MEDIDAS PREVENTIVAS DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO	81
2.7 HIPÓTESE: IMPACTOS DOS FLUXOS E ETAPAS PROCESSUAIS NA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA	89
2.8 HIPÓTESE: COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	110
III CONSIDERAÇÕES FINAIS	115
IV REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	118
V ANEXOS	123
5.1 ANEXO 1 – MINUTA DE RESOLUÇÃO QUE PREVÊ A POLÍTICA JUDICIÁRIA NACIONAL DE TRATAMENTO ADEQUADO À ALTA LITIGIOSIDADE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO ..	124
5.2 ANEXO 2 – MINUTA DE PORTARIA QUE INSTITUI OS CICLOS DE PACIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA	131
5.3 ANEXO 3 – MINUTA DE PORTARIA QUE INSTITUI GRUPO DE TRABALHO PARA DESENVOLVIMENTO DO PROJETO PILOTO “CIDADE DE BEM COM O IPTU”	134



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 pendente 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 e propor a eles possíveis soluções. Celebrou o Acordo de Cooperação Técnica n. 43/2020 a fim 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, informação, conhecimento 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 à 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, por meio 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 promover direitos e garantias fundamentais.

A coleta de dados quantitativos e qualitativos utilizou-se de três diferentes metodologias, a extração de dados de forma automatizada, por meio de algoritmos e técnicas de ciências de dados, dos repositórios de jurisprudência dos Tribunais

Superiores, tribunais regionais federais e tribunais estaduais, utilizando programas para download de dados (crawlers); a transmissão de pedidos de acesso à informação, nos termos da Lei n. 12.527/2011 (LAI), nos casos em que as informações necessárias à pesquisa não estiverem disponíveis em bancos de dados públicos; e pesquisa de campo, com a realização de entrevistas e aplicação de questionários eletrônicos com atores-chave vinculados às instituições abrangidas, estruturadas com o objetivo de compreender quais são as principais origens dos litígios e as deficiências do sistema de resolução de conflitos tributários.

Além da coleta de dados, foram agregados, também, pesquisa e análise da jurisprudência, doutrina, relatórios e estudos nacionais e internacionais a respeito de aspectos jurídicos, socioeconômicos, orçamentários, fiscais e de políticas públicas, realizando, assim o confronto dos dados empíricos obtidos com as informações e experiências pesquisadas.

Os objetivos traçados na pesquisa do Contencioso Judicial Tributário repousam na identificação de soluções de litígios na área tributária, buscando qualificar a prestação jurisdicional de acordo com os princípios constitucionais da celeridade, duração razoável do processo, contraditório e ampla defesa.

Para tanto, a partir com base na problematização do tema firmada no Edital de Convocação Pública CNJ n. 1/2021 (5ª Edição da Série Justiça Pesquisa), a equipe do Insper identificou situações-problema do contencioso tributário e formulou hipóteses confirmadas ou infirmadas ao fim da fase exploratória da pesquisa.

Visando atingir esses objetivos, foram eleitas diferentes metodologias para a extração, organização e análise dos dados, com base nas quais é possível, entre outros:

- Identificar a interação entre o contencioso judicial e o administrativo, avaliando o impacto deste, positivo ou negativo, na efetividade das decisões proferidas no âmbito judicial;
- Investigar se a formatação do sistema processual civil aplicado ao direito tributário contribui para a morosidade na apreciação de processos tributários pelo Poder Judiciário, considerando, entre outros elementos, a superposição e racionalização de instâncias julgadoras; a especialização dos(as) magistrados(as); a repercussão das decisões judiciais na atuação da administração tributária e do contribuinte assim como na arrecadação tributária quando favoráveis à Fazenda Pública; os instrumentos para resolução consensual de conflitos em matéria tributária; a sistemática de condenação das partes ao pagamento de honorários advocatícios e assunção de outros custos do processo;

- Identificar como o sistema de precedentes e os controles concentrado e difuso de constitucionalidade podem afetar a celeridade e razoável duração do processo em julgamentos de matéria tributária assim como a modificação ou o aperfeiçoamento do sistema tributário e instrumentos de julgamento, como a modulação de efeitos das decisões judiciais e seus impactos jurídicos e econômicos;
- Identificar as possíveis causas e os incentivos ao litígio tributário judicial relacionados à complexidade do sistema tributário brasileiro (quais tributos geram potencialmente mais contencioso etc.) e as obrigações conexas à principal, como mandados de segurança visando à expedição de certidões de regularidade fiscal, liberação de mercadorias etc.

A pesquisa optou por uma metodologia mista, de análise quantitativa e qualitativa.

Com a finalidade de identificar se há heterogeneidades regionais bem como entre a justiça federal e a justiça estadual que impactam o contencioso tributário brasileiro, a pesquisa se propôs a analisar dados do Conselho Nacional de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, dos cinco Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça dos Estados de Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul, Sergipe, São Paulo e Tocantins. O recorte temporal pretendido abrange dez anos, de 2011 a 2021, a fim de se rastrear as eventuais alterações dos dados ao longo do tempo.

Foram eleitas três diferentes metodologias para a coleta de dados quantitativos e qualitativos:

- (i) Extração de dados de forma automatizada, por meio de algoritmos e técnicas de ciências de dados, dos repositórios de jurisprudência dos tribunais superiores, tribunais regionais federais e tribunais estaduais detalhados na metodologia a seguir, utilizando programas para download de dados (crawlers);
- (ii) Para a complementação da base amostral e a obtenção de detalhes sobre o funcionamento dos mecanismos de soluções de dúvidas e conflitos em âmbito administrativo e judicial, a transmissão de pedidos de acesso à informação, nos termos da Lei n. 12.527/2011 (LAI), nos casos em que as informações necessárias à pesquisa não estiverem disponíveis em bancos de dados públicos; e
- (iii) Pesquisa em campo, com a realização de entrevistas e aplicação de questionários eletrônicos com atores-chave vinculados às instituições abrangidas,

estruturadas com o objetivo de compreender quais são as principais origens dos litígios e deficiências do sistema de resolução de conflitos tributários. A percepção dos atores vinculados aos órgãos abrangidos pela pesquisa objetiva acrescentar ao levantamento elementos qualitativos e contextualizados que possam contribuir para esclarecer os problemas do contencioso judicial tributário brasileiro.

A análise dos dados e as consequentes conclusões da pesquisa são pautadas na doutrina, na pesquisa jurisprudencial, na extração de informações de textos de decisões e nos andamentos processuais, utilizando-se expressões regulares, e na análise estatística dos dados disponibilizados no DataJud.

Por meio dessa metodologia, o conteúdo dos processos e das decisões judiciais é analisado para identificar: (i) as origens dos litígios; (ii) o status do processo, local e histórico de tramitação; (iii) os fundamentos das decisões (entre os quais o princípio da legalidade), assim como a forma de sua aplicação; (iv) os casos fundados em questão substancial de mérito ou preliminares de invalidade formal; (v) o objeto da discussão (como os conflitos federativos); e (vi) a importância da atuação de julgadores especialistas nessas matérias para se obter uma decisão efetiva e de mérito.

A compilação e análise dos dados obtidos com o auxílio dessas técnicas de ciência da computação permitem traçar um diagnóstico completo do contencioso judicial tributário, das causas dos litígios e da relação de cooperação entre Fisco e contribuintes, o que irá subsidiar a proposição de sugestões para seu aprimoramento.

Com base na prospecção de dados quantitativos e qualitativos, é possível obter um panorama regionalizado, cronologicamente rastreável e contextualizado da função jurisdicional brasileira, a fim de identificar os problemas estruturais e conjunturais e, conseqüentemente, propor soluções pautadas em subsídios técnicos e dados empíricos, orientados à validação (ou não) das hipóteses da pesquisa.

Em síntese, as metodologias descritas podem ser agrupadas em (i) técnicas voltadas para extração de dados e identificação do conteúdo das decisões e peças judiciais, bem como para análise, comparação e agrupamento desses dados; (ii) análise individual e agrupada de decisões judiciais e seus respectivos dados; (iii) pesquisa e análise da jurisprudência, doutrina, relatórios e estudos nacionais e internacionais a respeito de aspectos jurídicos, socioeconômicos, orçamentários, fiscais e de políticas públicas; e (iv) confronto dos dados empíricos obtidos com informações e experiências pesquisadas.

Pelo que se verifica das hipóteses e perguntas, a investigação passa necessariamente pela análise e pelo cruzamento dos seguintes dados empíricos: (i) conteúdo

das decisões e das peças processuais (objeto, fundamento e resultado do julgamento); (ii) aspectos procedimentais (órgão julgador, tempo e local de tramitação); (iii) aspectos subjetivos dos julgadores (formação e experiência); (iv) percepções subjetivas e qualitativas dos atores-chave; (v) dados quantitativos e estatísticos relativos aos processos judiciais a aspectos socioeconômicos e financeiros (públicos e privados); (vi) estrutura orgânica dos tribunais e órgãos julgadores do Judiciário brasileiro; e (vii) legislação que rege o sistema tributário pátrio (material e processual).

Outrossim, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e a RFB uniram esforços para realizar trabalho semelhante capaz de investigar os problemas e propor soluções para os gargalos existentes no contencioso administrativo tributário. Ambos os diagnósticos, o do judicial e o do administrativo, foram elaborados durante o ano de 2021 e demandaram esforços para sistematizar metodologia capaz de integrar as duas pesquisas.

Desse trabalho, chegou-se a oito hipóteses consolidadas, objeto de enfrentamento nas duas pesquisas, quais sejam: i) o processo tributário e a arquitetura institucional do contencioso; ii) a complexidade tributária; iii) causas da litigiosidade tributária; iv) a especialização dos julgadores tributários; v) os meios adequados de solução de conflitos tributários; vi) as medidas preventivas do litígio tributário; vii) os impactos econômicos da litigiosidade tributária; e viii) a compensação e restituição tributária - conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Lista de hipóteses de pesquisa.

#	TÍTULO E DESCRIÇÃO
1	<u><i>O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso</i></u> Existe correlação entre a excessiva litigiosidade tributária no Brasil e a estrutura do Processo Tributário (fluxos, etapas, instrumentos e trâmites processuais, etc.), associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal e ao modelo de federalismo fiscal, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual.
2	<u><i>A Complexidade Tributária</i></u> A diversidade e a complexidade da legislação processual fiscal brasileira contribuem para o incremento da litigiosidade tributária.
3	<u><i>Causas Litigiosidade Tributária</i></u> Existe correlação entre o aumento do contencioso fiscal brasileiro e determinados incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do processo tributário nacional.
4	<u><i>Especialização dos Julgadores Tributários</i></u> A especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.
5	<u><i>Meios Adequados de Solução de Conflitos Tributários</i></u> A utilização de meios alternativos para a solução de conflitos é capaz de contribuir para a redução do estoque e para a celeridade processual no contencioso tributário brasileiro.
6	<u><i>Medidas Preventivas do Litígio Tributário</i></u> Contribui para a diminuição da litigiosidade tributária, a adoção de medidas que promovam maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte.
7	<u><i>Impactos dos Fluxos e Etapas Processuais na Litigiosidade Tributária</i></u> Impacto dos fluxos e das etapas processuais no tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores, e os eventuais impactos negativos para o ambiente de negócios do país.
8	<u><i>Compensação Tributária</i></u> O grande volume de processos de compensação e restituição tributária é fator de incremento significativo do contencioso tributário nacional.

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos termos de referência e nas perguntas de pesquisa levantadas pela equipe de pesquisadores, o Quadro 2 elenca as perguntas que nortearam a análise das oito hipóteses consolidadas:

Quadro 2 - Perguntas de pesquisa respondidas. Contencioso Tributário Judicial

HIPÓTESE 1: O PROCESSO TRIBUTÁRIO E A ARQUITETURA INSTITUCIONAL DO CONTENCIOSO	
Forma de análise	Texto
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais originados de autos de infração que contrariam a orientação firmada judicialmente?
Quantitativa	Qual o percentual de decisões judiciais que confirmam ou que modificam a decisão do contencioso administrativo?
Quantitativa	Qual o percentual das decisões judiciais em primeira instância e segunda instância e que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares?
Quantitativa	Qual o tipo de relacionamento institucional entre os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais e as instâncias julgadoras administrativas? Existe algum convênio de cooperação e/ou intercâmbio de informações?
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais decorrentes de conflitos de competência federativa (entes de natureza distinta, como estado e município, ou de mesma natureza, como dois estados, que disputam competência para tributar)? Qual o percentual desses processos judiciais em que houve prévia (e desnecessária) discussão administrativa?
Quantitativa	Qual o percentual de conflitos tributários de natureza federativa, que tramitam nos tribunais superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?

HIPÓTESE 2: COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA	
Forma de análise	Texto
Qualitativa	Quantas matérias haviam sido objeto de dispensa de contestação e recursos antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015? Quantas matérias foram objeto de dispensa de contestação e recursos após a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015?
Qualitativa	A administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas?
Qualitativa	A administração tributária adota transparência ativa ou passiva, ou não é transparente, quanto aos atos preparatórios (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) das normas e atos tributários?
Qualitativa	A administração tributária possui alguma iniciativa estruturada, com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade, para revisar e propor a legislação tributária?
Qualitativa	A administração tributária possui um ou mais órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária? Caso exista mais de um, existem regras de governança entre os órgãos que permitam ao contribuinte conhecer a interpretação de forma clara?
Qualitativa	Os fiscais atuam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação seja conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária?
Quantitativa	Há identificação dos débitos que estão em cobrança conforme a origem: débitos confessados e débitos lançados de ofício? Em caso afirmativo, qual é a proporção?

Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais de cobrança de créditos tributários que decorrem de divergências apontadas eletronicamente, pelos sistemas dos Fiscos?
Qualitativa	Que tipo de orientação ou assistência judiciária é ofertada ao cidadão-contribuinte, como forma de assegurar o amplo acesso à Justiça? Inclusive mediante a utilização de recursos tecnológicos?
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários?
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais por tributo?
Quantitativa	Qual o percentual dos litígios que exigem a realização de perícias técnicas ou diligências complementares?
Quantitativa	Qual o percentual de mandados de segurança impetrados por pessoas jurídicas? Entre as pessoas jurídicas, qual o percentual de mandados de segurança impetrados por microempresas (ME) ou empresas de pequeno porte (EPP)?

HIPÓTESE 3: CAUSAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA

Forma de análise	Texto
Quantitativa	Qual o número de ações ajuizadas sobre determinado tema tributário antes da inclusão em pauta do tema pelo Tribunal Superior e qual o número de ações ajuizadas no dia do início do julgamento?
Quantitativa	Qual a quantidade de instâncias julgadoras judiciais que antecedem o julgamento final do litígio? Qual é a relação da quantidade de processos tributários por julgador em cada instância? Qual o percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial? Qual o percentual das decisões judiciais em primeira instância, segunda instância e nos Tribunais Superiores que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares? A sentença de primeira instância em execuções fiscais e ações tributárias ajuizadas pelo contribuinte foi de procedência, parcial procedência ou improcedência? O desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação? Qual o percentual de conflitos tributários que tramitam nos tribunais superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?
Qualitativa	Quantas matérias haviam sido objeto de dispensa de contestação e recursos antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015? Quantas matérias foram objeto de dispensa de contestação e recursos após a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015?
Quantitativa	Qual a quantidade de processos judiciais em que a Procuradoria reconheceu a procedência do pedido, deixou de oferecer contrarrazões ou interpor recursos ou desistiu de recursos já interpostos, em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade?
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais por tributo?
Quantitativa	Quais os valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente?
Qualitativa	É possível identificar, dentre os exequentes, critérios objetivos mínimos para distribuição de uma execução para evitar que o processo custe mais do que o próprio crédito a ser recuperado ou para evitar a distribuição de execuções fiscais infrutíferas?

Quantitativa	O mérito da exceção de pré-executividade foi apreciado? Com ou sem oitiva do ente exequente? Resultou na extinção do executivo fiscal? Quanto tempo entre seu protocolo e julgamento?
--------------	---

HIPÓTESE 4: ESPECIALIZAÇÃO DOS JULGADORES TRIBUTÁRIOS

Forma de análise	Texto
Qualitativa	Qual a quantidade e percentual, em relação ao total, de varas, turmas, câmaras e, ou, órgãos de julgamento especializados no julgamento de questões tributárias?
Qualitativa	Nas varas, turmas, câmaras e, ou, órgãos de julgamento especializados, qual o percentual de decisões judicativas que não apreciam o mérito; (ii) qual a demora na prolação da sentença de mérito; (iii) qual o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio? Quais são esses mesmos percentuais nas varas, turmas, câmara e, ou, órgãos de julgamento não especializados?
Quantitativa	Qual o percentual das decisões judiciais que são de mérito em relação às que são de forma?
Qualitativa	Qual a formação acadêmica e experiência profissional dos Juizes, Desembargadores e Ministros? Há formação especializada em matéria tributária dos julgadores?

HIPÓTESE 5: MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

Forma de análise	Texto
Híbrida	Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários? Em caso positivo, especificar quais os métodos alternativos utilizados e o percentual dessa utilização, em relação ao estoque total de processos judicializados?
Híbrida	A implementação, pelo ente federativo, de meio alternativo para a solução de conflitos tributários reduziu o estoque de dívida?

HIPÓTESE 6: MEDIDAS PREVENTIVAS DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO

Forma de análise	Texto
Híbrida	A administração tributária adota transparência ativa ou passiva, ou não é transparente, quanto aos atos preparatórios (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) das normas e atos tributários?
Qualitativa	A administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas?
Qualitativa	A administração tributária possui programas para premiar o contribuinte regular, com medidas como a redução de cumprimento de obrigações acessórias, redução de sanções no caso de autorregularização, exigência de garantia, canais específicos etc.?
Quantitativa	Qual o percentual de ações judiciais que dizem respeito à relação entre Fisco e contribuintes atinentes à administração tributária, sem envolver discussão direta a respeito do crédito tributário, tais como medidas judiciais relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias? ?

HIPÓTESE 7: IMPACTOS ECONÔMICOS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA	
Forma de análise	Texto
Quantitativa	Qual o tempo de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final? Qual o tempo entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal? Qual o tempo entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo magistrado? Qual o tempo transcorrido entre (quando há) a penhora e o ajuizamento? E entre a penhora e a expropriação do bem (quando há)?
Quantitativa	Qual o percentual de cada meio de citação utilizado nos processos de execução (pessoal, por edital, por carta etc.)? E qual delas houve êxito de citação?
Quantitativa	Qual o percentual de execuções fiscais em que a penhora foi efetivada? Quais espécies de bens e/ou direitos penhorados?
Quantitativa	Houve expropriação do bem? E, em caso negativo, por qual motivo não houve a efetiva expropriação (ex.: procedência dos embargos à execução ou de terceiros, leilões desertos, etc.)? Houve decretação de indisponibilidade de bens? Se sim, houve resultados positivos para o executivo fiscal?
Quantitativa	Qual o percentual dos litígios que exigem a realização de perícias técnicas ou diligências complementares?
Quantitativa	Qual o percentual de embargos à execução? E como esses se dão (são precedidos de exceção de pré-executividade julgada improcedente, há suspensão em caso de garantia integral ou parcial, tipo de matérias etc.)?
Quantitativa	Qual percentual em que houve interposição de exceção de pré-executividade? Quanto tempo após a citação? Qual a matéria mais comumente arguida em exceção de pré-executividade?
Quantitativa	Houve redirecionamento da execução fiscal? Para pessoa física ou jurídica? Com base em qual fundamento legal? Nesses casos, quanto tempo decorreu entre o ajuizamento e o redirecionamento?
Quantitativa	Houve incidente de desconsideração da personalidade jurídica? Quanto tempo o incidente levou para ser finalizado? Foi julgado procedente? Trouxe resultados vantajosos para a efetividade da execução?
Híbrida	Qual o percentual de ações ajuizadas por contribuintes domiciliados em outras unidades da Federação? Existe algum controle a respeito da existência de ajuizamento simultâneo de demandas idênticas em diferentes unidades da Federação?
Qualitativa	Em comparação com modelos de recuperação de créditos tributários estrangeiros, o quão judicializado é o procedimento brasileiro?

Quantitativa	Qual a quantidade de instâncias julgadoras judiciais que antecedem o julgamento final do litígio? Qual é a relação da quantidade de processos tributários por julgador em cada instância? Qual o percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial? Qual o percentual das decisões judiciais em primeira instância, segunda instância e nos Tribunais Superiores que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares? A sentença de primeira instância em execuções fiscais e ações tributárias ajuizadas pelo contribuinte foi de procedência, parcial procedência ou improcedência? O desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação? Qual o percentual de conflitos tributários que tramitam nos tribunais superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?
Quantitativa	Qual o número de ações ajuizadas sobre determinado tema tributário antes da inclusão em pauta do tema pelo Tribunal Superior e qual o número de ações ajuizadas no dia do início do julgamento?

HIPÓTESE 8: COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Forma de análise	Texto
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários?

Fonte: Elaboração própria.

A sistematização iniciou-se com o detalhamento da estrutura para análise das oito (8) hipóteses consolidadas, seguido pelo agrupamento, por hipótese, dos achados da pesquisa realizada pelo Insper a respeito do contencioso judicial tributário.

Para cada uma das hipóteses consolidadas, realizou-se a descrição conceitual, abrangência e fundamentação teórica. Buscou-se filtrar os principais achados, tecendo-se comentários e reflexões analíticas, em uma organização estruturada, seguindo um desdobramento lógico de perguntas agrupadas por hipóteses, para confirmar ou infirmar as respectivas hipóteses, a partir das evidências detectadas.

Por fim, apresentaram-se comentários e conclusões referentes a cada uma das hipóteses consolidadas e aos resultados da pesquisa, estabelecendo-se correlações entre esses comentários e conclusões e a problemática maior do contencioso judicial tributário, acrescidos de sugestões para a superação dos desafios identificados.

A série referente à *Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário* teve como primeira publicação os aportes iniciais, já publicados, que consistiram na compilação dos principais achados da pesquisa realizada pelo Insper.

O documento ora apresentado é composto por estudos e propostas de soluções práticas, após a realização de evento de divulgação de resultados da pesquisa realizada,

que contou com a participação de órgãos do Poder Judiciário, das Administrações Fazendárias, das Procuradorias, dos Advocacia e da comunidade acadêmica.

Esta publicação foi coordenada por Marcus Livio Gomes (Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do CNJ), Trícia Navarro Xavier Cabral (Juíza Auxiliar da Presidência do CNJ) e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva (CNJ). Contou, ainda, com a autoria de Doris Canen (CNJ), Manoel Tavares de Menezes Netto (PGFN) e Bruna Gonçalves Ferreira (Auxiliar Administrativa da Unops).

É merecedor também de menção o Insper e toda equipe de pesquisa, cujos esforços iniciais viabilizaram a realização da presente sistematização.



**ANÁLISE DAS
HIPÓTESES
CONSOLIDADAS
NO DIAGNÓSTICO
DO CONTENCIOSO
JUDICIAL
TRIBUTÁRIO**

2.1 HIPÓTESE: O PROCESSO TRIBUTÁRIO E A ARQUITETURA INSTITUCIONAL DO CONTENCIOSO

Na presente hipótese, pretendeu-se investigar a eventual existência de relação de causalidade entre a excessiva litigiosidade tributária do Brasil e a estrutura do Processo Tributário (fluxos, etapas, instrumentos e trâmites processuais etc.), associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal e ao nosso modelo de federalismo fiscal, que confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual. Para tanto, os esforços se empreenderam a partir de duas frentes.

Em relação à primeira, buscou-se, basicamente, verificar três questões essenciais: em que medida a divergência entre a esfera administrativa e judicial impacta na resolução das demandas tributárias; em que grau a falta de cooperação/integração entre as esferas administrativa e judicial impacta na resolução das demandas tributárias; e qual o impacto da existência de instâncias superpostas na resolução do conflito tributário.

Exploraram-se as divergências entre as esferas administrativa e judicial, especialmente no que tange aos quantitativos de decisões conflitantes produzidas na esfera administrativa quanto aos posicionamentos firmados na esfera judicial, bem como pretende-se verificar o número de decisões administrativas que são revertidas na esfera judicial.

Essas informações são relevantes porque podem explicitar os problemas que a falta de integração e cooperação entre as instâncias pode causar à celeridade da resolução das demandas, em razão do retrabalho. Ademais, esse pode ser tido, talvez, como um dos principais fatores de morosidade nas demandas fiscais. Desse modo, verificar as possíveis razões para tanto também foi objeto deste estudo.

Ainda na primeira frente, examinou-se o grau de interferência do Poder Judiciário no processo administrativo fiscal pela via mandamental, alterando ou interrompendo seu fluxo ordinário.

Por fim, levantaram-se informações detalhadas acerca da atuação do Poder Judiciário em assuntos tributários, especialmente com a finalidade de esclarecer os quantitativos de demandas por órgão julgador, os índices de reversão de decisões por instâncias superiores (importante medidor de integração interna dos órgãos judiciários) e os índices de sucesso dos contribuintes em suas demandas no Judiciário (importante marcador para entender o grau de higidez/legalidade da atuação do fisco no âmbito administrativo).

De um modo geral, nessa frente, importa verificar se as esferas administrativa e judicial tributária representam atualmente uma simples duplicação de atos e medidas processuais, substancialmente idênticas e apenas formalmente diversas, e não um ordenamento sistemático de jurisdição, tal como doutrinariamente é defendido (SOUSA, 1975, p. 128).

Conforme pode-se observar na Figura 1, o contencioso administrativo, geralmente, conta com uma primeira instância de julgamento, promovida pelo próprio órgão responsável pelo lançamento tributário, e com uma segunda instância, composta por órgãos colegiados possuidores de representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes. Essa estrutura costuma se repetir nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal, não obstante apresentar variações nas composições dos julgadores e nas estruturas dos “tribunais ou conselhos” de segunda instância (SERPA, 2021, p. 24).

Figura 1 – Fluxograma do contencioso administrativo fiscal em âmbito federal



Fonte: SERPA, 2021.

Evidentemente, a eventual superposição, redundância ou falta de integração entre as instâncias judicial e administrativa gera ineficiências e compromete a duração razoável do processo, afetando negativamente o fisco e também o contribuinte.

A investigação exploratória, quantitativa e qualitativa, sobre o estoque formado no contencioso judicial decorrente de processos administrativos permitirá avaliar de que modo o contencioso administrativo se integra ao judicial, viabilizando um diagnóstico mais claro de eventuais superposições, redundâncias e falhas a serem supridas.

Em relação à segunda frente, pretendeu-se verificar, essencialmente, de que maneira o modelo de federalismo fiscal adotado no país impulsiona a quantidade de demandas de conflitos de competência tributária entre entes da Federação.

Logo, os pontos analisados nessa etapa giram em torno de mensurar os possíveis impactos quantitativo dessas demandas no universo de processos tributários nos âmbitos administrativo e judicial.

Em outros termos, tratou-se de investigação acerca de possível correlação entre o elevado 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.

Com efeito, o art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal estabelece a forma federativa do Estado como cláusula pétrea, assegurando a autonomia administrativa, política e financeira dos Estados-membros e o livre desempenho da atividade financeira, com poderes para arrecadação, gestão e gasto.

A rígida repartição de competências tributárias tem se mostrado relevante elemento no contencioso tributário, com a disputa dos entes por receitas fiscais. Discussões das mais diversas naturezas são atribuídas à dificuldade de se interpretar as bases impositivas previstas na Constituição.

Exemplo claro é a dicotomia entre mercadoria e serviço, agravada em razão das mudanças impostas pela economia digital. Outro relevante tema recorrente dos tribunais judiciais consiste na chamada guerra fiscal, decorrente dos conflitos ocasionados entre os entes federativos dentro da competência outorgada pela Constituição Federal. Cita-se, ainda, o contencioso formado em relação à incidência de um tributo sobre o outro.

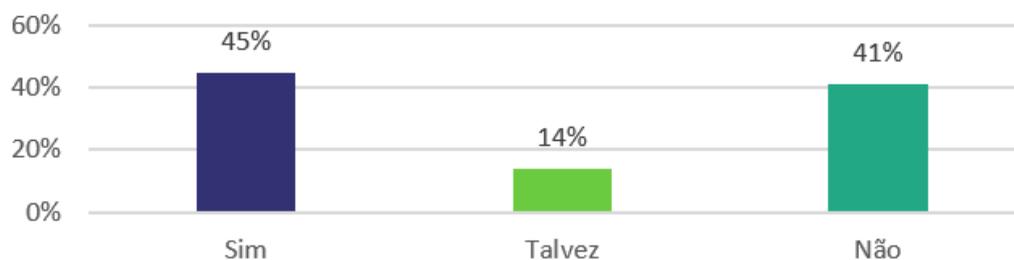
Diante desse contexto, o primeiro ponto objeto de análise foi verificar o grau de observância da instância administrativa às orientações firmada em sede judicial.

Na oportunidade, foram transmitidos pedidos pela LAI direcionados ao grupo “Fisco”, com questionamento sobre se os órgãos possuíam ato normativo que vinculasse seus(as) servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores e, em caso afirmativo, indicasse em quais situações, com o envio do ato normativo correspondente¹.

¹ Foram recebidas 22 respostas a esta pergunta, cujos respondentes são: RFB, Sefaz/DF, Sefaz/MG, Sefaz/AM, Sefaz/CE, Sefaz/PA, Sefaz/PE, Sefaz/SP, Sefaz/SE, Sefaz/AL, Sefaz/TO, Sefaz/RS, Sefaz/MT, Sefaz/RJ, Sefaz/RN, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/São Paulo, Sefaz/Belo Horizonte, Sefaz/Rio de Janeiro, Sefaz/Recife, Sefaz/Fortaleza e Sefaz/Boa Vista, das quais 13 respostas obtidas são positivas ou parcialmente positivas, ou seja, 59% do total, contra 9 respostas negativas, que representam 41% do total.

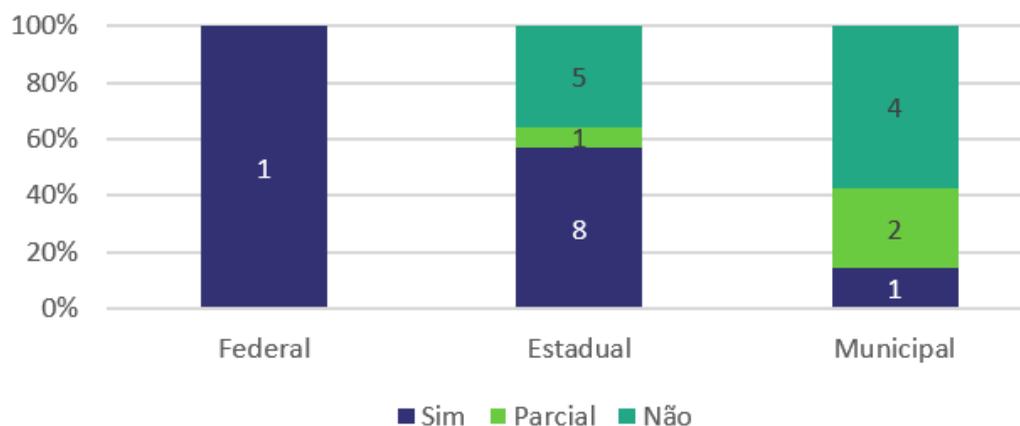
As Figuras 2 e 3 ilustram os resultados.

Figura 2 – Atos vinculativos da administração tributária



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Figura 3 – Atos vinculativos da administração tributária por esfera



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

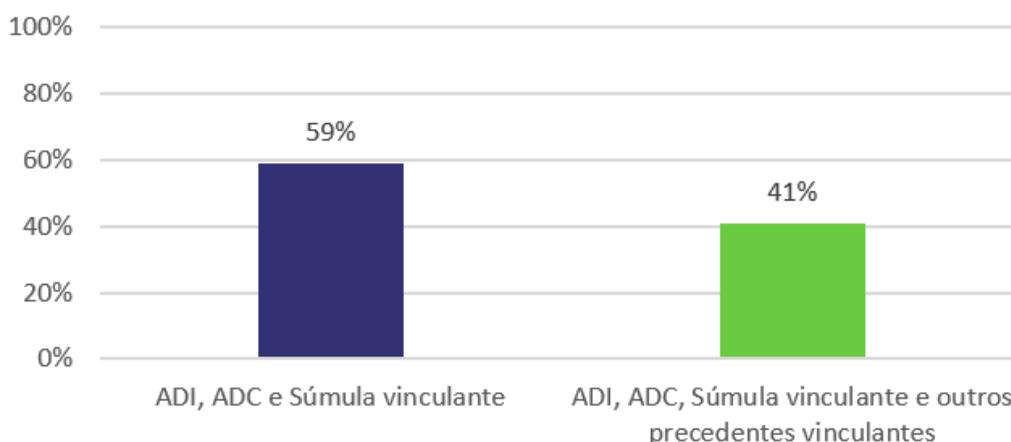
Ressalta-se que as respostas positivas foram, na maioria das vezes, respondidas pelos tribunais administrativos de julgamento, em que há vinculação da aplicação do entendimento firmado jurisprudencialmente ao julgamento de eventual defesa ou recurso pelo órgão colegiado administrativo, e não à lavratura de auto de infração.

Ao se analisar as respostas ofertadas pelos fiscos, é de considerar, adicionalmente, que a Constituição Federal estabelece em seus arts. 102, § 2º, e 103-A que as súmulas vinculantes e decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em ADI e ADC produzem eficácia erga omnes relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, dispõe o art. 24, parágrafo único, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que a revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, da validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já tiver sido completada deve levar em conta as orientações

gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Dessa forma, recortou-se das respostas listadas os órgãos que não se enquadram na supramencionada determinação constitucional, com isso identificou-se que nove possuem normas que vinculam seus(as) servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores². Esse resultado corresponde a 41% das respostas analisadas, conforme Figura 4.

Figura 4 – Atos vinculativos em relação à precedentes dos Tribunais Superiores



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Há, aqui, um achado digno de nota. Os(as) servidores(as) de 59% dos órgãos administrativos respondentes que não se enquadram na determinação constitucional supracitada não possuem ato normativo que os(as) vinculem às orientações judiciais, o que é um indício de que ainda há espaço para promover maior coerência decisória entre instâncias administrativas e judiciais mediante a imperatividade de normas a serem futuramente editadas.

Ainda nesse contexto, vale observar que a ausência de vinculação normativa dos(as) servidores(as) dos aludidos órgãos encontra-se notadamente em âmbito municipal, o que permite recomendar o desenvolvimento de estudos futuros voltados para municípios, com vistas a promover mais integração às instâncias administrativas e judiciais.

Outro fator analisado foi o percentual de decisões judiciais que confirma ou que modifica a decisão do contencioso administrativo³.

² RFB, Sefaz/MG/Sefaz/PA, Sefaz/RS, Sefaz/MT, Sefaz/SP, Sefaz/RN, Sefaz/Belo Horizonte e Sefaz/Fortaleza.

³ Para tanto, houve raspagem em banco de dados com a utilização das expressões “Contencioso administrativo”; “procedência na primeira instância”; “improcedência na primeira instância”; “União polo passivo”; “Estados no polo passivo” e “Municípios no polo passivo”. Formou-se combinações de parâmetros de polo ativo e, ou, passivo, contrastando com o resultado do julgamento.

A primeira sistemática de realização do trabalho foi medir o índice de manutenção ou reforma das decisões administrativas com as decisões de primeira instância. Essa escolha foi realizada pelo fato de que há quem defenda uma reforma no sistema processual tributário administrativo a fim de que as decisões proferidas pelos tribunais administrativos sejam objeto de recursos diretamente para os tribunais judiciais. Assim, caso a primeira instância judicial mantenha praticamente todas as decisões administrativas, esse argumento ganha força.

O segundo esclarecimento é que se consideraram apenas as decisões que mantiveram ou modificaram totalmente a decisão administrativa. Não foi possível realizar um estudo que indicasse a sucumbência mínima de uma das partes e, portanto, sugerisse quem deveria ser considerado vencedor no litígio.

A leitura dos dados extraídos deve ser realizada sem considerar, por exemplo, que a maioria das derrotas de uma parte possa ser por valores ínfimos ou que, em créditos tributários de maior valor, uma das partes tenha com maior frequência, sucumbência mínima. O que se pretende dizer é que as reformas parciais, caso fossem computadas a uma ou outra parte, poderiam trazer percentuais muito diferentes dos que serão apresentados a seguir.

É de se lembrar, ainda, ser vedada a análise quanto à (in)constitucionalidade de cobrança tributária no contencioso administrativo, estando os órgãos julgadores restritos à análise de legalidade e direcionados pelo princípio da verdade material.

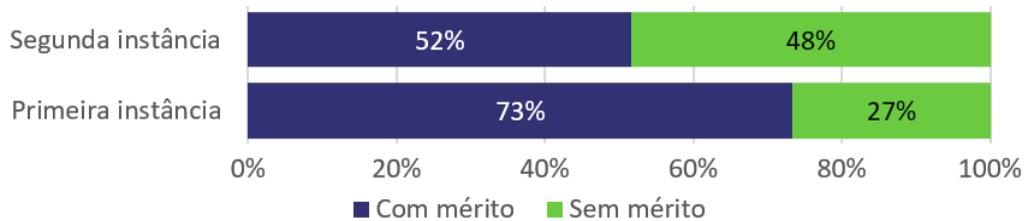
Posto isso, os resultados alcançados apontam que 51,8% das decisões proferidas em processos de primeira instância confirmam a decisão administrativa, enquanto 48,2% modificam o resultado definido administrativamente.

A seguir, foi investigado o percentual das decisões judiciais em primeira instância e segunda instância e que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares⁴.

Os achados obtidos estão demonstrados nas Figuras de 5 a 7.

⁴ Os resultados encontrados foram obtidos pela segregação, (i) de um lado, dos resultados das variáveis “procedência primeira instância” e “improcedência primeira instância” e (ii) de outro, os resultados das variáveis “procedência recurso” e “improcedência recurso”.

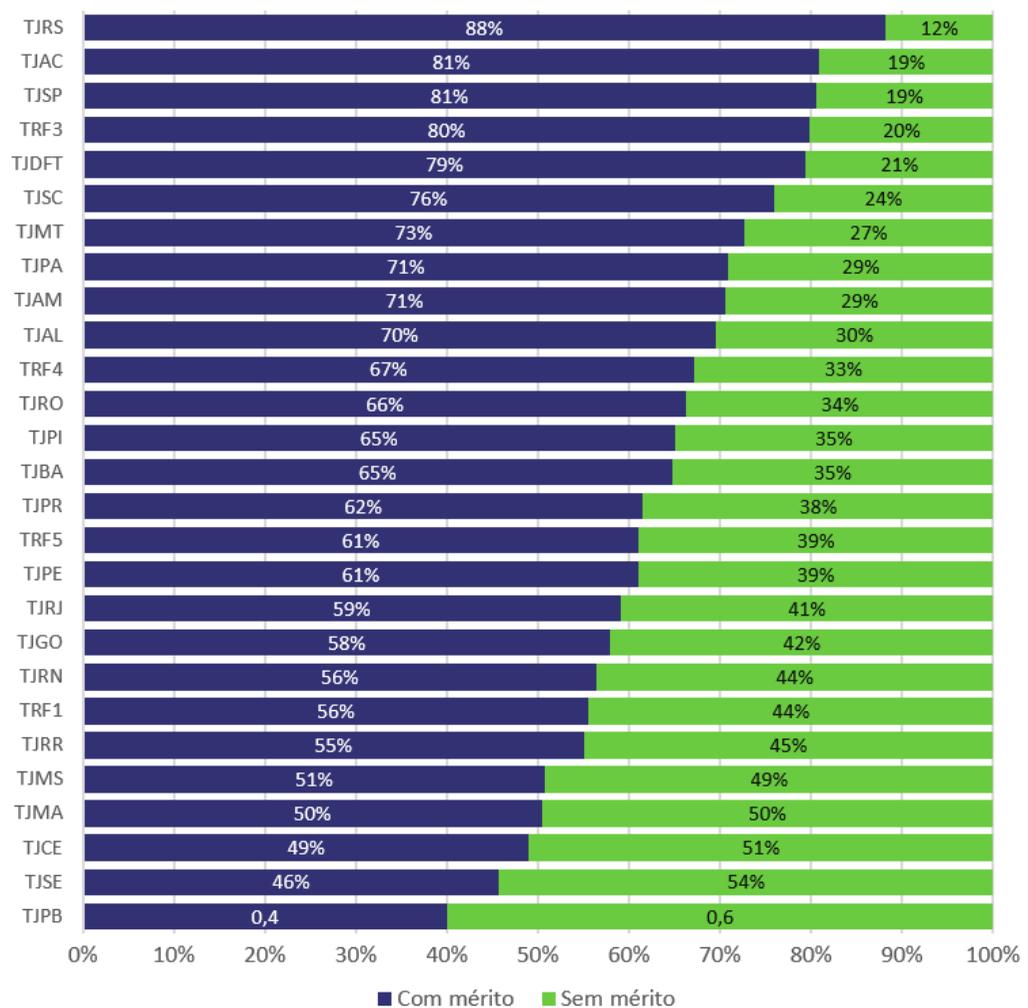
Figura 5 – Gráfico com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

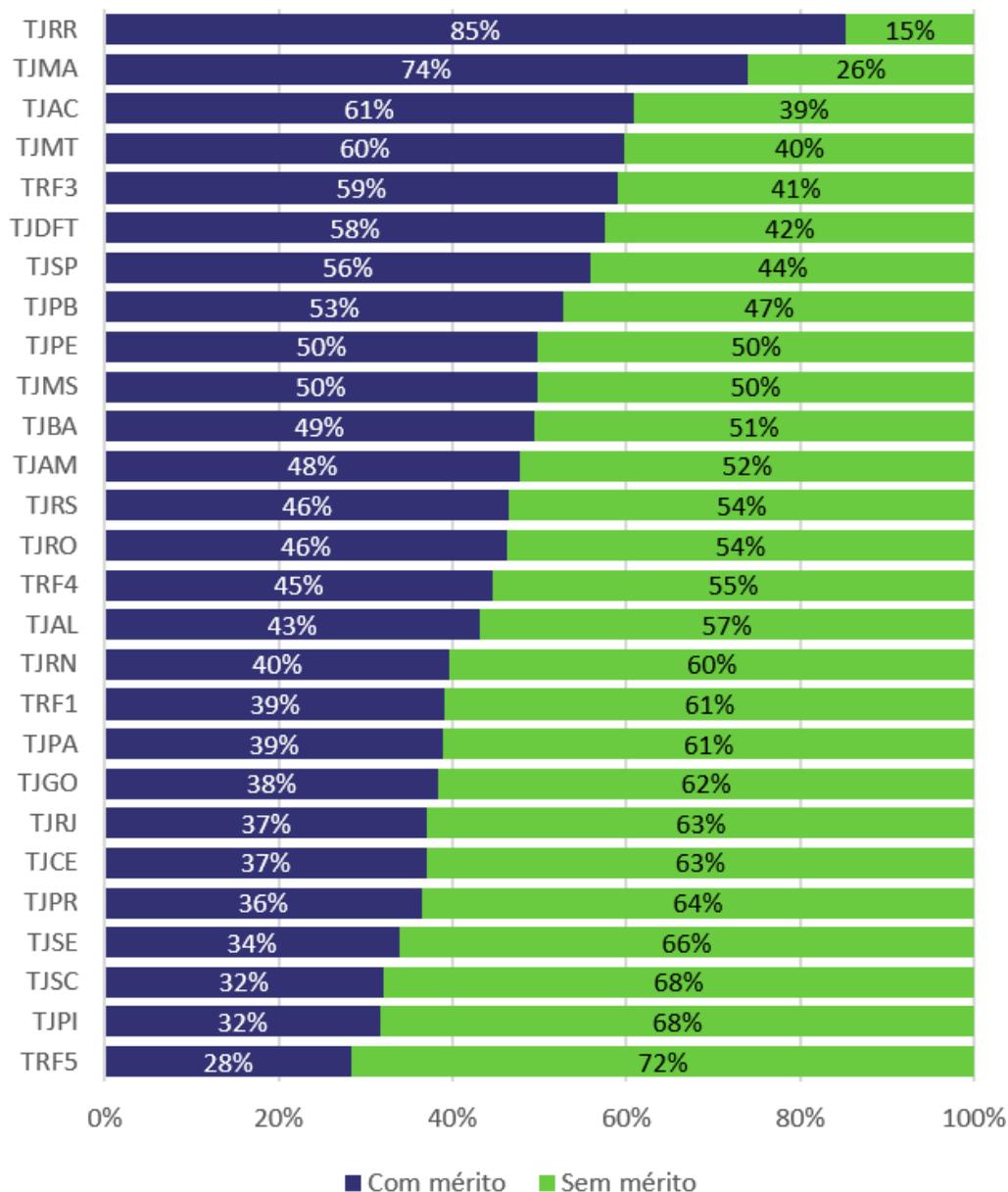
Segregando a informação por tribunal, a equipe obteve os seguintes resultados (Figura 6 e 7).

Figura 6 – Gráfico com percentuais de decisões de primeira instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por tribunal



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Figura 7 – Gráfico com percentuais de decisões de segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por tribunal



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Tanto na primeira quanto na segunda instância, pode-se verificar uma diferença, em termos percentuais, significativa entre os(as) magistrados(as) e os tribunais que mais apreciam o mérito das controvérsias e aqueles julgadores que mais resolvem lides sem resolução do mérito.

É fato que as aludidas instâncias de julgamento não possuem a especialização necessária em assuntos de Direito Tributário, muitas vezes complexos e deman-

dantes de muita expertise, tanto que, no art. 3º da Recomendação CNJ n. 120 de 28 de outubro de 2021, já atento a tal cenário, o Conselho Nacional de Justiça recomendou aos tribunais especialização de varas com competência exclusiva para processar e julgar demandas tributárias antiexacionais.

É notório, também, que as legislações tributárias estaduais e municipais variam de um ente federativo para outro, podendo ser uma das causas para as disparidades percentuais identificadas.

Há, entretanto, no achado em tela, indicativo de que eventual especialização em Direito Tributário, sobretudo em relação aos órgãos de âmbito federal aplicadores da mesma legislação, poderia atenuar as diferenças, em termos de apreciação do mérito, entre julgadores.

Outra questão enfrentada diz respeito ao tipo de relacionamento institucional entre os Tribunais de Justiça, os Tribunais Regionais Federais e as instâncias julgadoras administrativas. Por meio de solicitação pela LAI direcionada aos tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa, questionou-se se existia algum convênio de cooperação e/ou intercâmbio de informações entre os referidos partícipes.

Foi apurado que não existem convênios de cooperação e, ou, intercâmbio de informações celebrados entre Tribunais de Justiça, Tribunais Regionais Federais e Tribunais Administrativos. 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.

Novamente, ciente desse cenário, o Conselho Nacional de Justiça recomendou expressamente a celebração de protocolos institucionais com o intento de promover mais cooperação entre a Fazenda Pública e o Poder Judiciário – Recomendação CNJ n. 121/2021.

Foi verificada, também, a ausência de eventuais mecanismos institucionais de harmonização interpretativa da legislação tributária entre as diversas instâncias e os órgãos do Poder Judiciário, quando da aplicação da norma ao fato concreto.

Não obstante, no âmbito do STJ, há em um curso o aprimoramento dos Projetos Sócrates e Athos, modelos de inteligência artificial que permitem, entre outras funcionalidades: (i) a identificação de matérias semelhantes e (ii) o monitoramento de processos com entendimentos convergentes e divergentes nos órgãos de julgamento da Corte.

O desenvolvimento de ferramentas semelhantes nos demais órgãos do Poder Judiciário e nos órgãos administrativos de julgamento é medida recomendativa com potencial para propiciar mais integração entre o contencioso administrativo e o judicial e para promover mais previsibilidade e isonomia entre os julgados.

Na sequência, buscou-se investigar a possível relação de causalidade entre o elevado número de conflitos tributários federativos e a estrutura constitucional do federalismo fiscal, a permitir a existência de contencioso administrativo municipal, estadual e federal em paralelo ao sistema do processo judicial tributário.

Inicialmente, foram levantados o percentual de processos judiciais decorrentes de conflitos de competência federativa (entes de natureza distinta, como estado e município, ou de mesma natureza, como dois estados que disputam competência para tributar) e o percentual desses processos judiciais em que houve prévia (e desnecessária) discussão administrativa⁵.

Para identificar os processos decorrentes de conflitos de competência federativa e após alguns testes quanto à melhor escolha das palavras-chave, foi usada uma combinação de expressões que indicasse o conflito de competência federativo, a existência de bitributação e a verificação de cenário de guerra fiscal, de modo a afastar decisões que remetam à ocorrência ou não de conflito de competência de natureza meramente processual.

Ao analisar os resultados encontrados, verifica-se que 0,14% dos processos tributários corresponde a conflitos de competência, do qual 0,36% conta com contencioso administrativo prévio.

Ainda, para tentar responder a essa pergunta utilizando a base do DataJud, a equipe buscou identificar a quantidade de processos com a classe “1107 – Procedimento de Conhecimento”, “1118 – Embargos à Execução Fiscal”, “12133 – Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência”, “120 – Mandado de segurança” ou “119 – Mandado de segurança coletivo” e apurou a quantidade de processos com o assunto “10540 – Competência Tributária”. Os resultados revelam que 0,58% dos processos foi classificado com o assunto 10540.

Ressalta-se que o assunto “Competência tributária” pode abranger diversas discussões que transcendem o contexto do conflito federativo de competências e, como ressaltado, depende da classificação atribuída no momento do cadastro do processo no sistema.

⁵ Para tanto, foram escolhidas para a raspagem em banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes aos Regex “Conflito de competência” e “Contencioso administrativo”.

Foi investigado, também, o percentual de conflitos tributários de natureza federativa que tramita nos Tribunais Superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento.

Com base nos resultados encontrados, verificou-se que, de 0,58% de processos pendentes de julgamento sobre conflito de competência identificados, 0,23% tramita perante o STF. Destaca-se que não foi possível extrair os dados referentes ao STJ.

Tais achados permitiram aferir 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 razão para a ausência de litígio paralelo no âmbito administrativo e judicial é que o art. 38, parágrafo único, da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, 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”.

Vale mencionar, também, outro potencial motivo de geração de contencioso tributário, a saber, as possíveis incompatibilidades da digitalização da economia e das novas formas de negociação que daí advém com a rigidez na repartição das competências tributárias estabelecidas pela Carta de 1988.

Não é novidade que o modo de fazer negócios, de aferir renda e de oferecer mão de obra está em transformação nas últimas décadas. Esse impacto também passou a ser sentido na própria definição de conceitos essenciais ao Direito Tributário.

Os conceitos de bens e serviços, por exemplo, já se confundem cotidianamente. Diante da criação de objetos inteligentes, conectados à internet, capazes de recolher e trocar dados sem nem sequer exigir ação humana, formando o que Luis Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino (2018) chamam de internet das coisas (IoT), suas funções são ampliadas, passando de meras mercadorias para uma possível prestação de serviço. Essa “servicificação” das mercadorias gera no âmbito tributário, por exemplo, a confusão entre a incidência do ICMS e do ISS.

A “servicificação” das mercadorias, entretanto, é apenas um exemplo. A ausência de fluidez dos conceitos interfere diretamente em todos os três núcleos de tributação – renda, consumo e força de trabalho –, podendo dar azo a conflitos tanto entre os entes federativos, que concorrerão entre si para manter o tributo sob sua competência, quanto para os contribuintes, que ficarão sem saber a qual

ente devem, sem mencionar eventuais conflitos internacionais de competência tributária impulsionados com a ascensão do nomadismo digital.⁶

Em suma, da análise dos dados aferidos na presente hipótese, pode-se destacar que: (i) apesar de alguns entes federativos possuírem normas que vinculam seus/suas servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores, há 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), em especial no âmbito municipal; (ii) há expressivo percentual de modificação das decisões administrativas na primeira instância judicial (48,2%), em contraposição a um baixo percentual de reforma entre as decisões de primeira e segunda instâncias (7%); (iii) os convênios de cooperação e/ou intercâmbio de informações celebrados entre Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais e Tribunais Administrativos ainda são incipientes; (iv) a construção de conceitos constitucionais decorrentes da rígida repartição de competências tributárias tem potencialidade de geração de contencioso tributário, restrito a cada ente federativo.

Mostra-se importante, portanto, mais integração entre as searas administrativa e judicial, a vinculação à observância de precedentes, o incentivo à celebração de protocolos institucionais e a realização de estudos futuros focados nos contenciosos tributários, nas procuradorias e nas administrações tributárias do governo federal, estadual e municipal.

Nesse sentido, como forma de colocar em prática soluções baseadas nos resultados ora apresentados, sugere-se a implementação de uma Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário – Anexo 1.

Diante da constatação da necessidade de mais integração, tanto entre as instâncias administrativas e judiciais, quanto entre os órgãos do próprio Poder Judiciário, afere-se que a atuação cooperativa é o núcleo duro no qual deve se basear a postura do Poder Judiciário deste momento em diante e, conseqüentemente, da sugerida Política Judiciária Nacional.

A cooperação deve envolver, de um lado, todos os órgãos do Poder Judiciário, cabendo ao CNJ estabelecer suas diretrizes, com ações voltadas à capacitação de magistrados(as) e servidores(as), desenvolver e estimular o desenvolvimento de soluções tecnológicas de gestão de processos tributários, manter medidas de transparência ativa, compilar informações sobre os serviços públicos de combate

⁶ O termo “nômade” digital é utilizado modernamente para se referir a pessoas que trabalham por meios digitais e não fixam domicílio em um lugar/país específico.

à alta litigiosidade tributária existentes no país e sobre o desempenho de cada um deles e implementar práticas autocompositivas de solução de conflitos tributários.

Por outro lado, é urgente o estímulo à parceria com os demais atores do sistema tributário, podendo o CNJ buscar a cooperação dos órgãos públicos bem como de demais instituições públicas e privadas, incentivando a concretização de parcerias institucionais em âmbito nacional.

Mostra-se importante, assim, estimular a celebração de protocolos institucionais entre o Poder Judiciário local e os entes federativos da respectiva circunscrição, a fim de implementar a nova cultura cooperativa para a solução de conflitos tributários.

A solução ora apresentada pode se concretizar na forma de Resolução do CNJ, que disporá sobre a Política Judiciária Nacional de Resposta à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário.

Com vistas a incentivar a concretização da Política Nacional proposta e ainda contemplar experiência, atividade, ação, projeto ou programa que contribua para a redução da alta litigiosidade tributária, sugere-se, também, a criação de um Prêmio Eficiência Tributária.

A premiação, a ser realizada anualmente, terá como objetivos aprimorar a prestação jurisdicional, incentivar a implementação de mecanismos de cooperação entre o Judiciário, o fisco e os contribuintes, incentivar a implementação de meios de autocomposição tributária, reconhecer e disseminar boas práticas voltadas à transparência ativa, intercâmbio de informações e ação de capacitação e promover a conscientização dos integrantes do Poder Judiciário e da sociedade quanto à aplicação da legislação tributária.

Assim, seriam contempladas as categorias tribunais, magistrados(as) e atores do sistema de Justiça Tributária (Ministério Público, Defensoria Pública, Tribunais Administrativos, Procuradorias, advogados(as), servidores(as), que apresentarão práticas a serem avaliadas de acordo com critérios de eficiência, alcance social, criatividade, replicabilidade, efetividade, satisfação do(a) usuário(a) e inovação.

2.2 HIPÓTESE: A COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA

Na presente hipótese, buscou-se verificar de que maneira a complexidade da legislação fiscal brasileira e as dificuldades de harmonização interpretativa contribuem para o incremento da litigiosidade tributária.

Assim, foi investigado se seria possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e as deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária, bem como se a falta de orientação dos contribuintes por parte da administração quanto à interpretação que essa faz da norma tributária é um fator de origem de contencioso. Ademais, foram empreendidos esforços para identificar possíveis relações de causalidade entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária.

Os questionamentos enfrentados para comprovar ou infirmar as hipóteses aventadas se concentraram nos seguintes grupos: transparência e gestão fiscal (normativa e atuação concreta) e impacto da complexidade da legislação tributária no estoque de processos de contencioso fiscal.

Sob o aspecto da transparência, examinou-se a existência de três perguntas que giram, basicamente, em torno de saber se há portais informativos aos contribuintes com informações claras e atualizadas para consulta em tempo real e se existe mecanismo de orientação jurídica gratuita ao(à) cidadão(ã) comum que se relaciona com o fisco.

Do ponto de vista da gestão fiscal, dois aspectos fundamentais nas questões formuladas foram apreciados: a gestão de normas e a coordenação de procedimentos. Investigou-se de que maneira o fisco sistematiza e uniformiza a interpretação da legislação tributária. Isso porque são meios capazes de orientar tanto a atuação prática do agente público responsável por recolher tributos como a do contribuinte, que deve ser capaz de entender a legislação e cumprir as obrigações adequadamente.

Em relação ao impacto da complexidade da legislação tributária no estoque de processos de contencioso fiscal, buscou-se estabelecer possíveis indícios que juntos fossem capazes de ilustrar uma métrica, que envolve, em apertada síntese, informações sobre quais tributos são mais judicializados, que matérias são mais judicializadas e qual o perfil do litigante fiscal.

Desse modo, ao aferir quais espécies e subespécies tributárias são mais judicIALIZADAS no país, é possível fazer um adequado diagnóstico acerca de onde está a maior parte do problema. Por outro lado, caso haja o indicativo de que a maior parte do contencioso deriva de debates processuais/procedimentais específicos, poder-se-ia aventar a possibilidade de eventual modelo de unificação da legislação processual administrativa.

Para fins de interpretação da hipótese apresentada, foi objeto de tratamento possível correlação entre os elevados estoques processuais e as deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária. Essa associação é mais plausível em razão de diversos estudos comparativos que demonstram a dependência entre essas variáveis.

A elevada complexidade acarretada por enorme gama de obrigações acessórias e ausência de uma postura orientadora da administração tributária foram constatadas no Acórdão n. 1.105/2019 do TCU, proferido em 2019, em que foram analisados diversos aspectos que envolviam os procedimentos necessários para a preparação, a declaração e o pagamento de tributos com base em dados de 2018, especialmente em âmbito federal⁷.

Nessa oportunidade, o TCU concluiu que “devido à existência de competência tributária comum atribuída aos entes da Federação, à elevada quantidade de normativos vigentes em matéria tributária e à constante edição de normativos tributários, pode haver elevada complexidade para se cumprir todas as obrigações tributárias”.

Também conforme o Acórdão, o tempo médio de resposta às consultas fiscais é de 350 dias, prazo elevado e que impacta negativamente a conformidade dos contribuintes à legislação tributária.

Em tese de doutorado dedicada ao tema, Roberta Bordini Prado Landi (2020), ao citar estudo publicado pelo FMI, realizado por Christophe J. Waerzeggers e Cory Hillier, afirma que o estabelecimento de um prazo máximo para a solução das consultas é essencial para a confiabilidade no instrumento. Não basta a existência de um prazo máximo, havendo a necessidade, ainda, que o prazo máximo estabelecido seja útil ao contribuinte para organização de suas atividades, trazendo maior segurança jurídica. Segundo o referido estudo, no cenário ideal, as consultas devem ser respondidas no prazo de trinta a quarenta dias.

7 Cf. BRASIL.

De acordo com o índice “Tax Complexity” (2016), elaborado pelas universidades alemãs LMU Munich e Universität Paderborn, o Brasil figurou na 66ª posição entre cem países no critério “orientação” pela administração tributária.

Assim, há significativo embasamento teórico e empírico a demonstrar que a ampliação dos mecanismos de orientação da administração tributária aos contribuintes é um importante fator de redução de contencioso, pois permite que haja entendimento mútuo entre as partes e a formação de uma relação baseada na cooperação (IMF/OECD, 2019).

Como afirmado no estudo “Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses” (2017), elaborado pela Comissão Europeia, é correta a noção de que a incerteza produz impactos negativos nos investimentos, em que a falta de segurança quanto à efetiva carga tributária sobre os lucros é apontada como o terceiro fator mais importante para a definição do local em que serão feitos investimentos – atrás apenas de incerteza política e condições macroeconômicas de cada país. As causas mais relevantes dessa incerteza, conforme a pesquisa, são (i) a complexidade da legislação tributária, (ii) a imprevisibilidade ou inconsistência no tratamento conferido pela autoridade fiscal aos contribuintes e (iii) as mudanças frequentes no sistema tributário.

A complexidade na interpretação da legislação e apuração de determinados tributos, a existência de muitos regimes especiais que criam exceções e regras mais benéficas a alguns grupos e a ausência de uma lógica racional de incidência são fatores relevantes para o aumento de judicialização das matérias. Tributos cuja legislação seja mais simples, transparente e geral acarretam menos discussões judiciais.

A princípio, buscou-se aferir a possível correlação entre os elevados estoques processuais e as deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária, bem como se a falta de orientação dos contribuintes por parte da administração, quanto à interpretação que esta faz da norma tributária, é um fator de origem de contencioso.

Foi apurada a quantidade de matérias que havia sido objeto de dispensa de contestação e recursos antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015 e após a entrada em vigor do referido Código. Mediante pedidos transmitidos pela LAI, a questão foi enviada para o grupo de destinatários “Procuradorias”.

Com relação à PGFN, os dados analisados foram extraídos da página “Temas com dispensa de contestar e recorrer”, disponível no sítio do órgão na internet⁸. Exclu-

8 Cf. <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/atos-declaratorios-arquivos/atos-declaratorios-da-pgfn>.

sivamente com relação aos temas que contam com atos declaratórios da PGFN, os dados obtidos podem ser visualizados na Tabela 1.

Tabela 1 – Atos declaratórios da PGFN com dispensa de contestar e recorrer

PRÉ-CPC/2015	PÓS-CPC/2015
77	18

Fonte: *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.*

Foram considerados nos cálculos os atos declaratórios que tenham sido eventualmente revogados em momento posterior. Ressalta-se também que o órgão alerta, em seu sítio eletrônico, que a lista de temas com jurisprudência consolidada do STF e/ou de Tribunal Superior é exemplificativa, inclusive a decorrente de julgamento de casos repetitivos, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN n. 502/2016.

Com relação à “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN n. 502/2016)”, também disponível no sítio eletrônico da PGFN⁹, o panorama identificado pode ser assim sintetizado:

Tabela 2 – Dispensas de contestar e recorrer da PGFN

PRÉ-CPC/2015	PÓS-CPC/2015
102	115

Fonte: *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.*

No âmbito estadual e municipal, apenas a PGE/SE, a PGE/RR e a PG/DF e a PGM/Maceió responderam à pergunta enviada via LAI, mas nenhuma indicou dados objetivos sobre o número de dispensas de contestar ou recorrer antes e depois da entrada em vigor do CPC/2015. Do achado em apreço pode-se destacar que, com exceção da PGFN, no âmbito do grupo “Procuradorias”, poucas praticam atos de dispensa de contestação e recursos com frequência, o que é um fator que corrobora para a existência de múltiplos processos e eleva o estoque de demandas de natureza tributária.

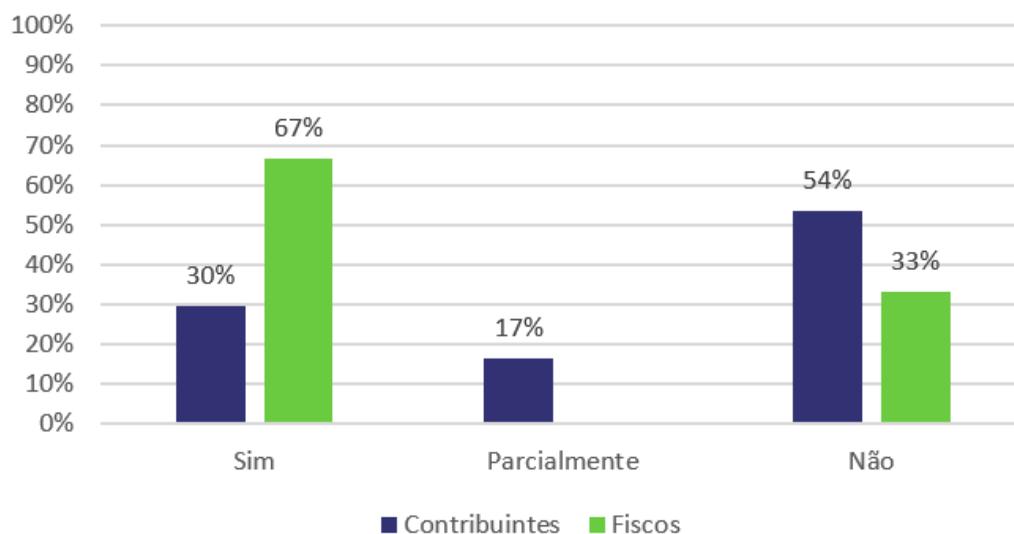
Atento a esse contexto, por meio da Recomendação CNJ n. 120/2021, art. 7º, o Conselho Nacional de Justiça recomendou a todos os magistrados e a todas as magistradas, em caso de demandas repetitivas de natureza tributária, sugerir aos órgãos da advocacia pública a possibilidade de, conforme o caso, praticar atos de disposição, tais como desistência, renúncia ou reconhecimento do pedido, em situações de precedentes vinculantes desfavoráveis ao ente público litigante.

⁹ Cf. LISTA de dispensa, 2016.

Outra questão residiu em verificar se a administração tributária possui portal com acesso simples e amigável em que concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas. A coleta de dados ocorreu por meio de realização de entrevistas enviadas para os grupos “Fiscos” e “Contribuintes”, em que foram obtidas 78 respostas.

Entre as respostas, 68 foram apresentadas pelo grupo “Contribuintes”, das quais 14 foram consideradas inválidas pelo fato de o respondente afirmar não saber a resposta ou apresentar resposta incompatível com a pergunta. O grupo “Fisco”, por sua vez, registrou dez respostas. Considerando a multiplicidade de respostas apresentadas pela Sefaz/MT, foram consideradas como válidos seis retornos, dos quais quatro são positivos e dois negativos. Os resultados das respostas podem ser visualizados na Figura 8.

Figura 8 – Percepção dos fiscos e contribuintes sobre os portais da administração tributária



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Como se pode verificar, o grupo “Fisco” possui percepção de que as administrações tributárias possuem portais amigáveis e acessíveis, em que concentram e atualizam as normas tributárias, o que não corresponde com a percepção do grupo “Contribuintes”. Ainda que se considere que as respostas “Parcialmente” possam ser englobadas nos resultados totalmente positivos, a conclusão permaneceria inalterada, uma vez que a percepção dos contribuintes, em sua maioria, é de que as administrações tributárias não possuem portais acessíveis e amigáveis, em que concentram suas normas tributárias e a interpretação a elas conferidas.

Os sítios eletrônicos são o cartão de visitas das administrações tributárias e, em um contexto em que se ventila a superação de uma relação adversarial entre fisco e contribuinte para dar origem a uma relação de confiança, fundada no diálogo, é importante que todas as partes envolvidas nessa interação tenham conhecimento do mundo digital, com vistas a promover cidadania e a informar os contribuintes, que vivem em uma sociedade complexa, plural, com acelerada mutação e que lida com um fluxo de informação antes inimaginável. Dúvidas não elucidadas são fatores que podem comprometer a confiança entre as partes e gerar contencioso.

Em seguida, mediante pedidos pela LAI enviados para os grupos de destinatários “Procuradorias” e “Fiscos”, foi objeto de investigação a adoção, ou não, de transparência ativa ou passiva da administração tributária, quanto aos atos preparatórios (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) das normas e dos atos tributários.

Conceitualmente, considerou-se a transparência ativa quando o órgão público publiciza em sua página na internet tais documentos, independentemente de requerimento do contribuinte. A transparência passiva, por sua vez, foi compreendida nas hipóteses em que o contribuinte teve que provocar os órgãos da administração tributária e formular pedido individual, com resposta disponibilizada apenas a este.

Considerando as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta, constatou-se que PGE/RR, PG/DF e Sefaz/DF possuem transparência ativa, enquanto PGE/RR, PG/DF, PGE/SE, PGE/RJ, Sefaz/MG, Sefaz/RN, Sefaz/Boa vista, Sefaz/Fortaleza e Sefaz/Aracaju têm transparência passiva¹⁰.

A fim de aprofundar a investigação quanto à transparência dos órgãos destinatários dos pedidos transmitidos via LAI, questionou-os também quanto (i) à quantidade de pedidos LAI recebidos por ano, (ii) à proporção de pedidos deferidos, parcialmente deferidos e rejeitados; (iii) ao prazo médio de resposta e (iv) a quantas respostas foram precedidas de recursos. Os resultados foram sintetizados nas Tabelas 3 e 4.

¹⁰ No grupo “Procuradorias”, responderam à pergunta a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF, bem como a PGM/Maceió. No grupo “Fisco”, responderam as Sefaz/DF, Sefaz/MG e Sefaz/RN bem como as Sefaz/Recife, Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza.

Tabela 3 – Pedidos LAI recebidos pelas Procuradorias

PROCURADORIAS				
ÓRGÃO	LAI (ANO)	RESULTADO	PRAZO RESPOSTA	RECURSOS
PGE/SE	13	Deferidos: 13*	Não informado	Não informado
PGE/RJ	76	Deferidos: 35 Parcial: 4 Rejeitados: 18 Não atendidos: 15	21 dias	0
PGE/RR	2	Deferidos: 2	Não informado	0
PG/DF	186	Não informado	Não informado	20
PGM/Maceió	200	Deferidos: 90%	15 dias	Minoria

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Tabela 4 – Pedidos LAI recebidos pelos fiscos

FISCOS				
ÓRGÃO	LAI (ANO)	RESULTADO	PRAZO RESPOSTA	RECURSOS
Sefaz/DF	785	Deferidos: 438 Parcial: 9 Rejeitados: 58	15 dias	1ª inst.: 47 2ª inst.: 7 3ª inst.: 3
Sefaz/MG	132	Deferidos: 74 Parcial: 5 Rejeitados: 30	23 dias	1ª inst.: 14 2ª inst.: 2 3ª inst.: 4
Sefaz/RN	58	Não informado	18,96*	60
Sefaz/Recife	77	Deferidos: 68 Rejeitados: 9	20 dias	6
Sefaz/Porto Alegre	54	Não informado**	21,87 dias	Não informado
Sefaz/Fortaleza	146	Deferidos: 128 Parcial: 8 Rejeitados: 2	4 dias	5

* Foi realizado o cálculo aproximado conforme os números disponibilizados pelo órgão.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Como se vê, de maneira geral, os pedidos transmitidos via LAI são deferidos pelos órgãos.

Ressalta-se que, atualmente, o Estado Democrático de Direito, no qual os contribuintes, as administrações tributárias e as procuradorias convivem, é marcado, entre outras características, pela necessidade de maior transparência e de abertura ao diálogo, pela predileção ao consenso, e não à autoridade (MEDAUAR, 2003, p. 210).

Nesse contexto, é de fundamental importância, observada a legislação em vigor quanto às informações sigilosas, manter o contribuinte informado, o que diminui as desconfiças desse em relação ao fisco e o aproxima da administração tributária.

Outra questão examinada foi sobre possíveis iniciativas estruturadas, com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade, para revisar e propor a legislação tributária. Para tanto, foram transmitidos novos pedidos pela LAI aos grupos de destinatários “Procuradorias” e “Fiscos”¹¹. As respostas estão sintetizadas nas Tabelas 5 e 6.

Tabela 5 – Iniciativas estruturadas das Procuradorias para revisar e propor a legislação tributária

PROCURADORIAS			
ÓRGÃO	SIM	ÀS VEZES	NÃO
PGFN		✓	
PGE/SE			✓
PGE/RJ			✓
PGE/RR			✓
PG/DF			✓

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Não foram consideradas as respostas que afirmavam existir debates no âmbito do Poder Legislativo em comissões que discutiam projetos específicos, a existência de canais para ouvir contribuintes, como ouvidorias, nem debates com setores econômicos¹².

Tabela 6 – Iniciativas estruturadas dos fiscos para revisar e propor a legislação tributária

FISCOS			
ÓRGÃO	SIM	ÀS VEZES	NÃO
Sefaz/DF			✓
Sefaz/MG		✓*	
Sefaz/Aracaju			✓

*A despeito da resposta positiva, foi noticiado evento único, não se tratando de uma estrutura permanente.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

11 No grupo “Procuradorias”, responderam à pergunta transmitida via LAI a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PG/DF, e PGE/RR, bem como a PGM/Maceió. No grupo “Fisco”, responderam as Sefaz/DF, Sefaz/MG, e Sefaz/RN, bem como as Sefaz/Recife, Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza.

12 No grupo “Fiscos”, foram consideradas como válidas as respostas enviadas pelas Sefaz/DF e Sefaz/MG e pela Sefaz/Aracaju

Ademais, a fim de aprofundar a investigação quanto às iniciativas estruturadas da administração tributária para revisar e propor a legislação tributária, questionou-se aos órgãos destinatários dos pedidos transmitidos via LAI acerca da quantidade de: (i) consultas públicas abertas para a obtenção de contribuições da sociedade quanto à edição de novos atos tributários; e (ii) contribuições recebidas, respondidas, acolhidas e rejeitadas, integral ou parcialmente.

Com exceção da PGFN e da Sefaz/MG (15%), que indicaram consultas públicas realizadas recentemente, os demais respondentes não indicaram consultas públicas, dos quais 70% afirmaram não terem sido realizadas consultas públicas no órgão e 15% informaram de maneira genérica a participação da sociedade para debater questões específicas da legislação, sem oferecer exemplos de consultas ou similares.

Foi excluído desse cálculo percentual a PG/DF, que afirmou não ter informações disponíveis para responder à pergunta, que deveria ser direcionada à Sefaz, já respondente da pesquisa.

Os dados obtidos sugerem a existência significativa de competência comum a mais de um órgão com referidas competências no mesmo ente federativo.

Recomenda-se que haja uniformização da competência para a prática de atos de elaboração e interpretação de normas tributárias, e, caso se opte pela existência de mais de um órgão, estabeleçam-se regras de governança entre eles. Seria razoável, outrossim, promover participação dos contribuintes nesses procedimentos.

Por meio de pedidos pela LAI, foi investigado, também, se as administrações tributárias possuem um ou mais órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária e, caso existente mais de um, se há regras de governança entre os órgãos que permitam ao contribuinte conhecer a interpretação de forma clara¹³.

As respostas podem estar sintetizadas nas Tabelas 7 e 8.

¹³ Responderam à pergunta a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF, bem como a PGM/Maceió. No grupo "Fisco", responderam as Sefaz/DF, Sefaz/MG, e Sefaz/RN, bem como as Sefaz/Recife, Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza.

Tabela 7 – Elaboração e interpretação da legislação tributária nas Procuradorias

PROCURADORIAS			
ÓRGÃO	EXISTEM ÓRGÃOS RESPONSÁVEIS?	SE SIM, QUANTOS?	REGRAS DE GOVERNANÇA?
PGFN	Sim	Mais de 1	Não
PGE/SE	Sim	1	N/A
PGE/RJ	Sim	1	N/A
PGE/RR	Sim	Mais de 1	Não respondido
PG/DF	Sim	Mais de 1	Não respondido
PGM/Maceió	Sim	Mais de 1	Não respondido

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário, 2022.

Tabela 8 – Elaboração e interpretação da legislação tributária nos fiscos

FISCOS			
ÓRGÃO	EXISTEM ÓRGÃOS RESPONSÁVEIS?	SE SIM, QUANTOS?	REGRAS DE GOVERNANÇA?
Sefaz/DF	Sim*	1	N/A
Sefaz/PE	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/RN	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/MG	Sim	1	N/A
Sefaz/AM	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Recife	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Boa Vista	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Salvador	Sim*	1	N/A
Sefaz/Porto Alegre	Sim	Mais de 1	N/A
Sefaz/Aracaju	Sim	1	N/A
Sefaz/Fortaleza	Não	1	Parcial

*As respostas se referiram apenas à existência de um órgão para a interpretação das normas tributárias, sem oferecerem resposta quanto à elaboração.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

As respostas detalhadas das Procuradorias e dos fiscos apresentam informações específicas sobre os órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária e as regras de governança existentes entre os órgãos que permitem ao contribuinte conhecer a interpretação de forma clara.

Com base nas respostas obtidas, foi possível inferir que inexistem regras de governança entre os órgãos que interpretam a legislação tributária.

Após, mediante realização de entrevistas, verificou-se que os fiscais autuam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação seja conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária.

Desse modo, recomendam-se mecanismos internos que salvaguardem os fiscais de processos administrativos disciplinares, quando desejarem buscar interpretação da nova legislação antes de autuarem, sem a consolidação da interpretação da nova legislação.

Pesquisou-se, também, por meio de pedidos pela LAI ao grupo “Procuradoria”, se há identificação dos débitos que estão em cobrança conforme a origem – débitos confessados e débitos lançados de ofício – e, em caso afirmativo, qual a proporção de cada.

As respostas estão sintetizadas na Tabela 9¹⁴.

Tabela 9 – Origem dos débitos em cobrança: confessados x ofício

PROCURADORIAS		
ÓRGÃO	HÁ IDENTIFICAÇÃO?	ORIGEM/PROPORÇÃO
PGFN	Sim	Homologação – 51,04% Ofício – 48,96%
PGE/SE	Não	Ofício – 100%
PGE/RJ	Não	Ofício – 57,3% Declar./homologação – 42,7%
PGE/RR	Não	N/A
PG/DF	Sim	Homologação – 15,85% Ofício – 57,62%*
PGM/Maceió	Não	N/A

*Não foi informado o restante da composição do estoque de dívida ativa.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

No que diz respeito à resposta da PGFN, é importante ressaltar que em uma mesma inscrição pode haver créditos sujeitos a diferentes tipos de lançamento. Assim, uma mesma execução fiscal pode contemplar múltiplas inscrições, razão pela qual foi apresentado o quantitativo de inscrições ajuizadas e não ajuizadas.

Levantou-se, em sequência, via Regex¹⁵, o percentual de processos judiciais de cobrança de créditos tributários que decorre de divergências apontadas eletronicamente pelos sistemas dos fiscos.

14 Responderam à pergunta a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF, bem como a PGM/Maceió.

15 Variável “Divergências apontadas eletronicamente” combinada com os resultados das variáveis “Ação de execução fiscal” e “Embargos à execução fiscal”, incluindo também esse percentual em relação ao total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais.

Os resultados apontam que 22% dos processos judiciais tributários se referem à cobrança de créditos tributários que decorrem de divergências apontadas eletronicamente pelos sistemas dos fiscos.

Significa dizer que mais de um quinto dos processos judiciais tributários da amostra analisada toca a inconformidade dos contribuintes em relação a registros constantes de sistemas informatizados do fisco, sendo razoável inferir que não versam sobre irresignação quanto à matéria de direito.

Há, nesse âmbito, várias possibilidades para o desenvolvimento do diálogo e da aproximação entre fisco e contribuinte, oportunidade em que a utilização de meios alternativos de solução de conflitos pode ser incentivada.

Em seguida, pesquisou-se, no grupo “Fiscos”, o tipo de orientação ou assistência judiciária que é ofertada ao cidadão-contribuinte¹⁶.

As referidas secretarias destacaram como tipo de orientação a publicação da legislação em portal na internet, o plantão fiscal para dúvidas, a consulta e o uso de e-mail institucional. De um modo geral, os fiscos apontam que estão disponíveis para prestar orientações e mencionam os canais de comunicação de que dispõem. Muitas respostas, também, indicam o processo de consulta e suas respectivas respostas como canal de orientação. Não se observa, no entanto, uma postura ativa de orientação, verificando-se, em geral, uma postura reativa de respostas quando consultados.

Também foi objeto de investigação a eventual correlação¹⁷ entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária.

Inicialmente, foi investigado o percentual de processos judiciais que se refere a compensações de créditos tributários, especificamente, casos de compensações não homologadas, parcialmente homologadas ou consideradas não declaradas. Essa interpretação afasta situações em que a compensação seja matéria acessória ao objeto da ação, como, por exemplo, nos casos em que o contribuinte discute a relação jurídica tributária e formula pedido de declaração do seu direito de compensar o indébito eventualmente reconhecido no caso de desfecho favorável da discussão.

Os resultados do referido cálculo demonstram que 0,77% dos processos judiciais tributários discute a compensação de créditos tributários¹⁷.

¹⁶ Responderam à pergunta formulada via LAI a SEF/DF, Sefaz/Salvador, Sefaz/MG, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz /AM, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju, Sefaz/Fortaleza.

¹⁷ Foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. Os pesquisadores escolheram para a raspagem em seu banco de dados expressões Regex que conduziram aos resultados referentes à “Compensação de créditos contencioso”. Foi identificado e calculado o percentual da Regex, considerando o total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais.

Considerando as premissas adotadas pela equipe quanto à abrangência do termo “compensação tributária”, conforme descrito anteriormente, foi realizada também a combinação desse resultado com os retornos obtidos da busca de expressões regulares para as “ações antiexacionais”, de modo a limitar a resposta aos processos de iniciativa do contribuinte.

Na justiça federal, o resultado dessa combinação indicou que 0,60% de processos discute compensação tributária, com destaque para o TRF3, em que os processos sobre tal assunto representam 1,74% do total da base do tribunal. Em âmbito estadual, o estoque de processos tributários sobre compensação tributária variou entre 0% (TJTO) e 1,4% (TJGO).

Esse primeiro ponto de investigação revela, em síntese, que, levando em consideração a amostra de dados analisada, não foi possível imputar à compensação de créditos tributários a reserva de parcela significativa do acervo de processos judiciais tributários. As razões para o elevado estoque processual de demandas de natureza tributária estão fora, portanto, do âmbito de aplicação do aludido instituto. Aliás, há, no achado, diversas possibilidades para pesquisas futuras, como avaliar de que maneira as Súmulas STJ n. 212, 213, 460 e 464 afetam os estoques processuais tributários no âmbito do Poder Judiciário¹⁸.

Após, foi verificado o percentual de processos judiciais por tributo, mediante extração de dados via Regex.

Os resultados obtidos podem ser visualizados na Tabela 10, em que o IPTU se destaca como o tributo com o maior volume de contencioso.

Tabela 10 – Recorrência de processos por tributos nos Diários Oficiais¹⁹

TRIBUTOS	%
IPTU	24,9839
ICMS	16,4575
Contribuição previdenciária	8,2366
ITCMD	7,2767
PIS	5,8119
Cofins	5,5407
IPVA	5,4820
ISS	3,3630
ITBI	2,2049
IPI	1,9484

¹⁸ Cf. BRASIL, 2005, 1998, 2010^a, 2010b.

¹⁹ Foram excluídos os resultados dos tributos que correspondiam a menos de 0,0001% da base.

IOF	1,7334
IRPF	1,6880
Contribuição para Funrural	1,3635
CSLL	1,3392
ITR	1,2580
Taxa de fiscalização	1,2477
Simplex nacional	1,1976
Taxa de funcionamento	1,0569
IR retido na fonte	0,8575
IRPJ	0,7576
Taxa de coleta de lixo	0,6926
Contribuição adicional de FGTS	0,5879
Empréstimo compulsório	0,5829
Taxa de conservação e limpeza pública	0,5730
II	0,4825
Contribuição de melhoria	0,4605
CIDE Terceiros – Incra	0,4413
TSS	0,3824
CIDE Terceiros – Sebrae	0,2972
Taxa de combate a incêndios	0,1751
Contribuição para Sesc	0,1559
CPRB	0,1516
Contribuição RAT ou SAT ou FAP	0,1276
CIP ou Cosip	0,1255
Contribuição para Senac	0,1088
Contribuição para Senai	0,1062
Contribuição para Sesi	0,1013
Taxa de controle e fiscalização ambiental	0,0646
TSA	0,0522
Siscomex	0,0514
Contribuição para Senar	0,0469
Contribuição para FNDE	0,0411
Cide combustíveis	0,0375
TAH	0,0333
Taxa de vigilância sanitária	0,0321
AFRMM	0,0316

Imposto de exportação	0,0288
FCP ou FECF ou FecoeP	0,0221
TUM	0,0205
Cide terceiros – Apex	0,0202
Taxa de outorga	0,0201
Taxa da CVM	0,0199
Taxa de licenciamento de veículo	0,0188
CNP	0,0160
Contribuição de cooperativas	0,0150
Contribuição para Sest	0,0145
Contribuição para Senat	0,0125
Cide terceiros – ABDI	0,0100
TFSEE	0,0075
Cide royalties	0,0068
TSM	0,0064
Contribuição para SESCOOP	0,0024
Taxa de licenciamento anual de veículo	0,0024
Cide importação	0,0020
Taxa de emissão de documentos	0,0020
TFI	0,0011
Contribuição para Condecine	0,0010
Taxa junta comercial	0,0006
Contribuição para DPC	0,0005
Contribuição da agroindústria	0,0005
Taxa de controle e fiscalização de produtos químicos	0,0002
TLF	0,0001
Total	100%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Chama a atenção o 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, sendo assim razoável indicar que boa parte da complexidade da legislação tributária pode ser atribuída às normas que tratam do tema. Curioso, também, o fato de que, levando em consideração a amostra analisada, há poucas execuções fiscais propostas por municípios em

termos percentuais, 18,02%, enquanto a União e os Estados são responsáveis por 41,90% e 39,83%.

Destaca-se, ainda, o fato de que o IPTU é o tributo com maior volume no contencioso. Tal cenário é um indicativo de que há muita irresignação dos contribuintes em relação aos lançamentos realizados nesse imposto, o que desemboca em um grande número de ações antiexacionais em curso, tais como mandado de segurança e ações declaratórias ou anulatórias, fazendo com que, em muitos casos, execuções fiscais nem sequer existam.

Outro detalhe curioso é que o IPTU é um imposto real, de modo que, ao menos em tese, sua arrecadação se dá de modo mais simples do que diversos outros que incidem sobre o consumo e produção.

A satisfação do crédito tributário pela via da execução fiscal também é mais simples, em princípio, uma vez que o próprio bem que ensejou a incidência do imposto pode ser penhorado para a satisfação do crédito tributário, o que também pode impactar no fato de o referido tributo possuir o maior percentual entre os processos judiciais.

Vale observar que PIS/Cofins e as Contribuições Previdenciárias, além de fazerem parte do grupo de tributos que mais geram processos no Poder Judiciário, estão entre as exações ou temas tributários federais que foram objeto do maior número de consultas fiscais formuladas por contribuintes entre 2014 e 2019 (LANDI, 2020, p. 163).

Investigou-se, ainda, o percentual dos litígios que exige a realização de perícias técnicas ou diligências complementares, em razão do tempo considerável que se leva para a realização desses procedimentos. Um alto número de feitos com essa característica poderia indicar que o estoque de demandas tributárias no Poder Judiciário se avoluma porque se demora a dar vazão às perícias e diligências.

A pesquisa se deu mediante pedidos pela LAI e por Regex. As expressões conduziram aos resultados obtidos na variável “Perícia” e “Diligências complementares” da planilha, que indicam ter havido perícias ou diligências complementares em 9,4% dos processos judiciais tributários.

O baixo percentual indica que o prazo que se leva para a realização de perícias e diligências complementares não pode ser lido como circunstância suficiente a propiciar os elevados estoques processuais judiciais tributários.

Buscou-se, por fim, investigar o percentual de mandados de segurança impetrados por pessoas jurídicas e, entre esses, o percentual de ações mandamentais impetradas por microempresas (ME) ou empresas de pequeno porte (EPP).

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: “Mandado de Segurança”, “PJ no polo ativo em MS”, “ME ou EPP polo ativo”. Do total de medidas judiciais consideradas na raspagem, foram identificados 45,8% de processos impetrados por pessoas jurídicas e 35,9% impetrados por ME ou EPP. Os mandados de segurança impetrados por ME ou EPP representam 78,34% das demandas realizadas por pessoas jurídicas.

O achado é um indicativo de que quase metade das ações mandamentais da amostra analisada tem no polo ativo ou passivo a presença de uma pessoa jurídica. Há de se considerar que parte da judicialização ora investigada se dá em decorrência de irresignação quanto a ato praticado pelo fisco e em decorrência da figura do devedor contumaz, buscador que é de uma vantagem concorrencial por meio indevido. Outro fator que pode justificar jesse achado é o fato de que as ME e EPP podem manejar ações em juizado especial, o que é economicamente menos custoso, além das ocasiões em que essas empresas buscam, no Poder Judiciário, a obtenção de certidões negativas ou positivas com efeitos de negativa.

No entanto, é aceitável afirmar que o porcentual encontrado é também um indício de que sobretudo MEs e EPPs possuem dificuldades para se manter em conformidade com a legislação tributária, o que acaba sendo uma das causas para o elevado estoque processual.

Os achados apontam, em suma, que: (i) as razões para o vasto estoque processual de demandas de natureza tributária estão fora do âmbito de aplicação da compensação tributária e da realização de perícias e diligências complementares; (ii) os tributos que mais geram processos no Poder Judiciário são IPTU, ICMS, PIS/Cofins e contribuição previdenciária, sendo o primeiro deles o que apresenta o maior percentual de processos (25% do total do acervo); e (iii) 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 (EPP).

Diante do exposto, conclui-se que ainda há muita deficiência nos quesitos transparência e gestão fiscal, corroborando para o incremento da litigiosidade tributária.

No tocante à transparência, restou claro que as informações sobre normas tributárias e sua interpretação não estão chegando ao destinatário final, que é contribuinte. Afinal, ainda que a percepção das Administrações Tributárias seja dife-

rente, os contribuintes não percebem os portais, nos quais deveriam constar tais informações, como fáceis e amigáveis.

Nessa esteira, a transparência ativa é um importante horizonte a ser buscado.

Quanto à gestão fiscal, identificou-se ausência de iniciativas estruturadas para revisar e propor legislação tributária, regras de governança entre órgãos que promovem interpretação normativa, participação da sociedade por meio de consultas públicas e, ainda, diante dos conflitos judicializados, são poucas as procuradorias que praticam atos de dispensa de contestação e recursos.

Em suma, aferiu-se que há grande espaço para a redução da litigiosidade tributária na implementação de transparência ativa e gestão fiscal, de modo a gerar maior confiança na relação entre fisco e contribuinte, a partir do esclarecimento deste quanto às normas tributárias e sua interpretação, tanto no acesso à informação de maneira simples e amigável, quanto na uniformização da interpretação, revisão e proposição legal pelos aplicadores.

Propõe-se a ampliação dos estudos sobre os impactos dos referidos tributos (IPTU, ICMS, PIS/Cofins e contribuição previdenciária), em duas frentes. Na primeira, sugere-se a criação de ciclos de pacificação tributária, que poderão ocorrer durante o período de quatro anos, oportunidades em que se realizarão ações para cada um dos tributos apontados – Anexo 2.

A cada ciclo deverão ser realizadas as seguintes ações: I. Diagnóstico Nacional sobre o tributo em debate; II. Seminários regionais; III. Cursos de capacitação; e IV. Seleção e disseminação de boas práticas.

Ao término de cada ciclo, vislumbra-se que os resultados e as dificuldades encontradas no curso dos trabalhos sejam devidamente divulgados pelo CNJ.

A segunda frente, por sua vez, seria voltada especificamente para o IPTU. Como visto, a pesquisa, por ser ampla e tratar do contencioso tributário judicial como um todo, não foi capaz de identificar as causas que levam o IPTU a ocupar esse papel de destaque na alta litigiosidade tributária.

Os números, porém, assustam, de forma que se mostra necessária uma solução que atue especificamente no referido tributo; encontre as particularidades que geram o alto estoque; e crie recursos que permitam a modificação do cenário atual.

Desse modo, propõe-se a instituição de um grupo de trabalho responsável pelo desenvolvimento de projeto-piloto, o qual, a partir de critérios metodológicos adequados, escolha municípios propícios ao estudo, de maneira que seja possível, num primeiro momento, analisar as condições da litigiosidade do IPTU na

localidade, encontrar os empecilhos e as medidas que geram impacto positivo, para, em um segundo momento, implementar novas soluções que abarquem a cooperação, a transparência ativa, os métodos adequados de solução de litígios, as medidas tecnológicas de gestão processual, entre outras que se encontrarem pertinentes – Anexo 3.

2.3 HIPÓTESE: CAUSAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA

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

Na primeira frente de investigação, buscou-se descobrir o grau de relação entre o número de ações ajuizadas por contribuintes e a iminência de julgamento do tema por algum Tribunal Superior, bem como a possível relação de causalidade entre o risco de modulação de uma decisão de inconstitucionalidade e o aumento do número de ações ajuizadas.

Para tanto, os questionamentos feitos na pesquisa buscam relacionar os julgamentos de temas importantes pelos Tribunais Superiores e a tomada de decisão dos contribuintes em ajuizar ou não demandas antiexacionais.

Desse modo, foi importante angariar informações acerca do momento do ajuizamento da demanda tributária em relação ao julgamento da tese principal pelos Tribunais Superiores em repercussão geral ou em recursos repetitivos, por exemplo, para entender de que maneira se comporta o contribuinte perante as decisões judiciais mais importantes em matéria tributária.

Em outras palavras, o intuito da pesquisa foi saber qual o impacto do julgamento de teses que formarão precedentes vinculantes (ou com grande poder persuasivo) no quantitativo de demandas fiscais ajuizadas pelos contribuintes.

Com relação à segunda frente investigativa, a pesquisa pretendeu verificar a existência de relação entre a ausência ou a reduzida onerosidade (responsabilização financeira) para as partes e a alta litigiosidade tributária.

Assim, investigou-se a correlação entre o baixo custo de litigância judicial no Brasil e a alta quantidade de processos fiscais que são submetidos à análise do Poder Judiciário.

As perguntas foram formuladas para esclarecer quais os índices de êxito dos contribuintes na esfera judicial, qual o índice de utilização do mandado de segurança como ação antiexacional (em vista da ausência de condenação em honorários de sucumbência pelo vencido), os índices de valores recuperados pela Fazenda Pública em relação aos custos de cobrança, entre outras.

A despeito de as hipóteses tratarem de interesses econômicos antagônicos – enquanto a primeira diz respeito à ação do agente visando maximizar seus ganhos,

a segunda trata dos custos do litígio como elemento indutor de comportamentos, no caso, de desincentivo ao litígio –, ambas encontram embasamento na análise econômica do direito²⁰, especialmente na economia comportamental.

Diversos estudos demonstram que litigantes consideram o custo do processo, a expectativa de ganho decorrente de um julgamento favorável e a probabilidade de êxito para decidir sobre iniciar ou manter seus litígios (PRIEST; KLEIN, 1984; KAPLOW; SHAVELL, 1999; KNUTSEN, 2010; HAY, 1995).

Esse comportamento está em linha com a teoria da escolha racional (rational choice theory), segundo a qual os agentes econômicos atuarão visando à maximização do seu bem-estar e de seus ganhos (SCOTT, 2000).

Gico Jr. (2020) realizou recentes tentativas de incluir a economia comportamental na análise do processo. Segundo o autor, os economistas comportamentais estão formulando teorias que permitem prever as situações em que os seres humanos tendem a ser mais avessos ao risco, e aquelas em que são mais propensos ao risco.

Como bem explicado ao longo da obra, o litígio ou o processo judicial é uma empreitada arriscada, uma vez que existem incertezas e riscos a ele inerentes. Assim, existem tipos de situações do litígio que podem gerar mais vieses aos indivíduos “empurrando-os” para o contencioso. Esse tipo de comportamento também pode afetar como as partes agem em ações que elas cobram algo versus as ações nas quais são cobradas.

Em ações tributárias ou de cobrança em que a parte está sendo cobrada ou punida, ela pode entender esse resultado como uma perda e se comportar de forma propensa ao risco. Já nos casos em que está cobrando algo, a parte pode se comportar como se estivesse ganhando algo e, portanto, agir de maneira avessa ao risco. Então, Gico Jr. (2020) prevê que, da perspectiva de indivíduos e empresas (que são formadas por indivíduos), o contencioso tributário é explicado justamente pela propensão ao risco nessas situações em que eles são normalmente devedores. Vale lembrar que a economia comportamental faz previsões de comportamento das pessoas e, mais recentemente – mas ainda de maneira não conclusiva – vale-se de tecer recomendações normativas para políticas públicas de maneira a vencer esses vieses comportamentais observados empiricamente.

Por fim, é interessante observar que podem existir situações, na prática, em que compensa, economicamente falando, para ambas as partes em um contencioso – autor(a) e réu –, de maneira simultânea, o prosseguimento do litígio. O que vale

20 “Ao contrário do que o senso comum adota, o objeto de estudo da ciência econômica não é o dinheiro ou a economia (no sentido de mercados de compra e venda), mas as consequências das decisões ou escolha dos indivíduos, sob quaisquer aspectos: escolhas sobre aquisições materiais sim, mas também escolhas de alocação de tempo, de planejamento de carreira, de investimento em escolaridade, de carreira, de constituição de família, e, por que não, de cometer ou não atos ilícitos. Todas essas decisões, o que leva os indivíduos a optarem pela alternativa “A” ou “B”, e as implicações destas decisões são temas cruciais para a análise da ciência econômica e, neste sentido, ela é um instrumento essencial para se analisar também os efeitos das normas legais.” (YEUNG, 2017).

efetivamente na decisão para o litígio são os incentivos relativos de cada uma das partes, não são os custos monetários ou explícitos, mas os custos de oportunidade que determinam essa decisão. Assim, pode acontecer de que as oportunidades alternativas para ambas as partes façam com que elas, ao mesmo tempo e igualmente, prefiram litigar. Essa não é uma decisão baseada em erros, assimetrias de informação ou vieses de comportamento, como mostram os autores mencionados; apesar de parecer paradoxal, é resultado de duas decisões racionais simultâneas.

É o que se verifica por meio de um modelo analítico aplicado ao caso da Justiça trabalhista no Brasil, mas cujo modelo pode ser replicado e cujos resultados podem ser generalizados para outras situações contenciosas similares (YEUNG, 2021).

Como exemplo dessas formulações teóricas, cita-se a nova regra de condenação em honorários sucumbenciais, prevista no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, que impõe à Fazenda Pública os mesmos patamares de condenação antes reservados somente aos particulares (VASCONCELOS; MATTHIESEN, 2017).

Segundo os autores, essa regra aparentemente incentiva a adoção de medidas para redução do contencioso por parte das procuradorias fazendárias. Logo após a introdução dessa nova regra no sistema jurídico, foram editadas as Portarias PGFN n. 502 de 12 de maio de 2016, PGFN n. 396 de 20 de abril de 2016 e PGFN n. 33 de 8 de fevereiro de 2018, voltadas à racionalização do contencioso tributário federal, dispondo, respectivamente, sobre a autorização para o arquivamento de execuções fiscais inferiores a um milhão de reais, a instituição do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos Tributários (RDCC) e a possibilidade de oferecimento de garantia e apresentação de Pedido de revisão de dívida inscrita previamente ao ajuizamento do feito executivo. Além disso, foi significativamente ampliado o rol de casos com dispensa de contestar e recorrer, elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com fundamento na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002 e nas redações dadas pelas Leis n. 12.788, de 14 de janeiro de 2013, e n. 13.874, de 20 de setembro de 2019.

Ainda nesse contexto, podem-se citar outros instrumentos alternativos à execução fiscal para a cobrança da dívida ativa, como a transação tributária prevista na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, e a recente autorização legislativa para instituição do Cadastro Fiscal Positivo, previsto no art. 17 da Lei n. 14.195, de 26 de agosto de 2021.

Pretendeu-se, portanto, investigar a eventual relação entre o número de ações ajuizadas por contribuintes e a iminência de julgamento do tema por algum Tribunal Superior. Possível relação de causalidade entre o risco de modulação de uma decisão de inconstitucionalidade e o aumento do número de ações ajuizadas.

O principal ponto de investigação, aqui, consistiu em buscar informações acerca do impacto das decisões formadoras de precedentes pelos Tribunais Superiores no comportamento dos contribuintes em relação à litigância tributária.

Alguns achados merecem destaque e serão detalhados a seguir.

À exceção da PGFN, os demais respondentes afirmaram não existir dados disponíveis para responder aos questionamentos direcionados aos temas de repercussão geral sugeridos como base amostral.

Com relação à PGFN, a partir da amostra de quatro temas de repercussão geral e considerando “apenas daqueles processos judiciais acompanhados pela PGFN em relação aos quais foi possível identificar tanto as controvérsias discutidas quanto as respectivas datas de ajuizamento”.

Tabela 11 – Número de ações ajuizadas por tema, referente à PGFN

TEMA/STF	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	TOTAL
69 – Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.	2.051	956	303	159	1.165	22.523	27.157
163 – Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.	4.399	8	2	0	344	1.261	6.014
20 – Alcance da expressão “folha de salários”, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações.	1.202	2	217	6	0	8.850	10.277
482 – Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de auxílio-doença.	955	112	71	4	5.316	1.667	8.125

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

- (1) Antes da liberação para inclusão em pauta;
- (2) Entre a liberação e a inclusão do processo na pauta;
- (3) Entre a inclusão e o início do julgamento;
- (4) Dia do julgamento;
- (5) Entre o julgamento e a conclusão do julgamento;
- (6) Após a conclusão do julgamento.

Vale destacar o 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 uma determinada exação.

Embora não seja possível responder à pergunta com base nas informações disponibilizadas pelo Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios do CNJ, é viável analisar pela Tabela 12 a relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores.

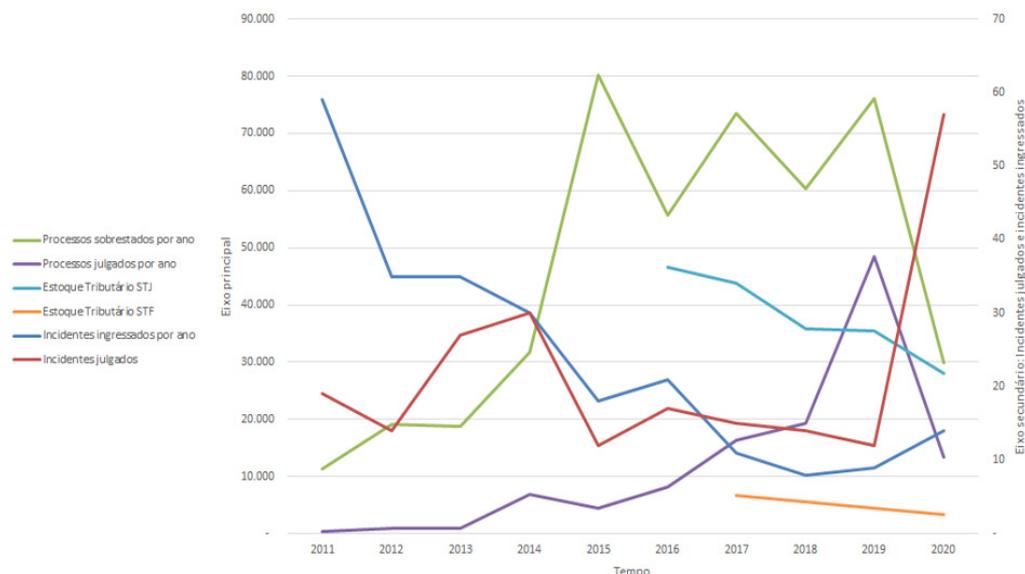
Tabela 12 – Relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores

ANO	INCIDENTES INGRESSADOS POR ANO	INCIDENTES JULGADOS	PROCESSOS SOBRESTADOS POR ANO	PROCESSOS JULGADOS POR ANO	ESTOQUE TRIBUTÁRIO STJ (FONTE LAI)	ESTOQUE TRIBUTÁRIO STF (FONTE LAI)
2007	7	-	484	2	-	-
2008	75	14	1.268	16	-	-
2009	142	104	2.512	162	-	-
2010	82	70	6.735	136	-	-
2011	59	19	11.253	408	-	-
2012	35	14	19.152	1.010	-	-
2013	35	27	18.819	1.009	-	-
2014	30	30	31.827	6.885	-	-
2015	18	12	80.259	4.484	-	-
2016	21	17	55.779	8.211	46.610	-
2017	11	15	73.456	16.422	43.860	6.654
2018	8	14	60.318	19.268	35.788	5.496
2019	9	12	76.188	48.369	35.497	4.413
2020	14	57	29.829	13.412	28.074	3.390
2021	10	22	19.597	7.716	29.211	-

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

A relação entre (i) os números da sistemática de recursos repetitivos, e (ii) a evolução do estoque dos Tribunais Superiores, considerando o período de dez anos (2011 a 2020) está representada na Figura 9.

Figura 9– Gráfico da relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Verifica-se, portanto, uma relação inversamente proporcional entre (i) o número de incidentes repetidos julgados e novos incidentes reconhecidos (acumulados ao longo dos anos) e (ii) o estoque processual dos Tribunais Superiores, isto é, durante o período analisado, à medida que os incidentes de recursos repetitivos foram julgados, o estoque dos Tribunais Superiores foi reduzido.

Vale destacar que o reconhecimento de novos incidentes de recursos repetitivos, inclusive a sua aceleração a partir de 2019, não implicou o aumento dos estoques processuais nos Tribunais Superiores e tampouco a desaceleração de sua diminuição.

É de se notar que, a partir de 2019, a acentuada aceleração do julgamento de recursos repetitivos coincidiu com a aceleração da redução do estoque processual do STJ. Também nesse período, a aceleração do reconhecimento de novos incidentes não implicou a desaceleração da redução dos estoques tributários.

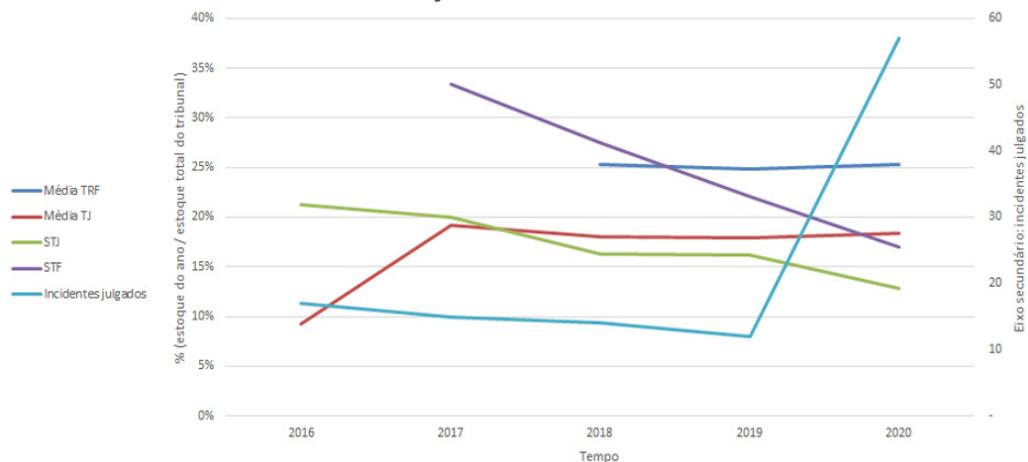
No STF, por outro lado, a redução do estoque manteve um ritmo estável entre 2017 e 2020. Embora o dado relativo ao estoque do STF só diga respeito ao período posterior a 2017, não se pode perder de vista que essa redução sofreu a influência dos novos incidentes reconhecidos e os incidentes julgados nos períodos anteriores. A título de exemplo, entre 2011 e 2016, foram julgados 119 incidentes de recursos repetitivos, entre esses 49 são repercussões gerais²¹.

21 Foram aplicados os filtros de Assunto "DIREITO TRIBUTÁRIO" e "RG - Repercussão Geral". Cf. CNJ, 2016.

Tais correlações são indicativos, e não afirmações, da existência de causalidade entre o julgamento de recursos repetitivos e a diminuição dos estoques tributários nos Tribunais Superiores, na medida em que outros fatores podem ter influenciado nessa redução de contencioso.

A despeito da redução do estoque nos Tribunais Superiores, merece destaque o dado obtido segundo o qual os Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça que forneceram os dados não se beneficiaram dessa redução no mesmo período. É o que se verifica na Figura 10, que resultada da combinação entre dados dos estoques tributários médios dos tribunais e dos recursos repetitivos:

Figura 10 – Gráfico da relação entre os dados da sistemática dos recursos repetitivos, os estoques tributários do STJ, do STF e as médias de estoques tributários dos Tribunais de Justiça e TRF



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

A segunda linha de investigação verificou o comportamento das partes em relação aos custos das demandas fiscais. A análise foi pautada, portanto, em saber se a racionalidade econômica dos contribuintes em perseguir a melhor relação de “custo x benefício” influencia na quantidade de demandas fiscais ajuizadas. Pretendeu-se verificar também, sob a ótica dos fiscos, se há algum tipo de racionalização entre os custos do processo e os valores cobrados, bem como o índice de retorno econômico das demandas ajuizadas em relação aos gastos com a cobrança judicial.

Os principais achados estão descritos a seguir.

Os resultados alcançados apontam que, em 0,04% dos processos tributários identificados, as Procuradorias reconheceram a procedência do pedido, deixaram de oferecer contrarrazões ou interpor recursos ou desistiram de recursos já interpostos, em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

É de se ressaltar que, em muitas ocasiões, as Procuradorias deixam de contestar ou recorrer com mera manifestação de ciência nos autos ou mesmo com o decurso do prazo, sem a indicação expressa de que a não apresentação de contestação ou de interposição de recurso decorre do alinhamento do órgão com as teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade, de modo que os dados podem não representar a totalidade dos casos buscados pela pergunta.

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando os referidos Regex, foram identificadas 1.639.556 ações antiexacionais, segregadas conforme a Tabela 13.

Tabela 13 – Percentual de medidas antiexacionais por classe processual

CLASSE	PERCENTUAL
Ação de repetição de indébito	12%
Ação declaratória	13%
Mandado de Segurança	21%
Ação de conhecimento	3%
Ação de rito ordinário	3%
Embargos à execução fiscal	9%
Ação Anulatória	6%
Ação Consignatória	0,4%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Após análise, constatou-se que os Juizados Especiais não se enquadram entre as classes processuais, de modo que não foram considerados na comparação.

O método quantitativo também considerou os dados cadastrados no sistema DataJud, filtrados pelas classes “1107 - Procedimento de Conhecimento”, “1118 - Embargos à Execução Fiscal”, “12133 - Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência”, “120 - Mandado de Segurança Cível” e “119 - Mandado de Segurança Coletivo”.

Nessa busca, foram identificadas 1.391.693 medidas judiciais, segregadas conforme a Tabela 14.

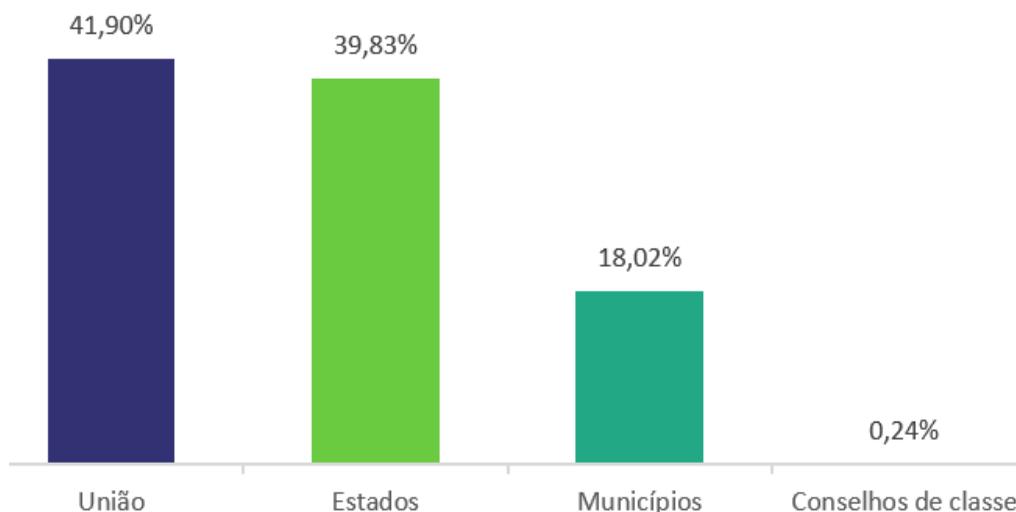
Tabela 14 – Respostas detalhadas à pergunta 60 recebidas via LAI

CLASSE	PERCENTUAL
1107 – Procedimento de conhecimento	0,31%
1118 – Embargos à execução fiscal	62,6%
12133 – Tutela provisória de urgência e tutela provisória de evidência	0,02%
120 – Mandado de segurança cível	35,60%
119 – Mandado de segurança coletivo	0,65%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Verificou-se que os dados obtidos pelo DataJud são insuficientes e que a maioria de execuções fiscais ajuizadas são ou da União ou dos Estados, de modo que os mais de cinco mil municípios do país têm pouca influência no estoque de processos fiscais.

Vale notar que não obstante haja poucas execuções fiscais propostas por municípios (Figura 11), o tributo que possui o maior índice de discussão no Poder Judiciário é o IPTU, aproximadamente 25% da amostra analisada.

Figura 11– Estoque de execuções fiscais por exequente

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Com relação ao valor cobrado em execuções fiscais, alguns tribunais forneceram o valor total cobrado por exequente, mas não informaram a quantidade total de processos, o que impossibilitou a verificação de qual o valor médio cobrado em cada execução fiscal, considerando a natureza do exequente. Há outros tribunais que esclareceram que o campo disponibilizado para preenchimento do nome das

partes é um campo de livre preenchimento, o que exigiria tratamento manual das informações para identificação de resposta ao questionamento.

De todo modo, com base nos dados fornecidos, é possível fazer constatações relevantes em relação a um dos problemas identificados: grande parte das execuções fiscais ajuizadas exige valores inferiores ao custo de tramitação do próprio processo de execução. Tal fato demonstra inexistir, ao menos em relação à grande parte dos exequentes, critérios objetivos que impeçam o ajuizamento da ação de cobrança de valor inferior ao custo do processo.

A análise preliminar dos dados leva à conclusão de que é necessário alterar o sistema de cobrança de débitos, evitando ajuizamento de execuções fiscais que custarão mais do que o valor que se pretende cobrar²².

A modificação do sistema de cobrança em relação a débitos de valor inferior ao custo da tramitação do próprio processo é uma das medidas que devem ser propostas.

Não obstante, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o art. 33 da Portaria PGFN n. 33/2018 disciplinou o ajuizamento seletivo (ou condicionado) de execuções fiscais, estabelecendo que o ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou responsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.

Além disso, desde a edição do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído pela Portaria n. 396/2016, a PGFN instituiu um conjunto de medidas voltadas à otimização dos processos de trabalho relativos à cobrança, observados os critérios de economicidade e racionalidade.

Outra importante constatação é a de que as Procuradorias e os Fiscos não disponibilizaram informações detalhadas nem os critérios de mensuração dos impactos econômicos das discussões travadas no contencioso judicial tributário, especialmente temas que possam gerar precedentes vinculantes no âmbito do STF e do STJ.

Por fim, a pesquisa voltou suas atenções para verificar o quantitativo de casos em que mérito da exceção de pré-executividade foi apreciado, se foi com ou sem oitiva do ente exequente, se resultou na extinção do executivo fiscal e quanto tempo se deu entre protocolo e julgamento.

22 Adicionalmente ao uso da metodologia de busca por expressões regulares (Regex), a equipe Insper também se utilizou do banco de dados DataJud, fornecido pelo CNJ. Dentro do banco de dados do DataJud, a equipe identificou os processos de execução fiscal (Classe processual 1116 – Execução Fiscal) e somou os valores da causa dos casos de acordo com o tribunal de tramitação. Não foi possível, entretanto, segregar os valores com base em tipo de exequente, motivo pelo qual os dados extraídos dessa fonte não serviram para responder a essa pergunta.

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com o uso dos referidos Regex, foram identificadas 95.211 exceções de pré-executividade apresentadas em execuções fiscais, em que foi verificada a prolação de decisão de apreciação do mérito em 2,36% dos casos.

O método quantitativo também considerou os dados cadastrados no sistema DataJud, filtrados pela classe “Execução fiscal (1116)”, pelo assunto “Exceção de pré-Executividade (11745)” e pelos movimentos “Acolhida a exceção de pré-executividade (335)” e “Rejeitada a exceção de pré-executividade (788)”.

Nessa base de dados, verificou-se a prolação de decisões de procedência da exceção de pré-executividade em 22% dos casos, em que manifestação foi julgada como improcedente nos demais 78%.

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

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

Após, 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 despeito da tentativa de extração de tais processos dos dados fornecidos no “Painel de Demandas Repetitivas”, 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). Todas elas, no entanto, informaram não possuir, ainda, dados relativos às informações solicitadas. Houve relatos por Procuradorias em relação à percepção sobre o tema, mas sem apresentação de informações objetivas que atendessem às exigências metodológicas de um estudo quantitativo.

Foi necessário identificar grupo de processos em que há 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, se 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, de 7 de agosto de 2009, e da jurisprudência (a título exemplificativo, EREsp n. 1.048.043/SP, Corte Especial, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 29/6/09), respectivamente.

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 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 advocatí-

cios, conforme afirmado, e, além disso, que pode ser exercido sem a prestação de garantia, buscou-se identificar se a ausência de onerosidade poderia levar à 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.

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.

Em números, com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com utilização dos referidos Regex, foram identificadas 95.211 exceções de pré-executividade apresentadas em execuções fiscais, em que foi verificada a prolação 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, a manifestação foi 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 que a exceção de pré-executividade não dá origem a um novo processo ou incidente processual, não é possível identificar o marco temporal de protocolo e, portanto, não se pode calcular o tempo entre protocolo e julgamento.

Diante do exposto, nota-se que não foi possível constatar relação de causalidade entre o número de ações ajuizadas por contribuintes e o julgamento do tema por algum tribunal superior. Aferiu-se que o julgamento dos incidentes de recursos repetitivos contribui para a redução do estoque processual dos Tribunais Superiores.

Quanto ao comportamento das partes em relação aos custos das demandas fiscais verificou-se que, no que diz respeito ao comportamento dos fiscos, o valor de crédito não é levado comumente levado em consideração para o ajuizamento ou prosseguimento das execuções fiscais. Além disso, a mensuração dos impactos econômicos das discussões travadas no contencioso judicial poderia ser importante fator a subsidiar o ajuizamento, ou não, de execuções fiscais e, ainda possível critério para reconhecimento de procedência do pedido, não oferecimento de contrarrazões ou interposição de recursos, por parte das Procuradorias.

Outrossim, em relação aos contribuintes, a pesquisa não foi conclusiva quanto à influência do custo no comportamento do sujeito passivo da obrigação tributária. Não obstante, o estudo identificou que o tipo de ação judicial mais utilizado é o mandado de segurança, caracterizado, dentre outros fatores, pela baixa onerosidade e pelo reduzido risco para a parte autora. Ressaltou-se, no entanto, que outros fatores podem influir na escolha deste tipo de ação.

Diante dos dados apresentados pela pesquisa, o que se pode recomendar prontamente é a revisão do sistema de cobrança dos débitos, em especial quando há valor inferior ao custo de tramitação do próprio processo judicial, estabelecendo critérios de mensuração dos impactos econômicos, analisando ainda temas que possam gerar precedentes vinculantes no âmbito do STF e STJ.

2.4 HIPÓTESE: ESPECIALIZAÇÃO DOS JULGADORES TRIBUTÁRIOS

A presente hipótese pretendeu verificar se a especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.

A especialização de instâncias julgadoras é percebida pelos operadores do direito como fator importante no Poder Judiciário. Conforme constatado na “Pesquisa de percepção dos magistrados, servidores e advogados quanto à especialização de varas por competência e a unificação de cartórios judiciais”, realizada no âmbito do CNJ, para cerca de 95% dos(as) magistrados(as) e 85% dos(as) servidores(as), a capacitação e a qualificação são positivamente influenciadas pela especialização. Quanto à compreensão dos temas jurídicos, para 92,7% dos(as) magistrados(as) e para 84,4% dos(as) servidores(as) há percepção de melhora²³.

O tema também já foi tratado na literatura internacional, oportunidade em que se constatou três benefícios primários nesse modelo de sistema jurisdicional, a saber: (i) a melhoria da qualidade das decisões, na medida em que especialistas decidirão casos complexos; (ii) a redução dos estoques de casos pendentes em tribunais generalistas, especialmente no que diz respeito aos casos mais complexos, gerando menos recursos; e (iii) a diminuição do número de horas necessárias para julgar casos complexos, na medida em que os especialistas jurídicos serão mais aptos a julgá-los (ZIMMER, 2009).

Há, entretanto, argumentos contrários, entre os quais se destacam: a potencial perda de eficiência, isolamento de julgadores especializados, o que desestimula a qualificação de novos julgadores; o risco de a proximidade com a classe de advogados(as) especializados(as) gerar a perda de confiança e independência dos órgãos especializados; o aumento dos custos do Judiciário e, eventualmente, das próprias partes; e a queda na qualidade de julgadores especializados, que julgam repetidamente casos semelhantes, o que gera cansaço, estigmatização da função e visão miópica, quando o(a) juiz(a) especialista julga de forma demasiadamente técnica perdendo a interpretação sistemática do Direito (ARNOLD, 1998; POSNER, 1982; RAI, 2002; STEMPEL, 1995).

²³ Cf. CNJ, 2020.

Cumprir analisar, no âmbito do Poder Judiciário brasileiro, se a especialização dos órgãos julgadores em matéria tributária influencia nas decisões judicativas que não apreciam o mérito, na demora na prolação da sentença de mérito e no número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

Busca-se verificar em que medida a especialização e a dedicação exclusiva interferem na apreciação dos litígios tributários e indicar se a existência de órgãos julgadores especializados resulta, ou não, no aumento da eficiência e celeridade dos julgamentos e na consequente melhoria da qualidade da prestação jurisdicional.

Para tanto, investigou-se a 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.

Sendo assim, o primeiro ponto a ser investigado foi a quantidade e atuação de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos de julgamento especializados no julgamento de questões tributárias existentes. Por outro lado, a formação acadêmica e experiência profissional dos(as) juízes(as), desembargadores(as) e ministros(as) também foram importantes para aferir a quantidade de julgadores especializados no tema.

A relevância de tais pontos traduz-se na verificação da existência de benefícios ou de deficiências na atuação dos órgãos julgadores, através da verificação dos percentuais de análise de mérito nas decisões e os percentuais de decisões que reconhecem vícios formais do litígio, em comparação com varas, turmas, câmara e/ou órgãos de julgamento não especializados. Para tanto, investigou-se a possível relação de causalidade 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 (i) as decisões judicativas que não apreciam o mérito; (ii) a demora na prolação da sentença de mérito; (iii) o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

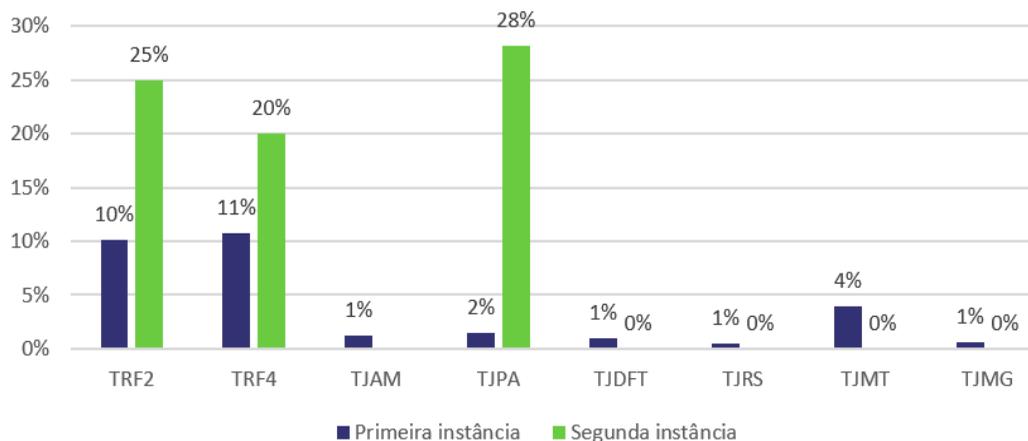
No intuito de analisar a correlação entre especialização de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos com competência especializada em direito tributário e a celeridade e qualidade das decisões proferidas, inicialmente buscou-se aferir a quantidade e percentual desses órgãos, em relação ao total, no julgamento de questões tributárias.

A metodologia utilizada foi a formulação de pedidos pela LAI, enviados ao grupo "Tribunais".

Como forma de interpretação da pergunta, foi informado aos tribunais que “especializado” tem o sentido de “exclusividade”, haja vista a impossibilidade de atribuição de um percentual com base no qual a quantidade de processos tributários poderia ser considerada como “especializada”.

Considerando as respostas positivas e válidas, é possível conferir na Figura 12 a representação gráfica do grau de especialização dos tribunais respondentes.

Figura 12– Especialização dos órgãos de julgamento, por tribunal



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

No primeiro momento, já foi possível destacar a reduzida quantidade de especialização dos tribunais, em que muitos nem sequer apresentam especialização em segunda instância.

Passada essa fase, encontrados os percentuais de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos de julgamento especializados, foi analisado o percentual de decisões judicativas que não aprecia o mérito, a demora na prolação da sentença de mérito e o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio em comparação a esses números entre as varas, turmas, câmara e/ou órgãos de julgamento especializados e não especializados.

Identificou-se que 49,1% das decisões não apreciam o mérito, 1,87% das decisões é baseada na invalidade formal do litígio e a média na demora para a prolação da sentença de mérito é de 379,10 dias²⁴.

A fim de comparar tais parâmetros com os resultados obtidos nas varas, câmaras e/ou turmas exclusivamente dedicadas a questões tributárias, os dados da 12^a

24 Foram escolhidas palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa: “Decisão que aprecia mérito”; “Decisão que não aprecia mérito” e “Invalidade formal do litígio” (esta interpretada como nulidade formal do lançamento).

Vara de Fazenda Pública do TJRJ e da 4ª Vara de Fazenda da Capital do TJPA foram utilizados como amostragem, o que ocasionou o resultado descrito na Tabela 15.

Tabela 15 – Dados das varas e turmas especializadas

VARA	VARAS ESPECIALIZADAS		
	DECISÕES QUE APRECIAM MÉRITO	DECISÕES QUE NÃO APRECIAM MÉRITO	INVALIDIDADE FORMAL DO LITÍGIO
12ª Vara da Fazenda Pública do TJRJ	33,9%	66,1%	4,8%
4ª Vara de Fazenda da Capital do TJPA	25%	75%	4,0%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Apesar de não ter sido possível segregar os resultados pelos diferentes graus de jurisdição, observou-se que a média total de tempo entre a distribuição dos processos nessas varas especializadas e a prolação de sentença de mérito é de 191,3 dias. No caso das decisões que não apreciam o mérito, de cem dias, totalizando a média de 145,7 dias.

Observando os dados comparativamente é possível aferir que o percentual de decisões que não apreciam o mérito e de decisões baseadas na invalidade formal do litígio²⁵ são maiores nas varas, câmaras e/ou turmas exclusivamente dedicadas a questões tributárias do que nas generalistas.

No entanto, tais dados, por si só não diminuem a necessidade de especialização das varas. Afinal, por ser uma amostragem pequena, é possível tratar-se de uma situação de amostra em que os pressupostos processuais não estiveram presentes, o que propiciou extinguir o processo sem resolução de mérito.

É preciso, portanto, ter cautela ao afirmar que, quanto mais especializadas as varas e os julgadores, mais serão as decisões de mérito, visto que há uma aparente falácia em dizer que as causas que impliquem a não resolução do mérito têm por justificativa a falta de especialização do(a) magistrado(a) em matéria tributária.

Vale ressaltar que decisão que não aprecia o mérito da controvérsia baseada em defeito processual não é sinônimo de decisão ruim. Pode, pelo contrário, significar a decisão adequada para o caso concreto, notadamente pelo fato de que as demandas tributárias possuem diversas barreiras à sua cognição pelo Poder Judiciário em virtude da presunção de liquidez e certeza do crédito fiscal inscrito em dívida ativa e da presunção de legitimidade e de veracidade dos atos administrativos.

É importante, assim, realizar estudo específico sobre o tema que detalhe a análise quanto às decisões proferidas nos órgãos julgadores especializados, a fim de ter

²⁵ A “invalidade formal do litígio” foi interpretada como nulidade formal do lançamento. Essa interpretação levou em consideração que as hipóteses de vícios processuais e/ou procedimentais estão abrangidas pelas respostas à Pergunta 44 da Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

dados mais aprofundados a respeito das decisões que não analisam o mérito, com amostragem mais ampla de varas especializadas em comparação com as demais.

Por outro lado, dado relevante constatado na pesquisa foi o tempo de duração do processo até a prolação de sentença de mérito ser significativamente menor nas varas especializadas, dado que advoga em favor da especialização dos órgãos julgadores.

Por fim, foi averiguada a formação acadêmica e experiência profissional dos(as) juízes(as), desembargadores(as) e ministros(as).

Analisando as respostas encaminhadas²⁶, constata-se que alguns tribunais informaram todos os magistrados (juízes e desembargadores) que têm especialização, mestrado ou doutorado em matéria tributária, enquanto outros tribunais relacionaram apenas os desembargadores.

A formação especializada em matéria tributária dos julgadores, entre os tribunais respondentes, foi sintetizada na Tabela 16.

Tabela 16 – Formação especializada em matéria tributária dos julgadores

TRIBUNAL	ESPECIALISTAS, MESTRES E DOUTORES
TJAM	3
TJRR	0
TJPA	5
TJDFT	1
TJMT	3
TJSE	1
TJMG	17
TRF2	1
TRF3	29
TRF4	23
STJ	2
STF	0

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Há de se notar que a quantidade de julgadores com formação especializada em matéria tributária não é expressiva. Apesar de 93,2% dos(as) magistrados(as) acreditarem que a capacitação e a qualificação são positivamente influenciadas pela especialização das varas e órgãos colegiados, conforme a já citada “Pesquisa de

²⁶ Foi questionado, via LAI, o grupo de destinatários “Tribunais”, dos quais responderam TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJMG, TRF2, TRF3, TRF4 e STJ. Também houve consulta direta ao sítio eletrônico do STF.

percepção dos magistrados, servidores e advogados quanto à especialização de varas por competência e a unificação de cartórios judiciais”, realizada no âmbito do CNJ, essa premissa não pôde ser verificada no presente estudo.

Ressalva-se, contudo, que a amostragem da presente pesquisa foi reduzida nesse ponto, tendo em vista que apenas 12 tribunais, entre todos os estaduais, federais e superiores, responderam ao questionamento levantado.

Ainda assim, o fato de a maioria dos tribunais apresentar número igual ou inferior a cinco magistrados(as) com algum grau de especialização em matéria tributária, além de preocupante, não se mostrou capaz de confirmar a ideia de que a especialização de órgãos julgadores reflete, também, na iniciativa de os(as) magistrados(as) buscarem qualificação acadêmica especializada no tema.

Pode-se aferir pela presente pesquisa que as varas especializadas demandam aproximadamente a metade do tempo para prestar a mesma atividade jurisdicional que o demandado por uma vara generalista e, por outra frente, que a quantidade de julgadores com formação especializada em matéria tributária não é expressiva.

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 da qual, o Conselho Nacional de Justiça recomendou aos tribunais a especialização de varas com competência exclusiva para processar e julgar demandas tributárias antiexacionais.

Apesar do impacto positivo no tocante à celeridade promovida pela especialização das varas e órgãos julgadores, os achados apontam para o ainda necessário fomento à especialização dos julgadores no âmbito do Poder Judiciário. Assim, a proposta de Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, a fim de garantir a boa qualidade dos serviços e à disseminação da cultura de pacificação social, deve prever como um dos principais pontos a ser observado a adequada formação e treinamento de magistrados, bem como dos demais servidores, conciliadores e mediadores.

Como exemplo de iniciativas que podem decorrer do que está sendo proposto menciona-se o Termo de Cooperação Técnica n. 121/2021, firmado entre o CNJ, a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), para o desenvolvimento de ações conjuntas voltadas à capacitação técnica relacionada ao contencioso tributário e aduaneiro, administrativo e judicial²⁷.

27 Cf. <https://www.cnj.jus.br/transparencia-cnj/gestao-administrativa/acordos-terminos-e-convenios/termo-de-cooperacao-tecnica-no-121-2021/>.

2.5 HIPÓTESE: MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

É abordado nesta hipótese a capacidade da utilização de meios adequados para a arrecadação tributária e para a solução de conflitos na redução do estoque e celeridade processual do contencioso tributário brasileiro.

Para tanto, estabelece-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.

Como divulgado pelo CNJ no relatório “Justiça em Números”, edição 2021²⁸, os processos de execução fiscal representam o maior fator de morosidade do Poder Judiciário: a classe processual representa 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 87%. Isso significa dizer que, em um universo de cem processos de execução fiscal, apenas 13 foram baixados em 2020.

Diante desse cenário, muito se tem discutido sobre os benefícios da instituição de meios adequados de solução de conflitos.

Recente relatório publicado em março de 2021 pelo Núcleo de Tributação do Insper indica a utilização das soluções alternativas de conflitos na esfera tributária ainda na fase pré-contenciosa como instrumento de governança no cenário internacional. Países como Alemanha, França, Estados Unidos e Itália preveem em sua legislação a possibilidade de transação, enquanto Portugal e Itália autorizam a arbitragem de débitos tributários²⁹.

Um significativo marco nesse sentido foi a inclusão do instituto do negócio jurídico processual no Código de Processo Civil de 2015, valiosa ferramenta de auto-composição entre as partes.

Para além de prever outros instrumentos de contenção da litigiosidade, como o sistema de precedentes qualificados disposto em seus arts. 926 e 927, promoveu significativa contribuição no aprimoramento dos meios adequados de resolução de conflitos.

28 Cf. CNJ, 2021.

29 Cf. INSUPER, 2021.

Em 2020, outro importante passo foi dado para a autocomposição de conflitos no âmbito federal: a edição da Lei n. 13.988/2020 e a subsequente Portaria PGFN n. 9.917, de 14 de 2020, regulamentando a transação tributária de créditos da União. Segundo dados divulgados no sítio eletrônico da PGFN, em setembro de 2021, foi alcançada a marca de R\$ 165.000.000.000,00 (cento e sessenta e cinco bilhões de reais) de créditos regularizados por meio das transações, em mais de 650 mil acordos celebrados.

É possível perceber em âmbito estadual e municipal, o crescimento da institucionalização dos métodos consensuais de resolução de conflitos em âmbito tributário. São exemplos a transação no Estado de São Paulo, instituída pela Lei Estadual 17.293, de 15 de outubro de 2020, e regulamentada pela Resolução PGE n. 27 de 20 de novembro de 2020, e pela Portaria SUBG CTF-20 de 4 de novembro de 2020, a transação no Município do Rio de Janeiro, prevista na Lei Municipal n. 7.000, de 26 de julho de 2021, e a transação no Município de São Paulo, Lei n. 17.324, de 18 de março de 2020.

O Poder Judiciário também não se olvidou desse movimento e publicou, em 2021, a Recomendação CNJ n. 120/2021, que recomenda aos(às) magistrados(às) a aplicação, sempre que possível, da solução consensual das controvérsias que envolvem direito tributário, estimulando a negociação, conciliação, mediação ou transação tributária.

Nessa esteira, a presente pesquisa, com a pretensão de aferir a existência de correlação entre o estoque de ações exacionais e a utilização de meios adequados de solução de conflitos tributários, analisou, primeiramente, se os entes adotam método consensual e/ou arbitral de solução de conflitos tributários, qual o percentual de utilização e o resultado dela advindo.

Após, buscou comparar o estoque de ações exacionais existentes antes e depois da implementação dos respectivos meios adequados de solução de conflitos tributários pelas administrações tributárias dos entes federativos.

Essa comparação foi considerada necessária para confirmar ou infirmar a premissa proposta e, assim, concluir qual o impacto do uso desses métodos de resolução de disputas no cenário do contencioso tributário nacional.

No intuito de analisar a correlação entre o estoque de débitos exigíveis e a adoção dos meios adequados de solução de conflitos tributários, o grupo “Procuradorias”, que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa, foi questionado via LAI acerca da utilização de métodos

adequados para a solução dos litígios tributários, quais eram utilizados e o percentual dessa utilização em relação ao número total de processos judicializados.

Responderam à pergunta transmitida via LAI apenas a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR PG/DF e a PGM/Maceió.

Considerando-se as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta, chegou-se à sistematização apresentada na Tabela 17.

Tabela 17 – Meios adequados de solução de conflitos

PROCURADORIAS			
ÓRGÃO	HÁ PREVISÃO?	QUAIS SÃO?	% DO ESTOQUE
PGFN	Sim	Negócio jurídico processual Transação tributária	-
PGE/SE	Em implementação	Negócio jurídico processual Transação tributária	-
PGE/RJ	Sim*	Negócio jurídico processual	0,6%
PGE/RR	Não	-	-
PG/DF	Sim	Negócio jurídico processual Conciliação	-
PGM/Maceió	Sim**	Negociação administrativa Conciliação judicial	18,29%

*A PGE/RJ informou ter criado o Núcleo de Autocomposição da Procuradoria-Geral do Estado (NAC/PGE), cujo objetivo é a utilização de métodos alternativos para a solução dos litígios, utilizando-se da mediação, conciliação ou transação por adesão. Considerando que ainda não existem dados disponíveis do contencioso tributário, tais métodos não foram ponderados na resposta.

**A PGM/Maceió considera o protesto dos títulos executivos meio alternativo para a solução de conflitos tributários. Desse modo, esse foi o percentual indicado em relação ao estoque referente a essa forma de cobrança.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Pode-se destacar que, entre os entes respondentes, o ponto comum é a utilização ou implementação do Negócio Jurídico Processual (NJP). Tal instituto conta não somente com previsão no Código de Processo Civil, mas também tem previsão específica na Lei 10.522/2002, para a cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União, que foi regulamentada pela Portaria PGFN n. 742, de 21 de dezembro de 2018. Essa regulamentação pode ser refletida como um exemplo a ser seguido pelos demais entes.

A transação tributária, por outro lado, a despeito de também contar com previsão em lei específica, Lei n. 13.988/2020, e ser regulamentada pela Portaria PGFN n. 9.917/2020, apenas foi citada por dois dos entes que responderam ao presente estudo: a própria PGFN, que afirmou utilizar a transação, e a PGE/SE, que informou estar em fase de implementação.

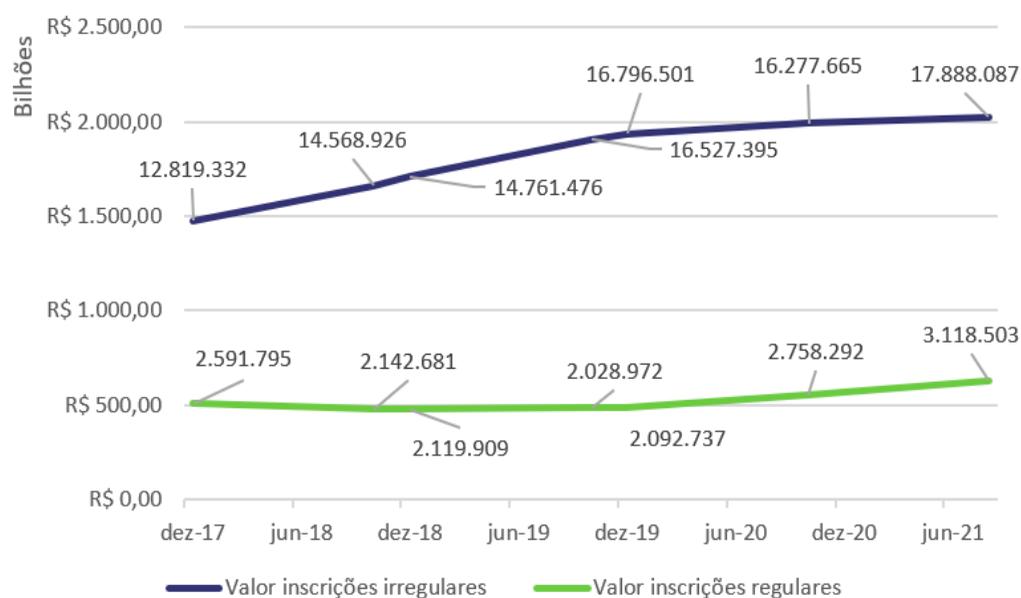
Por certo que a amostragem da presente pesquisa foi reduzida, tendo em vista o baixo índice de respostas apresentadas. Sabe-se que outros entes também regulamentaram e fazem uso da transação tributária, como é o caso do Estado de São Paulo, que a regulamentou por meio da Resolução PGE n. 27/2020 e da Portaria SubG-CTF de n. 20 de 4 de dezembro de 2020.

Há um indicativo, contudo, que os meios adequados de solução de conflitos ainda são pouco explorados no âmbito tributário, com escassa diversidade de modelos e poucos dados, e quanto aos que geram dados, baixos percentuais de utilização.

Com relação à comparação da criação de métodos adequados de solução de conflitos contra o estoque de processos, a PGFN, por meio da LAI, apresentou dados sobre “o estoque total inscrito em dívida ativa da União, que considera débitos de diversas naturezas (tributários e não tributários, além dos créditos devidos ao FGTS) e em diferentes situações (inscrições regulares e irregulares)”.

Segundo os números apresentados, considerando o período de 1 ano 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 e cinco centavos) para R\$ 2.654.146.162.675,00 (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).

É importante destacar, porém, 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 2.654.146.162.675,00 (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), conforme Figura 13. Frisa-se, ainda, que os valores não foram corrigidos.

Figura 13 – Estoque de créditos regulares e irregulares inscritos em dívida ativa da União

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

A PGE/RJ, por sua vez, afirmou que o negócio jurídico processual foi regulamentado por meio da Resolução PGE n. 4.324, de 7 de janeiro de 2019 e enviou dados relacionados ao estoque de 31 de dezembro de 2017 a 31 de dezembro de 2019 para fins comparativos (Tabela 18).

Tabela 18 – Estoque de créditos inscritos em dívida ativa no RJ

DADOS PGE/RJ		
DATA	VALOR CONSOLID.	% AUMENTO
31/12/2017	R\$ 89.065.904.703,85	-
31/12/2018	R\$ 106.750.103.335,50	19,9%
31/12/2019	R\$ 114.296.760.757,20	7,1%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

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

A despeito de a metodologia eleita não ter retornado respostas quanto a todos os entes subnacionais, o Observatório das Transações Tributárias, vinculado ao

Núcleo de Tributação do Insper, realizou levantamento acerca das legislações estaduais e municipais vigentes sobre transação³⁰.

Porém, tal levantamento também não obteve êxito em localizar dados públicos sobre a efetividade dos programas ou exemplos práticos da aplicação das normas. Adicionalmente, esclarece-se que, entre as leis identificadas, algumas instituem a transação com finalidades específicas e não como instrumento amplo e geral.

A pesquisa também coletou as percepções dos(as) magistrados(as) acerca do contencioso judicial tributário brasileiro, por meio de questionário transmitido via ofício pelo CNJ à Associação dos Juízes Federais do Brasil (Ajufe) e à Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB).

Nas Tabelas 19 e 20, estão detalhadas as respostas recebidas.

Tabela 19 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados(as) sobre iniciativas bem-sucedidas do Poder Judiciário para redução do contencioso tributário

RESPOSTA
“No âmbito do Judiciário, os mecanismos de coletivização de julgamentos, como a repercussão geral e os recursos repetitivos são instrumentos positivos, mas que precisam ser aperfeiçoados”.
“Mutirões de conciliação com os Conselho de Classe. Não ajuizamento de pequenas demandas pela PGFN. Uso de Visual Law para melhor informar o contribuinte sobre a dívida. Ações focalizadas em Grandes Devedores que usam de estruturação econômica com o fito exclusivo de evasão fiscal ou ocultação de bens”.
“Sim. A especialização de varas judiciais; a abertura da competência tributária; o treinamento de pessoal das unidades jurisdicionais; criação de um processo de cumprimento de sentença mais ágil e efetivo”.
“Não”.
“Incentivo à conciliação/transação”.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Tabela 20 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados(as) sobre possíveis soluções para o elevado contencioso tributário brasileiro

RESPOSTA
“Estimular a educação tributária; ampliar as possibilidades de composição de litígios, simplificar os encargos dos contribuintes”.
“Adoção pela RFB de medidas de ‘Disclosure’ junto aos contribuintes. Maior agilidade nos lançamentos. Uniformidade na atuação das delegacias fiscais da RFB. Maior Poder administrativo à RFB e PGFN para bloqueios em situações de ilícitos fiscais e ocultação de bens. Incremento das medidas de transação fiscal e não mais ter parcelamentos extraordinários”.

³⁰ Correspondente à Tabela 41 do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022 – elaborada pelo Observatório das Transações Tributárias, do Núcleo de Tributação do Insper (2021).

“Maior agilidade na fase de cumprimento de sentenças; a ausência de sucumbência da União no cumprimento de sentença eleva o número de impugnações e atrasa o arquivamento dos processos; Especial atenção com a força de trabalho das unidades judiciais leva a uma otimização de resultados; Especial atenção com o saneamento das ações que adentram no Judiciário, especialmente no âmbito das ações de juizado; atenção especial com o cumprimento das decisões das ações coletivas. Adotar um procedimento de harmonização das matérias tributárias com encaminhamento de assunto pelos juízes federais as unidades da OAB para buscar adequações no âmbito da SRF buscando reduzir a litigiosidade”.

“Simplificar a legislação tributária; aumentar os custos do processo; impedir o pagamento de honorários de sucumbência a advogados e procuradores, que devem receber apenas os honorários contratuais (ou os vencimentos, no caso de procuradores); exigência de prévio requerimento administrativo pelo Judiciário; estabilização da jurisprudência”.

“Simplificação do Sistema Tributário; redução da carga tributária; incentivo à conciliação extraprocessual”.

Fonte: *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.*

É importante destacar das respostas recebidas que meios adequados de solução de litígio foram apresentados pelos(as) magistrados(as) não somente como iniciativas bem-sucedidas, mas também como possíveis soluções para o elevado contencioso tributário brasileiro.

Diante deste contexto, podemos aferir que apesar da ainda incipiente utilização dos meios adequados de resolução de conflito no âmbito tributário, sua utilização pode ser fomentada, tendo em vista que sua utilização pode produzir resultados positivos, podendo auxiliar não somente na celeridade e na redução dos estoques processuais, mas também propiciar às partes um tratamento qualificado do conflito tributário, bem como um estreitamento na relação entre Administração Tributária e contribuinte, o que impactaria positivamente o ambiente negocial de país.

Propõe-se como política de incentivo à utilização de meios adequados de solução de conflitos tributários a criação da Semana Nacional da Autocomposição Tributária.

Tal medida, a se realizar anualmente, consistirá na indicação pelas Fazendas Públicas aos Tribunais de processos do Contencioso Tributário em relação aos quais haja possibilidade de acordo, os quais poderão ser efetivados, inclusive, mediante a intimação das partes envolvidas para a realização de audiências de conciliação processuais.

Ademais, nas comarcas em que houver instalado o CEJUSC Tributário, os Tribunais também poderão promover campanhas e mutirões para a realização de audiência de conciliação de questões Tributárias pré-processuais, bem como, em parceria com as Fazendas Públicas, disseminar opções disponíveis para autocomposição.

Importantíssimo, também, para a efetiva realização da Semana Nacional da Autocomposição Tributária, a busca por promover ações integradas com as demais instituições, sobretudo com as Procuradorias, os Tribunais Administrativos e a Defensoria Pública, a fim de viabilizar a realização da boa prática em referência.

Não obstante, a fim de sempre promover melhorias e inovações, recomenda-se o envio dos dados resultantes do evento ao CNJ.

A proposta de instituição da Semana Nacional da Autocomposição Tributária encontra-se dentro da “Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário”.

Vale reforçar, neste ponto, que a proposta de “Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário também deverá prever a utilização dos meios adequados de solução de conflitos no âmbito tributário.

Embora tenha sido editada a Recomendação CNJ n. 120/2021, a qual recomenda aos magistrados a aplicação, sempre que possível, da solução consensual das controvérsias que envolvem direito tributário, o incentivo à sua aplicação deve ser incluído na Política Nacional proposta neste estudo, uma vez que essa deve abranger todos os meios necessários para a consecução de seu objetivo e, neste caso, os métodos adequados de solução de conflitos são peça chave para a transformação da mentalidade ora estabelecida no caminho do estreitamento dos laços entre contribuinte, Fisco e Poder Judiciário.

2.6 HIPÓTESE: MEDIDAS PREVENTIVAS DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO

Será abordado nesta hipótese adoção de medidas que promovem mais 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 elevados estoques processuais e a ausência de transparência da administração tributária e de regras que propiciam um relacionamento mais cooperativo entre fisco e contribuintes.

O relatório sobre contencioso tributário no Brasil monitorou o nível de litigiosidade na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios. Além disso, indicou dados sobre a transparência dos entes públicos ou, mais precisamente, se o ente público reporta dados ao Tesouro, responde a questionamentos apresentados via LAI e se disponibiliza as informações de forma proativa em seu sítio eletrônico (INSPER, 2020).

Uma substantiva parte das ações judiciais decorre de questões relacionadas a problemas da administração tributária, tais como a renovação de certidões de regularidade fiscal, a liberação de mercadorias e as interpretações restritivas baseadas em normas internas da administração tributária, o que poderia ser evitado ou reduzido caso adotadas medidas mais efetivas de interação entre fisco e contribuintes, e abertos canais para a autorregularização.

Nesse sentido, diversos países adotam programas de compliance pautados pela classificação dos contribuintes, em que são verificados resultados positivos a partir da criação de incentivos à melhoria do controle interno de adimplemento às normas tributárias e à ampliação dos canais de comunicação com o fisco, como o aumento da transparência e da eficiência nas fiscalizações. As experiências de oito países foram analisadas pela OCDE no relatório “Experiences and Practices of Eight OECD Countries” (OECD, 2009).

Vale lembrar que diversos estudos revelam que a percepção da qualidade dos serviços públicos influencia na disposição dos contribuintes ao pagamento dos tributos (DAUDE; MELGUIZO, 2010; ALM; TORGLER, 2011; BIRD, MARTINEZ-VAZQUEZ, TORGLER, 2008). Alm e Martinez-Vazquez (2007) sugerem mudança de paradigma na relação entre fisco e contribuintes: do paradigma da punição ao paradigma dos serviços.

Quanto mais o fisco prestar assistência, agir com transparência, ser responsivo às necessidades dos contribuintes, estar aberto a uma relação mais cooperativa e menos coercitiva, mais conseguirá desenvolver a conformidade tributária e reduzir a judicialização. É o que foi apontado pela OCDE no *Co-operative compliance: a framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*³¹.

Foi pesquisado, portanto, se administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias e os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas.

Buscou-se investigar, de início, se a administração tributária adota transparência ativa ou passiva, ou não é transparente, quanto aos atos preparatórios das normas (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) e atos tributários.

Considerando-se as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta:

Tabela 21: Transparência das Procuradorias quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

PROCURADORIAS	
TRANSPARÊNCIA ATIVA	TRANSPARÊNCIA PASSIVA
PGE/RR*	PGE/RR
PG/DF	PG/DF
	PGE/SE
	PGE/RJ

*Apenas com relação a pareceres assinados pelo Governador.

Fonte: *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022*

Tabela 22: Transparência dos Fiscos quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

FISCOS	
TRANSPARÊNCIA ATIVA	TRANSPARÊNCIA PASSIVA
Sefaz/DF	Sefaz/MG
	Sefaz/RN
	Sefaz/Boa Vista
	Sefaz/Fortaleza*
	Sefaz/Aracaju

*Não ficou claro, conforme se vê do detalhamento de resposta abaixo, se a Sefaz/Fortaleza conceituou transparência ativa como transmissão da informação a todos os contribuintes, independentemente de requerimento.

Fonte: *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022*

31 Cf. OECD, 2013, 2009. DE WIDT;OATS, 2017.

Algumas das respostas recebidas foram interpretadas e outras não foram computadas nos resultados, por não se referirem ao objeto da pergunta, que se restringe a atos preparatórios, como pareceres e notas técnicas, para a edição de atos normativos ou por não serem encontrados os dados nos links indicados. Houve respostas relacionadas à disponibilização de julgamentos administrativos e atos normativos, por exemplo, temas alheios à pergunta.

Deste modo, observa-se, não obstante o número pequeno de respostas, que há uma atuação preponderantemente reativa por parte do Estado em relação à transparência tributária, atuando quando provocado pelos contribuintes, o que remonta para a necessidade de adoção de posturas mais ativas do Poder Público no sentido de facilitar a compreensão e cumprimento da legislação tributária pelo cidadão.

Em seguida, a fim de aprofundar a investigação quanto à transparência dos órgãos destinatários dos pedidos transmitidos via LAI, a equipe questionou-os também quanto (i) à quantidade de pedidos LAI recebidos por ano, (ii) a proporção de pedidos deferidos, parcialmente deferidos e rejeitados; (iii) o prazo médio de resposta e (iv) quantas respostas foram precedidas de recursos.

Considerando os mesmos respondentes acima mencionados, os dados válidos obtidos, em números aproximados, podem ser assim sintetizados:

Tabela 23: Pedidos LAI recebidos pelas Procuradorias

PROCURADORIAS				
ÓRGÃO	LAI (ANO)	RESULTADO	PRAZO RESPOSTA	RECURSOS
PGE/SE	13	Deferidos: 13*	Não informado	Não informado
PGE/RJ	76	Deferidos: 35 Parcial: 4 Rejeitados: 18 Não atendidos: 15	21 dias	0
PGE/RR	2	Deferidos: 2	Não informado	0
PG/DF	186	Não informado	Não informado	20
PGM/Maceió	200	Deferidos: 90%	15 dias	Minoria

*A equipe considerou como deferidos os pedidos indicados como "Atendidos" no site da Ouvidoria de Sergipe.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Tabela 24: Pedidos LAI recebidos pelos Fiscos

FISCOS				
ÓRGÃO	LAI (ANO)	RESULTADO	PRAZO RESPOSTA	RECURSOS
Sefaz/DF	785	Deferidos: 438 Parcial: 9 Rejeitados: 58	15 dias	1ª inst.: 47 2ª inst.: 7 3ª inst.: 3
Sefaz/MG	132	Deferidos: 74 Parcial: 5 Rejeitados: 30	23 dias	1ª inst.: 14 2ª inst.: 2 3ª inst.: 4
Sefaz/RN	58	Não informado	18,96*	60
Sefaz/Recife	77	Deferidos: 68 Rejeitados: 9	20 dias	6
Sefaz/Porto Alegre	54	Não informado**	21,87 dias	Não informado
Sefaz/Fortaleza	146	Deferidos: 128 Parcial: 8 Rejeitados: 2	4 dias	5

* A equipe realizou o cálculo aproximado conforme os números disponibilizados pelo órgão.

** As informações disponibilizadas pelos órgãos englobavam os últimos anos, razão pela qual não foi possível segregar a informação anualmente.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

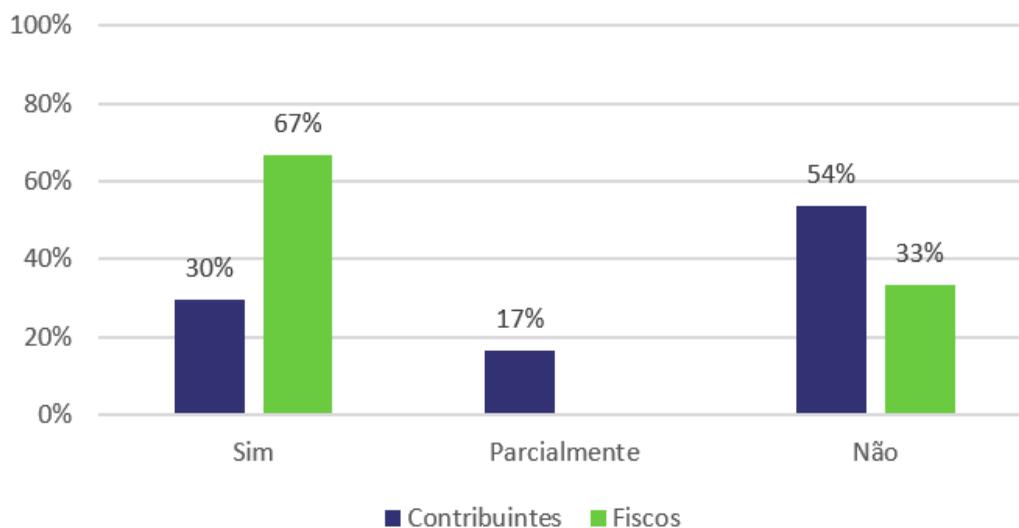
Para a compilação dos dados acima, foram considerados os dados referentes à 2020. Adicionalmente, foram considerados como “Rejeitados” os pedidos indeferidos ou rejeitados por inexistência da informação, por incompetência do órgão ou sigilo da informação requerida.

Destaca-se, pelos dados obtidos, que os Fiscos recebem números consideravelmente maiores de pedidos LAI do que os recebidos pelas Procuradorias, sendo estes, em algumas das respostas apresentadas, muito baixos (como 2 pedidos ao ano recebido pela PGE/RR). Ainda assim, vale notar que o lado positivo do dado encontrado é que, de maneira geral, os pedidos transmitidos via LAI são deferidos pelos órgãos.

Foi investigado, outrossim, a percepção dos contribuintes em relação a existência de portal da administração tributária com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas.

Os resultados das respostas podem ser visualizados no gráfico abaixo:³²

Figura 14- Percepção dos Fiscos e Contribuintes sobre os portais da Administração tributária.



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

O grupo “Fisco” possui percepção de que as administrações tributárias possuem portais amigáveis e acessíveis, em que concentram e atualizam as normas tributárias, bem como registram suas interpretações, em maior proporção do que os grupos “Contribuintes”.

Com exceção da PGFN e da Sefaz/MG (15%), que indicaram consultas públicas realizadas recentemente, os demais respondentes não indicaram consultas públicas, sendo que 70% dos órgãos afirmaram não terem sido realizadas de consultas públicas no órgão e 15% informaram de maneira genérica a participação da sociedade para debater questões específicas da legislação, sem oferecer exemplos de consultas ou similares.

Foi questionado, também, se a administração tributária possui programas para premiar o contribuinte regular. Os pedidos LAI foram enviados para os grupos de destinatários “Procuradorias” e “Fiscos”, tendo respondido a a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PG/DF, PGM/Maceió, bem como a Sefaz/DF, Sefaz/PE, Sefaz/MG, Sefaz/AM e Sefaz/RN, bem como as Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza. As respostas podem ser assim sintetizadas:

³² As perguntas foram enviadas para os grupos “Fiscos” e “Contribuintes”, tendo sido obtidas 78 respostas. Dentre as respostas, 68 foram apresentadas pelo grupo “Contribuintes”, das quais 14 foram consideradas inválidas pela equipe pelo fato de o respondente afirmar não saber a resposta ou apresentar resposta incompatível com a pergunta. Das respostas consideradas válidas, 29 entrevistados responderam “Não”, 16 “Sim” e 9 respostas foram classificadas como “Parcialmente verdadeiro”. O grupo “Fisco”, por sua vez, registrou 10 respostas. Considerando a multiplicidade de respostas apresentadas pela Sefaz/MT, foram consideradas como válidos 6 retornos, dos quais 4 são positivos e 2 negativos.

Tabela 25: Programas de conformidade na Administração tributária

PROCURADORIAS		FISCOS	
ÓRGÃO	PROGRAMAS DE CONFORMIDADE	ÓRGÃO	PROGRAMAS DE CONFORMIDADE
PGFN	Sim	Sefaz/DF	Sim
PGE/SE	Não	Sefaz/PE	Sim
PGE/RJ	Não	Sefaz/RN	Sim
PGE/RR	Não	Sefaz/MG	Sim
PG/DF	Não	Sefaz/AM	Sim
PGM/Maceió	Não	Sefaz/Recife	Sim
		Sefaz/Boa Vista	Não
		Sefaz/Salvador	Não
		Sefaz/Porto Alegre	Não*
		Sefaz/Aracaju	Sim
		Sefaz/Fortaleza	Não

*Em elaboração

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

As concessões concedidas pela PGFN e pelos Fiscos podem ser assim resumidas:

Tabela 26: Tipos de regras de conformidade da Administração tributária

ÓRGÃO	PROGRAMAS DE CONFORMIDADE							
	PGFN	SEFAZ/DF	SEFAZ/PE	SEFAZ/RN	SEFAZ/MG	SEFAZ/AM	SEFAZ/ARACAJU	SEFAZ/RECIFE
Canais de atendimento	✓	✓						
Flexibilização de garantias	✓							
Antecipação de garantia	✓							
Execução de garantias	✓							
Autorregularização, c/ redução da multa		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Descontos no pgto. do tributo			✓		✓	✓	✓	✓
Desobrigação obg. acessórias				✓	✓			
Prazo para pgto. do tributo				✓		✓		
Facilidades para CND ou CPD-EN				✓				

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

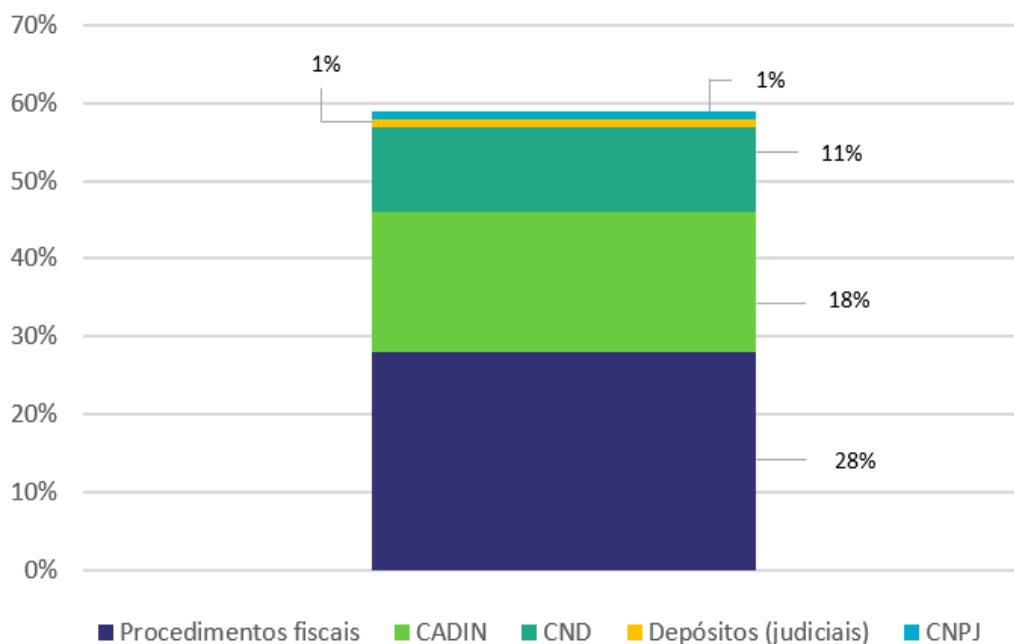
Das respostas recebidas, verificou-se que apenas 7 fiscos (Sefaz DF, PE, MG, RN e AM, Sefaz Aracajú e Recife), dentre 72 órgãos da administração tributária, afirmam possuir programas de premiação de contribuintes regulares. Além disso, a PGFN informou a aprovação da Lei nº 14.195/21, que permite a criação do Cadastro Fiscal Positivo, ainda não implementado, e o Município de Porto Alegre noticiou o encaminhamento de projeto de lei, prevendo regras sobre conformidade tributária.

Verifica-se, portanto, um terreno muito fértil para atuação cooperativa entre fiscos, procuradorias e contribuintes para promover prevenção de inconformidades, transparência e segurança jurídica.

Por fim, foi investigado o percentual de ações judiciais que dizem respeito à relação entre fisco e contribuintes atinentes à administração tributária, sem envolver discussão direta a respeito do crédito tributário, tais como medidas judiciais relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias.

Considerando os temas apresentados em percentuais pelos Tribunais, foram identificados os cinco principais em discussão que não envolvam diretamente o crédito tributário:

Figura 15: Temas mais recorrentes - LAI



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Esses temas são importantes de serem destacados pois, não envolvem diretamente o crédito tributário. Assim, caso esses temas fossem resolvidos de modo cooperativo no seio das administrações tributárias, poderiam potencialmente reduzir o advento de novos processos judiciais.

Constatou-se que as administrações tributárias e as procuradorias podem ser mais ativas em relação à transparência tributária e que a experiência de diálogo entre a administração tributária e o contribuinte pode ser mais intenso.

A maioria dos mecanismos para induzir o contribuinte à satisfação do crédito tributário estão relacionados à aplicação de sanções, há também deficiência por parte das administrações tributárias para solucionar administrativamente questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, como medidas relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias.

Após todo o exposto, concluiu-se que apesar de não ser possível estabelecer quantitativamente a proporção do impacto da ausência de cooperatividade e transparência tributária nos elevados estoques processuais, há indicativos da existência de correlação entre eles.

Constatou-se que a atuação das procuradorias e do fisco, quanto à transparência, se dá de maneira eminentemente reativa, os portais das administrações tributárias não são amigáveis e acessíveis. Além disso, há pouca utilização de consultas públicas para debater questões específicas da legislação tributária e a maioria dos mecanismos para induzir o contribuinte à satisfação do crédito tributário estão relacionados à aplicação de sanções. Outro indicativo reside no fato de questões administrativas que não envolvem créditos tributários são solucionadas administrativamente de forma eficiente.

Como se vê, ainda há espaço para implementação de medidas a fim de promover mais consenso, cooperação, confiança e transparência nas relações entre fisco, procuradoria e cidadão(ã), o que contribuirá para a diminuição da litigiosidade tributária.

Nesse ponto, entende-se que o Poder Judiciário pode ser importante ator na implementação não apenas da cooperação, mas também da transparência ativa, uma vez que é fundamental que se estabeleça relação positiva e comunicação espontânea quanto à interpretação das normas legais, às jurisprudências predominantes e aos casos vinculantes, informações valiosas que podem auxiliar o contribuinte.

2.7 HIPÓTESE: IMPACTOS DOS FLUXOS E ETAPAS PROCESSUAIS NA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA

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

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

Por outra frente, foi investigado se a não existência de lei que aplique, em sentido estrito, a regra da “dupla conforme”, a ser explicada em momento oportuno, conduz à acumulação exagerada de processos julgados no mesmo sentido, 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.

No relatório “Tax Certainty”, elaborado pela OCDE, em 2017, a longa duração das disputas fiscais no Poder Judiciário foi apontada como um importante fator de insegurança em matéria tributária, pois mantém modelos de negócios em posição de incerteza (OCDE, 2017).

Conforme apontado no relatório “Doing Business 2021”, os tributos que são objeto de contencioso administrativo federal no Brasil representam 13,91% do produto interno bruto (PIB), em detrimento dos valores em litígio na esfera administrativa na Argentina, Colômbia e México, que representam 0,09%, 0,19% e 0,54% do PIB, respectivamente. Somadas todas as esferas do contencioso tributário, administrativa e judicial, nos âmbitos federal, estadual e municipal, o percentual sobe para 73% do PIB brasileiro. O relatório indica, outrossim, que as regulamentações locais, a implementação desigual das leis e as iniciativas de reforma nacionais impactam o ambiente de negócios do país, por resultar em variações significativas na facilidade de fazer negócios em diferentes localidades (BANCO MUNDIAL, 2021).

Considerando ainda que os efeitos dos julgamentos representativos de controvérsia com repercussão geral ou controle concentrado de constitucionalidade extra-

polam os limites da lide e alcançam todos os sujeitos em situação equiparável à do recurso paradigma, a insegurança acarretada pela indefinição do entendimento jurisprudencial sobre temas tributários tem consequência em todo o sistema judiciário, o que contribui para o aumento da litigiosidade.

Portanto, o cerne da questão que envolve os julgamentos mencionados é a demora na definição do entendimento jurisprudencial. O longo período que leva para a definição do entendimento jurisprudencial gera grandes danos, pela incerteza e litigiosidade que produz, e ofusca por vezes o bônus que existe na extrapolação dos efeitos das lides para todos os sujeitos em situações equiparáveis.

Existem diversas teorias que explicam as causas da litigância. Sob uma perspectiva da análise econômica do direito (AED), as causas da litigância – e sobretudo do “excesso” de litigância – estariam associadas a incentivos muitas vezes das próprias instituições jurídicas. Mais especificamente, estariam relacionadas à percepção de que, no cômputo de um cálculo de benefício-custo das partes, vale a pena litigar.

Diante desse contexto, para concretizar o estudo da primeira frente, buscou-se identificar fatores internos ao Poder Judiciário que pudessem se traduzir como possíveis causas para a formação do elevado contencioso e da morosidade judicial tributária.

A investigação se mostrou relevante para detalhar as diversas variáveis que podem tanto ser causa como consequência do problema. Cada etapa de tramitação dos processos judiciais tributários foi minuciosamente investigada para identificar possível interferência no prazo de duração dos processos judiciais e, consequentemente, no expressivo quantitativo de litígios judiciais tributários.

Dessa forma, a eficiência ou ineficiência dos instrumentos processuais, a redundância em procedimentos e os incentivos ao litígio ou a ausência de incentivos à composição amigável foram examinadas.

Por outro lado, na segunda etapa da pesquisa, foi analisado o eventual efeito da ausência de regra da “dupla conforme”, prevista no sistema processual português, que consiste em “um pressuposto negativo de admissibilidade recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça” (FERREIRA, 2019). Assim, no caso de manutenção unânime da decisão de primeira instância pelo tribunal, com fundamentação essencialmente idêntica e conformidade decisória, não serão admitidos novos recursos³³.

33 Cf. ART. 671: decisões que comportam revista.

Tal como os pressupostos de admissibilidade dos recursos excepcionais direcionados aos Tribunais Superiores no sistema brasileiro, a regra tem o objetivo de restringir o acesso à instância extraordinária e assegurar a celeridade processual.

Tais filtros processuais para permitir a interposição de recursos em casos específicos também são utilizados no direito processual italiano, em que são inadmitidos recursos quando não se verifica probabilidade razoável de procedência.

Dessa feita, mostrou-se necessário investigar e ponderar as semelhanças e diferenças entre os sistemas processuais português e brasileiro, notadamente sobre as técnicas inseridas pelo CPC/15 referentes ao sistema de precedentes e aos consequentes óbices impostos à remessa aos Tribunais Superiores e adequação às decisões vinculantes.

Considerou-se, também, o índice de reforma de decisões de mérito pelos Tribunais Superiores, especialmente considerando o fato de que a priori apenas questões de direito alcançam a instância excepcional. Reforçando esse ponto, o estudo “STF em Números”, da FGV, apurou que a Súmula n. 279, de 12 de dezembro de 1963, que veda a admissão de recurso extraordinário para mero reexame de prova, foi a mais citada em casos tributários entre 1998 e 2018, com 21.304 ocorrências (FOSSATI; COSTA, 2021).

A importância dos questionamentos realizados para analisar essa frente se dá, pois, caso averiguada a manutenção de decisões, com fundamentação idêntica e conformidade decisória, poderia se chegar à conclusão de que a não adoção da regra do “duplo conforme” contribui com a acumulação de processos e assim concluir se a sistemática brasileira é, ou não, fator de redução do contencioso tributário.

Explicadas as duas frentes de análise da presente hipótese, passa-se ao desenvolvimento de ambas. Primeiramente, na busca da identificação de fatores internos ao Poder Judiciário que pudessem traduzir-se como possíveis causas para a formação do elevado contencioso e a morosidade judicial tributária, foram examinadas as diversas variáveis que poderiam atuar como causa ou como consequência do problema.

Para tanto, o primeiro ponto objeto de análise foi o decurso temporal (i) de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final; (ii) entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal; (iii) entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo(a) magistrado(a); (iv) entre a penhora e o ajuizamento (quando

há) e entre a penhora e a expropriação do bem (quando há). Os resultados obtidos estão descritos na Tabela 27.34

Tabela 27 – Dados obtidos por Regex sobre o decurso temporal de tramitação processual e suas etapas

REGEX	
PERGUNTA	RESPOSTA
Qual o tempo de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final?	771 dias
Qual o tempo entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo magistrado?	201 dias
Qual o tempo transcorrido entre (quando há) a penhora e o ajuizamento?	582 dias
E entre a penhora e a expropriação do bem (quando há)?	218 dias

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Na sequência, foi questionado ao grupo de destinatários “Tribunais” qual o percentual de cada meio de citação utilizado nos processos de execução (pessoal, por edital, por carta etc.) e em qual delas houve êxito de citação.

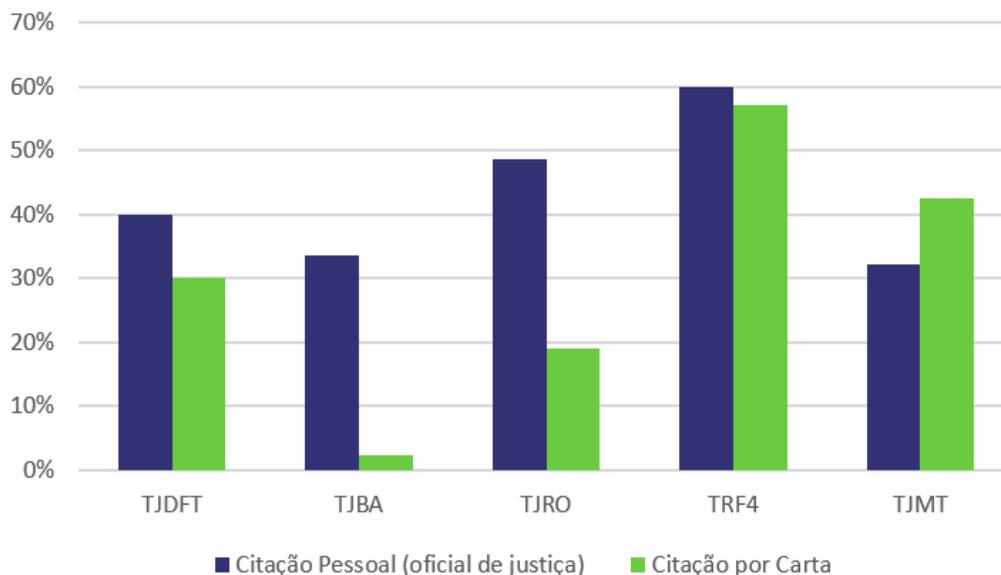
Também foram buscadas nos portais virtuais dos Diários Oficiais dos tribunais selecionados as expressões “Citação correio”, “Citação oficial de justiça” “Citação edital” e “Citação eletrônica”.

A referida coleta de dados indicou que os meios de citação mais utilizados são a citação pessoal (TRF4, TRF3, TJRO, TJSE) e a citação por carta (TJDFT, TJBA e TRF2).

Constatou-se, ainda, que a citação pessoal é o meio de citação mais eficaz, com maior percentual de êxito em sua realização, conforme a Figura 16.

34 Responderam à pergunta formulada via LAI os TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJRO TJMG, TRF2, TRF3 e TRF4. Foram utilizadas as expressões “Ação de execução fiscal”, “Trânsito em julgado”, “Expropriação de bem”, “Citação” e “penhora” como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais selecionados.

Figura 16 – Gráfico dos percentuais de êxito das formas de citação com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

O fato de a citação pessoal ser a de maior efetividade não deve ser considerada como único fator a ser priorizada em detrimento dos outros meios de citação, pois a citação pessoal é exigida pela lei para algumas Fazendas Públicas e implica mais demora e custo com as diligências de oficial de justiça.

Vale destacar, entretanto, que, em agosto de 2021, foi alterado o art. 246 do Código de Processo Civil, que passou a determinar como regra geral a citação por meio eletrônico e apenas ante a ausência de confirmação, em até 3 dias úteis contados do recebimento da citação eletrônica, é que devem ser realizados os demais meios citatórios.

Embora esse dado revele uma oportunidade para aprimoramento do fluxo de trâmite processual dos processos tributários, ressalta-se que, com base nos dados obtidos, não é possível concluir que haja relação direta de causalidade entre os meios de citação utilizados e a demora na solução dos conflitos tributários.

Ainda que possa existir uma correlação entre as formas de citação e a demora na tramitação processual, há diversos outros fatores que o impactam, motivo pelo qual se pode concluir que a variável relativa à forma de citação não pode ser isoladamente avaliada como causa de aumento do contencioso judicial, sem que se considerem as demais variáveis analisadas.

Ultrapassada a citação, foi indagado, por meio de pergunta formulada via LAI ao grupo de destinatários “Procuradorias”, o percentual de execuções fiscais em que a penhora foi efetivada e quais as espécies de bens e/ou direitos penhorados. Responderam a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, a PGM/Maceió e a PGDF.

A PGFN informou não possuir dados gerenciais que detalhem a natureza do bem penhorado. Ainda assim, forneceu dados relativos à situação do débito inscrito em dívida ativa, com a ressalva de que “uma mesma execução fiscal pode englobar mais de uma inscrição em Dívida Ativa ou contemplar garantias apenas parciais, incapazes de alterar a situação das inscrições”.

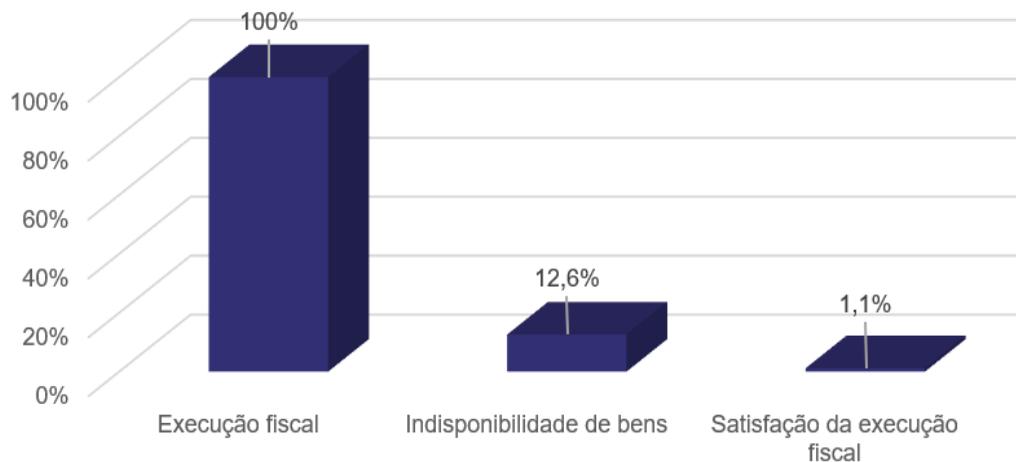
Estabelecidas tais premissas, os dados fornecidos pela PGFN demonstram que 0,5% das inscrições em dívida ativa está integralmente garantida e, se considerado o valor da dívida ativa, apenas 12% foi integralmente garantido. Em relação às demais procuradorias, a maioria informou não possuir os dados solicitados quanto ao percentual de execuções fiscais em que a penhora foi efetivada, limitando-se a exemplificar as espécies de bens penhorados: dinheiro, bens imóveis e bens móveis (veículos, máquinas, colchões, etc.). A exceção que merece destaque é a PGM/Maceió, que informou que a penhora é efetivada em 25% das execuções fiscais e que sempre recai sobre pecúnia.

Em sequência, verificou-se que a penhora foi efetivada em 12,6% das execuções fiscais.

Quanto à expropriação de bens, foi averiguada a existência e os eventuais motivos da sua não efetivação, bem como a ocorrência de decretação de indisponibilidade de bens e se desta houve resultados positivos para o executivo fiscal. Obteve-se o resultado de que houve expropriação em 2% das execuções fiscais identificadas pela raspagem de dados.

Foi identificado ainda que, entre os processos de execução fiscal, a decretação de indisponibilidade de bens ocorreu em 12,6% dos casos. Entre os 12,6%, os resultados obtidos indicam que 9% das execuções fiscais são julgadas extintas pela satisfação do débito. Os resultados estão representados na Figura 17.

Figura 17– Gráfico dos percentuais de execuções fiscais com penhora e que foram extintas por satisfação do débito identificadas por Regex



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Os dados coletados sugerem que a sistemática de cobrança de créditos tributários por meio de execução fiscal possui baixa eficácia, considerando tanto o baixo percentual de débitos garantidos quanto ao baixo índice de extinção da execução pela satisfação do débito, nos casos em que ocorre a indisponibilidade de bens.

Tais achados se coadunam com os dados apresentados anualmente pelo CNJ no relatório “Justiça em Números”. Na edição de 2021, foi demonstrado que as execuções fiscais são causa não somente da morosidade judicial tributária, mas o principal fator de morosidade do Poder Judiciário³⁵.

Destaca-se do citado relatório que, pelo terceiro ano consecutivo, houve redução dos processos pendentes de execução fiscal (-11,2%), além da redução, no ano de 2020, de novos casos (-21,9%). Porém, ainda assim, o tempo de giro do acervo desses processos é de 6 anos e 10 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente.

Em razão disso, talvez seja interessante repensar o modelo de cobrança de créditos pela Fazenda Pública, deixando de propor inúmeras execuções fiscais que sabidamente serão infrutíferas, alocando os esforços das procuradorias em tratar de grandes devedores, bem como expandindo e solidificando a transação tributária e outros métodos adequados de resolução de conflitos, especialmente no âmbito administrativo.

35 Cf. CNJ, 2021.

É interessante destacar nesse ponto recente iniciativa lançada pela PGFN. Por meio da Portaria PGFN n. 3.050, de 6 de abril de 2022, foi instituída a plataforma eletrônica “Comprei”, na qual os bens de devedores da União, tanto penhorados em execuções fiscais quanto oferecidos em acordos administrativos, serão colocados à venda, facilitando a arrecadação. Além disso, a solução tecnológica contará com um procedimento prévio de negociação para equalização da dívida e apenas, caso essa reste infrutífera, haverá a disponibilização do bem à venda.

Foi averiguado o percentual dos litígios que exigem a realização de perícias técnicas ou diligências complementares, por meio do método de pesquisa quantitativo, feito pela escolha de palavras que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais.

As expressões conduziram aos resultados obtidos na variável “Perícia” e “Diligências complementares” da planilha que indicam ter havido perícias ou diligências complementares em 9,4% dos processos judiciais tributários. Logo, sob a perspectiva da hipótese analisada, não é possível concluir ser a perícia, isoladamente, uma das causas da formação dos elevados estoques processuais.

Quanto aos embargos à execução, foi averiguado o percentual, que foi identificado por meio do cálculo da proporção entre o total de decisões tributárias analisadas e os resultados da variável “Embargos à execução”. O resultado obtido foi de que os embargos à execução fiscal representam 5,4% dos processos judiciais tributários.

O segundo questionamento sobre os embargos à execução tratou das circunstâncias em que se dá a oposição dos embargos à execução fiscal (se são precedidos de exceção de pré-executividade julgada improcedente, se há suspensão em caso de garantia integral ou parcial, tipo de matérias etc.).

Identificaram-se os casos que foram precedidos por exceção de pré-executividade, por meio da combinação dos resultados da variável “Embargos à execução” e da variável “Exceção de pré-executividade”. O resultado obtido foi de que 8,2% dos embargos à execução fiscal são precedidos por exceção de pré-executividade.

A respeito da quantificação do tipo de matéria discutida, os dados obtidos estão representados na Figura 18³⁶.

36 Foram selecionadas as expressões que representam as matérias comumente arguidas pelos contribuintes, cujos resultados constam nas variáveis “Prescrição e decadência”, “Pagamento”, “Ilegitimidade passiva” e “Causa suspensiva de exigibilidade”, “Parcelamento”, “Transação”, “Não observância de precedentes pelas instâncias inferiores”, “Conflito de competência”, “Compensação de créditos contencioso”, “Violação de normas procedimentais ou processuais”, “Inconstitucionalidade invocada como fundamento” e “Violação de princípios tributários”.

Figura 18 – Gráfico das matérias discutidas em embargos à execução fiscal identificadas por Regex



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Diante desses dados, a pesquisa aponta para a conclusão de que a exceção de pré-executividade não deve ser indicada como uma das etapas processuais mais relevantes para o congestionamento nem para o excesso de processos. De todo modo, é significativo o percentual (8,2%) em que houve apresentação dos dois instrumentos processuais (exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal), o que revela a repetição de atos processuais voltados à mesma finalidade.

Foi necessária, portanto, a comparação das matérias debatidas em embargos à execução fiscal com as matérias debatidas em exceção de pré-executividade, para tanto foram buscadas as expressões que representam as matérias comumente arguidas em exceção de pré-executividade, o que resultou no gráfico apresentado na Figura 19.

Figura 19– Gráfico das matérias discutidas em exceção de pré-executividade identificadas por Regex



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Desse modo, verificou-se que há parcial coincidência entre as matérias mais discutidas em exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal, o que indica que possa ser proposto aperfeiçoamento para evitar a superposição de instrumentos processuais com o mesmo objeto.

O conjunto desses fatores leva a crer que, com a ressalva da existência de regras distintas relativas à garantia do débito e aos ônus processuais, a unificação desses instrumentos processuais pode implicar a redução da repetição de atos processuais e, por conseguinte, reduzir o tempo de tramitação processual. E ainda, que seria medida tendente a combater comportamento de não conformação das partes ante os pronunciamentos judiciais, seja por visualizar mais uma oportunidade de mudança de entendimento judicial, seja por usar todos os mecanismos disponíveis para protelação do pagamento da dívida.

Foi averiguado, outrossim, se houve redirecionamento da execução fiscal e quanto tempo decorreu entre o ajuizamento e o redirecionamento. Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com uso do Regex “Redirecionamento da execução fiscal”, foram identificados 1.236.415 processos.

Com relação ao tempo decorrido entre o ajuizamento da execução fiscal e o redirecionamento, verificou-se uma média global de 323 dias entre os eventos “ajuizamento” e “redirecionamento”, em uma base de 9.359 processos.

Sobre o mesmo tema apenas a PGE/SP, PGM/SP e PGM/BH responderam aos pedidos formulados via LAI, das quais as duas primeiras informaram não possuir os dados, e a PGM/BH informou que o tempo entre o ajuizamento e o redirecionamento é variado, mas, em média, corresponde a três anos.

Foi analisada a ocorrência do incidente de descon sideração da personalidade jurídica, o tempo que levou para ser finalizado, se resultou procedente e se trouxe resultados vantajosos para a efetividade da execução.

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com uso do Regex “Incidente de descon sideração da personalidade jurídica”, foram identificados 14.785 incidentes de descon sideração da personalidade jurídica.

No entanto, não foi possível aferir se o resultado vantajoso para a efetividade da execução fiscal decorreu ou teve relação com o seu redirecionamento a terceiros. Isso porque a satisfação da dívida não necessariamente está ligada à responsabilização tributária ocorrida no curso da execução fiscal. Desse modo, é inviável estabelecer a correlação entre tais eventos com base nos dados objeto da pesquisa.

Por certo que todos os esforços citados nas hipóteses anteriores para o estabelecimento da relação de cooperação, em suas mais variadas formas, contribuirão para a redução da litigiosidade e, conseqüentemente, tempo de tramitação processual.

Todavia, o Poder Judiciário pode implementar medidas e soluções tecnológicas de gestão processual, voltadas especificamente para o contencioso tributário, a fim de minimizar os impactos de alta litigiosidade, o que está incluído na proposta de Política Nacional.

Foi analisado, também, mediante solicitações via LAI enviadas aos Tribunais Regionais Federais e à PGFN, o percentual de ações ajuizadas por contribuintes domiciliados em outras unidades da Federação e se existe algum controle a respeito da existência de ajuizamento simultâneo de demandas idênticas em diferentes unidades da Federação.

Os resultados estão dispostos na Tabela 28.

Tabela 28 – Respostas detalhadas à pergunta quanto ao percentual de ações ajuizadas por contribuintes domiciliados em outras unidades da Federação – recebidas via LAI

TRIBUNAL	PERCENTUAL DE AÇÕES AJUIZADAS POR CONTRIBUINTES DOMICILIADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO	CONTROLE DE EVENTUAIS LITISPENDÊNCIAS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO
TRF2	3,8%	Não há controle de litispendência entre bases do RJ e do ES do e-Proc.
TRF3	1,82% [calculados com base na identificação de réus domiciliados em outra unidade da Federação]	O sistema PJE identifica possíveis prevenções com base nos critérios “assunto” e “partes”. A resposta ao pedido LAI não esclarece se o sistema considera processos em outras unidades da federação.
TRF4	Primeiro grau: 95,8% Segundo grau: 99,8% Sem informação: 4,2% UF de origem: 0,2%	Não informado.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Destacou-se a discrepância entre os percentuais apresentados pelos Tribunais Regionais Federais da 2ª e da 3ª Regiões (3,8% e 1,82%, respectivamente), relativamente àqueles fornecidos pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (95,8%, no primeiro grau, e 99,8%, no segundo grau), que, possivelmente, decorre da adoção de critérios diferentes para a apuração dos dados fornecidos.

A PGFN informou, em resposta ao pedido de acesso à informação, que em análise recente, ainda em fase de conclusão, e formulada com base em uma amostra de 3.726 processos autuados em 2020 na Seção Judiciária do Distrito Federal nas classes “Mandado de Segurança” e “Procedimento Comum”, ajuizados contra a Fazenda Nacional, foi constatado que 2.386 processos – 64,04% do total de processos – foram propostos por pessoas físicas ou jurídicas com endereços cadastrais em outras unidades da Federação. Esse percentual comparativamente alto se justifica pela previsão constitucional expressa no art. 109, § 2º, que autoriza aos jurisdicionados ajuizarem ações contra a União, alternativamente, “na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou, ainda, no Distrito Federal”.

Por fim, foi realizada análise comparativa entre os modelos de recuperação de créditos tributários estrangeiros em relação ao quão judicializado é o procedimento brasileiro. Para tanto, foram realizadas entrevistas a empresas transnacionais, cujas respostas estão descritas nas Tabelas 29 e 30.

Tabela 29 – Respostas detalhadas recebidas das empresas transacionais à pergunta quanto ao percentual dos valores envolvidos nos litígios tributários em relação ao faturamento anual da empresa no Brasil e nos outros países em que atua

EMPRESAS	PERCENTUAL DOS VALORES ENVOLVIDOS NOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS EM RELAÇÃO AO FATURAMENTO ANUAL DA EMPRESA NO BRASIL E NOS OUTROS PAÍSES EM QUE ATUA	
	BRASIL	OUTROS PAÍSES
A	Aproximadamente 25% (pré-pandemia)	Aproximadamente 10%
B	20%	0
C	4%	América do Sul: 1%, considerando todos os países
D	247%* (dez/20)	3%* (dez/20)
E	11%	0
F	35%	6% (14 países)
Percentual médio	57%	3%

* Não considerados os valores classificados como remoto. Processos administrativos e judiciais.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Tabela 30 – Respostas detalhadas recebidas das empresas transacionais à pergunta quanto ao número de processos tributários no Brasil e em outros países em que atua

EMPRESAS	NÚMERO DE PROCESSOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL E EM OUTROS PAÍSES EM QUE ATUA	
	BRASIL	OUTROS PAÍSES
A	75% do valor em discussão 90% dos processos	25% do valor em discussão 10% dos processos
B	2.077	0
C	Média de 405	América do Sul: média de 10 processos (considerando todos os países)
D	4.634*	86*
E	1.476	16 (14 países)
F	520	0
Percentual médio**	99%	1%

* Não considerados os valores classificados como remoto. Processos administrativos e judiciais.

**Calculado com base nos dados fornecidos em percentual.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

As respostas fornecidas pelas empresas transnacionais apontam a desproporcionalidade entre o número de processos tributários e o montante em discussão no Brasil e em outros países, entre os quais os valores indicados para as demandas no País são significativamente superiores aos de outras jurisdições.

Recomenda-se um estudo comparativo mais aprofundado acerca das diferenças entre os modelos brasileiros e estrangeiros capaz de indicar a razão dessa discrepância nos números fornecidos pelas empresas transnacionais e, assim, identificar soluções específicas dessa seara.

Em suma, diante dos dados ora obtidos, foi possível analisar os diversos fluxos e as etapas de tramitação dos processos tributários, pelos quais foi possível concluir que os meios de citação utilizados – a exceção de pré-executividade, os incidentes de descon sideração da personalidade jurídica e a realização de perícias – não possuem relação direta com a demora na tramitação processual quando isoladamente analisados.

Por outro lado, foi constatada a repetição de atos processuais voltados à mesma finalidade, quais sejam, a exceção de pré-executividade e os embargos à execução fiscal, o que indica a necessidade de aperfeiçoamento a fim de evitar sobreposição de instrumentos, com eventual unificação de ambos.

Os dados também sugerem que não só a penhora de bens, uma das primeiras e principais etapas do processo de execução, é muito pouco eficaz, como a execução fiscal em si, como forma de cobrança de créditos tributários, também possui baixa eficácia, uma das causas do elevado contencioso judicial tributário.

Por fim, chama a atenção a desproporção encontrada na análise comparativa da atuação de empresas no Brasil e no exterior em relação ao contencioso tributário. Os números mostram que o valor tributário discutido em juízo em relação ao faturamento da empresa é significativamente maior no Brasil, em média, do que em outros países onde atuam as empresas entrevistadas.

Além disso, os dados apontam que o número de processos tributários dessas mesmas empresas no Brasil é significativamente maior do que nos demais países em que atuam. A realização de estudo comparativo mais aprofundado para avaliar as diferenças entre o modelo brasileiro e os modelos estrangeiros com a finalidade de indicar com precisão a razão dessa discrepância nos números fornecidos pelas empresas transnacionais surge como recomendação.

Por outra frente, foi analisada a regra da “dupla conforme” e o elevado estoque de processos. A regra da “dupla conforme”, prevista no sistema processual português, consiste em verificar se a decisão de segunda instância confirma a decisão proferi-

da 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.

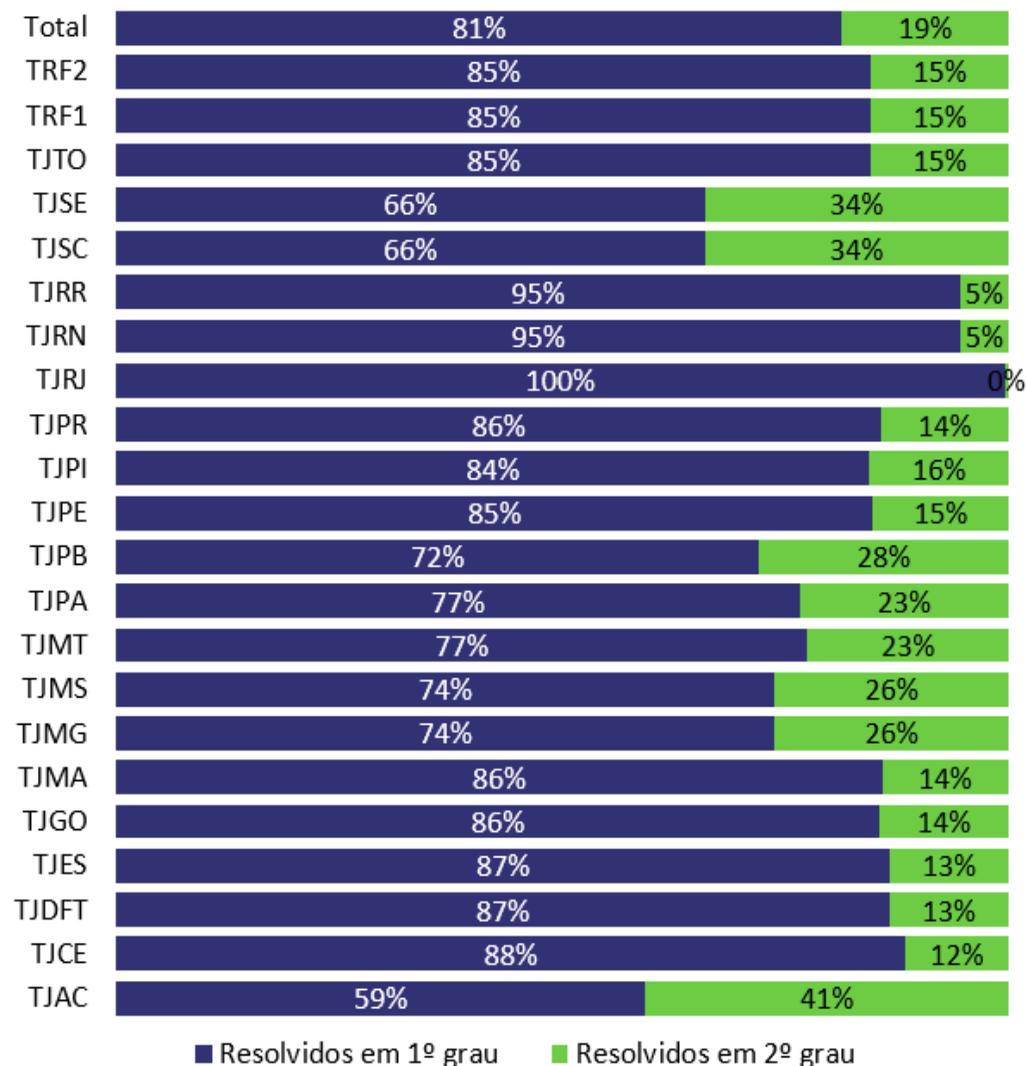
Trata-se, portanto, de um pressuposto negativo de admissibilidade recursal à instância extraordinária no sistema português, o qual exige três requisitos: a confirmação da decisão de primeira instância, a unanimidade e a fundamentação essencialmente idêntica.

Dessa feita, por ser um instrumento que possivelmente auxiliaria na promoção da celeridade processual, buscou-se aferir possível correlação entre a não existência de lei brasileira que aplique, em sentido estrito, a regra da “dupla conforme” e a acumulação exagerada de processos julgados no mesmo sentido, por instâncias diferenciadas que não contribuem para a alteração da decisão de mérito, em prejuízo do conceito de justiça célere e do patrimônio do contribuinte e da Fazenda Pública.

Foi averiguada a quantidade de instâncias julgadoras judiciais que antecedem o julgamento final do litígio, o percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial, se o desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação e o percentual de conflitos tributários que tramitam nos Tribunais Superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento.

Quanto ao percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial, alcançou-se os resultados apresentados na Figura 20.

Figura 20– Gráfico com percentuais de processos resolvidos definitivamente por instância judicial, com dados obtidos pelo DataJud



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Das decisões de mérito proferidas em primeira instância os resultados indicam que 7% foram reformadas em sede de apelação.

Tal dado é muito importante para a conclusão da hipótese ora aventada, uma vez que um dos critérios de aplicação da regra da dupla conforme é, justamente, a manutenção pelos tribunais das decisões de primeira instância.

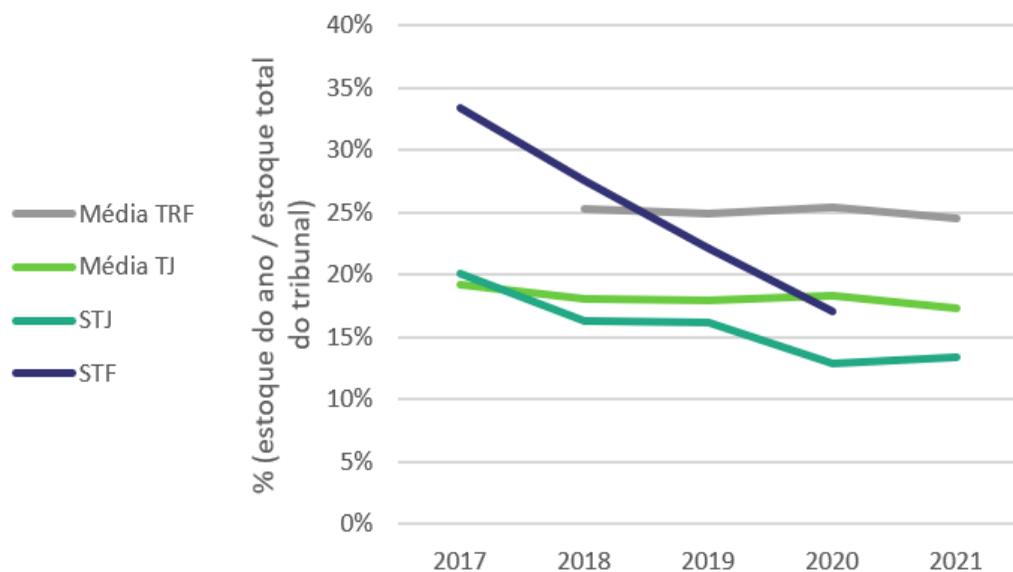
Analisando apenas esse dado, a adoção da regra da dupla conforme permitiria a inadmissão de aproximadamente 93% dos processos que potencialmente chegariam aos Tribunais Superiores.

Entretanto, não foi possível segregar, entre os julgamentos de apelação, os que ocorreram por maioria ou unanimidade, o que se mostra relevante porque a regra da dupla conforme portuguesa exige que o julgamento colegiado se dê por unanimidade.

De modo geral, ainda que não se tenha a informação acerca do percentual de julgamentos de apelação que ocorreram por unanimidade, o número de 93% de apelações que mantiveram a decisão de mérito proferida em primeira instância é significativo e demonstra que a aplicação de uma regra aos moldes da portuguesa em comento poderia trazer resultados favoráveis para a redução de estoque processual nos Tribunais Superiores.

Ademais, quanto à evolução do estoque de processos tributários ao longo do tempo, as respostas aos pedidos LAI permitiram identificá-la conforme a Figura 21.

Figura 21– Gráfico com estoque de processos tributários dos Tribunais Superiores e média de estoque de processos tributários dos Tribunais de Justiça e TRF, ao longo do tempo, com dados obtidos via pedido LAI para os tribunais



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

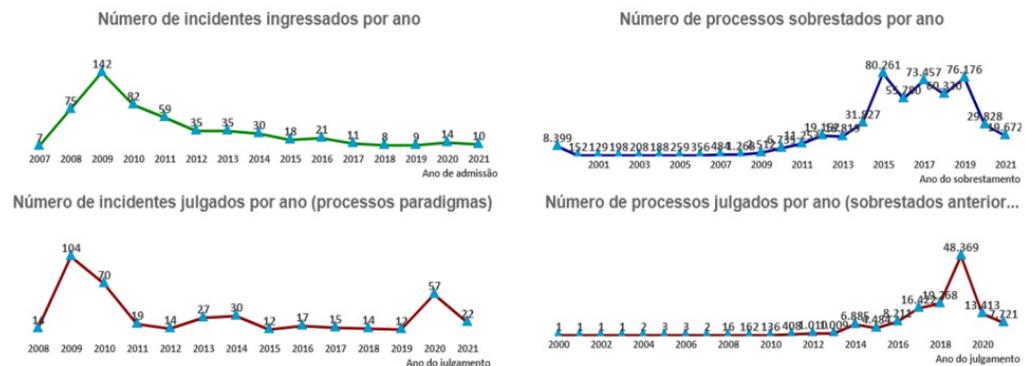
Foram pesquisadas, outrossim, as demandas repetitivas e os precedentes obrigatórios, tendo em vista tratarem, também, de instrumentos que possivelmente reduzem o estoque processual dos Tribunais Superiores.

Dessa feita, foram identificados, em pesquisa ao “Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios”,³⁷ do CNJ, os gráficos apresentados na Figura 22, que demonstram o número de (i) novos incidentes

37 Cf. CNJ, 2016. Foram aplicados os filtros de assunto “direito tributário”, “RG - Repercussão Geral” e “RR - recurso repetitivo”.

(recursos repetitivos e repercussão geral), (ii) processos sobrestados por ano, (iii) incidentes julgados por ano e (iv) processos julgados por ano (anteriormente sobrestados).

Figura 22 – Gráficos com dados da sistemática de recursos repetitivos obtidos no sítio eletrônico do CNJ



Fonte: Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios, 2021³⁸.

Embora não seja possível responder à pergunta com base nas informações disponibilizadas pelo Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios do CNJ, pode-se analisar pela Tabela 31 a relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores.

Tabela 31 – Relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores

ANO	INCIDENTES INGRESSADOS POR ANO	INCIDENTES JULGADOS	PROCESSOS SOBRESTADOS POR ANO	PROCESSOS JULGADOS POR ANO	ESTOQUE TRIBUTÁRIO STJ (FONTE LAI)	ESTOQUE TRIBUTÁRIO STF (FONTE LAI)
2007	7	-	484	2	-	-
2008	75	14	1.268	16	-	-
2009	142	104	2.512	162	-	-
2010	82	70	6.735	136	-	-
2011	59	19	11.253	408	-	-
2012	35	14	19.152	1.010	-	-
2013	35	27	18.819	1.009	-	-
2014	30	30	31.827	6.885	-	-
2015	18	12	80.259	4.484	-	-
2016	21	17	55.779	8.211	46.610	-
2017	11	15	73.456	16.422	43.860	6.654
2018	8	14	60.318	19.268	35.788	5.496

38 Cf. CNJ, 2016. . Foram aplicados os filtros de Assunto “direito tributário”, “RG - Repercussão Geral” e “RR - recurso repetitivo”.

2019	9	12	76.188	48.369	35.497	4.413
2020	14	57	29.829	13.412	28.074	3.390
2021	10	22	19.597	7.716	29.211	-

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Diante desses dados, destaca-se que, desde a introdução da sistemática de recursos repetitivos, foram afetados 556 temas tributários pelos Tribunais Superiores (STF e STJ), e julgados 427. Nesse período foram sobrestados 487.476 processos, dos quais foram julgados apenas 127.510 processos anteriormente sobrestados. Assim, apesar de os Tribunais Superiores terem julgado 77% dos temas tributários repetitivos, apenas 26,2% dos processos sobrestados foram julgados.

Os dados indicam que no período de 2017 a 2020, o estoque de processos tributários do STF foi reduzido em 49,1% (de 6.654, em 2017, para 3.390, em 2020), e, no período de 2016 a 2021, o estoque de processos tributários do STJ foi reduzido em 37,3% (de 46.610, em 2016, para 29.211, em 2021).

Verifica-se, portanto, uma relação inversamente proporcional entre (i) o número de incidentes repetidos julgados e novos incidentes reconhecidos (acumulados ao longo dos anos) e (ii) o estoque processual dos Tribunais Superiores, isto é, durante o período analisado, à medida que os incidentes de recursos repetitivos foram julgados, o estoque dos Tribunais Superiores foi reduzido.

Vale destacar que o reconhecimento de novos incidentes de recursos repetitivos, inclusive a sua aceleração a partir de 2019, não implicou o aumento dos estoques processuais nos Tribunais Superiores e tampouco a desaceleração de sua diminuição. É de se notar que, a partir do referido ano, a acentuada aceleração do julgamento de recursos repetitivos coincidiu com a aceleração da redução do estoque processual do STJ. Também nesse período, a aceleração do reconhecimento de novos incidentes não implicou a desaceleração da redução dos estoques tributários.

No STF, por outro lado, a redução do estoque manteve um ritmo estável entre 2017 e 2020. Embora o dado relativo ao estoque do STF só diga respeito ao período posterior a 2017, não se pode desconsiderar que essa redução sofreu a influência dos novos incidentes reconhecidos e os incidentes julgados nos períodos anteriores. A título de exemplo, entre 2011 e 2016, foram julgados 119 incidentes de recursos repetitivos, entre os quais 49 são repercussões gerais³⁹.

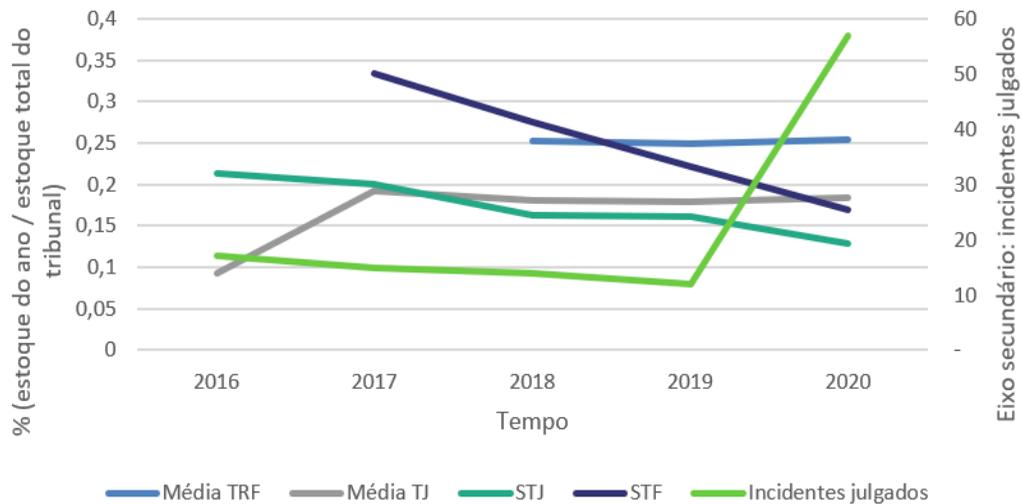
Ressalta-se que tais correlações são indicativas, e não afirmações, da existência de causalidade entre o julgamento de recursos repetitivos e a diminuição dos es-

39 Cf. Cf. CNJ, 2016. Foram aplicados os filtros de assunto “direito tributário” e “RG - repercussão geral”.

toques tributários nos Tribunais Superiores, na medida em que outros fatores podem ter influenciado nessa redução de contencioso.

A despeito da redução do estoque nos Tribunais Superiores, merece destaque o dado anteriormente obtido de que os Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça que forneceram os dados não se beneficiaram dessa redução no mesmo período. É o que se verifica na Figura 23, que resulta da combinação entre dados do estudo referente aos estoques tributários médios dos tribunais e dos recursos repetitivos objeto dessa pergunta.

Figura 23 – Gráfico da relação entre os dados da sistemática dos recursos repetitivos, os estoques tributários do STJ, do STF e as médias de estoques tributários dos Tribunais de Justiça e TRF



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Todo o exposto permite concluir que, apesar de as novas regras processuais que limitam o acesso dos jurisdicionados aos Tribunais Superiores possivelmente se mostrarem úteis na redução dos estoques processuais desses Tribunais, a sistemática dos recursos repetitivos já se mostrou eficiente para tanto.

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 essas, 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 esses 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, além do elevado tempo de tramitação processual, possui baixíssima eficácia, considerando 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.

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 – 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.

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 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.

É interessante investigar o porquê de a redução do acervo nos Tribunais Superiores não ter se refletido no estoque das instâncias inferiores. Nesse contexto, recomen-

da-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 mais 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, haja vista os números significativamente discrepantes apresentados pelas empresas transnacionais nas relações delas 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 HIPÓTESE: COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O presente capítulo buscou averiguar se o volume de processos de compensação e a restituição tributária são fatores de incremento significativo do contencioso tributário judicial.

Sugere-se que grande parte dos processos judiciais decorre de compensações com créditos tributários, tanto em razão da sistemática da apuração de determinados tributos, antecipações e retenções quanto em razão de 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 IRPF, haveria significativa redução no volume total de processos.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, questionou-se quais seriam os percentuais de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários.

A obtenção desses dados é de crucial relevância, pois demonstrada a existência de um percentual significativo de processos oriundos de compensações pode-se chegar à conclusão sobre eventual deficiência estrutural na legislação tributária a contribuir para a geração dos elevados estoques do contencioso tributário.

A compensação tributária é instituto previsto na legislação como forma de extinção de créditos tributários, no art. 170 do Código Tributário Nacional, que assegura ao contribuinte a quitação de débitos tributários tanto nas situações de pagamento indevido ou a maior quanto nos casos de acumulação de créditos decorrentes da própria sistemática de apuração de determinados tributos.

Diversos são os motivos que ensejam a apuração pelos contribuintes de créditos perante o fisco. Parte dos créditos compensados decorre da própria sistemática não cumulativa de apuração, aplicável a certos tributos. Outros fatores relevantes para a acumulação de créditos são as sistemáticas de substituição tributária e as obrigações de retenção na fonte e de antecipações de tributos sobre bases estimadas, com posterior ajuste. Nesses casos, muitos contribuintes acabam obrigados a antecipar valores a título de tributos, que posteriormente poderão ser compensados com débitos por ele apurados.

No âmbito administrativo federal, tramitam milhares de processos relativos a compensações tributárias. Na Exposição de Motivos n. 107, de 29 de agosto de 2017, que instruiu o Projeto de Lei n. 8.546-A, convertido na Lei n. 13.670, de 30 de maio de 2018, o então Ministério da Fazenda apontou que, em relação às antecipa-

ções e retenções de imposto de renda, havia 643 mil declarações de compensação de saldos negativos com demonstrativo de crédito, totalizando R\$ 309,1 bilhões em créditos, dos quais R\$ 160,5 bilhões já compensados. Tais dados, relativos a uma das modalidades de compensação previstas na legislação (saldo negativo de IRPJ e CSLL), demonstram que tanto a quantidade de processos quanto os valores envolvidos são bastante representativos.

No Recurso Extraordinário n. 796.939, a Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta que, em levantamento realizado entre 2006 e 2009, 48,3% das compensações são indeferidas pela Receita Federal, o que, ao menos em parte, deve ensejar discussão judicial posterior à conclusão do processo administrativo.

Buscou-se, assim, investigar a eventual correlação entre as compensações com créditos tributários, a alteração da sistemática de restituição e ressarcimento e a possível redução no volume total de processos.

Para tanto, a pesquisa teve como fundamento a averiguação do percentual de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários.

O produto desse questionamento foi interpretado como percentual de processos judiciais que discutem, especificamente, casos de compensações não homologadas, parcialmente homologadas ou consideradas não declaradas. Essa interpretação afasta situações em que a compensação seja matéria acessória ao objeto da ação, como, por exemplo, nos casos em que o contribuinte discute a relação jurídica tributária e formula pedido de declaração do seu direito de compensar o indébito eventualmente reconhecido no caso de desfecho favorável da discussão.

Separar casos em que a compensação corresponde apenas a um pedido de forma de satisfação de crédito do contribuinte daqueles em que o contribuinte discute a compensação em si é desafiador. Para tanto, foram escolhidas para a raspagem em banco de dados dos Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa expressões que conduziram aos resultados referentes à “compensação de créditos contencioso”.

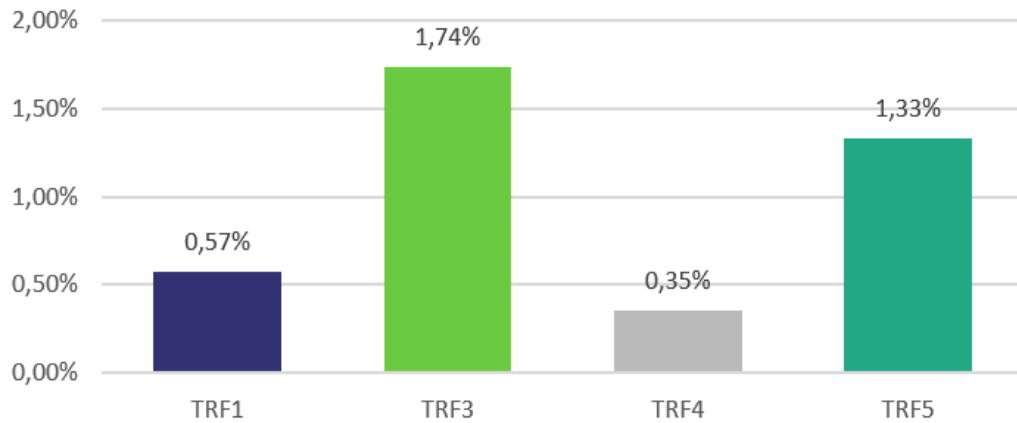
Para alcançar a resposta pretendida pela pergunta, inicialmente foi identificado e calculado o percentual referente aos resultados da busca pelas expressões regulares (Regex), com base no total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais. Os resultados do referido cálculo demonstram que 0,77% dos processos judiciais tributários discute a compensação de créditos tributários.

Foi realizada também a combinação desse resultado com os retornos obtidos da busca de expressões regulares por “ações antiexacionais”, de modo a limitar a resposta aos processos de iniciativa do contribuinte.

O resultado dessa combinação indicou que 0,60% processos discute compensação tributária, com destaque para o TRF3, em que os processos sobre tal assunto representam 1,74% do total da base do tribunal.

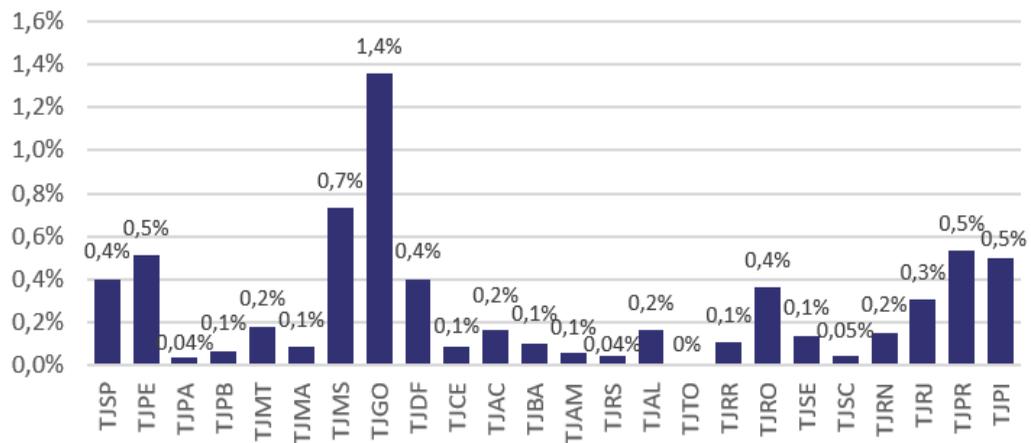
A segregação de tais resultados por esfera está representada nas Figuras 24 e 25, que consideram o percentual de recorrência da discussão quanto à compensação de créditos tributários em relação à base de processos de cada tribunal.

Figura 24 – Processos sobre compensação tributária x estoque total dos TRF



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Figura 25 – Processos sobre compensação tributária x estoque total dos TJ



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Adicionalmente ao uso da metodologia de busca por expressões regulares, o DataJud, fornecido pelo CNJ, também foi utilizado⁴⁰. Nessa base de dados, o percentual de casos em que se discute compensação atingiu os números demonstrados na Tabela 32.

Tabela 32 – Assunto “5994 – Compensação” no DataJud, por tribunal

TJAC	5,74%	TRF1	0,0004469%
TJAL	0%	TRF2	0,0003986%
TJAP	0%	TRF5	0,0006305%
TJBA	8,64%		
TJCE	2,32%		
TJDFT	3,72%		
TJES	2,54%		
TJGO	0,00011%		
TJMA	1,51%		
TJMG	1,79%		
TJMS	5,93%		
TJMT	4,41%		
TJPA	1,13%		
TJPB	7,48%		
TJPE	1,19%		
TJPI	9,91%		
TJPR	5,56%		
TJRJ	1,31%		
TJRN	2,30%		
TJRR	5,28%		
TJRS	5,47%		
TJSC	1,80%		
TJSE	4,64%		
TJTO	0,000442%		

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

40 Para identificar os processos tributários registrados com o assunto “Compensação” na base de dados do DataJud, buscou-se, inicialmente, a quantidade de recorrências nas classes processuais “1107 - Procedimento de Conhecimento”, “1118 - Embargos à Execução Fiscal”, “12133 - Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência”, “120 - Mandado de Segurança Cível” e “119 - Mandado de Segurança Coletivo”. É importante esclarecer que não foi utilizada a classe “Execução Fiscal”, uma vez que inexistem discussões sobre compensação nessa classe processual. Ressalta-se, também, que se utilizou a classe “12133 - Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência”, pois foi constatado que, mesmo após a realização do pedido principal pelo autor, nos termos do art. 303, § 1º, inciso I, do CPC, por vezes, a classe processual permanece inalterada nos sistemas dos tribunais. Assim, a busca não se restringe a pedidos como oferecimento de seguro-garantia ou questões similares, que abrangem discussões de mérito, como a compensação tributária. Entre as classes processuais indicadas, foram separadas aquelas que possuíam como assunto “5994 – compensação”.

Ressalta-se que a base do DataJud não abrangeu os TRF3, TRF4, TJSP e TJRO em razão de entraves no processamento dos dados. Adicionalmente, é de se esclarecer que, por meio da referida base de dados, não é possível filtrar os processos que discutem compensação de créditos como discussão primária ou acessória, conforme mencionado.

Os dados obtidos permitem afastar a hipótese aventada. Afinal, resta inviável afirmar que a compensação é um dos assuntos que mais gera contencioso tributário quando se constata que o percentual de processos que envolvem a compensação com créditos tributários totaliza apenas 0,77% do total de processos judiciais tributários.

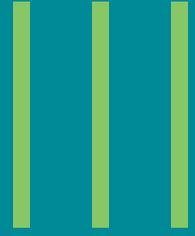
A falta de regulamentação da compensação como forma de extinção de créditos tributários em relação aos tributos estaduais e municipais pode explicar o resultado obtido, o que é reforçado ao se considerar os resultados sobre os tributos que mais geram processos judiciais, tal como o IPTU. Por outro lado, pode-se concluir que, no âmbito dos tributos federais, a questão é menos pulverizada, ficando mais concentrada nos grandes contribuintes, uma vez que há indicação de que o volume de valores envolvidos em discussão de compensação é bastante representativo.

Há, nos achados, várias possibilidades para pesquisas futuras, como, por exemplo, avaliar de que maneira as Súmulas STJ n. 212, 213, 460 e 464 afetam os estoques processuais tributários no âmbito do Poder Judiciário⁴¹.

Estudos posteriores poderão avaliar, por exemplo, se esses processos envolvem, em maior ou menor medida, discussões acerca da regra legal de limitação temporal da compensação de débito de contribuições previdenciárias de períodos de apuração posteriores à utilização do eSocial, com créditos de outros tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil relativos a períodos de apuração anteriores à utilização do referido sistema.

Além disso, é de se perquirir, futuramente, se o baixo percentual no volume de litígios está associado à ausência de disseminação da regulamentação da compensação como forma extinção de créditos tributários em relação a tributos estaduais e municipais.

41 Cf. BRASIL, 2005, 1998, 2010a, 2010b.



CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário resultou de um trabalho inédito no país. Pela primeira vez, houve uma mobilização nacional a fim de sistematizar dados empíricos precisos e atuais acerca do fenômeno da excessiva litigiosidade tributária, identificando possíveis causas e incentivos ao conflito. Buscou-se também pontos positivos, boas práticas e potenciais focos de melhoria.

É necessária uma mudança profunda cultural na relação fisco, contribuinte e Poder Judiciário, a fim de propiciar a atuação cooperativa entre os partícipes.

O impacto negativo da falta de cooperação pode ser observado nas diversas hipóteses pesquisadas, seja na falta de transparência ativa, seja na necessidade de integração entre órgãos administrativos e judiciais, seja na escassa prática de meios adequados de resolução de conflitos tributários.

Não por outro motivo se discute a reforma do processo e do procedimento tributário brasileiro, com vistas a eliminar superposições e duplicidades de instâncias decisórias atualmente existentes, acelerar a tramitação do feitos, introduzir formas alternativas de resolução de conflitos fiscais, promover a integração entre as instâncias administrativa e judicial e revisar as regras para judicialização de cobranças, sobretudo quando ausente indícios mínimos de capacidade econômica do devedor para adimplir os seus débitos.

O fortalecimento da transparência, lealdade e confiança entre as partes envolvidas na relação fiscal deve, outrossim, desdobrar-se em sugestões também para as searas administrativa, como a necessidade dos contenciosos tributários de dar publicidade aos fundamentos e orientações interpretativas adotadas na solução dos litígios tributários e o aperfeiçoamento do instituto da consulta tributária, de maneira a garantir que a solução da consulta seja pública e tenha valor de norma complementar.

Do ponto de vista do contencioso judicial, a principal proposta apresentada consiste na Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário, que busca substituir o paradigma hoje em vigor pela cultura da cooperação, a permear todos os órgãos do Poder Judiciário, com ações de capacitação, desenvolvimento de soluções tecnológicas, implementação de meios adequados de resolução de litígios, transparência ativa, gestão de dados e estímulo à parceria com demais atores do sistema.

A proposta principal também é cercada de outras soluções com vistas a fomentá-la, promovendo, em alguns casos, o incentivo à sua concretização e, em outros, atuando de forma precisa em dados apontados pela pesquisa. Nesse contexto,

foram propostos o Prêmio Eficiência Tributária e a Semana Nacional da Auto-composição Tributária.

Espera-se que o resultado dessa sistematização seja útil para discussão e implementação de medidas concretas, com o objetivo de não apenas reduzir a litigiosidade, mas em especial promover uma mudança na cultura jurídica-fiscal quebrando o antagonismo ora apresentado entre o cidadão e o Estado, promovendo a confiança, transparência, lealdade e, conseqüentemente, fortalecendo as instituições do Modelo de Estado Democrático de Direito, o ambiente de negócios e o desenvolvimento do país.

IV

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **Tax Morale and Tax Evasion in Latin America**. International Studies Program. Working Paper 07-04. Georgia State University, 2007. Disponível em: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf>. Acesso em: 28 set. 2021.

ARNOLD, Richard. Mr. Justice Brennan and the Little Case. *Loy. LAL Rev.* 32: 663. 1998.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, DC: Banco Mundial. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 29 dez. 2021.

BIRD, Richard. M.; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; TOGLER, Benno. Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability. **Economic Analysis & Policy**, vol. 38 no. 1, march 2008. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50006-3](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50006-3). Acesso em: 29 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 212. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória. primeira seção, julgado em 11/05/2005, DJ 23/5/2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 213. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/1998, DJ 02/10/1998, p. 250.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 460. É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 464. A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Painéis CNJ**. Brasília, DF: CNJ. Disponível em: https://paineis.cnj.jus.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=qvw_1%-2FPainelCNJ.qvw&host=QVS%40neodimio03&anonymous=true&sheet=shDR-Graficos. Acesso em: 26 out. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Pesquisa de percepção dos magistrados, servidores e advogados quanto à especialização de varas por competência e a**

unificação de cartórios judiciais. Brasília, DF: CNJ, 2020. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Relatorio-de-unificacao-dos-cartorios_2020-08-25_3.pdf. Acesso em: 29 set. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2021.** Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2021.

DAUDE, Christian. MELGUIZO, Ángel. Taxation and More Representation? On Fiscal Policy, Social Mobility and Democracy in Latin America, 2010. OECD Development Centre Working Papers 294, OECD Publishing; ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **J Bus Ethics** 101, 635–651 (2011). Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>. Acesso em: 17 set. 2021.

DE WIDT, Dennis; OATS, Lynne. Risk assessment in a cooperative compliance context: a Dutch-UK comparison. **British Tax Review** 2017 (2), p. 230-248.

EUROPEAN COMMISSION. **Tax uncertainty: economic evidence and policy responses.** Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf. Acesso em: 17 mar. 2021.

FERREIRA, Joana Lima. **A dupla conforme em recurso cível.** Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade de Lisboa. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/44538/1/ulfd144228_tese.pdf. Acesso em: 28 set. 2021.

FMI; OCDE. **Tax Certainty 2017:** IMF/OECD report for the G20 finance ministers. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-reportg20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2021.

GICO JR., Ivo T. **Análise Econômica do Processo Civil.** Indaiatuba: Ed. Foco Jurídico Ltda, 2020.

HAY, Bruce L. **Fee awards and optimal deterrence.** Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/217425764.pdf>. Acesso em: 19 set. 2021.

IMF; OECD. **Progress report on tax certainty.** Paris, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Relatório sobre Contencioso Tributário no Brasil.** São Paulo: Insper, 2020. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/>

wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Contencioso administrativo tributário federal**: uma análise comparativa entre Brasil e sete países. São Paulo: Insper, 2021. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/Contencioso-administrativo-tribut%C3%A1rio-federal_Uma-an%C3%A1lise-comparativa-entre-Brasil-e-sete-pa%C3%ADses.pdf. Acesso em: 28 set. 2021.

KAPLOW, Louis. SHAVELL, Steven. **Economic analysis of law**. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/faculty/shavell/pdf/99_Economic_analysis_of_law.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

KNUTSEN, Erik S. **The cost of costs**: the unfortunate deterrence of everyday civil litigation in Canada. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1667722. Acesso em: 17 set. 2021.

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal**: inspiração no direito internacional. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo, 2020, p. 163, Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22032021-235511/fr.php>. Acesso em: 28 set. 2021.

LMU MUNICH; UNIVERSITY OF PADERBORN. **Tax complexity index**. [S. l.], 2016. Disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em: 20 jan. 2021.

MEDAUAR, Odete. O direito administrativo em evolução. 2. ed. São Paulo: RT, 2003, p. 210; FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. Administração fiscal dialógica. **Rev. Direito Adm.**, Rio de Janeiro, v. 277, n. 3, p. 49-70, set./dez. 2018.

OECD. **Experiences and practices of eight OECD countries**. OECD, 2009. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>. Acesso em: 23 set. 2021.

OECD. **Co-operative compliance**: a framework – From enhanced relationship to co-operative compliance. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1. Acesso em: 17 set. 2021.

OECD. **General administrative principles**: corporate governance and tax risk management. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

POSNER, Richard A. Will the federal courts of appeals survive until 1984: an essay on delegation and specialization of the judicial function. **S. Cal. L. Rev.** 56: 761, 1982.

PRIEST, G.; KLEIN, B. The selection of disputes for litigation. **The Journal of Legal Studies**, v. 13(1), p. 1-55, 1984.

RAI, Arti K. Specialized trial courts: concentrating expertise on fact. **Berkeley Technology Law Journal**, 877-97, 2002.

SCOTT, John. Rational choice theory. In: BROWNING, Gary; HALCLI, Abigail; WEBSTER, Frank (Org.). **Understanding contemporary society: theories of the present**. Sage Publications, 2000.

SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise econômica do contencioso tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, 2021, p. 24. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/42310>. Acesso em: 15 dez. 2021.

SIRKIN, R. Mark. **Statistics for the social sciences**. 3. ed., Thousand Oaks: Sage Publications, 2006. Tradução livre.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STEMPEL, Jeffrey W. Two Cheers for Specialization. **Brook. L. Rev.** 61: 67, 1995.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. Honorários de sucumbência no NCPC. Risco, escolha e aposta no contencioso judicial tributário. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coord.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Ed. Almedina, 2017, pp. 581-597.

YEUNG, Luciana Luk-Tai. Análise econômica do direito do trabalho e da reforma trabalhista (Lei n. 13.467/2017): um dossiê sobre análise econômica do direito. *Revista Estudos Institucionais*, [s. l.], ano 2017, v. 3, ed. 2, p. 891-921, DEZ 2017. DOI <https://doi.org/10.21783/rei.v3i2.227>. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/227/157>. Acesso em: 29 dez. 2021.

YEUNG, Luciana. Incentives for litigation in labor courts: litigation as a ‘win-win’ game. Disponível em: https://works.bepress.com/luciana_yeung/. Acesso em: 29 set. 2021.

ZIMMER, Markus B. Overview of specialized courts. **International Journal for Court Administration**, 2009.



ANEXOS

5.1 ANEXO 1 – MINUTA DE RESOLUÇÃO QUE PREVÊ A POLÍTICA JUDICIÁRIA NACIONAL DE TRATAMENTO ADEQUADO À ALTA LITIGIOSIDADE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO

RESOLUÇÃO N. __, DE __ DE _____ DE 2022

Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências.

O **PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ)**, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o CNJ tem como função atuar no controle administrativo e no desenvolvimento de políticas judiciárias voltadas ao aperfeiçoamento da prestação jurisdicional no Brasil;

CONSIDERANDO os princípios constitucionais do acesso à Justiça, da eficiência, da celeridade e da duração razoável do processo, que juntos geram o direito do cidadão a um processo efetivo;

CONSIDERANDO que o relatório do CNJ *Justiça em Números 2021* indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais em tramitação no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%;

CONSIDERANDO os resultados do estudo empírico *Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro*, realizado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) como desdobramento da 5ª edição da Série Justiça Pesquisa, do CNJ;

CONSIDERANDO que o contencioso tributário atual é caracterizado pelo elevado número de processos tributários administrativos e judiciais pendentes de julgamento que culminam em uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da justiça efetiva e celeridade na decisão;

CONSIDERANDO a necessidade de implementação de políticas públicas de enfrentamento da alta litigiosidade tributária a fim de garantir isonomia dos contribuintes, eficiência do fisco e segurança do ordenamento jurídico;

CONSIDERANDO as recentes iniciativas do CNJ com a finalidade de reduzir litígios e propor possíveis soluções para o enfrentamento do contencioso judicial tributário, incluindo a recente edição da Recomendação CNJ n. 120, de 28 de outubro de 2021;

CONSIDERANDO a necessidade de incentivar mudanças nos padrões de comportamento socioculturais, com vistas a incentivar o relacionamento cooperativo entre instituições judiciárias, administrações tributárias, procuradorias e contribuintes;

CONSIDERANDO que iniciativas e projetos inovadores em busca da melhoria da prestação jurisdicional na área do contencioso tributário devem ser identificados e difundidos,

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DA POLÍTICA JUDICIÁRIA NACIONAL DE TRATAMENTO ADEQUADO À ALTA LITIGIOSIDADE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Art. 1º Fica instituída a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, com a finalidade de assegurar a todos o direito à solução dos conflitos tributários de forma efetiva, garantindo a celeridade e o acesso à justiça.

Art. 2º Na implementação da Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, com vistas à boa qualidade dos

serviços e à disseminação da cultura de pacificação social, serão observadas as seguintes diretrizes:

- I – atuação cooperativa como base para a solução de conflitos tributários;
- II – adequada formação e treinamento de magistrados(as), servidores(as), conciliadores(as) e mediadores(as);
- III – acompanhamento estatístico específico;
- IV – transparência ativa;
- V – atuação em parceria com entes federativos, advocacia pública e privada, e contribuintes;
- VI – priorização de soluções consensuais em disputas tributárias;
- VII – prevenção e desjudicialização de demandas tributárias.

CAPÍTULO II

DAS ATRIBUIÇÕES DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Art. 3º Compete ao Conselho Nacional de Justiça instituir ações, pesquisas e projetos com o objetivo de incentivar a redução da alta litigiosidade tributária, por meio do incremento de cooperação entre o ambiente tributário administrativo e judicial, para a aplicação uniforme da legislação tributária, a observância aos precedentes em matéria tributária e a solução adequada de conflitos tributários.

Parágrafo único. Caberá à Comissão de Solução Adequada de Conflitos a consecução da Política no âmbito do Conselho Nacional de Justiça.

Art. 4º A Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário será implementada com a participação de rede constituída por todos os órgãos do Poder Judiciário e por entidades públicas e privadas parceiras, inclusive universidades e instituições de ensino.

Art. 5º Para o desenvolvimento da rede referida no art. 4º desta Resolução, caberá ao Conselho Nacional de Justiça:

- I – buscar a cooperação dos órgãos públicos competentes e das instituições públicas e privadas da área de ensino, para a criação de disciplinas que propiciem a cooperação entre o ambiente tributário administrativo e judicial, com o objetivo de aplicar, de

modo uniforme, a legislação tributária, a observância aos precedentes em matéria tributária e a solução adequada de conflitos tributários;

II – estabelecer interlocução com as Administrações Tributárias, as Procuradorias, os Tribunais Administrativos, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), as Defensorias Públicas e o Ministério Público, incentivando a concretização de protocolos institucionais para intercâmbio de informações, de provas e diligências e de ações de assistência e orientação aos contribuintes, priorizando a transparência ativa e a cooperação;

III – incentivar interlocução entre os órgãos descritos no inciso II deste artigo, por meio da celebração de protocolos institucionais entre o Poder Judiciário local e os entes federativos alocados na respectiva circunscrição, com o propósito de firmar a aderência a temas e entendimentos com os quais se vincularão;

IV – promover acompanhamento estatístico da litigiosidade tributária;

V – compilar e divulgar informações sobre ações de combate à alta litigiosidade tributária existentes no país;

IV – estimular formas de prevenção e desjudicialização de demandas tributárias; e

V – identificar boas práticas relativas ao tratamento adequado de conflitos tributários.

Parágrafo único. O Presidente do CNJ estabelecerá, por meio de portaria, as competências e a composição da Rede Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário.

CAPÍTULO III

DOS TRIBUNAIS

Art. 6º Recomenda-se aos Tribunais a implementação, no âmbito de sua competência, da Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, em conformidade com as diretrizes estabelecidas nesta Resolução e com as portarias regulamentadoras a serem posteriormente editadas pelo Conselho Nacional de Justiça.

Parágrafo único. Aos Tribunais também é recomendado aprimorar ferramentas e ambientes digitais de tratamento de demandas tributárias, em especial com o Juízo 100% digital, os Núcleos de Justiça 4.0, as plataformas online de resolução de disputas, dentre outros mecanismos compatíveis com o procedimento.

CAPÍTULO IV

DO PRÊMIO EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

Art. 7º Fica instituído o “Prêmio Eficiência Tributária”, voltado a práticas do contencioso tributário judicial e administrativo, que consiste em instrumento para selecionar, premiar e disseminar ações, projetos ou programas inovadores e eficazes destinados ao tratamento adequado da alta litigiosidade tributária.

Art. 8º O Prêmio terá periodicidade anual, sendo regulamentado por meio de edital publicado em Portaria da Presidência específica que contenha informações sobre inscrição, forma de apresentação da prática, cronograma, comissão avaliadora, recurso e outros esclarecimentos aos interessados, observado o disposto nesta Resolução.

Art. 9. São objetivos do “Prêmio Eficiência Tributária”:

I – aprimorar a prestação jurisdicional;

II – incentivar mecanismos de cooperação entre o Poder Judiciário, o Fisco e os contribuintes;

III – implementar a autocomposição tributária e outros métodos judiciais e extrajudiciais de resolução de conflitos;

IV – reconhecer e disseminar boas práticas voltadas à transparência ativa, ao intercâmbio de informações e às ações de capacitação;

V – promover a conscientização dos integrantes do Poder Judiciário e da sociedade quanto à aplicação da legislação tributária;

VI – fomentar o debate e buscar soluções acerca do impacto da economia digital no Direito Tributário;

VII – estimular iniciativas inovadoras;

VIII – contribuir para a eficiência e o aprimoramento dos serviços prestados;

e

IX – dar destaque e visibilidade a experiências exitosas.

CAPÍTULO V

DA SEMANA NACIONAL DA AUTOCOMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 10. Recomenda-se aos Tribunais que organizem anualmente a Semana Nacional da Autocomposição Tributária, cuja data será definida pelo CNJ, devendo ocorrer preferencialmente no mês de outubro de cada ano, sendo regulamentada por meio de Portaria da Presidência.

CAPÍTULO VI

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 11. O disposto nesta Resolução não prejudica a continuidade de programas similares já em funcionamento, cabendo aos Tribunais, se necessário, adaptá-los aos termos desta Resolução.

Art. 12. Compete à Comissão Permanente de Solução Adequada de Conflitos, coordenar as atividades da Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, que será responsável pela implementação e pelo acompanhamento das medidas previstas neste ato.

Art. 13. A atuação cooperativa entre os entes públicos com base na Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário poderá se dar mediante celebração de protocolos institucionais que versem, dentre outras matérias, sobre:

I – a disponibilização e a divulgação das condições, dos critérios, dos limites e das propostas para a utilização dos métodos consensuais de resolução de conflitos tributários, inclusive na fase de cumprimento de sentença;

II – a apresentação de hipóteses nas quais a realização de audiência prevista no art. 334 do CPC em demandas tributárias seja indicada;

III – a otimização de fluxos e rotinas administrativas entre os entes públicos e o Poder Judiciário no tratamento adequado de demandas tributárias; e

IV – o intercâmbio, por meio eletrônico, de dados e informações relacionados às demandas tributárias pendentes de julgamento que envolvem o ente público.

Art. 14. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

5.2 ANEXO 2 – MINUTA DE PORTARIA QUE INSTITUI OS CICLOS DE PACIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA

PORTARIA N. ___ DE __ DE _____ DE 2022

Institui os Ciclos de Pacificação Tributária no âmbito do Poder Judiciário.

O **PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ)**, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o CNJ tem como função atuar no controle administrativo e no desenvolvimento de políticas judiciárias voltadas ao aperfeiçoamento da prestação jurisdicional no Brasil;

CONSIDERANDO os princípios constitucionais do acesso à justiça, da eficiência, da celeridade e da duração razoável do processo, que juntos geram o direito do cidadão a um processo efetivo;

CONSIDERANDO que o relatório *Justiça em Números 2021*, do CNJ, indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais em tramitação no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%;

CONSIDERANDO os resultados do estudo empírico *Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro*, realizado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) como desdobramento da 5ª edição da Série Justiça Pesquisa, do CNJ, entre os quais constatou-se que IPTU, ICMS, PIS/Cofins, Contribuição Previdenciária são os quatro tributos que mais geram processos no Poder Judiciário, responsáveis por mais de 60% do acervo analisado.

CONSIDERANDO que o contencioso tributário atual é caracterizado pelo elevado número de processos tributários administrativos e judiciais pendentes de julgamento que culminam em uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da justiça efetiva e celeridade na decisão;

CONSIDERANDO a necessidade de implementação de políticas públicas de enfrentamento da alta litigiosidade tributária a fim de garantir isonomia e segurança jurídica;

CONSIDERANDO as recentes iniciativas do CNJ com a finalidade de reduzir litígios e propor possíveis soluções para o enfrentamento do contencioso judicial tributário, incluindo a recente edição da Recomendação CNJ n. 120, de 28 de outubro de 2021;

CONSIDERANDO a necessidade de incentivar mudanças nos padrões de comportamento socioculturais com vistas a fomentar o relacionamento cooperativo entre as instituições judiciárias, a administração tributária e o contribuinte;

CONSIDERANDO a necessidade de promover iniciativas e projetos inovadores em busca da melhoria da prestação jurisdicional na área do contencioso tributário,

RESOLVE:

Art. 1º Ficam instituídos os Ciclos de Pacificação Tributária no âmbito do Poder Judiciário, que deverão ocorrer no mês de _____ de cada ano, durante quatro anos consecutivos, eventos em que se realizarão ações sobre:

- I – IPTU: primeiro ano do ciclo;
- II – ICMS: segundo ano do ciclo;
- III – PIS/Cofins: terceiro ano do ciclo;
- IV – Contribuição Previdenciária: quarto ano do ciclo.

Art. 2º A cada ciclo poderão ser realizadas as seguintes ações, sem prejuízo de outras eventualmente necessárias:

- I – Diagnóstico sobre o tributo em debate;
- II – Seminários regionais;
- III – Cursos de capacitação;
- IV – Seleção e disseminação de boas práticas.

§ 1º A Secretaria de Comunicação Social ficará responsável pela divulgação institucional e produção de materiais gráficos e visuais das ações que integram o projeto.

§ 2º Caberá à Secretaria de Cerimonial e Eventos a organização dos seminários regionais.

Art. 3º Ao término de cada ciclo, os resultados e as dificuldades encontradas no curso dos trabalhos serão devidamente divulgados.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

5.3 ANEXO 3 – MINUTA DE PORTARIA QUE INSTITUI GRUPO DE TRABALHO PARA DESENVOLVIMENTO DO PROJETO PILOTO “CIDADE DE BEM COM O IPTU”

PORTARIA N. __ DE __ DE _____ DE 2022

Institui grupo de trabalho para auxiliar na implementação do projeto piloto “Cidade de bem com o IPTU”.

O **PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ)**, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o CNJ tem como função atuar no controle administrativo e no desenvolvimento de políticas judiciárias voltadas ao aperfeiçoamento da prestação jurisdicional no Brasil;

CONSIDERANDO os princípios constitucionais do acesso à justiça, da eficiência, da celeridade e da duração razoável do processo, que juntos geram o direito do cidadão a um processo efetivo;

CONSIDERANDO que o relatório *Justiça em Números 2021*, do CNJ, indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais em tramitação no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%;

CONSIDERANDO os resultados do estudo empírico *Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro*, realizado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) como desdobramento da 5ª edição da Série Justiça Pesquisa, do CNJ, entre os quais constatou-se que dos quatro tributos (IPTU, ICMS, PIS/Cofins, Contribuição Previ-

denciária) que mais geram processos no Poder Judiciário, o IPTU é responsável por quase 25% dos processos fiscais do acervo analisado;

CONSIDERANDO que o contencioso tributário atual é caracterizado pelo elevado número de processos tributários administrativos e judiciais pendentes de julgamento que culminam em uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da justiça efetiva e celeridade na decisão;

CONSIDERANDO a necessidade de implementação de políticas públicas de enfrentamento da alta litigiosidade tributária a fim de garantir isonomia e segurança jurídica;

CONSIDERANDO as recentes iniciativas do CNJ com a finalidade de reduzir litígios e propor possíveis soluções para o enfrentamento do contencioso judicial tributário, incluindo a recente edição da Recomendação CNJ n. 120, de 28 de outubro de 2021.

CONSIDERANDO a necessidade de incentivar mudanças nos padrões de comportamento socioculturais, com vistas a fomentar o relacionamento cooperativo entre as instituições judiciárias, a administração tributária e o contribuinte;

CONSIDERANDO a necessidade de promover iniciativas e projetos inovadores em busca da melhoria da prestação jurisdicional na área do contencioso Tributário;

RESOLVE:

Art. 1º Fica instituído o Grupo de Trabalho para auxiliar na implementação do projeto piloto “Cidade de bem com o IPTU”.

Parágrafo único. O projeto, com a finalidade de promover e buscar políticas e soluções que permitam reduzir a litigiosidade tributária no tocante ao IPTU, consistirá na escolha de um Município a ser utilizado como piloto na implementação de novas práticas de solução de conflitos tributários que tratem do IPTU.

Art. 2º Integram o Grupo de Trabalho:

I –

II –

III –

IV –

V –

Art. 3º O(A) Coordenador(a) do Grupo de Trabalho presidirá as reuniões, cabendo-lhe, entre outras atribuições:

I – convocar e presidir as reuniões, organizando a pauta dos trabalhos; e

II – definir, sem prejuízo de sugestões encaminhadas pelos demais membros, as prioridades, as metas e os objetivos do Grupo de Trabalho.

Art. 4º Compete ao(à) Secretário(a) Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica atuar como secretário do Grupo de Trabalho, incumbindo-lhe, entre outras atribuições:

I – convocar as reuniões, organizando a pauta dos trabalhos;

II – solicitar a outras áreas do CNJ apoio técnico ou operacional para a consecução das atividades do Grupo de Trabalho;

III – definir, sem prejuízo de sugestões encaminhadas por outros membros, os cronogramas e os planos de trabalho;

IV – representar o Grupo de Trabalho perante quaisquer órgãos ou autoridades, quando assim determinado pelo(a) Coordenador(a); e

V – coordenar a realização de eventos e a elaboração de relatórios e demais publicações sob responsabilidade do Grupo de Trabalho.

Art. 5º As reuniões do Grupo de Trabalho serão realizadas preferencialmente por videoconferência, a fim de atender aos princípios da economia e eficiência.

Parágrafo único. Excepcionalmente, as reuniões poderão ocorrer de forma presencial, cabendo aos respectivos órgãos subsidiar as despesas de deslocamento.

Art. 6º As atividades decorrentes do Grupo de Trabalho não implicarão custos ao CNJ.

Art. 7º Caberá ao Grupo de trabalho elaborar edital de chamamento, a ser publicado pelo CNJ, para credenciamento e seleção de municípios interessados em participar do projeto piloto “Cidade de bem com o IPTU”.

Art. 8º São objetivos do projeto piloto “Cidade de bem com o IPTU”:

I – identificar os fatos geradores da alta litigiosidade dos conflitos que tratam de IPTU;

II – estreitar os laços com os contribuintes e promover a conscientização tributária;

III – incentivar a implementação de mecanismos de cooperação e de transparência ativa entre o Judiciário, o Fisco e o contribuinte;

IV – prevenir a judicialização de demandas relativas a IPTU e aprimorar a prestação jurisdicional;

V – incentivar a implementação de meios de autocomposição tributária;

VI – promover medidas com vistas a firmar a aderência a temas e entendimentos com os quais os demais atores do sistema tributário local se vincularão; e

VII – buscar e implementar medidas tecnológicas de gestão processual.

Parágrafo único. Com vistas a atender os objetivos desta Portaria, devem ser buscadas a concretização de parcerias institucionais com a Procuradoria, Tribunal Administrativo, Ordem dos Advogados do Brasil, Defensoria Pública e Ministério Público, localizados na respectiva circunscrição.

Art. 9º O projeto piloto “Cidade de bem com o IPTU” deverá ser desenvolvido em três etapas:

- a) Primeira etapa: análise das condições da litigiosidade do IPTU na localidade com fins de encontrar os empecilhos e as possíveis medidas que geram impacto positivo;
- b) Segunda etapa: implementação de novas soluções que abarquem a cooperação, a transparência ativa, os métodos adequados de solução de litígios, as medidas tecnológicas de gestão processual, entre outras que se encontrar pertinentes;
- c) Terceira etapa: análise dos resultados obtidos, aperfeiçoamento das novas técnicas e elaboração de um plano de replicabilidade para os demais tribunais pátrios.

Art. 10. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

