

O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DO DIAGNÓSTICO À REFORMA DO SISTEMA PROCESSUAL: RELAÇÕES INSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS E COMPLIANCE.

Valter de Souza Lobato¹
Pedro Henrique Esteves Fonseca²

1. INTRODUÇÃO.

O temário da Reforma Tributária é perene e persistente no Brasil. Não é exagero dizer que desde a consolidação do sistema constitucional tributário pela Assembleia Nacional em 1988, e das subsequentes emendas no processo revisional, o assunto tem figurado em debate.

Para além da reforma material do sistema, que já ostenta intrincada complexidade, múltiplas ideias e variados interesses, o sistema processual tributário também dá sinais muito claros de esgarçamento. O desarranjo processual, é bem verdade, não se separa do material, mas tem origem nele. É que *a qualidade de um Sistema Tributário necessariamente compreende a sua legislação processual. Ainda que se alcance o paradigma de uma tributação ideal, sem defeitos quanto à não-cumulatividade, em plena consonância com o federalismo fiscal e promotora de uma perfeita justiça social, o Sistema não funcionará perfeitamente se as regras do processo forem falhas ou pouco eficientes.*³

O contencioso tributário brasileiro (judicial e administrativo), segundo os dados mais recentes do Insper⁴, alcança o aterrador importe de 5,44 trilhões de reais. Trata-se de situação sem paralelo em nações minimamente competitivas. Em relação a OCDE, por exemplo, o contencioso administrativo médio é de 0,28% do PIB. Na América Latina (excluindo o Brasil) a mediana fica em 0,19% do PIB. No Brasil, apenas o contencioso tributário administrativo federal está em 15,9% do PIB⁵.

¹ Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Membro da Comissão de Juristas do Senado Federal/Supremo Tribunal Federal para a Reforma do Processo Administrativo e Tributário Nacional. Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT-UFMG). Advogado e Consultor.

² Bacharelado em Direito e Monitor do Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Conselheiro e Fundador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT-UFMG). Pesquisador.

³ Cf. LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. **Da necessidade de reforma do processo tributário brasileiro**. In: COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto. (Org.). Reforma tributária e o futuro da tributação no Brasil. 1ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022, v. , p. 191-207, p. 194.

⁴ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de Referência 2019**. Brasília: CNJ, 2020.

⁵ Ibidem.

Por consequência lógica, níveis elevados de contencioso tributário são sintomáticos de insegurança jurídica e, ao mesmo tempo, ajudam a agravá-la. Se as discussões administrativas e judiciais se avolumam, é certo que a confiança sistêmica é tragicamente mitigada, pois a relação entre contribuinte e fisco passa a se resolver pelo litígio e pela desconfiança.

De relevo as contribuições da Professora Misabel Derzi⁶, firme em Luhman⁷, para quem a confiança sistêmica representa não mera esperança, mas expectativa confiável (neste caso, no Estado). É que, para Derzi, somente a manutenção da confiança, da segurança e das estabilidades nas relações sociais pode fazer com que o Direito sobreviva, caso contrário ele se misturará com outros ambientes sociais e será imprestável para planificar comportamentos⁸.

Níveis elevados de contencioso tributário demonstram que os atores (Contribuinte e Estado) do sistema estão em permanente desacordo sobre a sua própria aplicação e interpretação. Não é que o desacordo, *per se*, fragilize a confiança sistêmica: mas o conjunto persistente de litígios, de duração desarrazoada, sem pacificação judicial – que, a propósito, afasta investidores e tornam o *compliance* tributário uma missão cada vez mais hercúlea.

À conta desta preocupação, e em boa hora, os Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal editaram o Ato Conjunto nº 01/2022, que instituiu “*Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional*”.

Este ensaio, ainda que de modo proemial, busca sintetizar pontos essenciais dos **diagnósticos** empreendidos no âmbito do **(I) BID/RFB**⁹ e do **(II) INSPER/CNJ**¹⁰, apresentando propostas que possam subsidiar os debates em torno de uma reforma eficaz do sistema.

Destaque-se, entretanto, que embora um dos autores deste seja, honrosamente, membro da referida Comissão, as reflexões ora postas são apenas de nossa responsabilidade, e não representam posicionamento institucional daquele eminente grupo de juristas.

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 48.

⁷ LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Barcelona, Anthropos, 1996, p.21.

⁸ Conforme registrado, anteriormente, em : LOBATO, Valter de Souza. **O princípio da confiança estampado art. 146 do Código Tributário Nacional sob as perspectivas dogmática e jurisprudencial: um estudo em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi**. Direito Tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi. Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário e Financeiro. p. 659-696, 2020.

⁹ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022.

¹⁰ BRASIL, Banco Interamericano de Desenvolvimento. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo: relatório final de pesquisa**, Brasília, 2022.

2. DOS DIAGNÓSTICOS DO CONTENCIOSO: DADOS E GATILHOS.

2.1. DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

O “**Diagnóstico do contencioso tributário administrativo: relatório final de pesquisa**”, produzido pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), em colaboração com o Ministério da Economia e Receita Federal, com financiamento do Banco Interamericano de Desenvolvimento¹¹ é, muito provavelmente, a pesquisa mais completa e atualizada sobre o contencioso administrativo fiscal brasileiro de que se tem notícia.

Em síntese, aquele estudo buscou verificar a efetividade do processo administrativo tributário no Brasil; e analisar a arquitetura e funcionamento do contencioso administrativo tributário nos três níveis de governo.

De início, quanto à arquitetura institucional do contencioso, constatou-se que *o tempo médio de tramitação dos processos no CARF é de 6 anos e 3 meses (até a instância recursal) e de 9 anos e 8 meses (até a instância superior)*. Destarte, *os litígios levados a instâncias superiores, em regra, demoram para ser finalizados, em média, mais de 55% do tempo transcorrido até a instância recursal*.

Ainda no CARF, *em 57,46% dos processos, há êxito fazendário*. Cingindo-se a análise por espécie de recurso, tem-se que *nos Recursos Voluntários o êxito reparte-se em 64% fazendário e 36% do contribuinte; enquanto nos Recursos de Ofício a proporção é de 10% êxito fiscal para 90% êxito do contribuinte*.

Quanto à composição das decisões, concluiu-se que *77,6% dos processos no CARF são decididos à unanimidade, enquanto 15,9% são decididos por maioria e apenas 6,5% eram por voto de qualidade*.

Analisando-se comparativamente os tributos de maior arrecadação e de maior contencioso, verificou-se que *o IRPF, no âmbito do CARF, representa o maior estoque de litígios administrativos (14,6%) enquanto corresponde a 4,8% da arrecadação tributária federal*.

Sob a égide da litigiosidade administrativa, o relatório indica que, *na competência de janeiro de 2021, havia 239.110 processos em julgamento na DRJ’S, totalizando R\$ 146.097.723.298,40. Destes, 95.650 versavam sobre IRPF – que, em valores, representavam “apenas” R\$ 6.766.336.156,53. Lado outro, 25.928 tratavam de IRPJ, que abarcava impressionantes R\$ 58.115.081.604,45*.

¹¹ BRASIL, Banco Interamericano de Desenvolvimento. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo: relatório final de pesquisa**, Brasília, 2022.

Em se tratando dos meios alternativos de resolução de conflitos, o estudo centra-se em analisar os impactos das transações administrativas (instituídas pela Lei Federal n.º 13.988/2020), embora teça considerações sobre os demais métodos.

Neste ponto, cuida-se de avaliar as referências e métricas da PGFN e RFB, pelo que se demonstra que, desde a regulamentação da transação em âmbito federal, *foram deferidas transações para cerca de R\$221 bilhões de créditos inscritos em dívida ativa da União (tributários e não tributários)*.

Deste montante, R\$ 15,7 bilhões correspondem às transações individuais, em regime de transparência ativa, sendo que o restante corresponde às transações excepcionais e de pequeno valor. Salienta, ainda, que *com as diversas modalidades de transação já implantadas, em 2020 e 2021, a PGFN arrecadou cerca de R\$7,8 bilhões. Em 2021, a arrecadação fruto das transações celebradas representou cerca de 20% do total arrecadado pela PGFN ao longo do ano*.

Também no âmbito da RFB, em regime de transação mais estreito e subsidiário, verificou-se arrecadação de cerca R\$ 141,8 milhões – por meio de edital de adesão de débitos de PLR; somados mais R\$ 6,4 milhões – referente às transações de pequeno valor.

Por derradeiro, e talvez mais relevante para o escopo deste ensaio, é imperativo destacar os aportes que a pesquisa traz para analisar o cenário de conformidade tributária no âmbito administrativo mineiro, especialmente sob a perspectiva do *compliance* cooperativo.

A lógica de cooperação e conformidade entre o fisco e o contribuinte está inserida no estudo, corretamente, no âmbito das medidas preventivas de litígio tributário – toca a premissa de que parte do contencioso tributário abarca litígios administrativos potencialmente evitáveis, mediante postura fiscal dialógica.

Na análise da formação do contencioso administrativo, constatou-se: “*o maior volume financeiro das dívidas sem execução fiscal - valores inscritos na Dívida Ativa da União (DAU) e que não, necessariamente, buscaram a via do contencioso tributário administrativo - é representado pelo Simples (64,85%), seguido do IRPJ (9,37%) e da COFINS (8,58%)*.”¹²

A partir desta estatística, pondera a pesquisa que a implementação de programas de *Cooperative Compliance*, especialmente voltados para as empresas do Simples Nacional, em regra em menor condição de litigar e com menos estrutura contábil tributária. Neste ponto, também o aprimoramento das consultas fiscais – serviria a um só tempo à redução da

¹² BRASIL, Banco Interamericano de Desenvolvimento. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo: relatório final de pesquisa**, Brasília, 2022, p. 97.

litigiosidade, à melhor eficiência na defesa do erário e ao atendimento do mandamento constitucional do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Mais do que isso, voltando ao alerta inicial, tais procedimentos aproximam administração fiscal dos contribuintes, restabelecendo a necessária confiança sistêmica.

E o relatório vai além, especificamente quanto às consultas fiscais e *cooperative compliance*. É ver que a raspagem de dados identificou apenas oito legislações pátrias (dentre os vários entes) específicas sobre consultas fiscais – e mais doze diplomas regentes do processo administrativo geral que tangenciam a matéria.

No âmbito federal, sabe-se, existem os Decreto nº 70.235/72 e a Lei Federal nº 9.430/1996, extremamente tímidos. Em maior ou menor medida, as normativas subnacionais acompanham as normas-paradigma federais supracitadas, variando quanto à possibilidade de recurso, momento da formulação de consulta e legitimados para a sua formulação.

De mais a mais, não é desarrazoado afirmar que as consultas fiscais podem ser, elas próprias, instrumento de *cooperative compliance*. Quanto aos programas de *conformidade (strictu sensu)* no âmbito tributário, inseridos em contexto de boas práticas da OCDE¹³, identificou-se apenas sete, entre Estados e Municípios, no país.

Mesmo o mais antigo, o “Nos Conformes” paulista, instituído pela Lei Complementar Estadual nº 1.320/2018, tem escopo bastante limitado, restrito ao ICMS. Nele, em síntese, os contribuintes recebem conceitos de classificação de risco (os *ratings* variam de “A+” a “E”), a partir de critérios pré-estabelecidos referentes ao adimplemento prévios das obrigações tributárias. A partir da classificação, os contribuintes passam a poder gozar de determinados benefícios, tais como renovação de regimes especiais e permissão para apropriação de créditos acumulados por meio de procedimentos simplificados, além direito à análise fiscal prévia sem prejuízo de autorregularização e espontaneidade, dentre outros. Os demais programas de conformidade listados, em maior ou menor medida, tendem a replicar o modelo paulista.

O compliance cooperativo é medida de prevenção do litígio que beneficia tanto o contribuinte quanto o erário – e os receios quase dogmáticos que “rondam” a indisponibilidade

¹³ OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD, 2008. Disponível em:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Acesso em: 20 mai. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Co-operative compliance: a framework – From enhanced relationship to co-operative compliance**. OECD, 2013. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1. Acesso em: 20 mai. 2022.

do crédito tributário não tem o condão de afastar a sua pertinência. É ver o que aponta INSPER¹⁴, cujo relatório se estuda em seguida:

No âmbito da OCDE, são propostas medidas de *cooperative compliance*, que convergem com as conclusões alcançadas em pesquisas que indicam que, quanto mais o Fisco presta assistência, aja com transparência, seja responsivo às necessidades dos contribuintes, esteja aberto a uma relação mais cooperativa e menos coercitiva, mais se conseguirá desenvolver o *tax compliance*³. Nesse contexto, além das necessárias medidas preventivas à formação de contencioso, é importante a análise também dos impactos de possíveis medidas alternativas de resolução consensual de conflitos (arbitragem, mediação e transação, p.ex.).

É importante, entretanto, que as balizas gerais dos programas estejam definidas em lei – de modo a homenagear a legalidade e segurança jurídica e modular a isonomia no tratamento dos contribuintes.

Quando a modelação é adequada, a propósito, as relações institucionais (ou governamentais) entre fisco e contribuinte têm transparência ativa bastante mais eficaz do que a zona cinzenta dos infinitos regimes especiais tributários.

2.2. DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO JUDICIAL.

Além de todo o fitado concernente ao contencioso administrativo tributário brasileiro, o INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa, por demanda do CNJ – Conselho Nacional de Justiça, também produziu valorosa radiografia do contencioso nacional, desta vez o judicial. No “**Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro – 5ª Edição**”¹⁵, o instituto busca responder 74 (setenta e quatro) perguntas, agrupadas em 12 (doze) hipóteses. A exemplo do que se procedeu quando da análise do contencioso administrativo, convém o destaque de alguns dados – sobejamente desassossegadores. Registre-se o essencial:

A partir da *análise do fluxo e das etapas de tramitação dos processos tributários existentes no sistema judicial brasileiro*, foi possível identificar que o *tempo médio de tramitação das execuções fiscais é de 771 dias*¹⁶, com tempo médio de 201 dias entre o ajuizamento e o despacho inicial, 508 dias entre o ajuizamento e a penhora e 218 dias entre a penhora e a expropriação dos bens.

¹⁴ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022, p. 31.

¹⁵ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022.

¹⁶ O dado contrasta com a pesquisa Justiça em Números do CNJ, que identificou trâmite alargado em 8 anos e 1 mês. Ver: BRASIL, **Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números: 2021**. Brasília: CNJ, 2021.

Constatou-se ainda a baixa efetividade do instituto da penhora de bens nas execuções fiscais, aclarando que *apenas 0,5% das inscrições em dívida ativa da União está integralmente garantidas e, se considerado o valor exigido, apenas 12% do valor foi integralmente garantido*.

Ainda no que toca à efetividade das execuções fiscais, importa destacar que apenas em 2% destes feitos ocorre a expropriação de bens, à proporção que ocorre a decretação de indisponibilidade de bens em 12,6% delas e apenas 9% são julgadas extintas pela satisfação do débito.

A partir da análise dos meios de defesa, denotou-se que os *embargos à execução fiscal representam 5,4% dos processos judiciais tributários, dos quais 8,2% foram precedidos por exceção de pré-executividade* – o que, tendencialmente, indica a baixa utilização das exceções, por estreito que é o seu cabimento.

Não obstante, foi possível inferir também que *22% das exceções de pré-executividade com mérito apreciado foram julgadas procedentes em primeira instância*. Corretamente, constata-se que, como “*as EPE’S veiculam matérias cognoscíveis de ofício ou que não demandam dilação probatória, são processos que poderiam ter sido evitados caso houvesse meios de diálogo entre as partes, na esfera administrativa, sem a provocação do Judiciário*”¹⁷.

No universo das ações antiexacionais, verificou-se que o *contribuinte prestigia os mandados de segurança (por sua notória celeridade), que atinge o importe de 21% dos meios de defesa distribuídos, seguido pelas repetitórias (13%), pelas declaratórias (12%) e pela anulatória (6%)*.

A análise qualitativa acerca da *elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária*, traz também dados temerários aptos a gerar contencioso tributário desnecessário, inepto e em desperdício: *(apenas três órgãos de setenta e dois declaram ter instituído mecanismos que publicizem, independente de requerimento do contribuinte, notas, estudos e pareceres internos que norteiem atos preparatórios – quanto à interpretação e aplicação das normas tributárias)*.

Em se insistindo nesta perspectiva de relações institucionais entre fisco e contribuinte, sobreleva consignar a notada ineficiência da administração tributária na prevenção de litígio e no contato cidadão com os contribuintes.

É que a pesquisa identificou número elevado (variável de tribunal a tribunal) de *ações que indicam deficiências por parte das administrações tributárias para solucionar*

¹⁷ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022, p. 287.

administrativamente questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, tais como medidas relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias. Na média, caso esses temas fossem resolvidos de modo cooperativo, potencialmente reduziriam cerca de 30,78% de novos processos judiciais.

Ainda sobre este aspecto, verificou o estudo que *51,4% das decisões proferidas em processos de primeira instância confirmam a decisão administrativa, enquanto 48,6% modificam o resultado definido administrativamente. Ademais, no universo dos processos judiciais tributários, em 50,9% o mérito foi apreciado, contra 49,1% de processos em que não houve a apreciação do mérito.*

Ainda nesta seara, demonstrou-se também que os fiscais que responderam ao instituto declararam autuar o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação seja conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária – mesmo em caso de potenciais controvérsias.

Cingindo-se a controvérsia à competitividade global inserta no nosso “manicômio tributário”, apurou-se que *em relação ao faturamento anual das empresas, é de 57% no Brasil e de 3,33% em todos os outros países em que atuam; e do total de processos tributários das empresas, em média, 98,7% são brasileiros e 1,3% é de outros países.*

Ampliando o contencioso pelas espécies tributárias, foi possível inferir a proporção seguinte: *IPTU (65,78%), ISS (9,07%), Taxa de Licenciamento de Estabelecimento (7,97%), ICMS (6,74%) e IPVA (3,02%). Por sua vez, os dados obtidos via Regex informam que os cinco tributos mais frequentes em processos judiciais são IPTU (24,98%), ICMS (16,46%), Contribuição previdenciária (8,24%), ITCMD (7,28%) e PIS (5,81%).*

Sob a ótica dos precedentes judiciais, o enquadramento também preocupa: constatou-se que apenas nove estados possuem normas que vinculam à administração tributária à precedentes judiciais. Quando se restringe os atos vinculativos aos precedentes vinculantes repetitivos (nos termos do art. 927 do CPC), excluídas as ações de controle de constitucionalidade e súmulas vinculantes, restam apenas 36% dos órgãos que possuem ato normativo vinculativo.

A par de todo o exposto, o INSPER dirige recomendações que podem nortear o aprimoramento do sistema, na perspectiva do Executivo, Legislativo e Judiciário, ora selecionadas e transcritas, limitadas à proporção do escopo deste ensaio:

➔ *Diante da constatação de que há milhares de processos de execução fiscal cujo valor cobrado é bastante reduzido, deve ser proposta alteração para fixação, em lei*

nacional, de obrigatoriedade de observância de regra de ajuizamento seletivo, estabelecendo critérios objetivos relacionados à recuperabilidade do crédito, evitando-se que o processo custe mais do que o crédito exigido.

➔ Criação de lei que uniformize a 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 claras de governança entre eles.

➔ Criação de lei que estabeleça a transação federal prevista na Lei n. 13.988/2020 aos demais entes públicos, bem como institua ou regulamente a todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual com envolvimento da Fazenda Pública.

➔ Criação de lei que estenda aos demais entes públicos a dispensa de constituir créditos tributários, contestar e recorrer em processos judiciais tributários, prevista no art. 19 e seguintes da Lei n. 10.522/2002, nos casos de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade e recursos repetitivos definitivos proferidos pelo STF e STJ.

➔ Criação de lei que autorize os agentes fiscais das três esferas federativas a constituírem os créditos tributários apenas quando o órgão máximo aos quais estão vinculados já tenham pronunciamento a respeito da interpretação da legislação tributária a ser aplicada ao caso.

➔ Aprimoramento e ampliação dos sistemas internos de controle de informações, em especial com relação aos dados que refletem o contencioso tributário e a efetividade das medidas adotadas para a arrecadação.

➔ Aprimoramento da legislação vigente a fim de prever prazo para que os órgãos da administração tributária divulguem proativamente em seus sítios eletrônicos os estudos, os pareceres e as notas técnicas editados, sob pena de suspensão de sua eficácia enquanto o ato normativo não for disponibilizado ao acesso dos contribuintes.

➔ Alteração da legislação para assegurar que a alegação de matérias de ordem pública como fundamento de defesa em execução fiscal possa ser suscitada, em preliminar, sem a necessidade de prestação de garantia. Assim, evita-se a superposição de exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal, cujas matérias mais frequentemente suscitadas são semelhantes.

➔ Criação de ato infralegal para regulamentar o julgamento célere dos recursos repetitivos, em observância ao art. 1.037, § 4º, do CPC, por representarem uma forma eficiente de redução da litigiosidade. Paralelamente, seja investigado o porquê de a redução do acervo nos Tribunais Superiores não ter se refletido no estoque das instâncias inferiores. Nesse contexto, recomenda-se a criação e o aprimoramento de mecanismos de gestão e de integração de dados da sistemática de recursos repetitivos nos Tribunais de segunda instância para que processos não permaneçam desnecessariamente sobrestados e julgados com maior celeridade.

➔ Criação de setores estruturados, compostos por especialistas, com competência para realizar a revisão da legislação tributária de maneira abrangente e perene.

3. DAS CONCLUSÕES.

3.1. RACIONALIZAÇÃO E SIMPLIFICAÇÃO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO.

Os dados alinhavados no diagnóstico do contencioso tributário administrativo¹⁸ demonstram o desgaste inequívoco de nosso processo administrativo tributário, sobretudo quando considerada a sua ineficiência em termos de morosidade. A racionalização e

¹⁸ BRASIL, Banco Interamericano de Desenvolvimento. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo: relatório final de pesquisa**, Brasília, 2022.

simplificação do processo administrativo tributário devem partir da correção de rumos dos gargalos identificados *supra*, por óbvio sem que isso signifique qualquer retrocesso em direitos fundamentais já concretizados.

Trata-se tanto de reformar o processo administrativo tributário federal (Decreto nº 70.235), espelho dos processos administrativos subnacionais quanto de avaliar a pertinência de inclusão/reforma de dispositivos de hierarquia complementar (no CTN). Tem-se, por essencial, neste ponto, restaurar e solidificar a confiança sistêmica entre fisco e contribuinte, desde a apuração fiscal, passando pelo lançamento e pelos julgamentos administrativos¹⁹.

Alguns caminhos sugeridos podem ser facilmente perseguidos (sem risco de exaurir): **(I)** racionalização do escopo e obrigatoriedade dos recursos voluntários, considerada a baixa taxa de reversão das decisões por este meio; **(II)** aprimoramento do contato fisco-contribuinte pré-lançamento tributário; **(III)** avanço no sistema de precedentes administrativos, considerando a viabilidade de processamento de recursos repetitivos administrativos, nos moldes do CPC; **(IV)** aprimoramento do processamento de recursos em rito sumário e ordinário consignando o valor dos créditos em discussão; e **(V)** admissão de instrução probatória para além da fase da impugnação;

Também na fase administrativa, a priorização da consensualidade tributária, como se verá em tópico próprio deve ser vetor prioritário para desoprimir o contencioso administrativo.

3.2. RACIONALIZAÇÃO E SIMPLIFICAÇÃO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO JUDICIAL.

A racionalização do processo judicial tributário passa necessariamente por atualização legislativa da Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei Federal nº 6.830/80), especificamente para aprimorar o feito executivo fiscal – que hoje padece de total ineficiência como demonstrado no relatório do INSPER. E são justamente as execuções fiscais que mais afogam o judiciário. Conforme levantamento do CNJ²⁰:

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, **36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%**. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses

¹⁹ Em boa hora, por exemplo, viria inspiração do legislador para a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, nos moldes determinados pelo STF na ADI nº 2.446/DF. Cf. LOBATO, Valter de Souza; FONSECA, Pedro Henrique Esteves. **A ADI nº 2.446/DF: impactos potenciais no processo administrativo tributário e na norma geral antielisiva mineiros**. In: FEITAL, Thiago Alvares; PAIXÃO, Luciana Mundim de Mattos; DINIZ, Erika Morrealc. (Org.). Direito e indústria: contribuições ao I Congresso de Direito Empresarial da FIEMG. 1ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, v. , p. 101-116.

²⁰ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números: 2021**. Brasília: CNJ, 2021.

processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 6,1 pontos percentuais, passando de 73% para 66,9% em 2020.

Assim, dentre as propostas, destacam-se (também sem exaurimento): **(I)** criação e ampliação de varas especializadas para julgar unicamente feitos tributários; **(II)** avaliação da possibilidade admissão de embargos à execução fiscal independente de garantia; **(III)** limitação da liquidação de garantias somente após o trânsito em julgado; **(IV)** permissão da compensação tributária em sede de embargos executivos; **(V)** obrigatoriedade de que o crédito tributário constituído seja encaminhado para inscrição em dívida ativa, pelo órgão competente, em prazo determinado; **(VI)** obrigatoriedade de que a Fazenda priorize o uso de métodos de autocomposição e consensualidade, sob pena de indeferimento da inicial; e **(VII)** dispensa de ajuizar o feito executivo quando o crédito tiver fundado em matéria decidida pelos tribunais superiores no rito repetitivo ou de controle de constitucionalidade;

3.3. REFORÇO DO SISTEMA DE PRECEDENTES TRIBUTÁRIOS.

O tema dos precedentes no direito brasileiro é um dos mais estudados pela academia²¹, sobretudo após a sistemática inaugurada pelo CPC/15. Como visto, no âmbito do Direito Tributário, a gestão de precedentes é tema que tangencia e gera interrogações tanto no contencioso judicial quanto no contencioso administrativo.

Especificamente sobre o contencioso judicial, há contributo bastante relevante no relatório do INSPER²²:

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.

(...)

Paradoxalmente, também conforme dados obtidos via LAI, os estoques de processos tributários em Tribunais a quo mantiveram-se estáveis. Os dados coletados na pesquisa estão em consonância com a percepção apresentada pela Ministra Regina Helena Costa, que, ao analisar as iniciativas vigentes de redução do contencioso, afirmou: “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”.

Essa constatação permite sugerir um encaminhamento para a hipótese apresentada: em vez de investir em novas regras processuais que limitem o acesso dos jurisdicionados aos Tribunais Superiores, **seria recomendável que esses Tribunais julgassem com mais celeridade os recursos repetitivos, por representarem uma forma**

²¹ É ver: MITIDIERO, Daniel. **Precedentes**. São Paulo: RT, 2016; MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. São Paulo: RT, 2011

²² BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022, p. 296.

eficiente de redução da litigiosidade, ou que se investigue o porquê de apenas 26,2% dos processos sobrestados terem sido julgados, enquanto foram julgados 77% dos temas repetitivos reconhecidos nos últimos 15 anos.

Pela via judicial faz-se imperiosa a investigação das razões pelas quais o processamento e julgamento definitivo de temas repetitivos pelos tribunais superiores não têm espelhado a redução dos acervos dos processos sobrestados nos tribunais de segunda instância – em que pese ser este o objetivo lógico almejado²³.

Pela via administrativa, o problema é de fácil solução, tamanha a irracionalidade do arranjo atual. Conforme se sabe, no âmbito do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional na sistemática de repetitivos são obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros (artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Portaria 343/2015 e alterações).

Ocorre que no âmbito estadual, conforme salientado anteriormente, apenas oito entes possuem regra similar. Significa dizer que na maioria dos tribunais administrativos-tributários do país, mesmo que a questão esteja pacificada pelo Judiciário, com vinculação a qualquer juízo, o pleito do contribuinte será indeferido administrativamente.

É certo que, caso a caso, o crédito passa por controle de legalidade das procuradorias e eventual dispensa de ajuizamento de execução fiscal – mas a sistemática atual é de tolice persistente. Não beneficia a Fazenda Pública. Pelo contrário: trata-se de verdadeiro desperdício de tempo dos servidores públicos, de expediente que homenageia a ineficiência.

Mesmo por isso, é imperativo acréscimo de dispositivo ao CTN para determinar que o *trânsito em julgado de controvérsia tributária decidida pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos em matéria infraconstitucional, favoravelmente a contribuintes ou responsáveis, terá eficácia vinculante para a Administração Tributária.*

Essencial, ainda, a determinação – na norma geral competente – de prazo para que a Fazenda Pública passe a cumprir efetivamente a decisão precedente, operacionalizando a dispensa de recurso e de ajuizamento de ação quando o crédito esteja fundado em controvérsia por ela superada.

²³ BECHO, Renato Lopes. **A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários**; Revista da Faculdade de Direito da UFMG, n. 71, p. 499-530, 2017.

3.4. PRESTÍGIO DA CONSENSUALIDADE TRIBUTÁRIA NA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS.

A necessidade de prestigiar os métodos alternativos (ou autocompositivos)²⁴ é tendência não só no *métier* tributário, mas no Direito como um todo. O fato é que o contencioso judicial vai mal em todas as áreas, e o movimento de desjudicialização tem tomado força à medida em que alternativas ao litígio clássico vão se estruturando.

No âmbito do Direito Tributário, a chamada consensualidade tributária não é conceito propriamente recente²⁵. As alternativas ao contencioso clássico e engessado, de todo modo, ganharam contornos concretos e normativos a partir da edição (autorizada há muito pelo CTN, somente agora foi regulamentada) da Lei Federal nº 13.988/2020, que instituiu a transação em âmbito federal em três modalidades: (i) por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União; (ii) por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e (iii) por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor, que se aplica a débitos que tenham por valor até o limite de 60 salários-mínimos.

Os resultados, como se demonstra até aqui, indicam o potencial da medida para reduzir o estoque contencioso federal. Ao lado da transação, deve estar a arbitragem²⁶ e mediação²⁷ - que podem e devem estar inseridas na competência legislativa complementar e geral do legislador federal, de modo a balizar o sistema a nível nacional e evitar que “a emenda torne o soneto ainda mais complexo”.

Ao lado dos institutos referidos, as consultas fiscais (consoante o sustentado retro) também se inserem no contexto de construção de uma consensualidade tributária. Ricardo Almeida²⁸, bastante a propósito, sustenta com maestria que as consultas fiscais devem servir a encerrar o “diálogo de surdos” entre fisco e contribuintes – porquanto estejam estruturadas como meio de prevenir e solucionar conflitos, com balizas legais claras.

²⁴ Ou “métodos adequados”, como defendeu a Professora Tathiane Piscitelli em audiência pública da Comissão de Juristas para Reforma do Processo Tributário.

²⁵ BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. Fórum Administrativo-FA**, Belo Horizonte, ano, v. 15, p. 46-54, 2015.

²⁶ Há, no Senado, dois PLs nº 4.257/19 e 4.468/20 que visam a sua instituição.

²⁷ Em Porto Alegre, houve a edição recente da Lei Municipal 13.028/2022, pioneira entre as capitais no Brasil em termos de mediação, por iniciativa excepcional da ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro. Em Blumenau, também há experiência similar, consistente na Lei Municipal 8532/2017.

²⁸ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. **Prevenção dos litígios tributários: uma nova proposta: efetividade do consenso ao tributo**. Revista Brasileira de Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 16, n.60, p. 43-57, jan/mar. 2018.

Por conseguinte, entendemos que o legislador complementar pode reformar o CTN para (I) determinar que a administração priorize método preventivos para possibilitar a autorregulização do contribuinte, com eventual redução de penalidades; (II) determinar que os entes instituem e regulamentem os institutos da consulta fiscal, programas de conformidade tributária, audiências dialogais, mediação, transação e arbitragem; (III) balizar normas gerais para a padronização dos mecanismos de consulta fiscal, versando sobre a possibilidade de recurso e necessidade motivação e publicização ampla das respostas; (IV) estabelecer efeitos *erga omnes* das consultas fiscais para contribuintes situação fática e jurídica idêntica à do consulente, (V) indicar a sentença arbitral como causa extintiva do crédito tributário; (V) estabelecer normas gerais para a transação, mediação e arbitragem tributária.

3.5. PRESTÍGIO DOS MECANISMOS DE COMPLIANCE NAS RELAÇÕES INSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS.

A partir da adoção de mecanismo que animem a consensualidade tributária, inaugura-se vertente na prática tributária que extrapola o contencioso clássico – até então formatado em processo rígido de heterocomposição. Mais do que isso, inaugura uma nova relação entre Fisco e contribuinte baseada, essencialmente, na confiança, como sempre defendido por Misabel Derzi.

A possibilidade de autocomposição diretamente com o fisco, antes e depois da constituição do crédito e da conformação do conflito tributário significa a possibilidade de influenciar a autoridade administrativa (nos termos da lei) a adotar determinada interpretação ou expediente.

Se instituído um paradigma em que as consultas fiscais deixam de ser meras respostas protocolares da autoridade fiscal e passam a servir de mecanismo cooperativo e dialogado na construção de aplicação e interpretação das normas, estamos a tratar de campo autônomo a ser estudado: o das **relações institucionais tributárias**.

Trata-se, pura e simplesmente, da representação de interesses do contribuinte frente ao fisco – sem a intervenção judicial. Daí a necessidade de se pensar em métodos de *cooperative compliance*, não só relacionados aos programas de conformidade que incentivam a adimplência tributária, mas como estruturação de procedimentos que norteiem o próprio contato entre os particulares e a autoridade tributária, prestigiando a isonomia, legalidade e segurança jurídica.

Frise-se: não se está mais a falar de *compliance* tributário como se convencionava estudar até aqui²⁹, mas de *compliance* nas relações institucionais tributárias – no contato com o poder público³⁰. É que o *compliance* caminha lado a lado das relações institucionais/governamentais lícitas e saudáveis – como mecanismo de combate à corrupção, tanto melhor se regulamentado em lei.

Trata-se, aqui, de antever a “abertura” gerada pelos novos métodos de solução de conflitos que se pretende inaugurar e aprimorar – criando um sistema que possa trazer segurança tanto para o contribuinte quanto para o agente público, que deverão ter amparo e modulação legal na tomada de decisões afetas ao erário público que não podem se confundir com renúncia fiscal e /ou vantagem indevida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BECHO, Renato Lopes. **A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários**; Revista da Faculdade de Direito da UFMG, n. 71, p. 499-530, 2017.

BEVILACQUA, Lucas; MARINHO NETO, José Antonio. **Macrolitigância Fiscal: Perspectivas de Reforma do Processo Tributário**. In: FEITAL, Thiago Álvares; PAIXÃO, Luciana Mundim de Mattos; DINIZ, Erika Morreale. (Org.). Direito e indústria: contribuições ao I Congresso de Direito Empresarial da FIEMG. 1ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 80-92.

BRASIL, Banco Interamericano de Desenvolvimento. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo: relatório final de pesquisa**, Brasília, 2022.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de Referência 2019**. Brasília: CNJ, 2020.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números: 2021**. Brasília: CNJ, 2021.

BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. **Consensualidade na Administração Pública e transação tributária**. Fórum Administrativo-FA, Belo Horizonte, ano, v. 15, p. 46-54, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

²⁹ LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. **Aplicação do Compliance ao Direito Tributário**. In: TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida; FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter de Souza. (Org.). A reforma tributária que queremos. 1ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, v. , p. 233-250.

³⁰ NOHARA, Irene Patrícia; **Compliance e negociações com o poder público**. In: BRITTO, Lucas Galvão; DIAS, Karem Jureidini (org.). Compliance no Direito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 225- 242.

DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. **O compliance e o exercício da fiscalização tributária**. In: BRITTO, Lucas Galvão; DIAS, Karem Jureidini (org.). *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 171-196.

LOBATO, Valter de Souza. **O princípio da confiança estampado art. 146 do Código Tributário Nacional sob as perspectivas dogmática e jurisprudencial: um estudo em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi**. In: *Direito Tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi*. Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário e Financeiro. p. 659-696, 2020.

LOBATO, Valter de Souza; FONSECA, Pedro Henrique Esteves **A ADI nº 2.446/DF: impactos potenciais no processo administrativo tributário e na norma geral antielisiva mineiros**. In: FEITAL, Thiago Alvares; PAIXÃO, Luciana Mundim de Mattos; DINIZ, Erika Morreale. (Org.). *Direito e indústria: contribuições ao I Congresso de Direito Empresarial da FIEMG*. 1ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, v. , p. 101-116.

LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. **Da necessidade de reforma do processo tributário brasileiro**. In: COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto. (Org.). *Reforma tributária e o futuro da tributação no Brasil*. 1ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022, v. , p. 191-207.

LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. **Aplicação do Compliance ao Direito Tributário**. In: TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida; FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter de Souza. (Org.). *A reforma tributária que queremos*. 1ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, v. , p. 233-250.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Barcelona, Anthropos, 1998.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. São Paulo: RT, 2011

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes**. São Paulo: RT, 2016.

NOHARA, Irene Patrícia; **Compliance e negociações com o poder público**. In: BRITTO, Lucas Galvão; DIAS, Karem Jureidini (org.). *Compliance no Direito Tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 225- 242.

OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD, 2008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Acesso em: 20 mai. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Co-operative compliance: a framework – From enhanced relationship to co-operative compliance**. OECD, 2013. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1. Acesso em: 20 mai. 2022.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. **Prevenção dos litígios tributários: uma nova proposta: efetividade do consenso ao tributo**. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, ano 16, n.60, p. 43-57, jan/mar. 2018.