

COOPERATIVE COMPLIANCE
E MEDIDAS DE REDUÇÃO DO
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO
DAS BOAS PRÁTICAS À CRIMINALIZAÇÃO DE CONDUTAS

2022

Coordenadores

Gisele Barra Bossa

Zabetta Macarini Carmignani

Gustavo Brigagão

Heleno Taveira Torres

**COOPERATIVE COMPLIANCE E MEDIDAS DE REDUÇÃO
DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

DAS BOAS PRÁTICAS À CRIMINALIZAÇÃO DE CONDUTAS

© Almedina, 2022

COORDENADORES: Gisele Barra Bossa, Zabetta Macarini Carmignani,
Gustavo Brigagão e Heleno Taveira Torres

DIRETOR ALMEDINA BRASIL: Rodrigo Mentz

EDITORA JURÍDICA: Manuella Santos de Castro

EDITOR DE DESENVOLVIMENTO: Aurélio Cesar Nogueira

ASSISTENTES EDITORIAIS: Larissa Nogueira e Rafael Fulanetti

ESTAGIÁRIA DE PRODUÇÃO: Laura Roberti

DIAGRAMAÇÃO: Almedina

DESIGN DE CAPA: FBA

ISBN: 9786556276977

Dezembro, 2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário :
das boas práticas à criminalização de condutas / coordenação Gisele
Barra Bossa... [et al.]. -- São Paulo, SP : Almedina, 2022.

Vários autores.

Outros coordenadores: Zabetta Macarini Carmignani,
Gustavo Brigagão, Heleno Taveira Torres.

Bibliografia.

ISBN 978-65-5627-697-7

1. Compliance e regulação 2. Arbitragem (Direito) 3. Direito tributário 4. Governança
I. Bossa, Gisele Barra. II. Carmignani, Zabetta Macarini.
III. Brigagão, Gustavo. IV. Torres, Heleno Taveira.

22-124959

CDU-34:336.2

Índices para catálogo sistemático:

1. Compliance : Direito tributário 34:336.2

Eliete Marques da Silva - Bibliotecária - CRB-8/9380

Este livro segue as regras do novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa (1990).

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte deste livro, protegido por copyright, pode ser reproduzida, armazenada ou transmitida de alguma forma ou por algum meio, seja eletrônico ou mecânico, inclusive fotocópia, gravação ou qualquer sistema de armazenagem de informações, sem a permissão expressa e por escrito da editora.

EDITORA: Almedina Brasil

Rua José Maria Lisboa, 860, Conj.131 e 132, Jardim Paulista | 01423-001 São Paulo | Brasil
www.almedina.com.br

SUMÁRIO

PARTE I

COOPERATIVE COMPLIANCE E MÉTODOS ALTERNATIVOS DE REDUÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

1. ***Co-operative compliance: history and evolution — an OECD perspective***
GRACE PEREZ NAVARRO 35
2. **A evolução dos trabalhos sobre conformidade cooperativa no âmbito da OCDE**
PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA 69
3. **CONFIA! Receita Federal Inaugura Nova Era na Relação Fisco-Contribuinte**
JOSÉ BARROSO TOSTES NETO 83
4. **Projeto Confia e as Diretrizes da OCDE em Matéria de *Compliance* Cooperativo**
PATRICIA LAMADRID 95
5. **Governança 4.0, *Cooperative Compliance* e o Projeto Confia: o início da construção de um novo relacionamento fisco-contribuinte?**
DAYANA DE CARVALHO UHDRE
GISELE BARRA BOSSA 107

- 6. Projetos de *cooperative compliance* no Brasil na visão do empresariado**
 MARCELA LADEIRA NARDELLI 145
- 7. Medidas para redução do contencioso e melhoria do ambiente tributário**
 GUSTAVO BRIGAGÃO
 PEDRO GRILLO 165
- 8. Medidas para redução do contencioso tributário brasileiro**
 ZABETTA MACARINI CARMIGNANI
 EDUARDO COLETTI 187
- 9. O Contencioso Tributário Brasileiro do Diagnóstico à Reforma do Sistema Processual: Relações Institucionais Tributárias e *Compliance***
 VALTER DE SOUZA LOBATO
 PEDRO HENRIQUE ESTEVES FONSECA 215
- 10. O Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial: Breves Comentários**
 MARCUS LIVIO GOMES
 DORIS CANEN
 BRUNA FERREIRA 235
- 11. Justiça multiportas e o contencioso tributário**
 TRÍCIA NAVARRO XAVIER CABRAL
 EDUARDO SOUSA PACHECO CRUZ SILVA 249
- 12. Medidas eficientes à prevenção de conflitos tributários — O consentimento social, a autorregularização e a conciliação**
 EDUARDO PEREZ SALUSSE
 PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI 275

9.

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

VALTER DE SOUZA LOBATO

PEDRO HENRIQUE ESTEVES FONSECA

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.*¹

¹ Cf. LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. *Da necessidade de reforma do processo tributário brasileiro*. In: COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto.

- 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.



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 subseqüentes 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 Insuper⁴, 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/RFB⁹ e do (II) INSPER/CNJ¹⁰, 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 Esados 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 métodos 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 de 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; (VI) 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 convencionou 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, Raffael; 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.