

DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

MINISTÉRIO DA
ECONOMIA



SÃO PAULO

26 de abril de 2022

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA (ABJ)

Relatório Final de Pesquisa

DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

Copyright © Banco Interamericano de Desenvolvimento. Esta obra está licenciada sob uma licença Creative Commons IGO 3.0 Atribuição-NãoComercial-SemDerivações (CC BY-NC-ND 3.0 IGO) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/igo/legalcode>) e pode ser reproduzida com atribuição ao BID e para qualquer finalidade não comercial. Nenhum trabalho derivado é permitido.

Qualquer controvérsia relativa à utilização de obras do BID que não possa ser resolvida amigavelmente será submetida à arbitragem em conformidade com as regras da UNCITRAL. O uso do nome do BID para qualquer outra finalidade que não a atribuição, bem como a utilização do logotipo do BID serão objetos de um contrato por escrito de licença separado entre o BID e o usuário e não está autorizado como parte desta licença CC-IGO.

Note-se que o link fornecido acima inclui termos e condições adicionais da licença.

As opiniões expressas nesta publicação são de responsabilidade dos autores e não refletem necessariamente a posição do Banco Interamericano de Desenvolvimento, de seu Conselho de Administração, ou dos países que eles representam.

SÃO PAULO

26 de abril de 2022

Equipe Básica de Pesquisa

Marcelo Guedes Nunes (coordenação)

André Assumpção

Dayana Uhdre

Gisele Bossa

Julio Trecenti

Equipe de Apoio

Fernanda Tillmann

Igor Pretel

João Torquato

Katerine Witkoski

Renata Hirota

Ricardo Feliz

Vivian Carreiro

Financiamento

Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)

(página intencionalmente deixada em branco)

LISTA DE FIGURAS

Figura 5.1 – Desenho geral da pesquisa.	27
Figura 6.1 – Tempo (mediano) de tramitação por instância e órgão.	40
Figura 6.2 – Comparação dos percentuais de êxito do ente fazendário.	42
Figura 6.3 – Comparação do percentual de êxito por parte processual e tipo de recurso.	43
Figura 6.4 – Comparação do percentual de êxito por parte processual, tipo de recurso e espécie de tributo.	44
Figura 6.5 – Comparação do percentual de julgamentos decididos por cada tipo de votação.	45
Figura 6.6 – Composição da arrecadação federal e volume processual por tributo.	47
Figura 6.7 – Proporção de respondentes que entende que o federalismo fiscal contribui para insegurança jurídica em matéria tributária.	48
Figura 6.8 – Proporção de respondentes que acredita que a eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios ao contencioso.	49
Figura 6.9 – Proporção de respondentes que acredita na harmonia das decisões nas diferentes instâncias julgadoras administrativas.	50
Figura 6.10 – Recursos julgados por tipo de votação no CARF.	55
Figura 6.11 – Valor da dívida ativa por situação fiscal da empresa e existência de execução fiscal.	91
Figura 6.12 – Valor da dívida por porte da empresa e existência de execução fiscal.	92
Figura 6.13 – Quantidade de processos em julgamento nas DRJs em 01/01/2021.	94
Figura 6.14 – Valores dos processos em julgamento nas DRJs por tributo em 01/01/2021.	94
Figura 6.15 – Valor da dívida com e sem execução fiscal por natureza jurídica da empresa.	95
Figura 6.16 – Valor da dívida com e sem execução fiscal por tributo.	96
Figura 6.17 – Proporção de respondentes por forma de nomeação que entendem ser a mais adequada.	101
Figura 6.18 – Proporção de respondentes que acredita que a antiguidade no cargo de julgador influencia positivamente a qualidade da decisão.	101
Figura 6.19 – Proporção de respondentes que acredita que a rotatividade dos julgadores influencia positivamente a qualidade da decisão.	103
Figura 6.20 – Relação entre a duração do mandato dos julgadores e tempo (em anos) de tramitação processual.	104
Figura 6.21 – Relação entre perfil profissional dos julgadores e tempo (em anos) de tramitação processual.	105

Figura 6.22 – Relação entre número de julgadores e tempo (em anos) de tramitação processual.	106
Figura 6.23 – Proporção de pessoas que celebraram ou presenciaram acordos (mediação ou transação) em matéria tributária por tipo de respondente.	118
Figura 6.24 – Quantidade de processos distribuídos por ano via arbitragem tributária.....	125
Figura 6.25 – Distribuição dos pedidos por faixa de valor.	125
Figura 6.26 – Distribuição dos pedidos por tipo de imposto.	126
Figura 6.27 – Resumo do fluxo do processo arbitral.	130
Figura 6.28 – Volume (em Reais) do total de transações deferidas na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por modalidade desde o início da vigência da Lei n. 13.988/2020.	159
Figura 6.29 – Notas da transparência e publicidade do órgão com os quais os respondentes têm mais experiência.....	165
Figura 6.30 – Proporção de pessoas que concordam, discordam ou são neutras com a ideia de que Fisco e contribuintes têm relação cooperativa.	166
Figura 6.31 – <i>Tax gap</i> relativo a pessoas físicas.....	221
Figura 6.32 – <i>Tax gap</i> relativo a pessoas jurídicas.	221
Figura 6.33 – <i>Tax gap</i> no Reino Unido ao longo dos anos.....	222
Figura 6.34 – Percentual de contribuintes que adotam estratégia de provisionamento para litígios administrativos.....	229
Figura 6.35 – Valor em dívida ativa por espécie tributária em litígio e tipo de pessoa (física ou jurídica).	230
Figura 6.36 – Proporção das dívidas ativas no poder judiciário em processos com atuação da PGFN para cada setor de atividade econômica (em bilhões).....	230
Figura 6.37 – Tributos mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.	236
Figura 6.38 – Naturezas empresariais mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.	237
Figura 6.39 – Atividades empresariais mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.	238
Figura B.1 – Volume processual por ano da decisão no CARF.	273
Figura B.2 – Distribuição dos tempos dos processos até a data de decisão no CARF.	273
Figura B.3 – Tempo por tipo de recurso no CARF.....	274
Figura B.4 – Volume processual de cada resultado no CARF.....	275
Figura B.5 – Volume processual por ano da decisão na SEF-MG.	276

Figura B.6 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-MG.....	276
Figura B.7 – Volume processual de cada resultado na SEF-MG.	277
Figura B.8 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-MG.	278
Figura B.9 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de recurso na SEF-MG.....	278
Figura B.10 – Volume processual por ano da decisão na SEF-CE.	279
Figura B.11 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-CE.	279
Figura B.12 – Volume processual de cada resultado na SEF-CE.	280
Figura B.13 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-CE.....	281
Figura B.14 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa na SEF-CE.	281
Figura B.15 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por setor da empresa na SEF-CE.....	282
Figura B.16 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-CE.	282
Figura B.17 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SEF-CE.	283
Figura B.18 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-CE.	284
Figura B.19 – Volume processual por ano da decisão na SEF-PA.	284
Figura B.20 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-PA.....	285
Figura B.21 – Volume processual de cada resultado na SEF-PA.	286
Figura B.22 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-PA.....	286
Figura B.23 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa na SEF-PA.	287
Figura B.24 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por setor da empresa na SEF-PA.....	287
Figura B.25 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-PA.	288
Figura B.26 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SEF-PA.	289
Figura B.27 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-PA.....	289
Figura B.28 – Distribuição dos tempos dos processos na SMF-Fortaleza.	290
Figura B.29 – Volume processual de cada resultado na SMF-Fortaleza.....	291
Figura B.30 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SMF-Fortaleza:	292
Figura B.31 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SMF-Fortaleza.	292
Figura B.32 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SMF- Fortaleza.	293
Figura B.33 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SMF-Fortaleza.	294
Figura B.34 – Fluxo da raspagem de dados.	294

Figura B.35 – Consulta de jurisprudência do CARF.	296
Figura B.36 – Consulta de processos do CARF.....	296
Figura B.37 – Consulta de processos do Comprot.....	297
Figura B.38 – Quantidade de decisões por ano de protocolo do processo.....	300
Figura C.1 – Participação e métodos de disseminação dos questionários.	304
Figura E.1 – Tela inicial do <i>dashboard</i> bidTrib.....	327
Figura E.2 – Aplicação de filtros no <i>dashboard</i> tributário.	328
Figura E.3 – Aba com dados da PGFN.....	329
Figura E.4 – Aba com informações sobre a forma de coleta dos dados.	330
Figura E.5 – Boxes do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa.	331
Figura E.6 – Padrão de explicações e gráficos da pesquisa qualitativa.	332
Figura E.7 – Painel de seções do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa.	332
Figura E.8 – Pergunta em perfil da amostra do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa.	333
Figura E.9 – Pergunta em dados dos órgãos do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa.....	333
Figura E.10 – Pergunta em dados dos órgãos do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa.....	334
Figura E.11 – Pergunta em dados dos órgãos do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa.....	334
Figura E.12 – Pergunta em experiência individual do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa. ..	335
Figura E.13 – Pergunta em experiência individual do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa. ..	335
Figura E.14 – Pergunta em transparência/cooperação do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa.	336
Figura E.15 – Pergunta em transparência/cooperação do <i>dashboard</i> da pesquisa qualitativa.	336

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1 – Órgãos pesquisados.	20
Quadro 4.1 – Lista de hipóteses de pesquisa.	23
Quadro 4.2 – Perguntas de pesquisa respondidas.	24
Quadro 5.1 – Órgãos de julgamento pesquisados.	29
Quadro 5.2 – Status da captura dos dados.	30
Quadro 5.3 – Dicionário de dados considerado na captura.	31
Quadro 5.4 – Variáveis extraídas em cada banco de dados.	31
Quadro 5.5 – Variáveis extraídas em cada banco de dados (continuação).	32
Quadro 5.6 – Resumo dos dados fornecidos pelos órgãos através de pedidos de LAI e ofícios.	33
Quadro 6.1 – Comparação do tipo de órgão de primeira instância.	58
Quadro 6.2 – Comparação da estrutura dos órgãos julgadores de primeira instância.	59
Quadro 6.3 – Comparação da estrutura dos órgãos julgadores de segunda instância.	59
Quadro 6.4 – Razão entre o total de julgadores (máximo) e a população do estado ou município (em milhões, ano 2020).	61
Quadro 6.5 – Comparação de elementos básicos dos autos de infração.	65
Quadro 6.6 – Comparação das hipóteses de vício material nos autos de infração.	66
Quadro 6.7 – Comparação dos recursos de ofício.	68
Quadro 6.8 – Comparação de dispositivos legais acerca de recursos especiais.	69
Quadro 6.9 – Comparação dos prazos processuais.	78
Quadro 6.10 – Comparação do voto de qualidade.	80
Quadro 6.11 – Comparação da relação entre a estrutura do tribunal e voto de qualidade para recurso voluntário.	82
Quadro 6.12 – Comparação da relação entre a estrutura do tribunal e voto de qualidade para recurso especial.	84
Quadro 6.13 – Comparação do perfil do julgador de voto de qualidade em segunda instância.	85
Quadro 6.14 – Comparação do perfil do julgador de voto de qualidade em recurso especial.	87
Quadro 6.15 – Comparação de dívidas ativas com e sem execução fiscal.	90
Quadro 6.16 – Comparação da forma de escolha dos julgadores de segunda instância.	109
Quadro 6.17 – Comparação da indicação dos julgadores de segunda instância.	112
Quadro 6.18 – Relação dos órgãos pesquisados com iniciativas em mediação ou transação.	116
Quadro 6.19 – Órgãos com experiência em mediação.	141

Quadro 6.20 – Legislações consultadas no tópico de transação.	144
Quadro 6.21 – Comparação da efetividade dos termos de transação.....	145
Quadro 6.22 – Comparação do alcance do objeto da transação.....	146
Quadro 6.23 – Comparação do momento da transação.	147
Quadro 6.24 – Relação de órgãos com obrigatoriedade de renúncia à ação judicial.....	149
Quadro 6.25 – Comparativo das modalidades de transação da PGFN.	153
Quadro 6.26 – Legislações consultadas de consulta.	171
Quadro 6.27 – Comparação dos legitimados a realizar a consulta.	172
Quadro 6.28 – Do momento para a realização de consultas.	174
Quadro 6.29 – Comparação da possibilidade de recursos nas consultas.	176
Quadro 6.30 – Comparação do efeito suspensivo na consulta.....	178
Quadro 6.31 – Panorama da conformidade tributária no Brasil.	183
Quadro 6.32 – Informações sobre os programas de <i>cooperative compliance</i> no Brasil.....	195
Quadro 6.33 – Programas internacionais de <i>cooperative compliance</i>	217
Quadro B.1 – Status das respostas de pedidos de LAI.....	272
Quadro B.2 – Endereços pesquisados de cada órgão.....	297
Quadro C.1 – Entrevista: ente fazendário (indivíduos).....	301
Quadro C.2 – Entrevista: contribuinte.	302
Quadro C.3 – Participantes do questionário on-line de pesquisa.....	303
Quadro C.4 – Questionário: ente fazendário (órgão).....	305
Quadro C.5 – Questionário: ente fazendário (indivíduos).	308
Quadro C.6 – Questionário: contribuinte, prestadores de serviço, julgadores.....	312
Quadro D.1 – Órgãos que foram comparados.....	317
Quadro D.2 – Legislações consultadas de processo administrativo tributário e de organização dos tribunais.	318
Quadro D.3 – Lista de quadros construídos para a pesquisa documental na parte de processo administrativo e estrutura dos tribunais.	320
Quadro D.4 – Material utilizado para pesquisar consulta tributária, mediação tributária, arbitragem tributária, transação tributária e <i>cooperative compliance</i>	322
Quadro D.5 – Lista de quadros construídos para pesquisa documental a respeito da consulta tributária, mediação tributária, transação tributária e <i>cooperative compliance</i>	325

LISTA DE TABELAS

Tabela 6.1 – Tempo (mediano) de tramitação em instância superior.....	41
Tabela 6.2 – Cálculo do volume financeiro das decisões por voto de qualidade no CARF.....	46
Tabela 6.3 – Número de decisões do tributo mais litigado em cada órgão analisado.	63
Tabela 6.4 – Elementos da comparação das legislações sobre processos administrativos.....	64
Tabela 6.5 – Indicadores de convergência normativa.	71
Tabela 6.6 – Quantidade e valor dos tributos em julgamento nas DRJs (01/01/2021).	93
Tabela 6.7 – Comparação das decisões com ou sem análise de mérito por esfera julgadora, nível da decisão e tipo de recurso.....	107
Tabela 6.8 – Proporção de órgãos administrativos em que há previsão de realização de audiências dialogais, negociações assistidas ou mediação.....	117
Tabela 6.9 – Opções do Edital de Transação por Adesão n. 1, de 24 de junho de 2021.....	161
Tabela 6.10 – Transação de contencioso de pequenos valores.....	161
Tabela 6.11 – Tipos de boas práticas e dificuldades identificadas.....	167
Tabela 6.12 – Tipo de iniciativas de transparência.	167
Tabela 6.13 – Tipo de iniciativas de transparência, via pesquisa documental.	168
Tabela 6.14 – Prazos definidos na iniciativa “Nos Conformes”.	186
Tabela 6.15 – Categorias definidas na iniciativa “Nos Conformes”.	187
Tabela 6.16 – <i>Tax gap</i> de diversos países da Europa, segundo os dados de CASE, 2018.....	223
Tabela 6.17 – Cenários arrecadatórios da redução de acervo processual no CARF.	226
Tabela 6.18 – Potencial arrecadatório por tributo.	227
Tabela 6.19 – Cenário arrecadatório da redução de acervo processual no CARF.	228
Tabela 6.20 – Quantidade e proporção de processos julgados que envolvem compensação tributária no CARF.	235
Tabela 6.21 – Quantidade e proporção de processos que envolvem compensação tributária nas delegacias de julgamento da Receita Federal.	235

LISTA DE ABREVIATURAS

ABJ – Associação Brasileira de Jurimetria

ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais

ACA – Acordo de Cumprimento Anual

ADF – Automatic Document Feeder

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AEAT – Administração Tributária de Espanha

APA's – Advance Pricing Agreements

ATO – Australian Taxation Office

APA – Bilateral Advance Pricing Agreements

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

BRR – Business Risk Review

CAAD – Comissão para Avaliação de Atividade Docente

CACEPE – Cadastro de Contribuintes do Estado de Pernambuco

CADINE – Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CBPT – Código de Boas Práticas Tributárias

CC – Conselho dos Contribuintes

CCM – Customer Compliance Managers

CD – Conselho Deontológico

CFF – Código Tributário Federal Mexicano

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributária

CMT – Conselho Municipal de Tributos

CNAE – Classificação de atividades econômicas

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPF – Cadastro de Pessoa Física

Confia – Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal

CRF – Conselho de Recursos Fiscais

CRT – Conselho de Recursos Tributários

CS – Conselho Superior

CSRF – Contribuições Sociais Retidas na Fonte

CTN – Código Tributário Nacional

DOE – Diário Oficial do Estado
DTJs – Delegacias Tributárias de Julgamento
EFD – Escrituração Fiscal Digital
FTA – Fórum de Administração Tributária
FMI – Fundo Monetário Internacional
GIA – Guia Nacional de Informação
GRC – Compliance Risk Management
HMRC – Her Majesty’s Revenue and Customs
HTML – HyperText Markup Language
IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU – Imposto e Territorial Urbano
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRPF – Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas
IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
IRS – Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares
ISS – Imposto Sobre Serviços
ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
JATTE – Julgadores Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual
JRF – Junta de Recursos Fiscais
JSON – JavaScript Object Notation
KTE – Key Taxpayer Engagement
LAI – Lei de Acesso à Informação (12.527/2011)
LGPD – Lei Geral de Proteção de Dados (13.709/2018)
LSS – Litigation and Settlement Strategy
MAP – Mutual Agreement Procedure
MD-GFIS – Metodologia para Avaliação da Maturidade e Desempenho da Gestão Fiscal
NLP – Natural Language Processing
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PDCF – Profit Diversion Compliance Facility

PDF – Portable Document Format
PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PGM – Procuradoria Geral do Município
PIB – Produto Interno Bruto
PL – Projeto de Lei
PMEs – Pequenas e Médias Empresas
PSS – Plano de Seguridade do Servidor Público
RFB – Receita Federal do Brasil
RTP – Reportable Tax Position
SAT – Serviço de Administração Tributária
Sefaz-CE – Secretaria de Estado da Fazenda – Ceará
Sefaz-MT – Secretaria de Estado da Fazenda – Mato Grosso
SEF-MG – Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
SEF-PA – Serviço de Estrangeiros e Fronteiras – Pará
Selo – Imposto do Selo
SMF – Secretaria Municipal de Finanças
SUREC – Subsecretaria de Recursos Constitucionais
TADAT – Tax Administration Diagnostic Assessment Tool
TARF – Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais
TART – Tribunal Administrativo de Recursos Tributário
TATE – Tribunal Administrativo Tributário Estadual (Pernambuco)
TIT – Tribunal de Impostos e Taxas
TPRS – Taxable Payments Annual Report
UFESPs – Unidade Fiscal do Estado de São Paulo

APRESENTAÇÃO

Atendendo à chamada de propostas de pesquisa BR-T1446-P001, a Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ) submeteu proposta de trabalho e foi escolhida como consultoria independente para conduzir estudo intitulado “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo”, parte do acordo de cooperação BR-T1446 entre a Receita Federal do Brasil (RFB) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). As atividades deste projeto consistiram na coleta, estruturação e análise de dados referentes a 41 órgãos do contencioso tributário administrativo no Brasil, para realização de estudo integrado, quantitativo e qualitativo, das três esferas federativas (União, estados e municípios).

Este relatório constitui o último produto do Diagnóstico, que sistematiza os achados das pesquisas quantitativa, qualitativa e normativa (adicionada na primeira etapa da consultoria, isto é, da elaboração de plano de trabalho) e interpreta os resultados para as entidades contratantes. A pesquisa foi desenvolvida sob responsabilidade e coordenação independente dos autores e contou com o apoio do BID e do Subcomitê do Contencioso Tributário Administrativo, grupo de trabalho coordenado pela RFB, com representantes de estados e municípios, que **não participaram da análise de dados** e apenas orientaram, de maneira geral, a equipe de pesquisadores da ABJ. Este relatório, portanto, **não representa a opinião do BID ou de qualquer membro do subcomitê de coordenação.**

Ao todo, foram analisados mais de 400 mil processos tributários administrativos, de todos os 41 órgãos da chamada de pesquisa, e foram coletadas as experiências de mais de 150 participantes ou especialistas do contencioso administrativo no país, com cobertura de 17 estados brasileiros. Para realização de todas as atividades do projeto e análise desse volume de dados, a ABJ alocou equipe de cerca de dez pesquisadores, entre eles especialistas em direito tributário e em análise quantitativa do direito, no período de maio a novembro de 2021.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	19
2. OBJETIVO	20
3. JUSTIFICATIVA	22
4. HIPÓTESES E PERGUNTAS NORTEADORAS	23
5. METODOLOGIA.....	27
5.1. Coleta de Dados	29
5.1.1. Extração Automática (Raspagem de Dados)	29
5.1.2. Lei de Acesso à Informação	33
5.1.3. Questionários Eletrônicos e Entrevistas Individuais.....	33
5.1.4. Pesquisa Documental (Normativa)	34
5.2. Estruturação dos Dados.....	35
5.2.1. Dados Processuais Coletados.....	35
5.2.2. Dados Coletados via Questionário On-line ou Entrevista	37
5.2.3. Unidades Amostrais e Agregações	37
5.3. Análise	38
5.3.1. Expressões Regulares.....	38
5.3.2. Tabulações Cruzadas.....	38
5.3.3. Limitações Gerais	39
6. ANÁLISE DAS HIPÓTESES CONSOLIDADAS	40
6.1. Hipótese 1: O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso ...	40
6.1.1. Principais evidências, achados e dados brutos.....	40
6.1.2. Análise jurídica	51
6.2. Hipótese 2: Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária.....	63
6.2.1. Principais evidências, achados e dados brutos.....	63
6.2.2. Análise jurídica	72
6.3. Hipótese 3: Incentivos à Litigiosidade Tributária.....	90

6.3.1.	Principais evidências, achados e dados brutos	90
6.3.2.	Análise jurídica.....	97
6.4.	Hipótese 4: Especialização dos Julgadores Tributários.....	101
6.4.1.	Principais evidências, achados e dados brutos	101
6.4.2.	Análise jurídica.....	108
6.5.	Hipótese 5: Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários.....	116
6.5.1.	Principais evidências, achados e dados brutos	116
6.5.2.	Análise jurídica.....	119
6.5.3.	Conclusões e recomendações técnicas	162
6.6.	Hipótese 6: Medidas Preventivas do Litígio Tributário	165
6.6.1.	Principais evidências, achados e dados brutos	165
6.6.2.	Análise jurídica.....	169
6.6.3.	Conclusões e recomendações técnicas	223
6.7.	Hipótese 7: Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária.....	226
6.7.1.	Principais evidências, achados e dados brutos	226
6.7.2.	Análise econômica.....	231
6.8.	Hipótese 8: Compensação Tributária	235
6.8.1.	Principais evidências, achados e dados brutos	235
6.8.2.	Análise jurídica.....	238
7.	CONCLUSÃO	241
8.	REFERÊNCIAS	242
	APÊNDICE A – Detalhamento Metodológico da Pesquisa.....	253
A.1.	Hipótese 1: O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso ..	253
A.2	Hipótese 2: Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária	257
A.3	Hipótese 3: Incentivos à Litigiosidade Tributária	259
A.4	Hipótese 4: Especialização dos Julgadores Tributários	262
A.5	Hipótese 5: Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários.....	265

A.6 Hipótese 6: Medidas Preventivas do Litígio Tributário.....	266
A.2.7 Hipótese 7: Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária.....	268
A.2.8 Hipótese 8: Compensação Tributária.....	270
APÊNDICE B – Instrumentos de Pesquisa Quantitativa.....	272
B.1. Dados Recebidos pelos Órgãos	272
B.2. Dados Obtidos via Raspagem.....	294
APÊNDICE C – Instrumentos de Pesquisa Qualitativa.....	301
C.1. Entrevistas.....	301
C.2. Questionários	303
APÊNDICE D – Pesquisa Documental	317
APÊNDICE E – <i>Dashboards</i>	327
E.1. <i>Dashboard</i> : bidTrib	327
E.2. <i>Dashboard</i> : bidSurvey.....	331

1. INTRODUÇÃO

Este relatório apresenta os principais achados e conclusões da pesquisa denominada Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo, realizada pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ). A referida pesquisa originou-se de uma solicitação da Receita Federal do Brasil (RFB) ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID),¹ com a finalidade de compreender as causas da excessiva litigiosidade tributária existente no país e vislumbrar alternativas para a sua superação. Estatísticas confiáveis apontavam, já em 2018, para um contencioso tributário nacional (administrativo e judicial) que ultrapassava o patamar de 3,4 trilhões de reais, correspondente a 50,4% do PIB nacional.² Além de demonstrar a ineficácia do sistema de resolução de conflitos, esses valores evidenciaram que a exacerbada litigiosidade tributária brasileira se encontrava perante dilemas de difícil resolução teórica e fática.

A pesquisa da ABJ abrangeu o contencioso administrativo tributário brasileiro, com foco na verificação científica da sua efetividade. Examinou-se a capacidade de solucionar as demandas apresentadas pelos contribuintes em tempo razoável; o resultado das decisões proferidas; o efeito socioeconômico exigível; as repercussões para as partes envolvidas (contribuinte e Fisco); a sua contribuição para o aperfeiçoamento da legislação tributária; e demais condições requeridas pelos preceitos constitucionais e legais, dentre os quais se destacaram i) a garantia da legalidade do ato administrativo de lançamento tributário; ii) o tempo razoável para a solução do litígio; iii) o contraditório e a ampla defesa. O estudo teve como objeto de investigação oito hipóteses, a saber: i) O processo tributário e a arquitetura institucional do contencioso; ii) Diversidade e complexidade da legislação processual tributária; iii) Incentivos à litigiosidade tributária; iv) Especialização dos julgadores tributários; v) Meios alternativos de solução de conflitos tributários; vi) Medidas preventivas do litígio tributário; vii) Impactos econômicos da litigiosidade tributária; e viii) Compensação tributária.

¹ Pesquisa realizada no âmbito da Cooperação Técnica BR-T1446.

² INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Mais de meio PIB em contencioso tributário. *Revista ETCO*, São Paulo, n.25, ano 17, p.10-15, ago. 2020. Disponível em: https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf. Acesso em: 14 fev. 2021.

2. OBJETIVO

Os objetivos traçados do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo foram divididos em dois grupos, quais sejam: i) verificação da efetividade do processo administrativo tributário no Brasil; e ii) análise da arquitetura e funcionamento do contencioso administrativo tributário nos três níveis de governo.

Para a consecução desses objetivos, a pesquisa realizou o levantamento das principais causas e fatores que comprometem a efetividade das decisões em matéria tributária, de modo a identificar seus mais relevantes problemas e desafios. Esse levantamento se deu por meio da análise de dados estatísticos quantitativos; dos achados de pesquisa documental; e das respostas dadas às entrevistas e aos questionários on-line de natureza quantitativa e qualitativa.

A pesquisa investigou, ainda, a utilização pelos fiscos brasileiros de alternativas para redução do elevado número de conflitos tributários, sendo conferida ênfase especial à harmonização jurisprudencial, inclusive mediante a adoção de súmulas administrativas vinculantes; à introdução de meios alternativos de solução de litígios tributários (mediação, transação e arbitragem tributária); e, ainda, à análise de medidas preventivas da litigiosidade tributária, sobretudo o instituto da consulta tributária e os programas de conformidade cooperativa (*cooperative compliance*).

A partir de dados objetivos e subjetivos e de técnicas quantitativas e qualitativas de pesquisa, a ABJ mapeou a situação atual dos litígios administrativos em matéria tributária. O Quadro 2.1 apresenta os órgãos pesquisados.

Quadro 2.1 – Órgãos pesquisados.

Unidade Federativa	Autuação	Primeira Instância	Instâncias Superiores	Cobertura Territorial
União	Receita Federal	DRJs	CARF CSRF	DRJs: CE, DF, MG, RJ, RS, PA, PE, SP
Estados	Secretarias da Fazenda ou de Finanças	Órgão de Julgamento do Contencioso Tributário Estadual (OJCTE)	Secretarias, Tribunais ou Conselhos Específicos	CE, DF, MG, RJ, RS, PA, PE, SP
Municípios	Secretarias Municipais (da Fazenda ou de Finanças)	Órgão de Julgamento do Contencioso Tributário Municipal (OJCTM)	Secretarias Municipais (da Fazenda ou de Finanças)	Belo Horizonte, Belém, Fortaleza, Porto Alegre, Recife, Rio de Janeiro, São Paulo

Fonte: Elaboração própria.

A relevância deste trabalho decorre do robusto levantamento de dados e informações aportado pela pesquisa, em relação a temas de grande impacto para o desenvolvimento do país e seu ambiente de negócios, entre os quais:

- (i) A análise do número de instâncias administrativas percorridas pelo processo tributário até o seu deslinde final, buscando evidenciar superposições e trâmites desnecessários, em prol de uma melhor racionalização da arquitetura processual e institucional do contencioso tributário.
- (ii) O relacionamento institucional entre o contencioso administrativo e o judicial em matéria tributária, procurando identificar o grau de articulação e complementaridade existente entre essas instâncias julgadoras.
- (iii) A verificação do impacto das decisões proferidas: a) na arrecadação tributária, sobretudo quando favoráveis à Fazenda Pública; b) na atuação da administração tributária, tanto na sua relação de prática interna, como também, na sua relação com os contribuintes; c) na modificação e/ou aperfeiçoamento do sistema tributário vigente (legal e normativo).

O objetivo final deste esforço investigativo foi no sentido de se obter um diagnóstico amplo do contencioso fiscal do país, com vistas à promoção de uma maior efetividade da Justiça Tributária, que levaria, por consequência, a uma melhoria do ambiente de negócios e da capacidade concorrencial da economia brasileira.

Por fim, para subsidiar o diagnóstico, foram criadas duas plataformas gráficas on-line de análise do contencioso tributário. Também conhecidas como *dashboards* de pesquisa, essas plataformas estão disponíveis em bidTrib e bidSurvey. Esses sistemas foram compostos pelos indicadores de desempenho por unidade federativa, estoque de processos por estágio processual e volume financeiro dos contenciosos tributários. Tais sistemas adotam uma estrutura homogênea para inserir e manter os dados atualizados, além de estar pronta para ser instalada em qualquer servidor/nuvem.

3. JUSTIFICATIVA

A realização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo se justifica devido ao elevado número de processos tributários pendentes de decisão administrativa, associado às dificuldades enfrentadas pelos órgãos de julgamento administrativo em reduzir esse volume de contencioso fiscal. Esses fatos parecem revelar um entrave para a existência de uma justiça administrativa efetiva, uma vez que compromete a celeridade na solução de litígios tributários.

A inovação do diagnóstico realizado pela ABJ decorre do fato de o levantamento de dados e informações ter sido feito em escala nacional, relativo aos três níveis federativos. Nessa mesma linha, cabe ressaltar que foram abordadas questões de grande relevância para a compreensão do contencioso fiscal brasileiro, como, por exemplo: complexidade tributária; arquitetura do contencioso administrativo; qualidade das decisões e especialização dos julgadores tributários; incentivos à litigiosidade tributária; impactos econômicos do contencioso fiscal; bem como mecanismos alternativos de soluções de conflitos tributários.

A assimetria verificada entre o elevado número de processos tributários pendentes de decisão administrativa e a capacidade decisória dos órgãos de julgamento administrativo parece revelar uma dificuldade quase intransponível na realização de uma justiça administrativa efetiva, que implica celeridade na decisão. Essa constatação reforça, mais ainda, a premência de um estudo amplo e estruturado sobre tal problemática.

Na busca das causas desse fenômeno, analisou-se a estrutura orgânica dos órgãos de julgamento administrativo no âmbito federal, estadual e municipal, com o intuito de avaliar se a arquitetura institucional atualmente existente corresponderia às necessidades de uma justiça tributária efetiva, nos termos constitucionalmente previstos e sob a forma requerida pela sociedade brasileira.

Outra justificativa não menos importante reside no entendimento de que o contencioso tributário seria um *locus* institucional que possibilitaria a identificação das lacunas e imperfeições da legislação vigente, inclusive os conceitos jurídicos indeterminados, buscando-se solucionar tais imperfeições, por meio das decisões proferidas. Ao solucionar os conflitos, a administração tributária revela o seu entendimento a respeito da interpretação de um determinado dispositivo legal, quando aplicado ao caso concreto. Assim sendo, o litígio tributário deveria ser um dos “elos propulsores” da cadeia dialética que retroalimenta a evolução do sistema tributário, a partir do funcionamento de uma justiça tributária dotada de qualidade técnica e efetividade no exercício da sua missão institucional.

4. HIPÓTESES E PERGUNTAS NORTEADORAS

Para sistematizar os resultados sobre o estudo do contencioso tributário administrativo e orientar a interpretação dos dados, foram criadas oito hipóteses de pesquisa (conforme Quadro 4.1). Cada uma dessas hipóteses valeu-se de, ao menos, uma metodologia de pesquisa científica, isto é, quantitativa, qualitativa ou documental (detalhadas em METODOLOGIA). Quando possível, mais de uma metodologia foi utilizada para responder às perguntas de pesquisa.

Quadro 4.1 – Lista de hipóteses de pesquisa.

#	Título e Descrição
1	<u><i>O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso</i></u> Existe relação de causalidade entre a excessiva litigiosidade tributária do Brasil e a estrutura do Processo Tributário (fluxos, etapas, instrumentos e trâmites processuais, etc.); associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal; e ao modelo de federalismo fiscal, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual.
2	<u><i>Complexidade Tributária</i></u> A alta complexidade da legislação fiscal brasileira, bem como as dificuldades de harmonização interpretativa, contribuem para o incremento da litigiosidade tributária.
3	<u><i>Incentivos à Litigiosidade Tributária</i></u> Há uma relação de causalidade entre o aumento do contencioso fiscal brasileiro e determinados incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do processo tributário nacional.
4	<u><i>Especialização dos Julgadores Tributários</i></u> A especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal são fatores que contribuem para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.
5	<u><i>Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários</i></u> A utilização de meios alternativos para a solução de conflitos é capaz de contribuir para a redução do estoque e para a celeridade processual no contencioso tributário brasileiro, com impactos positivos para a arrecadação tributária.
6	<u><i>Medidas Preventivas do Litígio Tributário</i></u> A adoção de medidas que promovam uma maior Cooperação, Confiança e Transparência nas relações entre Fisco e contribuinte contribuem para a diminuição da litigiosidade tributária.
7	<u><i>Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária</i></u> O tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores administrativos e judiciais causam impactos negativos para o orçamento público, para o patrimônio do contribuinte e para o ambiente de negócios do país.
8	<u><i>Compensação e Restituição Tributária</i></u> O grande volume de processos de compensação e restituição tributária é fator de incremento significativo do contencioso tributário nacional.

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos termos de referência e nas perguntas de pesquisa levantadas pela equipe de pesquisadores da ABJ, foi possível obter respostas para as 46 perguntas apresentadas a seguir

(Quadro 4.2). Essas perguntas estão divididas por hipótese, indicando-se o método de pesquisa utilizado para coletar os dados.

Quadro 4.2 – Perguntas de pesquisa respondidas.

Hipótese 1: O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso	
<u>Forma de análise</u>	<u>Texto</u>
Quantitativa	Qual o tempo mediano de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final, na esfera administrativa?
Quantitativa	Qual é o tempo mediano em cada instância recursal?
Quantitativa	Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário e ao contribuinte?
Quantitativa	Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário, por tipo de recurso?
Quantitativa	Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário ou ao contribuinte por tipo de recurso e espécie de tributo?
Quantitativa	Qual é o percentual de julgamentos decididos por voto de qualidade?
Quantitativa	Qual é o percentual de julgamentos por tipo de tributo no CARF?
Qualitativa	A estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e a União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?
Qualitativa	A eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios para a prestação jurisdicional em matéria tributária?
Qualitativa	As decisões proferidas nas instâncias administrativas iniciais e revisoras são harmônicas ou convergentes?
Hipótese 2: Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária	
<u>Forma de análise</u>	<u>Texto</u>
Quantitativa	Qual é o volume de litigiosidade por tipo de tributo e órgão?
Qualitativa	Como comparar os processos administrativos nas diversas esferas federativas?
Qualitativa	Quais são as semelhanças e diferenças dos autos de infração entre os órgãos pesquisados?
Qualitativa	Quais são as semelhanças e diferenças dos autos de infração entre os órgãos pesquisados no que diz respeito aos vícios materiais?
Qualitativa	Quais são as semelhanças e diferenças dos recursos de ofício entre os órgãos pesquisados?
Qualitativa	Quais são as semelhanças e diferenças dos recursos especiais entre os órgãos pesquisados?
Quantitativa	Qual a semelhança total entre os processos administrativos nas diversas esferas federativas?
Hipótese 3: Incentivos à Litigiosidade Tributária	
<u>Forma de análise</u>	<u>Texto</u>
Quantitativa	Quais são as características das empresas que formam o polo passivo no contencioso administrativo e judicial nos casos em que há atuação da PGFN?
Quantitativa	As empresas em litígio nas esferas administrativa e judicial, nos processos em que há atuação da PGFN, apresentam situação fiscal semelhante?
Quantitativa	As empresas com dívida ativa, com e sem execução fiscal, apresentam porte semelhante?

Quantitativa	Quais são os principais tributos que se encontram em julgamento no contencioso administrativo fiscal de primeira instância (DRJs)?
Quantitativa	As empresas com dívida ativa, com e sem execução fiscal, apresentam natureza jurídica semelhante?
Quantitativa	Os créditos tributários, com ou sem execução fiscal, estão concentrados em quais espécies tributárias?
Hipótese 4: Especialização dos Julgadores Tributários	
<u>Forma de análise</u>	<u>Texto</u>
Qualitativa	Qual seria a alternativa de nomeação de julgadores que mais contribuiria para a imparcialidade dos órgãos de julgamento administrativo?
Qualitativa	A antiguidade no cargo de julgador resulta em maior qualidade da decisão administrativa?
Qualitativa	Órgãos com maior rotatividade de seus julgadores têm maior qualidade na decisão administrativa?
Quantitativa e Normativa	Há relação entre a existência de recondução dos julgadores e o tempo (em anos) de tramitação processual nos órgãos pesquisados?
Quantitativa e Normativa	Há relação entre perfil profissional dos julgadores e o tempo de tramitação processual nos órgãos pesquisados?
Quantitativa e Normativa	Há relação entre o número de julgadores e o tempo de tramitação processual nos órgãos pesquisados?
Quantitativa	Qual é o percentual de decisões com e sem análise de mérito nas esferas administrativa e judicial?
Hipótese 5: Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários	
<u>Forma de análise</u>	<u>Texto</u>
Normativa	Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários?
Qualitativa	Há previsão de realização de audiências dialogais (ou não-discursivas, adversariais), negociações assistidas ou mediação?
Qualitativa	Você já celebrou ou presenciou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com a Fazenda Pública?
Hipótese 6: Medidas Preventivas do Litígio Tributário	
<u>Forma de análise</u>	<u>Texto</u>
Qualitativa	Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e a publicidade do órgão ao qual pertence / no qual mais atua?
Qualitativa	Você concorda com a afirmação: os (contribuintes / entes fazendários ou órgãos julgadores) com os quais eu trabalho mais frequentemente têm uma postura colaborativa com (o ente fazendário que eu represento / os contribuintes)?
Qualitativa	Você poderia descrever alguns exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência que encontrou ao longo de sua atuação profissional?
Qualitativa	Quais são as medidas de transparência, publicidade e acesso dos contribuintes ao conteúdo dos processos administrativos?
Hipótese 7: Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária	
<u>Forma de análise</u>	<u>Texto</u>
Quantitativa	Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública? Ou seja, qual é o percentual do crédito tributário liquidado,

	decorrente das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública que ingressa aos cofres públicos, sem encaminhamento para inscrição em dívida ativa da União?
Quantitativa	Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões favoráveis à Fazenda Pública por tipo de tributo?
Qualitativa	Sua empresa possui estratégia de provisionamento para litígios administrativos?
Quantitativa	Qual é o valor em dívida ativa, segmentada por tributo, segundo os dados da PGFN?
Quantitativa	Qual o perfil das empresas inscritas na dívida ativa?
Hipótese 8: Compensação Tributária	
<u>Forma de análise</u>	<u>Texto</u>
Quantitativa	Qual a relevância dos processos de compensação tributária no contencioso administrativo federal?
Quantitativa	Quais são os tributos mais frequentes em processos envolvendo compensação no contencioso administrativo federal?
Quantitativa	Em processos envolvendo compensação, a proporção de processos relacionados a empresas constituídas sob a forma de Sociedade Anônima (S.A.) e Limitada (LTDA) é maior?
Quantitativa	Entre as empresas constituídas sob a forma de Sociedades Anônimas, quais são as atividades econômicas com maior quantitativo de processos, que envolvem ou não compensação?

Fonte: Elaboração própria.

Embora as perguntas acima tenham formado o corpo da análise neste relatório, houve um grupo de perguntas para as quais não foi possível obter resposta. As razões para não-obtenção de resposta foram: a) reavaliação durante discussão do plano de trabalho; b) ausência de dados necessários para resposta; c) baixa qualidade dos dados obtidos; d) demora para envio de dados necessários por parte entes pesquisados.

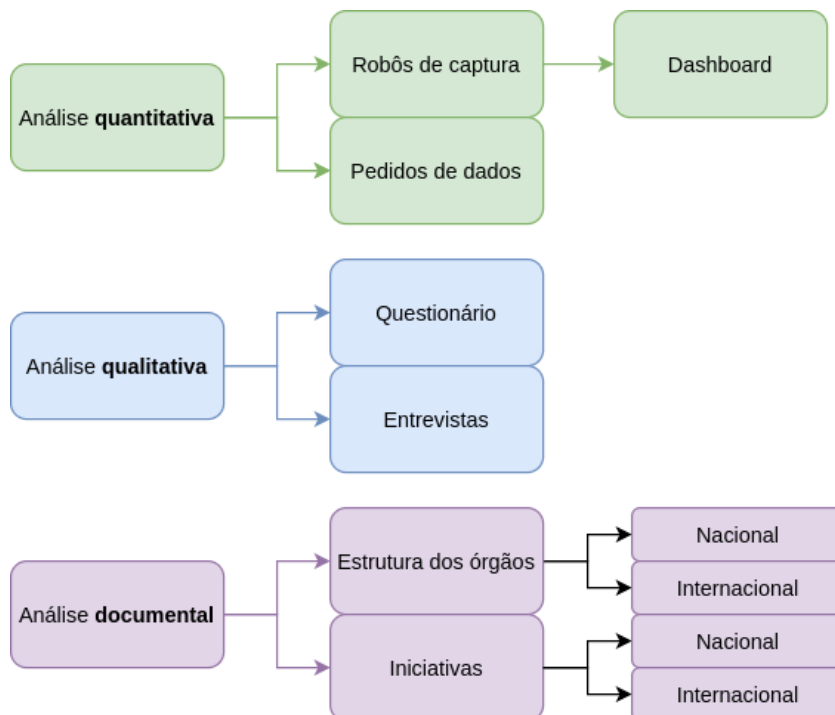
A lista de perguntas planejadas e executadas está disponível neste [link](#), que contém o quadro lógico da pesquisa utilizado para orientar a criação dos instrumentos de pesquisa.³ Os gráficos de análise por órgão pesquisado estão disponíveis nos *dashboards* de pesquisa conforme detalhado no Apêndice E.

³ Decidiu-se não incluir o quadro lógico nesta seção por motivos de formatação, espaço e simplificação deste relatório. O quadro lógico foi construído inicialmente em uma estrutura de cinco hipóteses, sendo ampliado para oito hipóteses após a fase de planejamento da pesquisa.

5. METODOLOGIA

A abrangência das questões de pesquisa, somada à complexidade das hipóteses, exigiu que fossem utilizadas várias metodologias de pesquisa para analisar a realidade do contencioso tributário administrativo. Foram empregados três métodos, a saber: o quantitativo, o qualitativo e o documental. Cada um dos métodos tem especificidades que foram sistematizadas na Figura 5.1.

Figura 5.1 – Desenho geral da pesquisa.



Fonte: Elaboração própria.

Esses três métodos auxiliam a responder às hipóteses de pesquisa a partir da aplicação de métodos mistos. Há três principais tipos de desenhos de pesquisa em métodos mistos (CRESWELL, 2016):

1. Desenho convergente em paralelo: dados quantitativos e qualitativos são simultaneamente coletados e comparados.
2. Desenho sequencial exploratório: em primeiro lugar, dados qualitativos geram perguntas que, em seguida, são testadas por análises quantitativas.
3. Desenho sequencial explanatório: dados quantitativos (quando disponíveis) são complementados e interpretados com análises qualitativas.

Esses três desenhos de pesquisa foram adotados em função da complexidade de realizar um diagnóstico do contencioso tributário administrativo com pesquisas unicamente quantitativas, qualitativas ou documentais. Por exemplo, seria infrutífera uma análise puramente quantitativa demonstrando que o tempo de tramitação processual poderia ser reduzido com a eliminação de algumas possibilidades recursais, visto que essas possibilidades são garantias legais e constituem direitos dos contribuintes demandados pelo Fisco (ou vice-versa). Foi necessário, portanto, interpretar os resultados do ponto de vista empírico, com foco na eficiência da prestação jurisdicional, paralelamente à análise normativa, com foco em direitos assegurados no sistema legal brasileiro.

Para além da adequação interpretativa, a equipe de pesquisa entendeu que uma abordagem mista era necessária para superar limitações e inconsistências dos dados coletados durante o projeto. Ainda que as análises de dados de processos (administrativos e judiciais) e de outros dados públicos cumprissem a função de descrever a realidade do contencioso de forma concreta, a ausência de dados de alguns órgãos ou de períodos mais antigos poderia impedir que se confirmasse ou infirmasse uma hipótese ou sub-hipótese de pesquisa para os órgãos pesquisados. Por exemplo, não se saberia se uma hipótese infirmada seria advinda, efetivamente, da inexistência da relação pesquisada (verdadeiro positivo) ou da inexistência de dados sobre a relação pesquisada (falso negativo – a relação existe, mas não foi identificada por meio dos dados disponíveis).

No decorrer do projeto, utilizaram-se os três desenhos de pesquisa indicados anteriormente. A raspagem de dados automática, as demandas da Lei de Acesso à Informação (LAI) e as seções objetivas dos questionários on-line alimentaram o desenho convergente em paralelo, cujos dados coletados eram de natureza quantitativa e qualitativa. O desenho sequencial exploratório foi utilizado a partir dos achados obtidos em discussões entre os especialistas tributários, os subcomitês de trabalho organizados pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e pela Receita Federal do Brasil (RFB) e a equipe de pesquisa, além das seções do questionário on-line que tratavam da experiência dos participantes do contencioso administrativo. O desenho sequencial explanatório foi escolhido em análises jurídicas que colocaram os dados levantados em contexto, contemplando a pesquisa documental (normativa) feita pela equipe de pesquisa. A seguir são detalhados os métodos de pesquisa, formas de coleta e análise de dados.

5.1. Coleta de Dados

Inicialmente a pesquisa se propunha a realizar um diagnóstico amplo dos órgãos do contencioso administrativo, de modo que fosse representativo do contencioso tributário nacional em suas mais variadas formas. Efetivamente, este recorte analítico destacou 41 órgãos na esfera administrativa como alvo da pesquisa. Esses órgãos estão relacionados no Quadro 5.1.

Quadro 5.1 – Órgãos de julgamento pesquisados.

Esfera	Nível	Órgãos	Subtotal
Administrativa	Federal	RFB, CARF, PGFN	3
	Federal	DRJs: CE, DF, PA, PE, MG, RJ, RS e SP	8
	Estadual	Secretarias da Fazenda: CE, DF, PA, PE, MG, RJ, RS e SP	8
	Estadual	Órgãos de Julgamento: CE, DF, PA, PE, MG, RJ, RS e SP	8
	Municipal	Secretarias de Finanças: Belo Horizonte, Belém, Fortaleza, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Recife e São Paulo	7
	Municipal	Órgãos de Julgamento: Belo Horizonte, Belém, Fortaleza, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Recife e São Paulo	7
Total			41

Fonte: Elaboração própria.

Entretanto, nem sempre foi possível obter todos os dados dos órgãos mencionados; as limitações dos dados estão indicadas nas subseções seguintes. Além disso, sempre que possível, buscou-se complementar a análise dos órgãos indicados por meio da coleta de dados de outras entidades, como os dados sobre dívida ativa da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e dados de CNPJ e de arrecadação da RFB.

Utilizaram-se cinco formas principais de coleta dos dados, quais sejam: i) extração automática (ou raspagem de dados); ii) pedidos de LAI (Lei n. 12.527/2011); iii) pesquisa documental (ou normativa); iv) questionários eletrônicos; e, finalmente, v) entrevistas com especialistas ou órgãos do contencioso tributário. Essas formas são descritas em detalhes nas subseções seguintes.

5.1.1. Extração Automática (Raspagem de Dados)

A primeira forma de levantamento foi a obtenção direta de dados dos entes pesquisados, por meio de coleta automatizada das informações processuais. Para completar essa tarefa, os

pesquisadores construíram programas de computador de raspagem automática na linguagem de programação R. Resumidamente, esses programas desempenhavam três funções: i) listagem dos processos administrativos para obtenção de seus identificadores únicos; ii) de posse desses identificadores, ocorria o acesso às informações processuais (data de protocolo, data de decisão, espécie litigada, partes etc.); e iii) *download* dos dados processuais para armazenamento dos pesquisadores. Esta técnica de coleta de dados se limita à obtenção de informações públicas e abertas disponíveis nos sites dos diversos tribunais e entidades do contencioso administrativo, sendo detalhada no Apêndice B.2. Dados Obtidos via Raspagem.

Com exceção de dois órgãos do contencioso administrativo (Secretarias Municipais de Fortaleza e Belém), foram construídos raspadores para todos os órgãos pesquisados. Os programas estão disponíveis [aqui](#).⁴

A seguir, detalha-se o volume de dados processuais (quantitativos) obtidos neste projeto via raspagem de dados, somando mais de 400 mil, cuja maior parte provém da esfera federal, seguida pela estadual e municipal. No Quadro 5.2, indica-se a origem e a cobertura de todos os dados utilizados nas análises deste relatório.

Quadro 5.2 – Status da captura dos dados.

Origem	Órgão	Baixado	Observações	Cobertura
União (Gov.br)	CARF	Sim	162.176	2010-2020
Minas Gerais	SEF	Sim	14.546	2010-2021
Pernambuco	SEF	Sim	4.907	2010-2021
São Paulo	SEF (TIT)	Sim	73.485	1992-2020
Ceará	SEF (CONAT/CRT)	Sim	26.600	1999-2021
Rio de Janeiro	SEF	Sim	61.587	1996-2021
Distrito Federal	SEF (TARF)	Sim	11.040	1999-2021
Pará	SEF	Sim	15.928	2014-2021
Rio Grande do Sul	SEF	Sim	17.070	2005-2020
Belém	SMF	Não	–	–
Belo Horizonte	SMF	Sim	3.556	1997-2021
Fortaleza	SMF (CAT)	Não	–	–
Porto Alegre	SMF (TART)	Sim	4.839	2000-2021
Recife	SMF	Não	15.215	2002-2021
São Paulo	SMF	Sim	9.744	1992-2021
Rio de Janeiro	SMF (C. Contrib.)	Sim	9.052	2005-2021

Fonte: Elaboração própria.

⁴ O acesso público para o endereço eletrônico está bloqueado no momento, em função da natureza sigilosa da pesquisa, mas será disponibilizado quando autorizado pelo BID.

O Quadro 5.3 mostra o dicionário de dados considerado na captura. É importante destacar que nenhum órgão analisado fornece informações públicas sobre o valor dos processos e, por isso, a informação não foi disponibilizada na base de dados.

Quadro 5.3 – Dicionário de dados considerado na captura.

Variável	Sigla	Descrição
Fonte dos dados	fonte	Órgão de origem dos dados
ID do processo	id	Número de identificação do processo no órgão
Pessoa física ou jurídica	pfpj	Indicador de pessoa física ou jurídica
CPF ou CNPJ do contribuinte	cnpj	Indicador único do contribuinte. CPF anonimizado, CNPJ não
Ano de início do processo	ano	Ano de início do processo
Relator da decisão	relator	Nome do relator da decisão
Tipo de recurso	autor	Indicador de interposição de recurso por parte do Fisco (1) ou do contribuinte (0)
Órgão julgador	orgao	Seção / Câmara / Turma de julgamento
Instância	instancia	Indica se a decisão foi tomada em segunda instância ou câmara superior
Tributos (ou matérias) litigadas	tributos	Lista com tributos ou matérias litigadas naquele processo
Unanimidade	votacao	Identificador de decisão unânime, maioria ou voto de qualidade
Decisão em segunda instância	vencedor	Variável binária indicando reforma (1) ou afirmação da decisão em primeira instância (0)
Tempo	tempo	Tempo entre o início do processo e a decisão de segunda instância, em anos

Fonte: Elaboração própria.

Os Quadro 5.4 e Quadro 5.5 mostram as colunas de cada base de dados final. As células marcadas com “sim” indicam que a variável pôde ser extraída com menos de 50% dos dados faltantes, enquanto o “não” indica que a variável tinha mais de 50% de dados faltantes. Colunas marcadas com “–” são referentes a fontes de dados que não permitiram consulta automatizada.

Quadro 5.4 – Variáveis extraídas em cada banco de dados.

Origem	id	pfpj	cnpj	ano	relator	autor
CARF / União (Gov.br)	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
SEF / Minas Gerais	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não
SEF / Pernambuco	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
SEF (TIT) / São Paulo	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim

SEF (CONAT/CRT) / Ceará	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não
SEF / Rio de Janeiro	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não
SEF (TARF) / Distrito Federal	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
SEF / Pará	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim
SEF / Rio Grande do Sul	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
SMF / Belém	-	-	-	-	-	-
SMF / Belo Horizonte	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não
SMF (CAT) / Fortaleza	-	-	-	-	-	-
SMF (TART) / Porto Alegre	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
SMF / Recife	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não
SMF / São Paulo	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim
SMF (C. Contrib.) / Rio de Janeiro	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 5.5 – Variáveis extraídas em cada banco de dados (continuação).

Origem	orgao	instancia	tributos	votacao	vencedor	tempo
CARF / União (Gov.br)	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
SEF / Minas Gerais	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
SEF / Pernambuco	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim
SEF (TIT) / São Paulo	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim
SEF (CONAT/CRT) / Ceará	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
SEF / Rio de Janeiro	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim
SEF (TARF) / Distrito Federal	Sim	Sim	Não	Não	Não	Sim
SEF / Pará	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
SEF / Rio Grande do Sul	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
SMF / Belém	-	-	-	-	-	-
SMF / Belo Horizonte	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
SMF (CAT) / Fortaleza	-	-	-	-	-	-
SMF (TART) / Porto Alegre	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
SMF / Recife	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
SMF / São Paulo	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não
SMF (C. Contrib.) / Rio de Janeiro	Não	Não	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Elaboração própria.

5.1.2. Lei de Acesso à Informação

A segunda forma de coleta foi a submissão de pedidos de LAI aos órgãos responsáveis pela gestão dos processos. Esse método complementa a extração automatizada, pois permite suprir as lacunas de dados que existem por limitação dos sites dos órgãos pesquisados (que advêm, por exemplo, de barreiras impostas pelos órgãos à extração ou por indisponibilidade de dados on-line). Em alguns casos, o pedido de acesso à informação foi realizado por meio de ofício ao representante do órgão a partir de contatos indicados pelo Grupo de Trabalho do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo; em outros, o pedido foi feito diretamente nos sistemas de acesso à informação de cada órgão. Sua natureza e conteúdo, no entanto, foram os mesmos.

Foram submetidos 17 pedidos de LAI ou ofícios com pedidos de dados, com sete aprovações e dez negativas ou pedidos ainda em análise quando do encerramento da coleta de dados (30 de setembro de 2021). Esses pedidos contemplavam todos os órgãos dentro do universo de 41 entes pesquisados. Os dados recebidos pelos órgãos encontram-se resumidos no Quadro 5.6.

Quadro 5.6 – Resumo dos dados fornecidos pelos órgãos através de pedidos de LAI e ofícios.

Fonte de dados	Quantidade de Observações	Dados sobre a Primeira Instância	Informações de CNPJ	Informações de Valor
União (CARF)	151.657	Não	Não	Não
SEF-CE	16.627	Sim	Sim	Sim
SEF-MG	12.305	Sim	Sim	Não
SEF-PA	28.074	Sim	Sim	Sim
SMF-Fortaleza	777	Sim	Não	Sim

Fonte: Elaboração própria.

5.1.3. Questionários Eletrônicos e Entrevistas Individuais

Devido à particularidade de cada sistema de dados e por se tratar de um volume muito elevado de informações, os pesquisadores também adotaram o método primário de coleta, qual seja, a obtenção de dados por meio de questionários de pesquisa qualitativa ou entrevistas individuais com especialistas (e participantes) do contencioso administrativo. Esse método de coleta também pode ser classificado como pesquisa de campo, cujo objetivo é compreender quais são as principais origens dos litígios e as deficiências do sistema de resolução de conflitos tributários. A percepção dos atores vinculados aos órgãos abrangidos pela pesquisa teve como

objetivo acrescentar ao levantamento elementos qualitativos e contextualizados que pudessem contribuir para iluminar os problemas do contencioso tributário brasileiro.

Para obter os dados referentes ao contencioso administrativo, e com o objetivo de reportar experiências diversas dos participantes do contencioso, a equipe de pesquisa divulgou um questionário on-line por meio de mídias sociais e contatos, entre 19 de agosto e 29 de outubro de 2021. Para contemplar as experiências diversas, os respondentes do questionário podiam preenchê-lo na condição de agente do ente fazendário, contribuinte, contador ou advogado, dentre outros. Ao final, coletaram-se 150 respostas de oito respondentes diferentes de 17 estados brasileiros. Como é natural que cada tipo de respondente tenha uma experiência diferente no contencioso, os pesquisadores optaram por realizar análises agregadas (juntando todos os respondentes) e segregadas (para cada tipo de respondente ou unidade federativa) nesse relatório. Além dos achados sumarizados reportados aqui, neste [link](#) está disponível a listagem completa de achados e respostas em *dashboard* on-line e público.

As entrevistas foram realizadas com cinco especialistas em direito tributário que atuavam nos contenciosos administrativo e judicial. Esses especialistas representavam, também, atuações diversas no contencioso: foram obtidas respostas de advogados, julgadores, representantes de órgãos de classe e procuradores, dentre outros. Para preservar a confidencialidade dos entrevistados, suas respostas foram incorporadas na análise sem a identificação dos participantes.

5.1.4. Pesquisa Documental (Normativa)

O método de pesquisa documental consistiu em mapear, nos sites públicos dos entes pesquisados, o conjunto de diplomas legislativos que tratavam tanto das estruturas administrativa e judicial erigidas para fins de tramitação dos processos tributários quanto de seu próprio rito procedimental, além de eventuais práticas visando soluções alternativas de conflitos. Essa metodologia de pesquisa foi utilizada principalmente para levantar informações da esfera administrativa, dadas as competências concorrentes de entes federativos (estados e municípios) no que diz respeito à legislação de processo administrativo tributário.

Particularmente, o objetivo principal era entender as similaridades e particularidades de cada órgão tendo como ponto de partida o Decreto n. 70.235/1972. Para validar as informações obtidas nos sites dos órgãos, a equipe de pesquisa i) apresentou esses resultados para o Grupo de Trabalho do Diagnóstico do Contencioso Administrativo em duas ocasiões, obtendo comentários e pedidos de correções; e ii) comunicou-se por e-mail com perguntas específicas para alguns dos órgãos pesquisados. Com relação ao segundo ponto, todos os órgãos

responderam aos e-mails com sugestões, com exceção de Pará, Belém e Recife. O Distrito Federal respondeu aos pedidos, mas não acrescentou sugestões.

5.2. Estruturação dos Dados

Em função da diversidade de fontes e órgãos pesquisados, os dados coletados apresentavam qualidade e abrangência (tanto temporal quanto espacial) diversas. Nesta seção descrevem-se algumas limitações e técnicas adotadas para validar e uniformizar os dados utilizados neste relatório.

5.2.1. Dados Processuais Coletados

Os pesquisadores estruturaram os dados processuais em três grupos: i) metadados processuais; ii) andamentos processuais; e iii) partes envolvidas. Essa classificação é o padrão-ouro em pesquisas quantitativas do direito e corresponde ao nível de detalhe de cada informação disponível.⁵

Os metadados processuais são aqueles que indicam informações únicas sobre um processo tributário. Essas informações são a data de protocolo, o assunto processual, a espécie ou tributo litigado, a data de decisão em primeira e segunda instância, o(s) julgador(es) responsáveis pelas decisões, o valor em disputa, os indicadores sobre a esfera de tramitação (administrativa ou judicial) e o número processual único (dentro do órgão julgador).

Os andamentos processuais correspondem a informações múltiplas sobre a tramitação processual no órgão pesquisado. Nesse ponto, obtém-se o registro de eventos processuais importantes (despachos, juntada de provas ou documentos, datas e tipos de recursos interpostos, decisões monocráticas ou colegiadas e ementas dessas decisões, dentre outros).

Finalmente, as partes processuais são unicamente os polos ativo e passivo dos litígios tributários. De modo geral, os polos ativos identificados foram o(s) Fisco(s) ou Procuradoria(s) da Fazenda e o polo passivo são as pessoas físicas ou jurídicas.⁶ As informações sobre as partes processuais são importantes para cruzar os dados com fontes externas e para detalhar a análise por condição do litigante; no caso das pessoas jurídicas, são importantes para se conhecer sua atividade econômica, regime e situação fiscal, dentre outros. Não foi realizada nenhuma análise

⁵ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. Estudo Jurimétrico Sobre Execução de Contratos: Relatório *Doing Business*, p. 13. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_pnud_db.pdf. Acesso em: 21 abr. 2022.

⁶ Em casos de processos envolvendo pessoas jurídicas, é comum encontrar seus representantes também sendo acionados administrativa ou judicialmente nos processos tributários. Portanto, em muitos processos tanto pessoas físicas quanto jurídicas compunham o polo passivo de um processo tributário.

individualizada de parte processual, pois isso violaria princípios de ética de pesquisa e de proteção de dados pessoais.

Independentemente dos métodos de coleta utilizados ou dos tipos de dados processuais, nem todos os dados estavam disponíveis para todos os entes pesquisados. A primeira e principal limitação foi a impossibilidade de saber se uma disputa que se iniciou na esfera administrativa eventualmente se encerrou na esfera judicial. Embora tenha sido possível recuperar processos de cada esfera independentemente, a inexistência de um identificador processual único não permitiu esse cruzamento; a única exceção a essa limitação foram os dados da dívida ativa no nível federal, nos quais houve atuação da PGFN, já que essa base de dados indica se a dívida foi judicializada ou não. A base da PGFN, no entanto, não identifica que a dívida é oriunda de um litígio administrativo ou de um tributo declarado de forma espontânea pelo contribuinte, mas não liquidado.

A segunda limitação foi a indisponibilidade dos valores em disputa na maioria dos processos levantados. Apenas nos dados públicos da PGFN foi possível realizar uma análise que indicasse o valor monetário das dívidas, já que os dados obtidos por raspagem não disponibilizaram o valor. Ainda assim, em muitos casos os valores monetários foram reportados de forma agregada em relatórios públicos ou individualizados em parte das respostas aos pedidos de LAI. Nos resultados da pesquisa, indicam-se quais dados estavam disponíveis na discussão de cada achado.

A terceira limitação foi a inexistência de listas de processos iniciados. A pesquisa por raspagem utilizou como base as consultas de jurisprudência, o que limita o universo de análise somente aos processos que tiveram uma segunda instância administrativa e tiveram alguma decisão. Ou seja, trata-se de uma pesquisa retrospectiva que considera apenas casos que tiveram decisão em segundo grau. Essa limitação implica na impossibilidade de contar quantos processos foram iniciados por ano e de estudar se os tempos de tramitação ou tempos de resolução estão aumentando ou reduzindo ao longo dos anos.⁷

Por fim, a última limitação foi a indisponibilidade de acesso aos autos processuais, pelo fato de os documentos não serem acessíveis nos sites consultados. Essa limitação não é exclusiva deste estudo; de fato, são poucos os estudos quantitativos da área de direito que fazem uso de autos processuais e, quando o fazem, geralmente se utiliza a coleta e a verificação manual em escalas bastante reduzidas (mil processos ou menos).

⁷ CORREA, Fernando. Nuances no cálculo de tempos processuais. De 21 de Maio de 2018. Disponível em: <https://lab.abj.org.br/posts/2018-05-21-nuances-no-clculo-de-tempos-processuais/>. Acesso em: 21 abr. 2022.

5.2.2. Dados Coletados via Questionário On-line ou Entrevista

Os dados coletados por meio de questionário on-line ou entrevista estão divididos em dois grupos: i) dados subjetivos, de percepção, quando a pergunta foi direcionada a um indivíduo e cuja resposta estava relacionada a sua experiência no contencioso administrativo; e ii) dados objetivos, quando as perguntas foram direcionadas a representantes de órgãos do contencioso ou entidades de classe para reportar informações sobre suas organizações que não haviam sido coletadas por meio da raspagem ou do pedido de LAI. Em ambos os casos, contudo, os pesquisadores agregaram as respostas e realizaram análises semelhantes à Seção anterior (5.2.1). A única diferença na análise de dados ocorreu em relação às informações obtidas por entrevista individual, que são reportadas ao longo da interpretação dos resultados da pesquisa, mas não são apresentadas individualmente para preservar a confidencialidade dos entrevistados.

As limitações dos dados coletados por meio de questionário on-line ou entrevista individual advêm, principalmente, de sua natureza subjetiva. Como são relatos individuais dos participantes, os resultados podem incorporar vieses da experiência do indivíduo no contencioso administrativo. A equipe de pesquisa apontou essas limitações ao longo das análises e indicou como interpretar os achados adequadamente.

Alguns dados coletados por questionário, no entanto, são objetivos. Esses dados envolvem informações sobre a estrutura dos órgãos e a presença ou ausência de determinadas características do contencioso, preenchidas pelo representante de cada órgão. A limitação dos dados nesse caso é o tamanho pequeno da amostra (poucas respostas), que impede que sejam feitas generalizações sobre a totalidade de órgãos no país.

5.2.3. Unidades Amostrais e Agregações

Em todas as análises deste estudo, os pesquisadores agregaram os dados para reportar os resultados, de acordo com as boas práticas da pesquisa científica, com o objetivo de generalizar os resultados obtidos. Essas agregações variam conforme a análise de interesse e são indicadas nos achados da pesquisa (Capítulo 6). As unidades amostrais utilizadas nas análises agregadas, contudo, são bem definidas: os dados processuais têm como unidade de análise o processo (isto é, cada linha do banco de dados é um processo administrativo tributário) e cada processo contém múltiplas informações (ou seja, cada coluna do banco de dados é uma característica do processo); os dados obtidos por meio do questionário on-line ou da entrevista individual têm como unidade de análise o indivíduo (cada linha do banco de dados é um respondente) e cada indivíduo forneceu uma resposta por pergunta (cada coluna é uma

pergunta); os dados obtidos mediante o questionário para representante de órgão têm como unidade de análise o órgão (cada linha do banco de dados é um órgão) e cada representante forneceu informação objetiva sobre uma característica do órgão (cada coluna do banco de dados é uma pergunta objetiva).

5.3. Análise

Com os dados coletados e estruturados, indica-se, nesta seção, a metodologia de análise utilizada para construir os gráficos e tabelas deste relatório. De modo geral, as análises estão baseadas em estatísticas descritivas e tabulação cruzada. Neste estudo não foi implementado nenhum método de modelagem ou de inferência estatística.

5.3.1. Expressões Regulares

Muitos dos dados obtidos nesta pesquisa vieram de entradas textuais – texto corrido de assunto processual, de ementa, de tributo litigado, de decisão monocrática ou colegiada. Dados textuais têm natureza não estruturada e requerem tecnologia de mineração de texto para a extração de informações objetivas. A principal técnica utilizada foram as *expressões regulares* (regex), ferramentas de pesquisa que definem regras lógicas para identificar palavras ou frases em textos corridos. Por exemplo, caso se deseje extrair o ano da frase “O primeiro ano do século XXI foi 2001”, basta que se forneça ao software de análise apropriado a expressão regular “\d{4}” – na qual “\d” é a regra lógica que pede ao computador que retorne qualquer dígito (0-9) e “{4}” indica que o computador deve retornar uma sequência exata de quatro dígitos. Portanto, com essa ferramenta é possível saber se uma decisão administrativa contemplou ou não o mérito de recurso feito pela parte vencida em primeira instância (por exemplo, ao buscar por expressões como “com mérito”, “não concedido”, “não conhecer”, “art. 487 Código de Processo Civil”, “art. 269 Código de Processo Civil” e seus termos derivados nas ementas das decisões judiciais).

5.3.2. Tabulações Cruzadas

As tabulações cruzadas são técnicas estatísticas simples para obter a distribuição conjunta de duas variáveis. No caso do contencioso tributário, pode-se cruzar, por exemplo, estatísticas de desempenho processual por órgão do contencioso, por tribunal e por tipo de composição de decisão (se monocrática ou colegiada), dentre outras. As tabulações cruzadas servem para descrever a situação daquelas variáveis no período coberto pelos dados coletados,

mas não permitem que se façam generalizações sobre o futuro comportamento das variáveis em questão – para as quais seria necessário adotar técnicas estatísticas mais avançadas.

5.3.3. Limitações Gerais

Há duas limitações gerais da análise estatística deste estudo: i) qualidade e consistência dos dados; e ii) a mensuração de variáveis latentes.

A consistência de dados é um problema comum de pesquisas científicas ou aplicadas, principalmente em estudos com grande volume de dados como este. São 17 órgãos pesquisados, de esferas diferentes e com sistemas independentes de gerenciamento de dados. Por vezes, o erro pode ser causado pela ausência de dados, pela entrada incorreta de dados no sistema ou até pela incompatibilidade de medidas entre órgãos. Para mitigar esse risco, os pesquisadores verificaram manualmente (aleatoriamente) mais de 100 processos administrativos, de modo a garantir a qualidade nas classificações automatizadas dos dados. Verificar manualmente todos os processos das bases de dados é intratável, não só por conta das restrições temporais e de recursos humanos e financeiros da pesquisa quanto da indisponibilidade de algumas informações nos sites dos órgãos. Portanto, sempre que a inconsistência pudesse ameaçar a análise de dados, procurou-se indicar essa limitação na interpretação dos resultados.

Já a outra limitação deste estudo, que está presente em muitos estudos empíricos similares, foi a mensuração de conceitos abstratos (litigiosidade, justiça, prestação jurisdicional, etc.) em variáveis objetivas para uso em *softwares* estatísticos. Para mitigar esse problema, buscou-se analisar esses conceitos de maneira segmentada, com o objetivo de estudar os elementos formativos desses conceitos e sua relação com outras variáveis (cruzamento de dados por órgãos, litígios, unidades federativas etc.). Por exemplo, um conceito de difícil mensuração é a especialização de julgadores tributários: a especialização pode vir da educação formal (cursos), da experiência (*expertise* adquirida durante atuação) ou de relacionamentos (aprendizado com especialistas ou supervisores). Não se pode mensurar com exatidão quanto da especialização vem de cada elemento formativo. Portanto, sendo possível apenas mensurações aproximadas, na discussão dos achados relativos à especialização de julgadores, por exemplo, os pesquisadores apresentam tabulações cruzadas de todos esses elementos formativos com tempo de tramitação processual, de modo a medir, ainda que imprecisamente, a relação entre especialização e celeridade de prestação jurisdicional.

6. ANÁLISE DAS HIPÓTESES CONSOLIDADAS

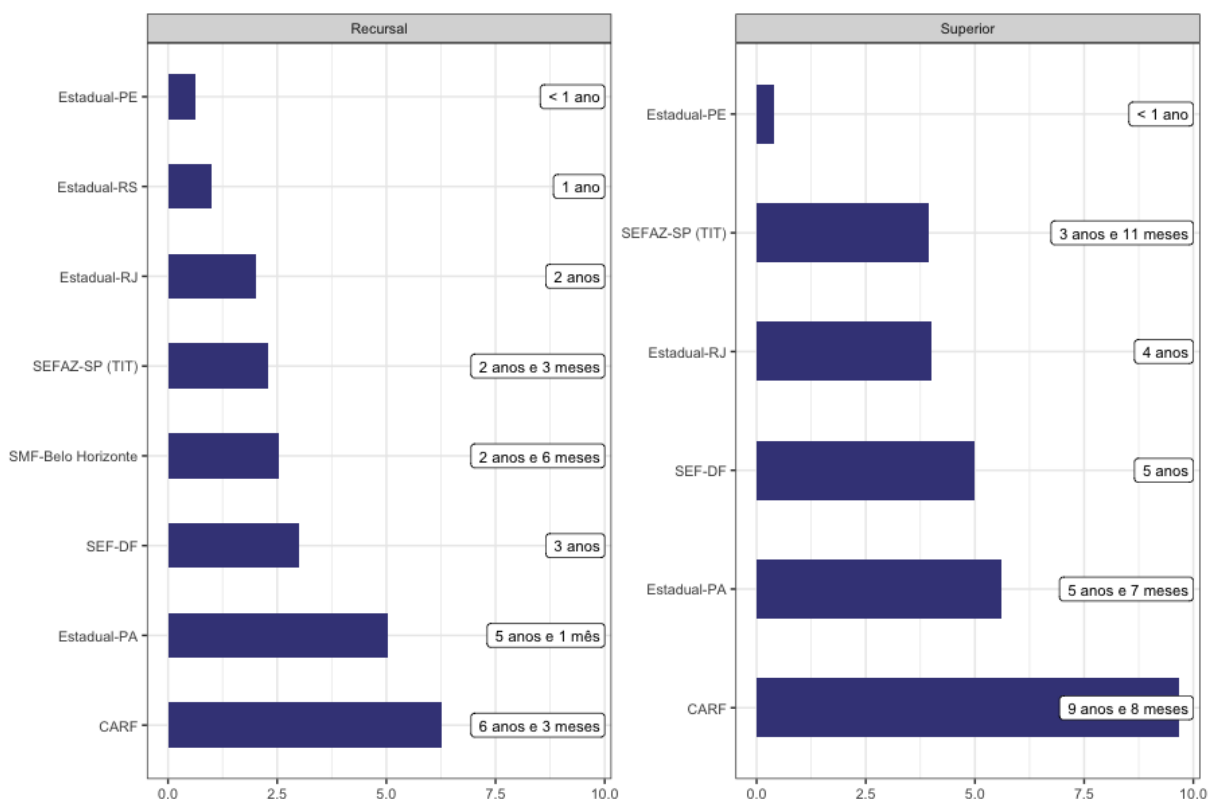
6.1. Hipótese 1: O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso

Existe correlação entre a excessiva litigiosidade tributária no Brasil e a estrutura do Processo Tributário (fluxos, etapas, instrumentos e trâmites processuais, etc.), associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal e ao modelo de federalismo fiscal, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual.

6.1.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Qual o tempo mediano de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final, na esfera administrativa?

Figura 6.1 – Tempo (mediano) de tramitação por instância e órgão.⁸



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura 6.1, apresentam-se os tempos de tramitação processual desde o protocolo até a decisão em segunda instância (coluna “Recursal”) ou instância superior (coluna “Superior”).

⁸ Com relação aos tempos informados na Figura 6.1, para todos os entes subnacionais, a contagem se inicia com o protocolo do processo em primeira instância; apenas no contencioso administrativo tributário federal, a contagem do tempo de tramitação inicia-se na segunda instância (CARF). Os tempos da instância superior (gráfico à direita) contêm a tramitação acumulada até instância superior. Portanto, para os entes subnacionais, isto significa primeira instância, segunda e superior. Para o CARF, significa segunda e superior.

Cada coluna lista os entes pesquisados por ordem crescente de duração mediana do processo (em número de anos). A mediana separa os processos por seus tempos de tramitação, o que equivale a dizer que, no caso do CARF, por exemplo, em instância recursal, metade dos processos tramita em menos tempo que seis anos e três meses e a outra metade tramita em mais tempo. A escolha pela mediana, e não pela média, é mais adequada pois a mediana é menos afetada por valores extremos, como é o caso da média: quando há poucos processos com duração muito elevada, estes processos aumentam a média de tramitação e indicam, inadequadamente, maior duração processual para todos os processos quando, na verdade, apenas alguns deles duram muito tempo. A mediana não é afetada por estes poucos processos.

Pergunta 2: Qual é o tempo mediano em cada instância recursal?

Tabela 6.1 – Tempo (mediano) de tramitação em instância superior.

Órgão	Tempo até instância recursal	Tempo até instância superior	Tempo exclusivo em instância superior	Aumento do tempo de tramitação apenas pela instância superior
CARF	6 anos e 3 meses	9 anos e 8 meses	3 anos e 5 meses	55%
Estadual-PA	5 anos e 1 mês	5 anos e 7 meses	6 meses	11%
Estadual-RJ	2 anos	4 anos	2 anos	100%
SEF-DF	3 anos	5 anos	2 anos	67%
SEFAZ-SP (TIT)	2 anos e 3 meses	3 anos e 11 meses	1 ano e 8 meses	73%

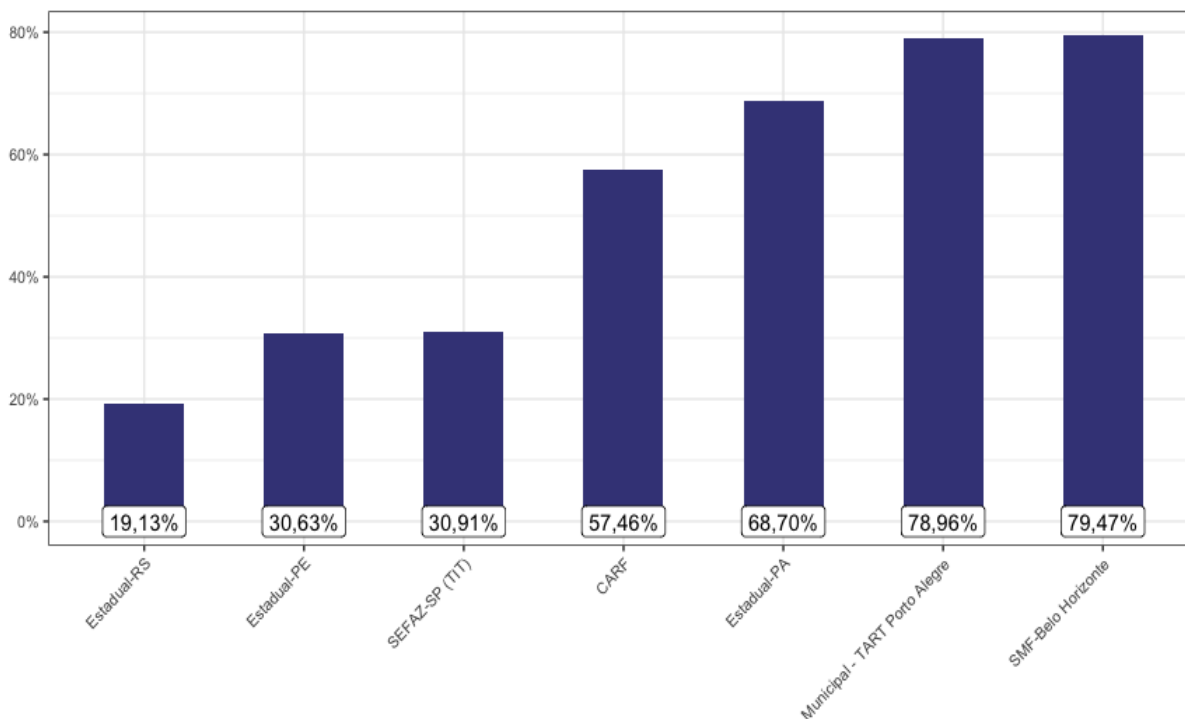
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.⁹

Na Tabela 6.1, calculou-se o tempo (mediano) de tramitação desde a instauração do litígio até decisão em segunda instância (coluna 2); até decisão em instância superior (coluna 3); o tempo exclusivo na instância superior (coluna 4); e a proporção do tempo total que é adicionada exclusivamente pela instância superior. Os órgãos (coluna 1) estão ordenados pelo tempo de tramitação até a instância superior. Nota-se que em quatro dos cinco órgãos (com a exceção do Pará), o tempo de tramitação processual na instância superior aumenta o tempo total de tramitação em mais de 50%. No Rio de Janeiro, por exemplo, a instância superior duplica o tempo mediano de tramitação.

⁹ Com relação aos tempos informados na Tabela 6.1, para todos os entes subnacionais, a contagem se inicia com o protocolo do processo em primeira instância; apenas no contencioso administrativo tributário federal, a contagem do tempo de tramitação inicia-se na segunda instância (CARF).

Pergunta 3: Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário e ao contribuinte?

Figura 6.2 – Comparação dos percentuais de êxito do ente fazendário.¹⁰



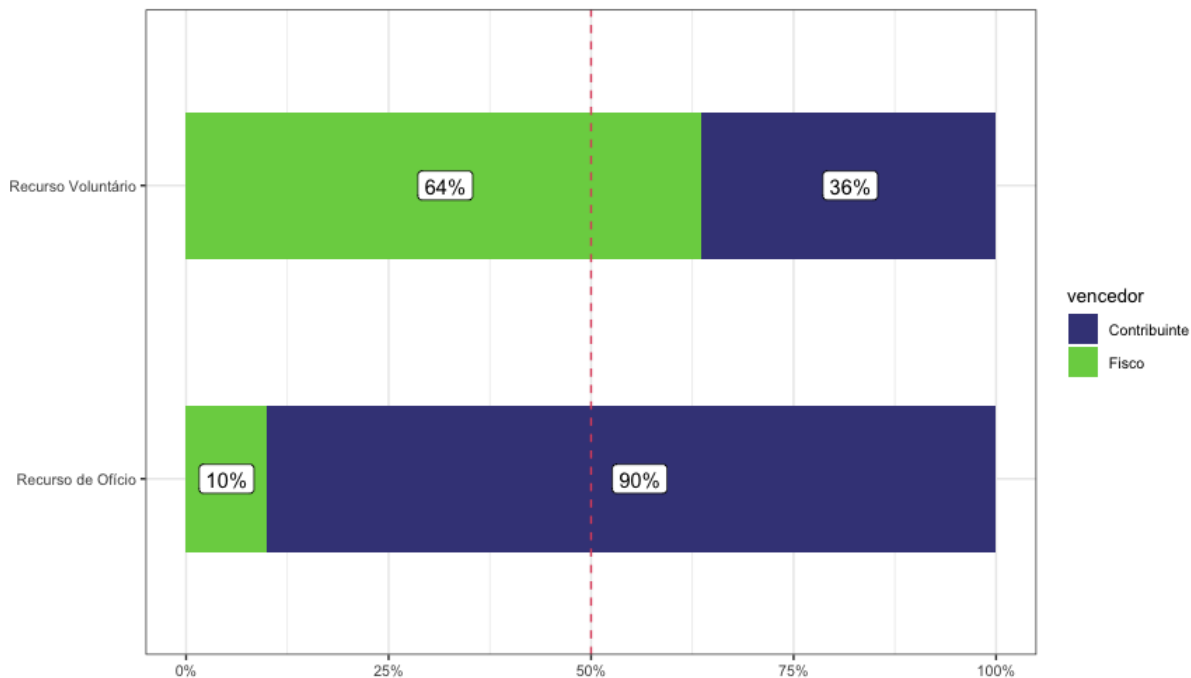
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura 6.2 disponibiliza os percentuais de êxito do Fisco em processos administrativos tributários em seus respectivos órgãos julgadores. Os entes fazendários estão ordenados da esquerda para a direita em ordem crescente de percentual de êxito. Em Porto Alegre e Belo Horizonte, o Fisco alcança quase 80% de êxito dos processos analisados. Nota-se, contudo, que esses resultados poderiam ser diferentes se mais dados estivessem disponíveis, já que aqui se analisa apenas uma amostra de processos (aqueles disponíveis em bancos de dados públicos, cuja ementa fosse passível de leitura automática) - e não sua totalidade.

¹⁰ Referidas informações não pressupõem confirmação, pois foram extraídas diretamente da base de dados dos órgãos pesquisados, complementadas pelas respostas recebidas dessas mesmas instituições, decorrentes dos ofícios que lhes foram enviados.

Pergunta 4: Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário, por tipo de recurso?

Figura 6.3 – Comparação do percentual de êxito por parte processual e tipo de recurso.

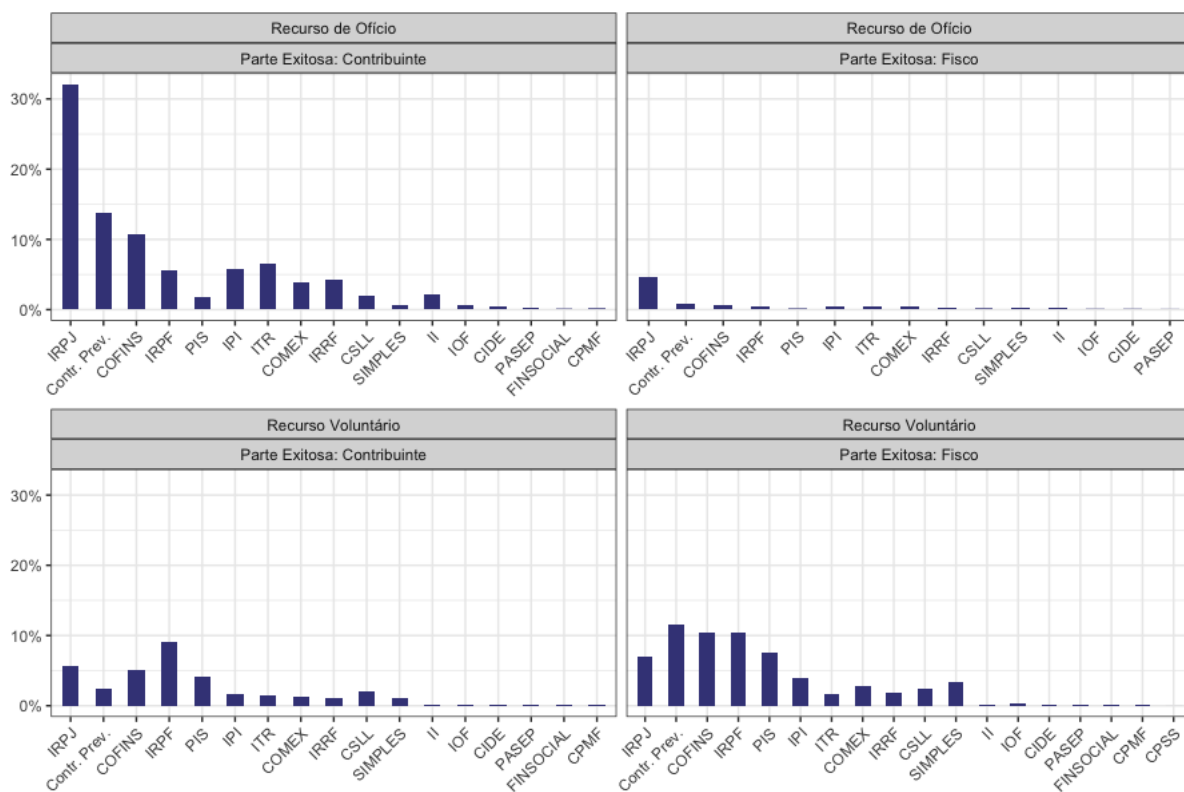


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura 6.3 acima mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de recurso - voluntário ou de ofício - e partes - contribuinte e Fisco. Destaca-se que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco em recursos de ofício é consideravelmente menor (10%) do que em recursos voluntários (64%). A estimativa em 90% de confirmação da decisão em primeira instância oportuniza uma eventual rediscussão do modelo de recurso de ofício utilizado.

Pergunta 5: Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário ou ao contribuinte por tipo de recurso e espécie de tributo?

Figura 6.4 – Comparação do percentual de êxito por parte processual, tipo de recurso e espécie de tributo.

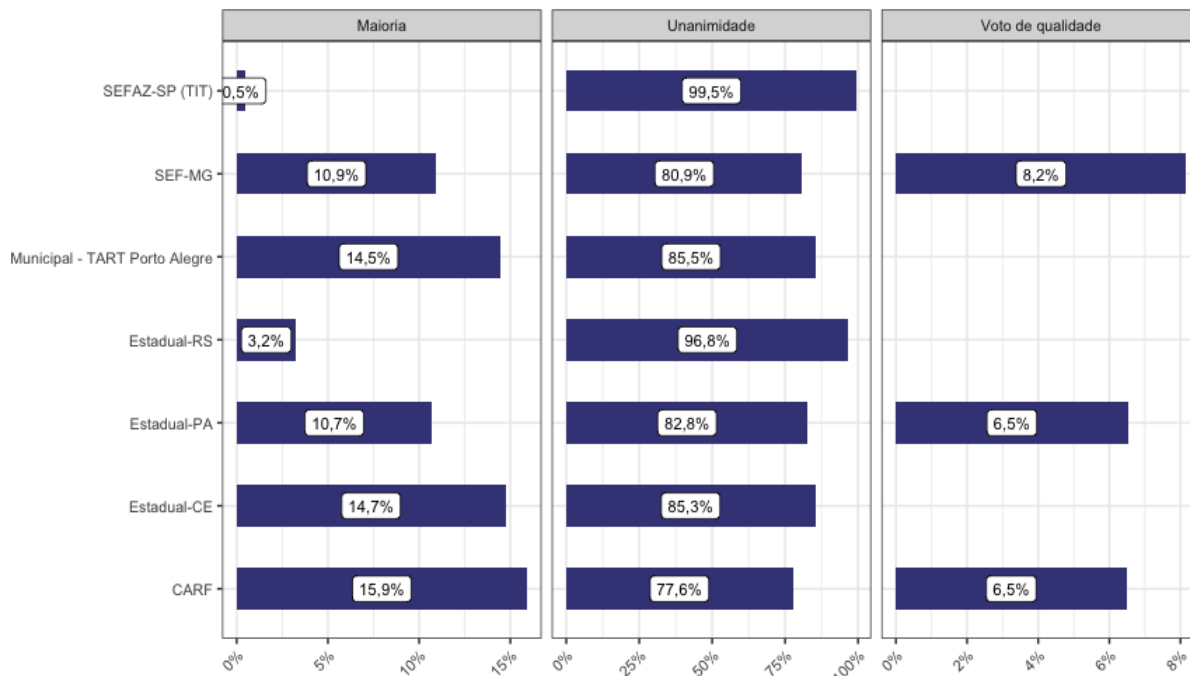


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura 6.4, cada subgráfico indica as decisões favoráveis a cada parte, por tipo de recurso e espécie de tributo. O tipo de recurso e parte exitosa estão listados acima de cada gráfico. Nos gráficos superiores, compara-se o percentual de vitória para cada parte quando há interposição de recurso de ofício. Nesse tipo de recurso, nota-se que, em geral, o contribuinte tem maior probabilidade de sucesso independentemente da espécie tributária em litígio. Nos recursos voluntários, contudo, não há predomínio exclusivo do contribuinte. Por exemplo, o percentual de sucesso do Fisco é maior nos casos de IRPJ (7.0% vs. 5.6%), IRPF (10.4% vs. 9.1%), Contribuições Previdenciárias (11.6% vs. 2.35%) e COFINS (10.4% vs. 5.0%).

Pergunta 6: Qual é o percentual de julgamentos decididos por voto de qualidade?

Figura 6.5 – Comparação do percentual de julgamentos decididos por cada tipo de votação.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura 6.5, os órgãos pesquisados estão disponibilizados no eixo Y, à esquerda, e suas posições são fixas para os três gráficos, de modo que cada linha representa o percentual de decisões de cada um dos tipos descritos no topo dos gráficos (maioria, unanimidade e voto de qualidade). Importante destacar que a amostra de processos descrita aqui contém apenas casos em que foi possível identificar a forma de decisão do julgamento. Destacam-se as decisões proferidas por votações unânimes, que representam cerca de 80% ou mais das decisões analisadas, para todos os órgãos pesquisados. O voto de qualidade, embora elemento de bastante debate normativo, representa menos de 10% das decisões em quaisquer órgãos para os quais se obtiveram dados.

Importante observar que o voto de qualidade representa uma parcela pequena do total de decisões do CARF (6,5%). Com relação ao valor dos processos julgados, informações extraídas dos dados abertos do CARF, do período de 2017 a 2019, foram cruzadas com dados fornecidos em resposta à solicitação de informações efetuada pela Unafisco Nacional – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Concluiu-se, então, que uma média de 17,5% do volume financeiro julgado pelo CARF foi decidido por voto de qualidade (conforme Tabela 6.2).

Tabela 6.2 – Cálculo do volume financeiro das decisões por voto de qualidade no CARF.¹¹

Ano	Valor dos processos decididos por voto de qualidade ¹² (A)	Valor dos processos julgados por ano e decididos por acórdão ¹³ (B)	Valor dos processos julgados por ano e decididos por resolução ¹⁴ (C)	Total dos processos julgados (B) + (C) = (D)	Percentual (A) / (D)
2017	R\$ 68,6 bi	R\$ 323,4 bi	R\$ 54,5 bi	R\$ 377,9 bi	18,15%
2018	R\$ 78,4 bi	R\$ 339,3 bi	R\$ 91,0 bi	R\$ 430,3 bi	18,21%
2019	R\$ 74,0 bi	R\$ 371,1 bi	R\$ 55,2 bi	R\$ 426,3 bi	17,35%
Média					17,90%

Fonte: Unafisco / CARF.

¹¹ Para o cálculo, não foram utilizados os anos de 2015 e 2016, pois as sessões de julgamento estiveram suspensas na maior parte do ano, nem os anos de 2020 (em função da pandemia de COVID-19) e 2021 (pois os dados disponíveis só tinham cobertura até agosto). Em função desses fatores, 2015, 2016, 2020 e 2021 não descrevem corretamente um ano regular de julgamento de processos no CARF.

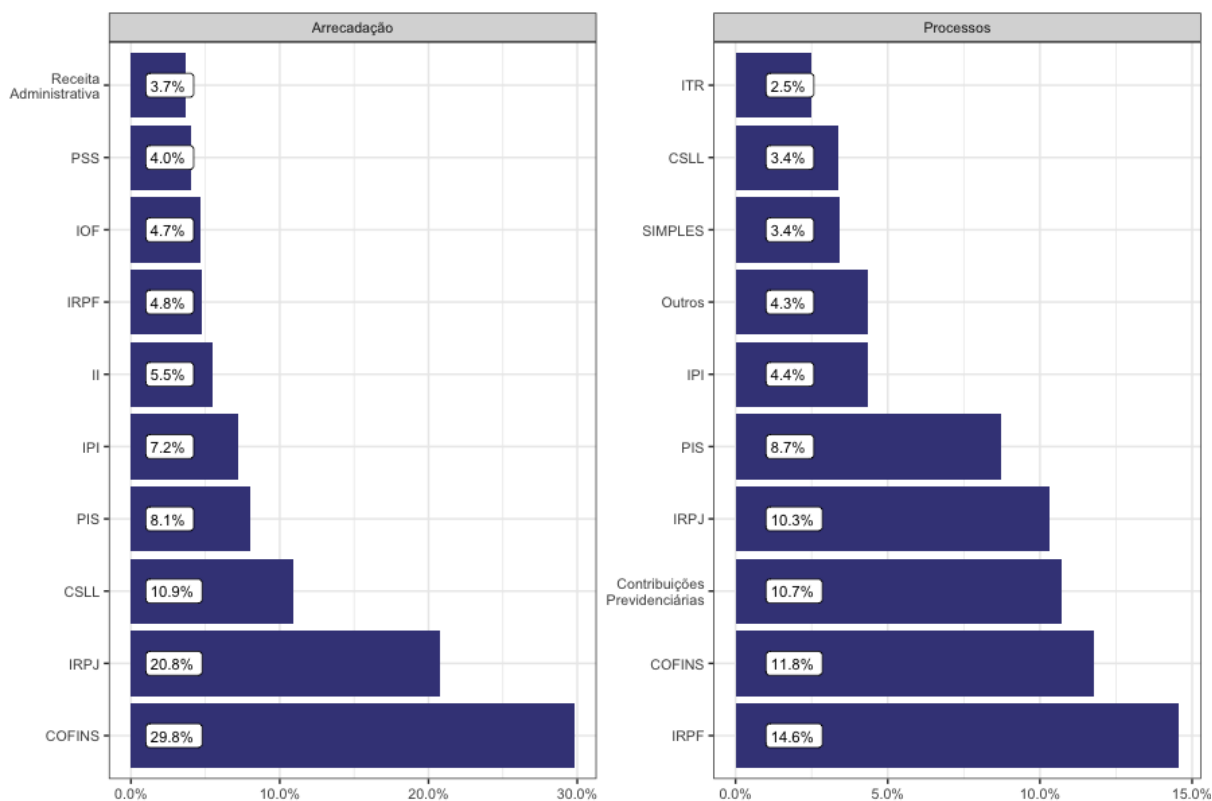
¹² Fonte: Pedido de dados da Unafisco para o CARF n. 15169.100124/2020-09. Disponível [aqui](#).

¹³ Fonte: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília, p.10, out. 2021. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-nov.pdf>.

¹⁴ Ibid.

Pergunta 7: Qual é o percentual de julgamentos por tipo de tributo no CARF?

Figura 6.6 – Composição da arrecadação federal e volume processual por tributo.



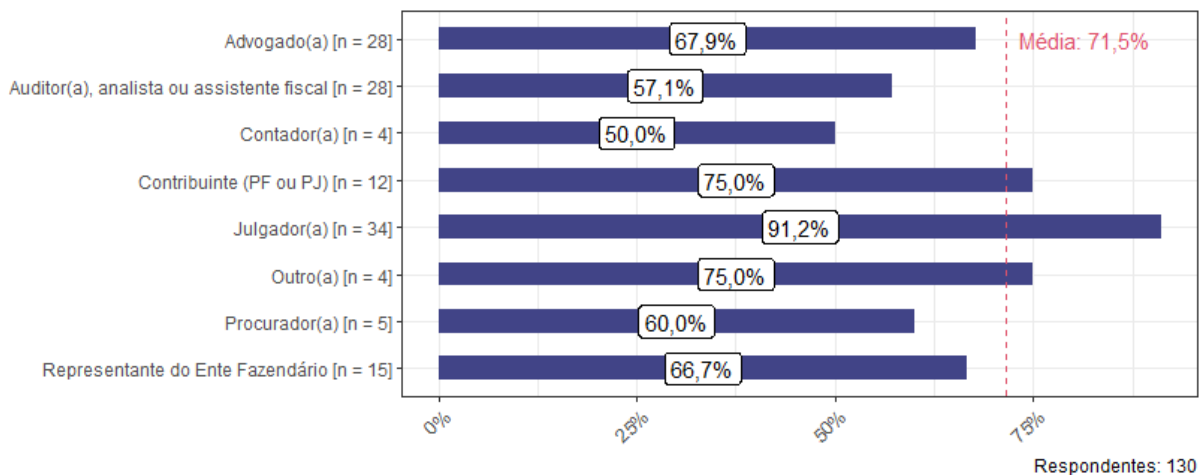
Fonte: Receita Federal¹⁵ e Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura 6.6 expõe a participação de cada tributo na arrecadação federal (gráfico “Arrecadação”, à esquerda) e no volume de processos no CARF (gráfico “Processos”, à direita), a partir de dados de arrecadação da Receita Federal do Brasil para o período Janeiro 2012 - Outubro 2021. Comparando-se o volume processual por tributo com a respectiva participação da arrecadação, observa-se que suas participações não são coincidentes. Os tributos que possuem maior participação em volume financeiro são, respectivamente: i) COFINS (29,8%), ii) IRPJ (20,8%) e iii) CSLL (10,9%); o maior volume processual administrativo é i) IRPF (14,6%), ii) COFINS (11,8%) e iii) Contribuições Previdenciárias (10,7%). Percebe-se que, ainda que se faça a soma do percentual de volume processual do IRPJ com CSLL (13,7%), ou do PIS com COFINS (20,5%), as proporções são menores que as proporções de volume financeiro em IRPJ (20,8%) e COFINS (29,8%).

¹⁵ Dados abertos de arrecadação da Receita Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/outubro2021/notout21.xlsx>. Último acesso em 21/04/2022.

Pergunta 8: A estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e a União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?

Figura 6.7 – Proporção de respondentes que entende que o federalismo fiscal contribui para insegurança jurídica em matéria tributária.

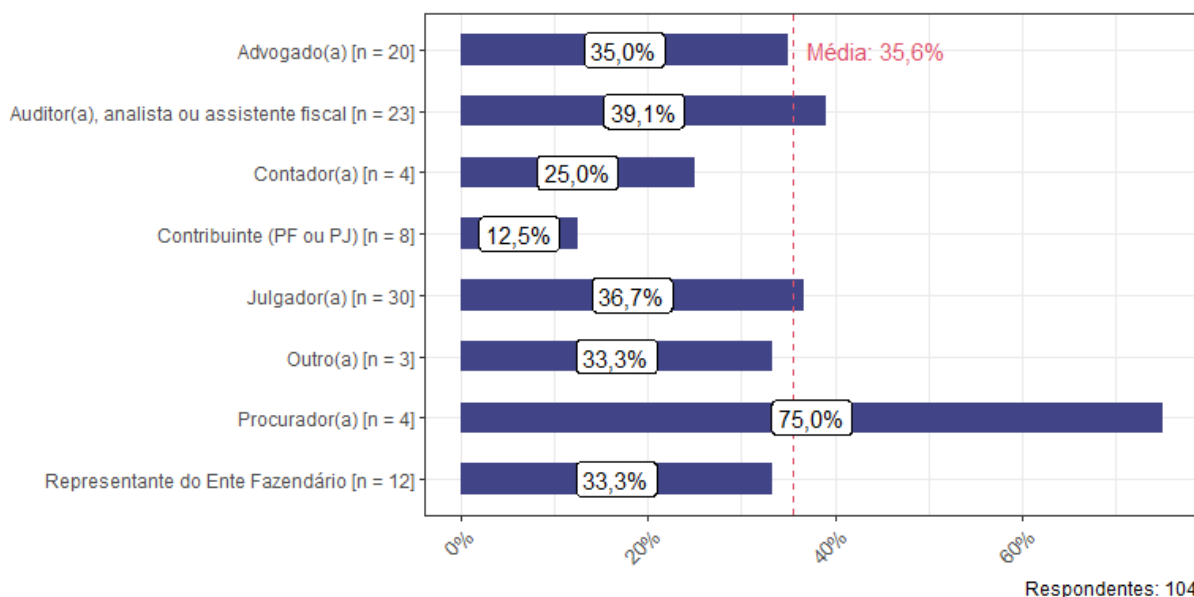


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

De acordo com a Figura 6.7, de modo geral, todos os respondentes da pesquisa via questionários qualitativos do contencioso administrativo concordam que o federalismo fiscal contribui para insegurança jurídica em matéria tributária no Brasil (nenhuma das barras é menor do que 50% dos respondentes daquele grupo e a média das respostas agregadas é de 71,5% - linha tracejada em vermelho). Na análise segmentada por tipo de respondente, os julgadores são o grupo que mais acredita que o federalismo fiscal constitui obstáculo para segurança jurídica. Ao sistematizar as respostas escritas do questionário acerca dos aspectos da estrutura federalista que impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários, o problema mais frequente apontado pelos respondentes é a falta de uniformidade, seguido pelo excesso de normas e mudança de entendimentos relacionados com a quantidade de municípios e estados que podem gerar regras próprias.

Pergunta 9: A eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios para a prestação jurisdicional em matéria tributária?

Figura 6.8 – Proporção de respondentes que acredita que a eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios ao contencioso.

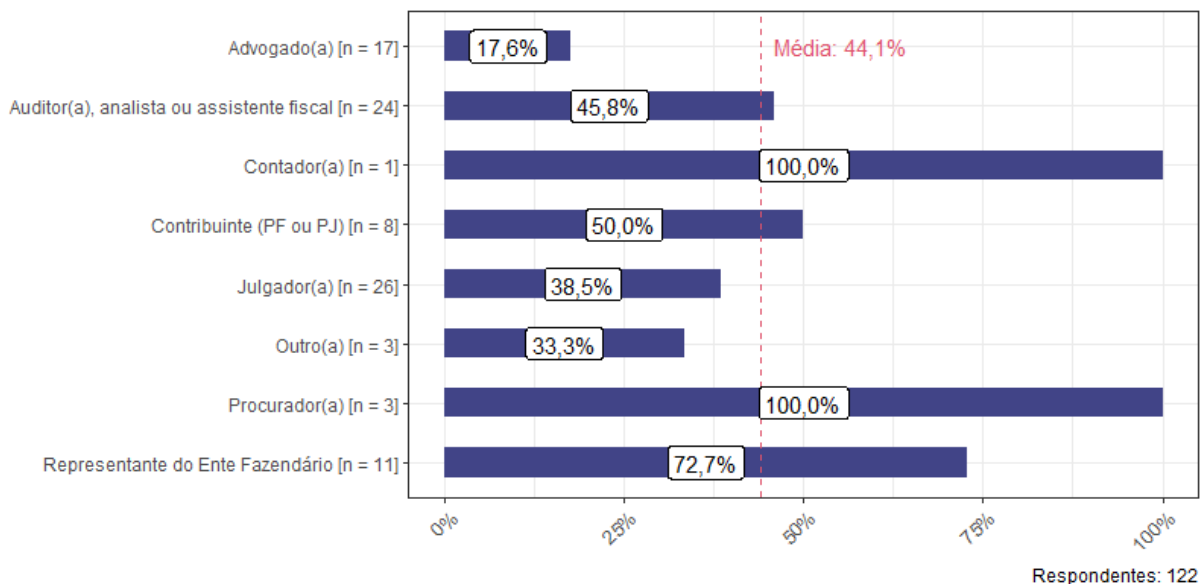


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Com relação à eliminação de instâncias recursais, segundo a Figura 6.8, não há consenso entre os respondentes. A linha tracejada vermelha indica a média agregada dos respondentes que acha que a eliminação de instâncias superiores seria benéfica (35,6%). Os procuradores são o grupo que mais se opôs à existência das instâncias superiores (75%). Entretanto, vale ressaltar que se coletaram apenas quatro respostas de procuradores. Para os três grupos com mais representação nesta pergunta, julgadores (30 respostas), auditores ou analistas fiscais (23 respostas) e advogados (20 respostas), a proporção de respondentes que contesta a existência das instâncias recursais é de 39,1% ou menos. Na análise das respostas escritas, nota-se que algumas pessoas não apontaram a existência de instâncias recursais, no tocante à sua finalidade ou ao seu mérito, como o maior problema, mas, sim, o fato de elas aumentarem a lentidão da resolução do processo administrativo.

Pergunta 10: As decisões proferidas nas instâncias administrativas iniciais e revisoras são harmônicas ou convergentes?

Figura 6.9 – Proporção de respondentes que acredita na harmonia das decisões nas diferentes instâncias julgadoras administrativas.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura 6.9 mostra que, dentre os participantes do contencioso administrativo, apenas 17,6% dos respondentes do grupo dos advogados entende que as decisões administrativas são harmônicas. Os grupos com maior número de respondentes são os julgadores e os servidores do Fisco – compostos por auditores, analistas e assistentes fiscais (26 e 24 respondentes respectivamente). Entre estes dois grupos, 45,8% dos servidores do Fisco e 38,5% dos julgadores entendem que as decisões são harmônicas entre si. A linha tracejada vermelha indica a média agregada dos respondentes que entendem que as decisões são harmônicas entre si (44,1%).

6.1.2. Análise jurídica

A partir das evidências trazidas em cada uma das perguntas e das análises quantitativas e qualitativas efetuadas, é possível realizar uma análise jurídica, para uma melhor compreensão da presente Hipótese.

A) Os litígios levados a instâncias superiores, em regra, demoram para ser finalizados, em média, mais de 55% do tempo transcorrido até a instância recursal.

Sopesando tal fato às hipóteses de cabimento do recurso especial, nota-se uma certa tendência de se possibilitar o manejo dessa espécie recursal em caso de divergência de entendimentos entre câmaras (ou turmas) componentes do tribunal. Detecta-se aqui, portanto, uma oportunidade de aprimoramento de mecanismos que possam garantir maior homogeneidade das decisões exaradas por turmas ou câmaras diferentes, a fim de se repensar o desenho dessa fase de recursos superiores que, em grande medida, contribui para o prolongamento dos litígios no tempo.

Nesse sentido, mostra-se relevante considerar a possibilidade de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (Lei) no âmbito do processo administrativo, em especial do instituto do incidente de resolução de demandas repetitivas adaptado à realidade do PAF. De acordo com o art. 976 do novo Código de Processo Civil,

É cabível a instauração do incidente de resolução de demandas repetitivas quando houver, simultaneamente:

I – efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito;

II – risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.

Quando determinado litígio envolver, unicamente, questão de direito e puder gerar multiplicidade de processos semelhantes, caberá a instauração do referido incidente, ocasião em que a questão será submetida, no âmbito judicial, ao Tribunal de Justiça ou Tribunal Regional Federal de determinada jurisdição para a fixação do precedente, evitando insegurança e decisões conflitantes.

O objetivo do novo Código de Processo Civil, como se observa da exegese do seu art. 926, é justamente impedir que determinada tese de direito sofra diferentes leituras e interpretações no âmbito do mesmo tribunal. Assim, cabe a um dos legitimados (juiz ou relator por ofício, partes e Ministério Público ou Defensoria Pública mediante petição) requerer a uniformização do entendimento, conforme o art. 977 do CPC:

Art. 977. O pedido de instauração do incidente será dirigido ao presidente de tribunal:

I – pelo juiz ou relator, por ofício;

II – pelas partes, por petição;

III – pelo Ministério Público ou pela Defensoria Pública, por petição.

Parágrafo único. O ofício ou a petição será instruído com os documentos necessários à demonstração do preenchimento dos pressupostos para a instauração do incidente.

Após cumpridas as formalidades processuais exigidas no novo Código de Processo Civil, será proferido acórdão que fixará a tese e que “abrangerá a análise de todos os fundamentos suscitados concernentes à tese jurídica discutida, sejam favoráveis ou contrários” (art. 984, §2º).

Em virtude dos dados diagnosticados, atrelados à falta de celeridade e ao elevado manejo do Recurso Especial no âmbito do CARF, por exemplo, considera-se importante aprofundar estudos sobre a dinâmica do incidente de demandas repetitivas no âmbito do PAF, especialmente por ser possível a criação de procedimentos específicos para sua instauração de forma a pacificar as já conhecidas questões de direito que geram divergências entre turmas e/ou câmaras componentes do citado tribunal administrativo. O próprio encadeamento procedimental acima exposto, constante do CPC, é ferramenta útil ao aprimoramento legislativo nesta seara.

Registre-se que esta reflexão não coloca em xeque a perpetuidade do Recurso Especial ou da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mas aponta para a necessidade de se revisitar a dinâmica procedimental atual em face dos dados aqui apresentados, inclusive da competência das próprias Turmas Ordinárias do CARF e das Delegacias de Julgamento da RFB, enquanto órgãos autônomos e hábeis a criar instrumentos em prol da uniformidade das decisões administrativas.

B) Nos casos em que há recurso de ofício, estima-se em 90% o percentual de conformidade da decisão em primeira instância no âmbito do CARF.

Consoante os dados levantados pelo Diagnóstico, trata-se de recurso alicerçado unicamente em critério de valores envolvidos - muitas vezes defasados - e que em mais de 90% dos casos têm resultado contrário ao ente fazendário. É dizer, confirma-se a decisão de primeira instância em 90% dos casos; dados esses a sugerirem eventual reexame dos parâmetros atuais, objetivando maior eficiência e efetividade. Logo, verifica-se potencial oportunidade de aprimoramento de tal modalidade recursal para capturar reais incidências materiais de aplicação em detrimento do critério exclusivamente valorativo. Leia-se, questões de direito controversas no âmbito das delegacias de julgamento que superem o limite de alçada constante, por exemplo,

da Portaria do Ministério da Fazenda n. 63, de 09 de fevereiro de 2017 (valor total superior a R\$ 2.500.000,00).

Não se pode desconsiderar o fato de que o recurso de ofício é pedido de revisão automático apresentado *ex officio* pela Fazenda Pública para a segunda instância administrativa e independe da tese em discussão, daí a importância de o tema ser revisto/reanalizado, em prol da celeridade e efetividade das decisões administrativas.

Para além da celeridade, se forem consideradas as teses de direito para processamento do pedido de revisão de ofício, a própria funcionalidade dos tribunais administrativos seria otimizada e a instauração de incidentes atenderia ao interesse público primário envolvido, qual seja, garantir ao contribuinte ou ao Fisco o duplo grau e a justiça fiscal, propriamente.¹⁶

E, mesmo comparando a tendência de estrutura de primeira instância (predominância de representação do Fisco) *vis a vis* a de segunda instância (tendência paritária), o diagnóstico não permite inferir que a solução seja eliminar instâncias recursais (seja o Recurso Especial ou o Recurso de Ofício, em concreto), sob pena de violação aos princípios atrelados à imparcialidade dos julgadores, à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo administrativo, mas revisitar aspectos procedimentais e estruturais inerentes à atual delimitação de competências e hipóteses de cabimento, evitando subjetivismos interpretativos, entraves rotineiros quando do julgamento de tais recursos (como, por exemplo, questões relacionadas ao juízo de admissibilidade) e, em última análise, morosidade na resposta aos litígios na esfera administrativa recursal.

Veja-se que essa análise acaba por ser confirmada pelos achados da Pergunta 9 desta Hipótese 1, que trata da eliminação de instâncias recursais, em relação à qual inexistiu consenso entre os respondentes. A principal inferência advinda do mencionado achado foi no sentido de que o maior problema relacionado às instâncias recursais residiria no fato de elas prolongarem o tempo de resolução dos litígios fiscais na esfera administrativa. Segundo a percepção dos respondentes, não se estaria questionando o mérito ou a legitimidade da existência das mencionadas instâncias, quando se cogitava da sua eliminação, mas sim o incremento da morosidade processual a elas relacionado.

C) Cerca de 90% das decisões em segunda instância são proferidas ou por unanimidade ou por maioria de votos.

¹⁶ Justiça fiscal é exatamente aquela que garante ao Contribuinte o direito de não recolher um só centavo além do devido, mas também, ao Fisco, que nem um só centavo deixe de ser arrecadado e destinado aos fins previstos. Em: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2015.

Foram encontrados dados semelhantes aos do recurso de ofício nas decisões proferidas pelo voto de qualidade. Detectou-se que praticamente 90% das decisões em segunda instância são proferidas ou por unanimidade ou por maioria de votos. Nesse contexto, a figura do voto de qualidade, apesar de pouco representativa no total de decisões proferidas, é altamente polêmica sob ótica igualitária, além de ser também hipótese que em alguns casos autoriza o manejo do Recurso Especial - para as instâncias superiores, potencializando em duas frentes a cultura do litígio (ineficiente por ausência de ponderação, custos e eficiência).

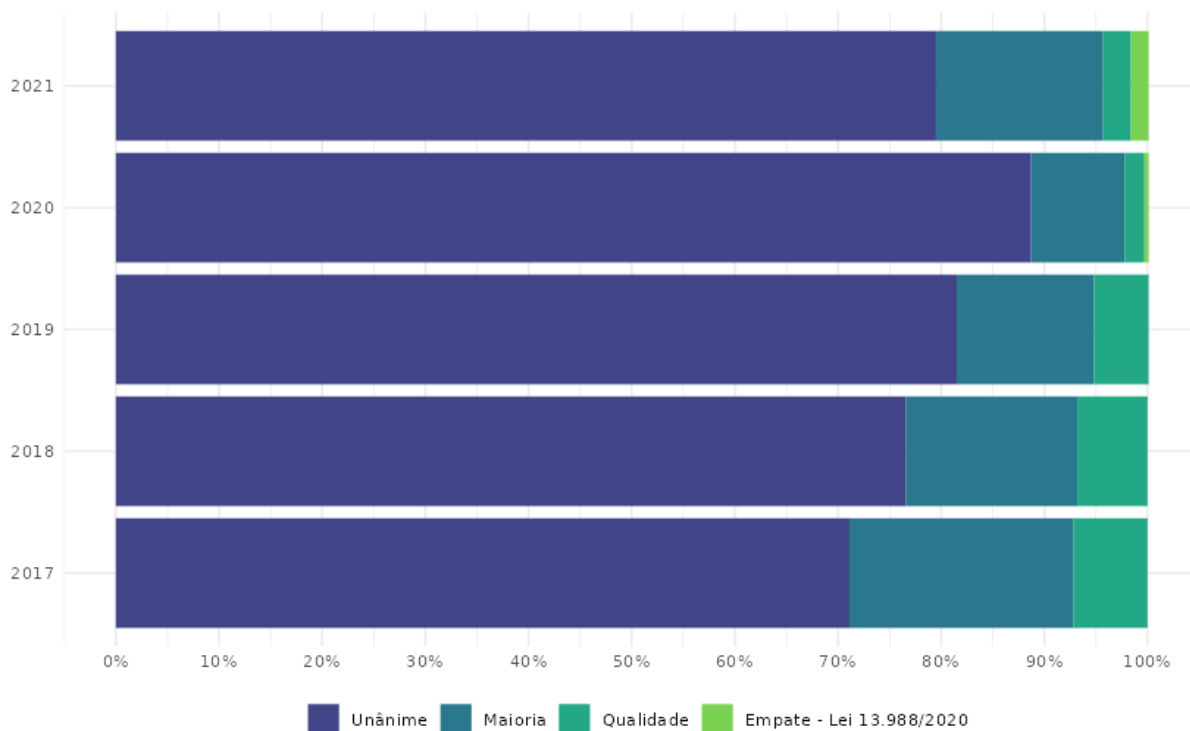
Nota-se que, utilizando dados abertos do CARF de 2017 a 2019, e os cruzando com dados fornecidos em resposta ao pedido de dados feito pela Unafisco,¹⁷ calculou-se uma média de 17,5% do volume financeiro julgado pelo CARF que foi decidido por voto de qualidade, o que demonstra ser parcela relevante, mas que não justifica tamanha polarização entre contribuintes e o Fisco federal. Da mesma forma, ainda que não esteja disponível o volume financeiro julgado pelo CARF que foi decidido pelo critério de desempate favorável ao contribuinte (Lei n. 13.988/2020),¹⁸ o percentual comparativo de julgamentos pelas referidas modalidades - voto de qualidade vs critério de desempate favorável ao contribuinte - “capturado” nos dados abertos do CARF até agosto de 2021¹⁹ é bem próximo, como se observa na Figura 6.10.

¹⁷ Dados constantes do relatório do Insper, de 11 de maio de 2020. INSPER. **Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF.** São Paulo, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/05/Analise_recorrancia_votos_qualidade_Carf_11052020.pdf. Acesso em: 01 fev. 2022.

¹⁸ Em breve síntese, o art. 28 da Lei n. 13.988/2020 extinguiu o instituto do voto de qualidade no âmbito do processo administrativo fiscal federal. Diante da drástica modificação de posicionamento da CSRF em temas sensíveis aos contribuintes, em especial com relação às operações que envolvem planejamento tributário e à criação de critérios além da dicção legal, a fim de se justificar a manutenção dos créditos tributários, veio tal resposta legislativa. Se anteriormente havia um instituto capaz de predispor o voto de desempate a favor do Fisco, hoje há um desempate determinado por presunção. Isso porque, muito embora o Presidente da Turma julgadora, detentor do voto de desempate, seja oriundo da representação do Fisco, o seu voto não se dava de forma obrigatória a seu favor, mas de acordo com as convicções do julgador. De modo diverso, o desempate obrigatório a favor do Contribuinte não se baseia no princípio do *in dubio* pro contribuinte.

¹⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF.** Brasília, p.12, out. 2021. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-nov.pdf>.

Figura 6.10 – Recursos julgados por tipo de votação no CARF.



Fonte: Dados abertos do CARF (out. 2021).

Logo, por mais intensas que sejam as controvérsias em torno do tema, o presente diagnóstico não é resolutivo, tampouco tem o condão de direcionar a necessária manutenção, ou não, do voto de qualidade no âmbito do CARF, enquanto medida capaz de elevar ou reduzir o grau de litigiosidade respectivo.

D) Ausência de espelhamento entre os tributos de maior arrecadação vs os que geram maiores litígios.

Achados da pesquisa conduziram à constatação da ausência de espelhamento entre os tributos de maior arrecadação, na esfera federal, com os tributos que geram maiores litígios. De fato, conforme os dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, os tributos que possuem maior participação absoluta na arrecadação tributária, em volume financeiro, são, respectivamente: i) Contribuições Previdenciárias; ii) PIS/COFINS (37,9%); e iii) IRPJ/CSLL (31,7%). Quando se soma o percentual de volume processual do IRPJ com CSLL (13,7%), e do PIS com COFINS (20,5%), não ocorre o espelhamento entre a dominância de tributos arrecadados e o contencioso administrativo tributário. Sob a ótica do processo administrativo fiscal, considerando-se os tributos que ensejam litígios na esfera administrativa, a proporção de casos é: i) PIS/COFINS (20,5%); ii) IRPF (14,6%); e iii) IRPJ/CSLL (13,7%).

Sobre o IRPF, especificamente, apesar de não ser o tributo com maior impacto arrecadatório, ele é o tributo que impulsiona um maior volume de litígios, sendo relevante no âmbito do PAF. Nesse sentido, é de se pensar em mecanismos atrativos e acessíveis de educação fiscal, canais de orientação que sanem eventuais dúvidas (*e.g.*, atendimento virtual com participação de técnicos ou auditores da RFB, a depender do grau de complexidade do questionamento) ou contemplem interpretações mais consolidadas a fim de evitar que se instaure o contencioso administrativo tributário respectivo para casos que podem ser resolvidos com maior agilidade e eficiência pelas equipes da administração tributária, já que tal espécie tributária representa, justamente, a demanda do cidadão comum.

Da mesma forma, tendo em conta o alto percentual de êxito das administrações fiscais em temas como “Contribuições Previdenciárias”, “IRPJ” e “COFINS”, resultados esses tomados em grande parte por maioria ou unanimidade de votos (de ambas as representações), constata-se eventual oportunidade de se estudar a adoção de mecanismos capazes de dissuadir a propositura de recursos manifestamente protelatórios para teses já consolidadas ou sumuladas na esfera administrativa ou judicial.

E) Dos respondentes, 71% concordam²⁰ que o federalismo fiscal contribui para insegurança jurídica em matéria tributária no Brasil.

Sobre essa questão, mostra-se interessante o fato de os respondentes indicarem a falta de uniformidade como o problema mais frequente, seguido pelo excesso de normas e mudança de entendimentos relacionados com a quantidade de municípios e estados que podem gerar regras próprias.

Naturalmente, por se tratar de uma federação, um dos objetivos do Estado brasileiro é assegurar a independência econômica de seus entes federativos. Por isso, observa-se que a repartição de competências tributárias ocupa posição central no sistema jurídico (e político) brasileiro. No entanto, justamente porque a instituição de tributos é um tema comum a todos os entes, há uma potencialização do conflito de competência entre eles.²¹ Para agravar este conflito, soma-se o fato de que a delimitação de competências ocorre no âmbito conceitual, o que abre margem para a criação de divergências interpretativas. Diante desses fatos, não é de

²⁰ Proporção de respostas agregadas.

²¹ UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária.** São Paulo: Juruá, 2017.

se surpreender que inúmeras guerras fiscais sejam travadas tanto horizontal (isto é, entre entes de mesma estatura federativa) quanto verticalmente (isto é, entre entes de esferas distintas).²²

Exemplo icônico desta guerra fiscal é o da tributação de softwares; por décadas, fora objeto de divergências interpretativas entre os entes estaduais e municipais que redundaram nas instâncias judiciais. Foram necessários pouco mais de 20 anos para se ter uma manifestação mais definitiva do Judiciário (ADI 1945 e ADI 5659), cuja demora contribuiu bastante para a perpetuação da insegurança jurídica. De se destacar que o advento das novas tecnologias e suas estruturas negociais não tradicionais têm ampliado o palco para discussões dessa natureza, que tendem a repercutir em contenciosos jurídicos (sejam administrativos, sejam judiciais).

Essa guerra fiscal tem sua fonte na superposição de competências ou de órgãos julgadores. A esse respeito, é possível considerar basicamente três origens da superposição: i) o conflito de competências tributárias próprio do federalismo fiscal brasileiro (decorrente de divergências interpretativas acerca das competências tributárias constitucionais); ii) as formas concorrentes de impugnação de crédito tributário via processos administrativo e judicial; e iii) a falta de harmonia procedimental quanto à dinâmica do contencioso administrativo tributário decorrente da respectiva autonomia legislativa.

Sobre o primeiro ponto (i), o conflito de competências tributárias pode ter várias naturezas. A primeira delas é a bitributação, que consiste na exigência, por parte de múltiplos entes fazendários, de diversos tributos sobre o mesmo fato gerador. Esse tipo de conflito pode existir tanto em casos que envolvam a tributação interpaíses (por exemplo, quando uma pessoa residente no Brasil também possui rendimentos tributários nos Estados Unidos), quanto entre entes federativos.

No Brasil, há discussões quanto à incidência do Imposto sobre Serviço (ISS) ou do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), *e.g.*, em operações mistas (como o caso de industrialização por encomenda em etapa intermediária da produção), com potencialidade de haver conflitos acerca da correta tributação. Questão conexa, que acaba por revelar a sobreposição de bases de cálculo entre tributos de entes distintos, recentemente objeto de decisão pelo Supremo Tribunal Federal, foi a que afastou a inclusão do ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/COFINS). Por certo que ingressar de forma profunda no debate relativo ao conflito de competências extrapola os objetivos deste diagnóstico, mas serve como exemplo relevante de

²² BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane. **Tributação na nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

superposição de competências em matéria tributária que adiciona mais complexidade à solução de conflitos, na linha do que a hipótese prevê.

Sobre o ponto (ii), a superposição de decisões sobre conflitos tributários vem da própria estrutura de impugnação do crédito tributário no Brasil. Além da via administrativa, o contribuinte tem a possibilidade de contestar o crédito pela via judicial. Se o particular optar pela via judicial, ele renuncia ao seu direito de impugnar o crédito pela via administrativa, no entanto, se o processo se iniciar pela via administrativa, não há renúncia ao direito de peticionar em juízo. Isso cria um tipo de desenho institucional que incentiva os contribuintes a litigarem primeiro na instância administrativa e depois na instância judicial, necessariamente nessa ordem. Tal arranjo institucional tende a potencialmente prolongar o tempo dos litígios, haja vista a possibilidade de se provocarem três instâncias administrativas, para só depois ingressar com um processo judicial, que também pode perpassar por até três instâncias.

Por fim, resta o ponto (iii), sobre a falta de padronização dos órgãos julgadores. Como os procedimentos variam de acordo com cada unidade federativa, o sistema se torna altamente complexo, o que dificulta não só a mensuração e a criação de indicadores de performance dos órgãos, mas a própria atuação dos agentes processuais, julgadores, advogados públicos e privados e contribuintes em geral. Abaixo, o Quadro 6.1, o Quadro 6.2 e o Quadro 6.3 reforçam essa premissa.

Quadro 6.1 – Comparação do tipo de órgão de primeira instância.

Órgão	Órgão de primeira instância	Natureza do órgão	Referência normativa
BR	Delegacias de Julgamento da Receita Federal	Órgão de julgamento especializado	art. 25, I, Decreto n. 70.235/1972
MG	Câmara de Julgamento do Conselho dos Contribuintes	Órgão de julgamento especializado	art. 117, Decreto n. 44.747/2008 e art. 19 Decreto n. 44.906/2008
PE	Julgadores Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual - JATTE	Órgão de julgamento especializado	art. 3º, Lei n. 15.683/2015
SP	Delegacias Tributárias de Julgamento	Órgão de julgamento especializado	art. 33, §3º; 37; 40, Lei n. 13.457/2009
CE	Julgadores Administrativo-Tributários - CEJUL	Órgão de julgamento especializado	art. 24 e 27, Decreto n. 32.885/2018
RJ	Há quatro julgadores de primeira instância possíveis: 1 - Titulares das Inspetorias de Fiscalização Especializadas, das Inspetorias Seccionais de Fiscalização e do Departamento de Operações Especiais; 2 - Auditores Tributários da Junta de Revisão Fiscal; 3 - Subsecretário Adjunto da Receita Estadual; e	Representante Fazendário	art. 105, I, Decreto n. 2.473/1979

	4 - Presidente da Junta da Revista Fiscal		
DF	Subsecretário da Receita	Representante Fazendário	art. 43, I, Lei n. 4.567/2011
PA	Diretor da Julgadoria de Primeira Instância	Representante Fazendário	art. 24, Lei n. 6.182/1998
RS	Subsecretário da Receita ou Corregedor-Geral de Justiça	Representante Fazendário	art. 36, Lei n. 6.537/1973
Belém	Auditor Especial de Assuntos Fazendários da Secretaria de Finanças	Representante Fazendário	art. 223, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	Junta de Julgamento Tributário - JJT	Representante Fazendário	art. 14, Lei n. 10.082/2011; arts. 5º a 12, Decreto n. 16.197/2016
Fortaleza	Auditoria de Julgamento	Representante Fazendário	art. 18, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	Divisão de Tributação e Contencioso	Representante Fazendário	art. 307, Decreto n. 15.416/2006
Recife	Departamento de Instrução e Julgamento	Representante Fazendário	art. 211, Lei n. 15.563/1991
São Paulo	Secretaria de Finanças	Representante Fazendário	art. 60, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários	Representante Fazendário	art. 91, Decreto n. 14.602/1996

Fonte: Pesquisa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro 6.2 – Comparação da estrutura dos órgãos julgadores de primeira instância.

Órgão	Nome do órgão	Tipo julgamento	Estrutura	Referência normativa
BR	Delegacias de Julgamento da Receita Federal	Colegiado	10 delegacias, cada uma composta por turmas de 5 julgadores	art. 2º, Portaria ME, n. 340/2020
MG	Câmara de Julgamento do Conselho dos Contribuintes	Colegiado	12 julgadores, distribuídos em 3 câmaras de 4	arts. 6º e 7º, Decreto n. 44.906/2008 arts. 184 e 190, Lei n. 6.763/1975
PE	Julgadores Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual - JATTE	Monocrático	13 julgadores concursados	art. 3º, III, Lei n. 15.683/2015
SP	Delegacias Tributárias de Julgamento	Monocrático	3 delegacias de julgamento, compostas dentre outros órgãos de 16 Unidades de Julgamento (UJs), em que se realizam julgamentos individuais	arts. 3º, 12, Decreto n. 54.486/2009
CE	Julgadores Administrativo Tributários - CEJUL	Monocrático	13 julgadores, integrantes do grupo TAF – Tributação Arrecadação e Fiscalização	site da SEFAZ-CE

Fonte: Pesquisa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro 6.3 – Comparação da estrutura dos órgãos julgadores de segunda instância.

Órgão	Nome do órgão	Quantidade de câmaras	Número de julgadores por câmara	Total de julgadores	Referência normativa
BR	CARF	12	8-16*	192*	arts. 21 a 23, Anexo II, Portaria MF n. 343/2015

MG	CC/CE	3	4	12	art. 6º, Decreto n. 44.906/2008; arts. 185 e 190, Lei n. 6.763/75
PE	TATE	3	3	10***	arts. 6º, 7º, 9º, parágrafo único e 13, Lei n. 15.683/2015
SP	TIT	12-20**	4	48	Portaria CAT 69 de 2019; art. 59, Lei n. 13.457/2009
CE	CRT	4-5*	6	24-30*	arts. 10, 11 e 12 e 18, Lei n. 15.614/2014
RJ	CC	4	4	16	art. 7º, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	TARF	2	6	14	art. 6º, Decreto n. 33.268/11
PA	TARF	2-4*	4	12-24*	art. 7º, Decreto n. 3.578/1999
RS	TARF	2	4	8	art. 97, Lei n. 6.537/1973
Belém	CRF	1	8	8	art. 231, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	CRT	3	12	36	art.15, Decreto n. 16.197/2016
Fortaleza	CRT	2	4	8	art. 13, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	TART	2	7	14	art. 10, III e art. 15, Regimento Interno TART
Recife	CRT	1	4	4	art. 9º, Lei n. 18.276/2016
São Paulo	CMT	2-6*	6	12-36*	arts. 3º e 4º, Portaria SF n. 213/2021
Rio de Janeiro	CC	1	8	8	arts. 2º e 6º, Resolução SMF n. 2.694/2011
<p>Notas:</p> <p>* O número de câmaras (ou turmas de julgamento dentro da câmara) é variável, mas pode ser definido dentro de um intervalo, ou para fins extraordinários.</p> <p>** O art. 59 da Lei n. 13.457/2009 autoriza a instalação de até 20 Câmaras, conforme a necessidade para cada biênio.</p> <p>*** Apesar de haver três câmaras, com três julgadores cada, há ainda o Presidente do tribunal.</p>					

Fonte: Pesquisa Contencioso Administrativo ABJ.

F) Evidência de diversidade entre órgãos: número de julgadores por habitante.

Diante da importância de se discutir a composição dos órgãos julgadores, no âmbito da análise da sua eficiência e efetividade na solução dos litígios tributários, na busca de uma melhor compreensão da sua capacidade de solucionar os conflitos tributários com a celeridade e qualidade decisória almejadas pela sociedade, uma análise que chama a atenção é a falta de uniformidade dos órgãos, evidenciada pela comparação do número de julgadores pela população da jurisdição tributária em que atuam. Em teoria, jurisdições com proporção menor de julgadores por habitante teriam mais dificuldade em manter a produtividade dos seus órgãos julgadores, em vista de uma questão prática: se há mais pessoas na região, a chance de que haja mais conflitos tributários é maior. Para tornar esse raciocínio concreto, foram calculados os indicadores no Quadro 6.4 a seguir.

Quadro 6.4 – Razão entre o total de julgadores (máximo) e a população do estado ou município (em milhões, ano 2020).

Ente	População (milhões, 2020)	Julgadores (número máximo) ²³	Proporção (por milhão de habitantes)
Belo Horizonte	2.52	36	14.28
Porto Alegre	1.49	14	9.41
Belém	1.50	8	5.33
DF	3.06	14	4.58
CE	9.19	30	3.27
Fortaleza	2.69	8	2.98
São Paulo	12.33	36	2.92
PA	8.69	24	2.76
Recife	1.65	4	2.42
Rio de Janeiro	6.75	8	1.19
PE	9.62	10	1.04
SP	46.29	48	1.04
RJ	17.37	16	0.92
BR	211.76	180	0.85
RS	11.42	8	0.70

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ e IBGE.

O primeiro ponto que cabe destacar é a dispersão do número de julgadores por unidade pesquisada. A maior cidade do país, São Paulo, tem apenas 2,92 julgadores por milhão de habitantes, enquanto Belo Horizonte tem 14,28 julgadores por milhão de habitantes. Supondo que com seu tamanho e importância do ponto de vista econômico, a cidade de São Paulo também tenha igual relevância no que diz respeito à arrecadação e às obrigações junto aos seus contribuintes, é surpreendente que o número de julgadores (proporcional ao número de habitantes) seja tão reduzido.

Embora esse indicador seja uma forma indireta de averiguar a capacidade de resolução de conflitos tributários, ele mostra a estrutura desigual e a carga de trabalho enfrentada pelos julgadores em cada um dos órgãos pesquisados. Supondo que a composição da atividade econômica é mais diversificada e complexa em algumas unidades federativas, em função de sua centralidade e atratividade, pode-se inferir que há enorme volume de trabalho para os julgadores da União (0,85 por milhão de habitantes) e dos estados do Rio de Janeiro (0,92 por

²³ Em alguns casos, o número de julgadores estabelecido em lei não é fixo, a depender, por exemplo, do número de câmaras de julgamento. Nestas situações, o número máximo de julgadores foi reportado para o máximo de câmaras possíveis. Nos outros casos, em que o número é fixo, o número máximo de julgadores é equivalente ao número fixo.

milhão de habitantes) e São Paulo (1,04 por milhão de habitantes). Naturalmente, a produtividade destas unidades pode estar prejudicada por aspectos organizacionais.

6.2. Hipótese 2: Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária

A diversidade e a complexidade da legislação processual fiscal brasileira contribuem para o incremento da litigiosidade tributária.

6.2.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Qual é o volume de litigiosidade por tipo de tributo e órgão?

Tabela 6.3 – Número de decisões do tributo mais litigado em cada órgão analisado.

Fonte	Período	Tributo	Número de decisões com o tributo mais litigado (A)	Número de decisões com tributos identificados (B)	Proporção do tributo mais litigado sobre o total (A / B x 100)	Número de decisões com tributos não-identificados (C)
CARF	2010-2020	PIS COFINS	22.127	121.551	18.20%	40.625
CARF	2010-2020	Contr. Prev.	22.116	121.551	18.19%	40.625
CARF	2010-2020	IRPF	21.620	121.551	17.78%	40.625
CARF	2010-2020	IRPJ	15.141	121.551	12.46%	40.625
Estadual-CE	1999-2021	ICMS	20.445	20.448	99.99%	6.152
Estadual-DF	1999-2021	-	-	0	-	11.040
Estadual-MG*	2010-2021	ICMS	5.453	14.546	37.49%	0
Estadual-PA	2014-2021	ICMS	14.249	15.22	91.80%	406
Estadual-PE	2020-2021	-	-	0	-	4.907
Estadual-RJ	1996-2021	-	-	0	-	61.587
Estadual-RS	2005-2020	ICMS	13.538	14.494	93.40%	2.576
Estadual-SP	1992-2020	ICMS	53.008	54.189	97.82%	19.296
Municipal – São Paulo	1992-2021	IPTU	2.131	3.080	69.19%	6.664
Municipal – Porto Alegre	2000-2021	IPTU	1.735	4.839	35.85%	0
Municipal – Belo Horizonte	1997-2021	ISS	1.257	3.345	37.58%	211
Municipal – Recife	2002-2021	-	-	0	-	15.215

Municipal – Rio de Janeiro	2005-2021	-	-	0	-	9.052
Nota: * O número relativamente baixo de litigância de ICMS em MG deve-se à dificuldade de identificação de tributos litigados a partir de metodologia de expressões regulares.						

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Tabela 6.3, identifica-se o tributo (coluna 3) que mais aparece nas ementas dos processos em cada órgão (coluna 1). O objetivo é indicar, por órgão, o tributo mais associado com seu volume processual. Aponta-se o número das decisões que foram identificadas (coluna 4). Uma vez que os órgãos diferem tanto na forma de classificar os processos tributários quanto na forma de divulgá-los, apresenta-se também (coluna 6) o número de decisões para as quais não foi possível indicar um único tributo alvo do litígio. Os órgãos com dados indisponíveis permanecem na tabela para fins de comparação. Com base na amostra cuja identificação de tributos foi possível, o maior volume de decisões na esfera federal é oriundo de disputas envolvendo PIS/COFINS (22.127 decisões);²⁴ na esfera estadual, ICMS (mais de 100.000 decisões se somados os estados do CE, MG, PA, RS e SP); na esfera municipal, IPTU (cerca de 4.000 decisões nos municípios de São Paulo e Porto Alegre).

Pergunta 2: Como comparar os processos administrativos nas diversas esferas federativas?

Tabela 6.4 – Elementos da comparação das legislações sobre processos administrativos.

Dimensão	Categorias de classificação das legislações comparadas	Total de legislações processuais comparadas
Elementos básicos do auto de infração	Mesmos elementos Mais elementos Menos elementos	15
Hipóteses de vício nos autos de infração	Mesmos elementos Mais elementos Menos elementos	13
Previsões legais sobre recursos de ofício	Idêntico Não-idêntico	15

²⁴ Não foi possível coletar dados sobre os processos administrativos que permanecem nas DRJs e não chegam ao CARF.

Previsões legais sobre recursos especiais	Idêntico Não-idêntico	15
Previsões legais sobre voto de qualidade	Idêntico Não-idêntico	14

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Para avaliar empiricamente a convergência e divergência entre os elementos do processo administrativo, desenvolveram-se indicadores de convergência de normativos em direção ao Decreto n. 70.235/72. Para cada órgão, foram criadas as seguintes categorias a partir de seus normativos que dispõem sobre o processo administrativo tributário: legislação concorrente possui (a) mesmos elementos, (b) menos elementos ou (c) mais elementos que o Decreto Federal. Quando não foi possível classificar a legislação concorrente nessas categorias, elencaram-se as legislações em duas categorias: (a) convergente ao Decreto n. 70.235/72 ou (b) divergente. A Tabela 6.4 acima resume esses indicadores e as dimensões de comparação.

Pergunta 3: Quais são as semelhanças e diferenças dos autos de infração entre os órgãos pesquisados?

Quadro 6.5 – Comparação de elementos básicos dos autos de infração.

Ente	Elementos em relação ao Decreto n. 70.235/72	Contagem de elementos a mais ou a menos	Referência normativa
Padrão para comparação			
BR	-	-	art. 10, Decreto n. 70.235/1972
MG	Mesmos elementos	-	art. 89, VI, Decreto n. 44.747/2008
PE	Mesmos elementos	-	art. 28, Lei n. 10.654/1991
SP	Mesmos elementos	-	art. 34, Lei n. 13.457/2009
CE	Mais elementos	+4	art. 41, Decreto n. 32.885/2018
RJ	Mais elementos	+2	art. 74, VI, Decreto n. 2.473/1979 art. 221, Decreto-Lei n. 05/1975
DF	Mesmos elementos	-	art. 25, Lei n. 4.567/2011
PA	Mais elementos	+1	art. 12, §1º, Lei n. 6.182/1998

RS	Mesmos elementos	-	art. 17, §1º, Lei n. 6.537/1973
Belém	Mesmos elementos	-	art. 212, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	Mesmos elementos	-	art. 101, Lei n. 1.310/1966
Fortaleza	Mesmos elementos	-	art. 68, Lei Complementar n. 159/2013 art. 66, Decreto n. 13.716/2015
Porto Alegre	Mesmos elementos	-	arts. 247 e 266, parágrafo único, Lei n. 15.416/2006
Recife	Mais elementos	+3	art. 187, VI, VII e XIII, Lei n. 15.563/1991
São Paulo	Mesmos elementos	-	art. 28, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	Mais elementos	+2	art. 68, IV, VII, Decreto n. 14.602/1996

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

O Quadro 6.5 mostra que, em geral, as legislações estaduais e municipais contêm os mesmos elementos básicos do auto de infração do que no Decreto n. 70.235/72. No total, dez legislações dispõem sobre os mesmos elementos básicos (nível estadual: MG, PE, SP, DF e RS; nível municipal: Belém, Belo Horizonte, Fortaleza, Porto Alegre e São Paulo); e cinco têm mais elementos básicos (nível estadual: CE, RJ, PA; nível municipal: Recife e Rio de Janeiro).

Pergunta 4: Quais são as semelhanças e diferenças dos autos de infração entre os órgãos pesquisados no que diz respeito aos vícios materiais?

Quadro 6.6 – Comparação das hipóteses de vício material nos autos de infração.

Ente	Vícios materiais em relação ao Decreto n. 70.235/72	Contagem de elementos a mais ou a menos	Referência normativa
Padrão para comparação			
BR	-	-	Vícios materiais: art. 59, Decreto n. 70.235/1972 Vícios formais: art. 60, Decreto n. 70.235/1972
MG	Mesmos elementos*	-	Vícios materiais: art. 92, parágrafo único, Decreto n. 44.747/2008 Vícios formais: art. 92, Decreto n. 44.747/2008 art. 155, II da Lei n. 6.763/1975

PE	Mesmos elementos	-	Vícios materiais: art. 22, Lei n. 10.654/1991 Vícios formais: art. 23, Lei n. 10.654/1991
SP	Mesmos elementos	-	Vícios materiais: arts. 11 e 14, Lei n. 13.457/2009 Vícios formais: art. 11, Lei n. 13.457/2009
CE	Mesmos elementos	-	O Decreto n. 32.885/2018 não faz distinção entre vícios formais e materiais
RJ	Mais elementos	+2	Vícios materiais: art. 48, III e IV, Decreto n. 2.473/1979; art. 225, Decreto-Lei n. 05/1975 Vícios formais: arts. 48 a 50, Decreto n. 2.473/1979; art. 225, Decreto-Lei n. 05/1975
DF	Mais elementos	+4	Vícios materiais: art. 103, Lei n. 4.567/2011 Vícios formais: arts. 105 e 106, Lei n. 4.567/2011
PA	Mesmos elementos	-	Vícios materiais: art. 71, Lei n. 6.182/1998 Vícios formais: art. 12, §2º, Lei n. 6.182/1998
RS	Menos elementos	-1	Vícios materiais: art. 23, Lei n. 6.537/1973 Vícios formais: não dispõe
Belém	Mais elementos	+1	Vícios materiais: art. 214, II, Lei n. 7.056/1977 Vícios formais: não dispõe
Belo Horizonte**	-	-	Vícios materiais: não dispõe Vícios formais: art. 101, §1º, Lei n. 1.310/1966
Fortaleza	Mais elementos	+1	Vícios materiais: art. 57, Lei Complementar municipal n. 305/2021 Vícios formais: art. 58 a art. 63, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre**	-	-	Vícios materiais: não dispõe Vícios formais: não dispõe
Recife	Mais elementos	+1	Vícios materiais: art. 184, Lei n. 15.563/1991 Vícios formais: art. 184, §3º, Lei n. 15.563/1991
São Paulo**	-	-	Vícios materiais: não dispõe Vícios formais: art. 32, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	Mais elementos	+1	Vícios materiais: art. 40, Decreto n. 14.602/1996 Vícios formais: art. 41, Decreto n. 14.602/1996

Notas:

* A legislação mineira não estabelece as hipóteses de nulidade, mas, sim, os requisitos básicos do lançamento fiscal. O art. 92 da RPTA apenas prevê que “*incorrecções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida*”.

** Não há dispositivo que regule vícios materiais em autos de infração. Os normativos de Belo Horizonte (art. 101, Lei n. 1310/1966) e São Paulo (arts. 31 e 32, Decreto n. 50.895/2009) estipulam que as omissões ou incorrecções da notificação de lançamento não tornam autos nulos **desde que** se possam inferir a determinação do crédito de outras partes do auto.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Com relação às hipóteses de vício material nos autos de infração (Quadro 6.6), nota-se que apenas a legislação estadual no Rio Grande do Sul contém hipóteses a menos, quais sejam: não há a hipótese de cerceamento de direito de defesa (RS). Nas outras legislações, sejam no nível municipal, sejam no nível federal, os vícios materiais são convergentes ou mais abrangentes que o Decreto n. 70.235/72. Esses vícios materiais adicionais concentram-se em detalhar o que pode ser considerado “cerceamento do direito de defesa”.

Pergunta 5: Quais são as semelhanças e diferenças dos recursos de ofício entre os órgãos pesquisados?

Quadro 6.7 – Comparação dos recursos de ofício.

Ente	Previsão legal de recurso de ofício	Valor em R\$ (08/2021)	Referência normativa
Padrão para comparação			
BR	Sim	R\$ 2.500.000,00	Portaria MF n. 63/2017
MG	Não*	-	art. 172, §2º, Lei n. 6.763/1975
PE	Sim	R\$ 145.116,11	art. 75, Lei n. 10.654/1991 art. 1º, Decreto n. 41.297/2014 Portaria SF n. 218/2020
SP	Sim	R\$ 581.800,00	art. 40, Lei n. 13.457/2009
CE	Sim	R\$ 46.833,30	arts. 93 e 94, Decreto n. 32.885/2018
RJ	Sim	R\$ 37,05**	art. 251, Decreto-Lei n. 05/1975
DF	Sim	R\$ 10.000,00	art. 52, Lei n. 4.567/2011
PA	Sim	R\$ 32.610,35	art. 30, Lei n. 6.182/1998
RS	Sim	R\$ 81.458,69	art. 41, Lei n. 6.537/1973 art. 1º, VI, Lei n. 10.904/1996 Instrução Normativa DRE n. 45/98, Ap. XXIV
Belém	Sim	S/D	art. 227, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	Sim	R\$ 3.085,30	art. 66, Decreto n. 16.197/2016 Portaria SMFA n. 077/2020
Fortaleza	Sim	R\$ 10.000,00***	arts. 75 e 115, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	Sim	R\$ 133.806,00	art. 311, Decreto n. 15.416/2006

Recife	Não****	-	-
São Paulo	Sim	-	art. 64, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	Sim	R\$ 250.000,00	art. 99, §1º, “5”, Decreto n. 14.602/1996
<p>Notas:</p> <p>* Existe, em MG, um tipo de recurso de ofício, que pode acontecer em face de decisões contrárias à Fazenda Pública por voto de qualidade. Neste caso, cabe o recurso de revisão interposto de ofício pela própria Câmara de Julgamento, em se tratando de decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública estadual (art. 172, §2º, Lei n. 6.763/1975). Entretanto, foi considerado que não há recurso de ofício em MG, pois esse recurso de ofício não segue o padrão dos demais, ele se refere a uma outra forma de recurso que também pode ser interposta de ofício.</p> <p>** O valor baixo se justifica pelo fato de que a Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro entendeu que os valores poderiam conter erros de fato, devido a inexactidões materiais resultantes de lapso manifesto e a erros de cálculo.</p> <p>*** Definido por ato da Secretaria de Finanças ou R\$ 10.000,00, enquanto esse ato não for emitido.</p> <p>**** Dizer que “não” há previsão legal não significa que não exista recurso de ofício nestas localidades, significa apenas que na legislação de Processo Administrativo Tributário daquele ente federativo não há nenhuma disposição normativa a esse respeito. É possível que, na ausência de previsão normativa, aplique-se o disposto no Decreto n. 70.235/1972, ou que exista ato normativo específico sobre a matéria, fora da legislação que rege o Processo Administrativo Tributário. O importante é saber que a ausência de previsão legal não implica a inexistência de recurso de ofício.</p>			

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Os valores que obrigam o Fisco a interpor recursos de ofício variam, entre os entes federativos, de R\$ 1.100,00 (mil e cem reais) até R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), conforme o Quadro 6.7. Apenas uma das legislações analisadas (legislação municipal acerca de Processo Administrativo em Recife) não dispõe sobre recurso de ofício. Em alguns casos, não havia conversão imediata do valor do recurso de ofício na unidade de referência da legislação (Minas Gerais, Belém, Recife e São Paulo) para reais, portanto, optou-se por não reportar os valores convertidos aqui.

Pergunta 6: Quais são as semelhanças e diferenças dos recursos especiais entre os órgãos pesquisados?

Quadro 6.8 – Comparação de dispositivos legais acerca de recursos especiais.

Ente	Recurso especial	Hipótese da maioria	Hipótese de divergência	Hipótese de voto de qualidade	Referência normativa
Padrão para Comparação					
BR	Sim	Não	Sim	Não	art. 37, Decreto n. 70.235/72

MG	Sim	Não	Sim	Sim	art. 163, RPTA art. 176, Lei n. 6.763/75
PE	Sim	Não	Sim	Não	art. 78-a, Lei n. 10.654/91
SP	Sim	Não	Sim	Não	art. 49, Lei n. 13.457/2009
CE	Sim	Não	Sim	Não	art. 93, Decreto n. 32.885/2018
RJ	Sim	Sim	Sim	Não	art. 6º, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	Sim	Sim	Sim	Sim	arts. 97 e 98, Lei n. 4.567/2011
PA	Sim	Não	Sim	Não	art. 47, Lei n. 6.182/1998
RS	Sim	Não	Sim	Sim	art. 63, Lei n. 6.357/73
Belém	Não	-	-	-	-
Belo Horizonte	Sim	Não	Sim	Sim	art. 27, ii, Decreto n. 16.197/16 art. 73, Decreto n. 16.197/2016
Fortaleza	Sim	Não	Sim	Não	art. 77, Lei Complementar Municipal n. 305/2021
Porto Alegre	Sim	Sim	Não	Não	art. 285, iv, Lei n. 15.416/2006
Recife	Não	-	-	-	-
São Paulo	Sim	Não	Sim	Não	art. 73, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	Sim	Sim	Não	Não	arts. 107 e 186, Decreto n. 14.602/96

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

A decisão de segunda instância administrativa pode ter alguns desfechos possíveis: i) decisão proferida por unanimidade de votos; ii) a decisão proferida por maioria de votos; iii) decisão divergente em relação a decisões anteriores proferidas por Câmaras, Turmas ou Plenos; iv) a decisão proferida por voto de qualidade como critério de desempate. A interposição de recurso especial segue as hipóteses especificadas na legislação do respectivo ente federativo.

O recurso especial é um recurso específico, que não está previsto em todos os tribunais e, mesmo quando existe, possui um escopo restrito. No Quadro 6.8, detalham-se as hipóteses legais de recurso especial nas legislações sobre o Processo Administrativo dos entes pesquisados. De modo geral, quase todos os entes permitem a interposição de recurso especial (com exceção de Belém e Recife). A maioria dos órgãos, 12 dos 14 cuja legislação estava disponível, indica que o recurso especial é possível quando há decisão divergente na segunda instância. Voto de qualidade só configura razão para interposição de recurso especial nos estados de MG, DF e o RS e no município de Belo Horizonte.

Pergunta 7: Qual a semelhança total entre os processos administrativos nas diversas esferas federativas?

Tabela 6.5 – Indicadores de convergência normativa.

Dimensão	Convergência	Legislações processuais comparadas
Elementos básicos do auto de infração	66,7%	15
Hipóteses de vício nos autos de infração	38,5%	13
Previsões legais sobre recursos de ofício	93,3%	15
Previsões legais sobre recursos especiais	86,7%	15
Previsões legais sobre voto de qualidade (redação atual)	0,0%	14
Nota: Compara-se, aqui, a existência de previsão legal sobre voto de qualidade em segunda instância nos órgãos pesquisados. Com a revogação do instituto do voto de qualidade para o CARF em 2020 e a existência do voto de qualidade nos entes subnacionais, o percentual de convergência relativo a este item passou a ser de 0,0%. No entanto, se compararmos com a disposição legal anteriormente vigente no CARF (que previa o voto de qualidade), o percentual de convergência para este item seria 100,0%.		

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Após classificação de todos os entes subnacionais nas tabelas anteriores, prosseguiu-se à agregação dos resultados para apresentar o percentual de órgãos que compartilham os mesmos elementos normativos de Processo Administrativo Tributário. A Tabela 6.5 contém os indicadores referentes à convergência de: elementos básicos de autos de infração; vícios materiais de autos de infração; disposições legais de recursos de ofício; de recursos especiais; e voto de qualidade. Os indicadores são construídos a partir da convergência e divergência entre legislações acerca do Processo Administrativo Tributário. Para cada indicador, soma-se o total de legislações existentes nos entes subnacionais que é igual à legislação federal (Decreto n. 70.235/72) e divide-se este valor pelo total de legislações analisadas. Cria-se, assim, um índice de proporção de legislações convergentes. Por exemplo, nota-se que 93,3% das legislações dos processos tributários nos entes pesquisados também dispõem do recurso de ofício, ainda que regulamentados de forma diferente. Por outro lado, nenhuma das legislações concorrentes está

em consonância com o atual disciplinamento legal relativo ao voto de qualidade, aplicável ao CARF – usando-se como parâmetro a regra de eliminação do voto de qualidade publicada em 2020 (e desconsiderando-se as exceções aplicáveis).

6.2.2. Análise jurídica

É de se pontuar existir uma certa consensualidade na percepção de que o sistema tributário brasileiro é bastante complexo.²⁵ Não causa estranheza, portanto, o entendimento de que o contencioso administrativo tributário, por conseguinte, também o seria. Do ponto de vista do direito material, há divergências no que diz respeito às competências, às espécies tributárias, à apuração e a outras questões. Do ponto de vista processual, existem diferenças quanto à estrutura dos órgãos julgadores, às possibilidades recursais, aos sistemas de gestão processual, inclusive implantação de processo eletrônico, à realização de sessões virtuais e a outros aspectos.

As diferenças no tocante a esses elementos dificulta, inclusive, a análise de produtividade dos órgãos do contencioso. Por exemplo, ao realizar uma análise de tempos processuais, isto é, o tempo em que o processo está disponível para ser julgado até sua resolução definitiva, não se consegue determinar se a velocidade de andamento processual é condicionada pela habilidade dos julgadores, pela eficiência da gestão processual do órgão ou pelos dois. Ainda, com relação a alguns órgãos julgadores, por falta de disponibilização de dados, não foi possível saber qual é a correlação entre o valor dos litígios e as espécies tributárias, tampouco estabelecer a relação entre a litigiosidade (discussão) administrativa e o tempo de tramitação. Adicionalmente, para compreender a natureza das decisões, seria necessário estudar a proporção de processos que se encerram em razão do reconhecimento de prescrição, decadência ou outros aspectos formas versus decisões de mérito, o que também pressuporia acesso ao inteiro teor dos julgados.

²⁵ “Como se sabe, o Sistema Tributário brasileiro padece de uma complexidade crônica, em virtude da expansão da geração de informações no ambiente jurídico, conjugada com aquelas de outras ordens conexas, como é o caso dos múltiplos subsistemas”. TORRES, Heleno Taveira. Risco e Complexidade na Hermenêutica do Sistema Tributário. In: LOPEZ, Teresa Ancona; LEMOS, Patrícia Faga Iglecias; RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz (coord.). **Sociedade de risco e direito privado**. São Paulo: Atlas, 2013, p.718-730. “Uma ampla reforma tributária é necessária no Brasil para reduzir a complexidade, a insegurança jurídica e a iniquidade tributária”. APPY, Bernard et al. **Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar**. Texto escrito como parte do projeto “Propostas de Reformas para Destruir o Brasil”, da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV). Ainda não publicado. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 24 dez. 2021. Icônica a expressão, cunhada por Alfredo Augusto Becker, de “manicômio fiscal” para se referir a complexidade do sistema tributário brasileiro. BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus. 1999.

Foi a partir desses obstáculos que a pesquisa focou-se em: i) levantar quais são os principais tributos em disputa administrativa a potencialmente merecer maiores atenções dos entes federados, ao buscarem formular política de diminuição do contencioso administrativo tributário, e ii) comparar os ritos procedimentais estabelecidos pelos diversos entes federados, a fim de identificar se de fato existiria uma grande variedade de procedimentos distintos a amplificar a complexidade e dificultar o direito de petição e de devido processo administrativo dos administrados.²⁶

Sobre o primeiro assunto, ressalta-se que, de um lado, três tributos (PIS, COFINS e IRPJ) conformam quase 60% da arrecadação fiscal federal (Figura 6.6) e são responsáveis por quase 30% do volume processual de litígio administrativo. No outro extremo, o IRPF corresponde a apenas 4,8% da arrecadação federal e detém quase 14,6% do volume em litígio administrativo, identificando-se aqui relevante oportunidade de formulação de medidas preventivas à instauração de litígios, orientativas ou educativas dos contribuintes, pessoas físicas, ou quiçá a formulação de programas de transações ou mediações administrativas (haja vista que o êxito decisório é relativamente equilibrado entre ambas as partes – vide Figura 6.2). No âmbito estadual, foi possível identificar a ampla predominância (de mais de 90% nos estados do Pará e Ceará) do ICMS nos litígios instaurados, o que espelha a importância desse imposto na arrecadação tributária dos estados brasileiros.²⁷ Na esfera municipal, diagnostica-se o IPTU como o tributo, em regra, de maior litigiosidade, a oportunizar eventual formulação de medidas educativas e/ou orientativas, potencialmente preventivas aos litígios.

Sobre o segundo tema, que será tratado com maior detalhe, buscou-se analisar a coexistência, nas várias esferas federativas, de inúmeros ritos procedimentais. A começar pela esfera federal, que traz a legislação paradigmática sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF) no Decreto n. 70.235 de 1972, observa-se que o PAF é definido como aquele processo destinado à determinação e à exigência dos créditos tributários da União, nos termos do art. 1º do referido diploma legal.²⁸ Trata-se de diploma com status de lei ordinária - com todas as

²⁶ Conforme art. 5º, XXXIV e LV da Constituição Federal.

²⁷ Vide CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 06. jan. 2022.

²⁸ Como conceito doutrinário, relacionado ao sentido amplo da expressão processo administrativo tributário, pode-se mencionar o seguinte: “Tomada em sentido amplo, a expressão ‘processo administrativo tributário’ designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, de uma situação jurídica pertinente à relação tributária, vale dizer, à relação jurídica em que existe o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável tributário, como sujeito passivo dessa relação. (...)” MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015. p.409.

consequências desse status resultante - pois assim foi recepcionado²⁹ pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB). Desse modo, as alterações do Decreto n. 70.235, de 1972, devem ser efetivadas por meio de lei aprovada pelo Congresso Nacional.

O PAF tem fases não litigiosa e litigiosa.³⁰ A primeira decorre de ato praticado pela autoridade fiscal com objetivo de cobrar o tributo não recolhido, ao passo que a segunda surge em razão de ato praticado pelo contribuinte que discorda da referida cobrança. Cumpre destacar que o referido decreto também disciplina o procedimento de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal. Trata-se de instrumento não litigioso e mesmo prévio à lavratura do auto de infração, analisado na Hipótese 6, que trata dos meios preventivos do litígio tributário.

Nota-se que, tendo em conta a estrutura constitucional de atribuição de competência legislativa, os entes federativos têm autonomia para regular seus procedimentos administrativo-tributários.³¹ Por isso, foram encontradas várias leis e decretos a nível estadual ou municipal disciplinando a forma como se desenvolve o processo administrativo e o procedimento de consulta nessas instâncias federativas. A análise dessas legislações se deu utilizando o Decreto Federal n. 70.235/72 como referência.

O PAF tem início com a lavratura do auto de infração elaborado por auditor fiscal da Fazenda Pública respectiva. Aqui, o processo ainda não assume caráter litigioso, trata-se de ato vinculado que deve respeitar os seguintes elementos básicos:

1. Qualificação do autuado;
2. Local, data e hora da lavratura;
3. Descrição do fato;
4. Disposição legal infringida e penalidade aplicável;
5. Valor devido;
6. Intimação;
7. Assinatura do autuante, com indicação de seu cargo ou função e número de matrícula.

²⁹ Sobre o decreto recepcionado com nível de lei ordinária, ver PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 9.

³⁰ “O processo administrativo fiscal abrange todo o procedimento de fiscalização e de autuação (a chamada ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (fase litigiosa).” PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014. p.1.197.

³¹ Conforme art. 24, XI da Constituição Federal.

É de se pontuar que o objetivo desses elementos é permitir a adequada identificação da infração alegadamente cometida e oportunizar o exercício do contraditório e ampla defesa³² por parte do administrado/autuado. Foi aferida uma **convergência de 66,7% relativamente à previsão dos elementos básicos do auto de infração** (Tabela 6.5). Ou seja, dez legislações estabelecem os mesmos elementos básicos (nível estadual: MG, PE, SP, DF e RS; nível municipal: Belém, Porto Alegre e São Paulo); cinco têm mais elementos básicos (nível estadual: CE,³³ RJ,³⁴ PA;³⁵ nível municipal: Recife³⁶ e Rio de Janeiro³⁷); e apenas as legislações municipais sobre processo administrativo de Belo Horizonte³⁸ e Fortaleza³⁹ determinam menos elementos básicos do auto de infração.

Trata-se de variações sutis e em certa medida de cunho mais interpretativo, no sentido de colacionar em sentenças distintas conteúdos semelhantes aos colacionados no decreto federal, seja utilizando-se de redações mais sintéticas, seja minudenciando elementos mínimos a se ter sob cada critério. A título de exemplo do primeiro caso, digna de nota a redação do diploma municipal de Belo Horizonte que a par de não elencar o “valor devido” como elemento básico do auto de infração, acaba por acolhê-lo quando faz menção à intimação para pagamento - que pressupõe indicação de valor. Por outro lado, e utilizando-se de redação mais detalhada, veja-se o caso de Recife, que estabelece a necessidade de se colacionar no auto o demonstrativo do débito tributário, discriminando a base de cálculo e acréscimos e multas aplicáveis, além da moeda, o que comporia o critério de “valor devido” previsto na legislação federal paradigma.

³² O Auto de Infração deve ser motivado por meio da escoreita subsunção da norma tributária ao fato que ensejou a infringência, a fim de se extrair a matéria tributável bem como uma perfeita tipificação da ilicitude e com isso proporcionar ao Autuado o pleno exercício do seu direito de defesa. Saliencia Fábio Soares de Melo que o “princípio do contraditório, intrinsecamente relacionados ao princípio da isonomia e da ampla defesa, no processo administrativo tributário, compreende a obrigatoriedade de que seja assegurada às partes (tanto ao Fisco quanto ao contribuinte) pleno e irrestrito exercício de suas respectivas defesas, de forma que as partes litigantes tomem conhecimento dos argumentos e elementos probatórios apresentados pela parte adversa e, caso seja de sua conveniência e oportunidade, apresentem suas razões contrárias”. MELO, Fábio Soares. **Processo Administrativo Tributário: Princípios, vícios e Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2012. p.33.

³³ Elementos a mais: número de identificação; indicação da existência de retenção de mercadorias, quando for o caso; número do Certificado de Guarda de Mercadorias (CGM), quando for o caso; e período fiscalizado.

³⁴ Elementos a mais: indicação da repartição em que correrá o processo, com o seu endereço.

³⁵ Elementos a mais: indicação da repartição fazendária que haverá impugnação e seu prazo, e a indicação de redução de multa (art. 12, §1º, IX, Lei n. 6.182/1998).

³⁶ Elementos a mais: indicação dos livros e outros documentos que serviram de base à apuração; o demonstrativo do débito tributário, discriminando a base de cálculo e acréscimos e multas aplicáveis; e discriminação da moeda.

³⁷ Elementos a mais: discriminação da base de cálculo e a alíquota; e indicação do órgão em que tramitará o processo.

³⁸ Elementos mínimos: local, dia e hora da lavratura; nome do infrator e testemunhas, se houver; descrição do fato e circunstâncias, indicação do dispositivo legal; fazer referência ao termo de fiscalização; intimação para pagamento ou apresentação de defesa e provas.

³⁹ Elementos mínimos: a identificação do fato gerador da obrigação, do sujeito passivo, o quantum devido, a infração e a penalidade aplicável, quando for caso, e a identificação da autoridade responsável pelo lançamento; além de outras informações necessárias para melhor consubstanciar o lançamento, dispostas no regulamento.

Uma vez atingidos os requisitos suficientes para a correta identificação e individualização da infração imputada para fins de adequado exercício do direito de contraditório e ampla defesa, não há de se presumir qualquer nulidade *ab initio*, ou em tese, das redações mais sintéticas. De toda forma, uma redação que deixe mais claro e detalhado os elementos básicos que devem compor o auto de infração fortalecem o direito de exercício do contraditório e da ampla defesa do administrado por municiá-lo de mais elementos identificadores da infração e por informá-lo de como poderia exercer seu direito (perante qual órgão, endereço etc.). Digna de nota, nesse ponto, é a legislação do Pará que já traz no próprio bojo de seu auto de infração informações relacionadas a descontos por pronto pagamento do débito apurado, política essa que acaba por potencialmente incentivar o encerramento precoce de litígios nascentes.

Na ausência dos elementos básicos, o auto de infração estará viciado. **Existem vícios que podem ser convalidados e vícios que implicam a nulidade do ato ou do processo.** Consoante o art. 59 do decreto federal, os vícios que geram nulidade são: i) lavratura do auto por autoridade incompetente; ou ii) erro material substancial que cause o cerceamento do direito de defesa. A Tabela 6.5 resume as diferenças de legislações, concluindo que há tendência de relativa convergência quanto às hipóteses de nulidade.

Em geral, as legislações estaduais e municipais contemplam mais hipóteses de nulidade do que aquelas previstas no Decreto n. 70.235/72. Entretanto, um exame mais detido dessas hipóteses revela que elas são nada mais do que descrições mais específicas do que poderia ser considerado “cerceamento do direito de defesa”. Apenas em dois casos, os diplomas legais deixam de trazer uma ou outra das hipóteses previstas no diploma federal. São os casos do estado de Minas Gerais, que não prevê a nulidade por autoridade incompetente, e do estado do Rio Grande do Sul, que não prevê o cerceamento de direito de defesa.

De se mencionar ainda, ser possível notar casos⁴⁰ em que não há, nas legislações locais, qualquer disposição a respeito das hipóteses de nulidade. Contudo, mesmo diante da ausência de expressa previsão normativa, é aqui também possível invocarem-se os preceitos constantes da legislação federal, de caráter subsidiário, para além dos ditames constitucionais⁴¹ e do quanto disposto no CTN.⁴²

⁴⁰ Vide o caso do município de Porto Alegre (Quadro 6.6).

⁴¹ Vide nota de rodapé n. 16.

⁴² Art. 142, 149, 173, II do CTN, por exemplo.

Por fim, quanto aos vícios formais, há consenso normativo entre todos os entes federativos de que meros vícios formais não implicam a nulidade do auto de infração, dada a possibilidade de convalidação.⁴³

Lavrado o auto de infração, o contribuinte será intimado para que, no prazo de 30 dias (regra geral), pague o débito exigido ou apresente impugnação. Com a apresentação de impugnação da exigência tributária, inicia-se a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal.

O início do processo litigioso tem como efeito a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, a Fazenda não pode exigir os valores controvertidos, até que se esgotem todas as vias recursais, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN. Esse arranjo institucional prolonga o trâmite processual, uma vez que primeiro esgotam-se as três instâncias administrativas, para depois, eventualmente, se iniciar um processo judicial que também pode chegar a ter até três instâncias.

Não há previsão de qualquer mecanismo que vise a eventualmente sancionar litigância abusiva ou de má-fé levada a efeito no âmbito administrativo, a exemplo do previsto no âmbito judicial.⁴⁴ Esse arranjo institucional, apesar de, em tese, amplificar o direito de petição aos órgãos públicos e o acesso ao processo administrativo, pode acabar por descuidar de outro princípio igualmente caro ao sistema processual *latu sensu*, qual seja o da boa-fé. Com isso, pode haver um incentivo de litígios insubsistentes, mas que gozam ainda assim da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Daí ser um ponto de oportunidade a reflexões e eventual aperfeiçoamento ao sistema vigente.

No entanto, é relevante consignar que, como regra, nas legislações dos entes pesquisados importa em renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível, apenas, a apreciação pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Proferida a decisão de primeira instância, o processo pode ser rediscutido em segunda instância. Há dois tipos de recursos possíveis: o recurso de ofício e o recurso voluntário.

O recurso de ofício é admissível na hipótese de a decisão de primeira instância ser favorável ao contribuinte e o tributo em discussão ultrapassar determinado valor de alçada. Cumpridas estas duas condições cumulativamente, a autoridade fiscal será obrigada a recorrer

⁴³ No TIT/SP, a Lei n. 10.177, de 30/12/1998 regula o processo administrativo no âmbito da administração pública estadual, que não tenha disciplina específica, e também se aplica subsidiariamente aos atos e procedimentos com disciplina legal específica.

⁴⁴ Conforme arts. 79 a 81 do Código de Processo Brasileiro.

da decisão de primeiro grau. Não é uma opção do Fisco (órgão de julgamento) recorrer ou não, mas é seu dever funcional. Esse dever se funda, em última análise, na indisponibilidade do interesse público, que veda ao Fisco a possibilidade de desistir do PAF a partir de certo valor.

Na prática, esse tipo de recurso gera grande deturpação e morosidade processual, uma vez que a segunda instância recursal é provocada a se manifestar, mesmo diante de decisão do órgão julgador de primeira instância, motivada por membros de representação do Fisco (*e.g.*, dinâmica do PAF Federal), em face de decisão favorável a insurgência do contribuinte, e que dificilmente é derrubada nesse segundo exame. Destarte, veja-se que, para os recursos voluntários, a proporção de casos favoráveis ao contribuinte tende a 40%, mas, para os recursos de ofício, ela pode chegar a 90% (Figura 6.3).

Ademais, nota-se uma enorme variação dos valores que obrigam o Fisco a apresentar recursos de ofício entre os entes federativos. Conforme consta no Quadro 6.7, os valores variam de R\$ 1.100,00 (mil e cem reais) até R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). No estado do Rio de Janeiro, o valor base é de 10 UFIR, o que, em 2021, resultava em R\$37,05. Esse baixo valor, entretanto, se dá simplesmente para evitar erros por parte da administração fiscal carioca de não entrar com recurso de ofício em casos que atingem o valor legalmente estabelecido. É um valor meramente simbólico. Na redação original do Decreto n. 2.473/1979 (art. 108, §1º, “2”), o valor base era de 100.000 UFIR, resultando em recursos de ofício para processos a partir de R\$ 370.530,00.

O segundo caso de recurso possível é o do recurso voluntário. Diante de decisão desfavorável em primeira instância administrativa, as partes podem interpor esta modalidade recursal. Como regra, o prazo é de 30 dias no âmbito federal, mas varia em algumas legislações dos demais níveis federativos, conforme o Quadro 6.9.

Quadro 6.9 – Comparação dos prazos processuais.

Ente	Prazo impugnação	Prazo recurso segunda instância	Prazo recurso especial	Referência normativa
BR	30 dias	30 dias	15 dias	arts. 15, 33 e 37, Decreto n. 70.235/1972
MG	30 dias	10 dias	N/D	arts. 117 e 163, Decreto n. 44.747/2008
PE	30 dias	15 dias	15 dias	art. 176, Lei n. 6.763/1975
SP	30 dias	30 dias	30 dias	art. 14, I e II, Lei n. 10.654/1991

CE	30 dias	30 dias	30 dias	arts. 35 e 43, caput, Lei n. 13.457/2009
RJ	30 dias	30 dias	15 dias	art. 72, §1º, Lei n. 15.614/2014
DF	30 dias	30 dias	20 dias	art. 25, III, 1º e 3º, Decreto n. 2.473/1979;
PA	30 dias	30 dias	30 dias	arts. 238, 250 e §1º; 266, Decreto-Lei n. 05/1975
RS	30 dias	15 dias	10 dias	arts. 25, V; 51; 97, Lei n. 4.567/2011
Belém	30 dias	N/D	N/D	arts. 15, 33 e 37, Decreto n. 70.235/1972
Belo Horizonte	30 dias	30 dias	15 dias	arts. 117 e 163, Decreto n. 44.747/2008
Fortaleza	15 dias	15 dias	10 dias	art. 176, Lei n. 6.763/1975
Porto Alegre	30 dias	30 dias	30 dias	art. 14, I e II, Lei n. 10.654/1991
Recife	30 dias	30 dias	N/D	arts. 35 e 43, caput, Lei n. 13.457/2009
São Paulo	30 dias	15 dias	15 dias	art. 72, §1º, Lei n. 15.614/2014
Rio de Janeiro	30 dias	30 dias	30 dias	art. 25, III, 1º e 3º, Decreto n. 2.473/1979;
Nota: Os dias podem ser corridos ou úteis dependendo do órgão.				

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Conforme explicado anteriormente, recurso especial é um recurso específico, que não está previsto em todos os tribunais e, mesmo quando existe, possui um escopo restrito. As hipóteses de recurso especial variam, conforme a legislação de cada ente federativo.

No Quadro 6.8, encontram-se resumidas as principais diferenças em relação aos critérios para propositura dos recursos especiais nos diferentes entes federativos, tendo sido verificada convergência de 86,7%, relativamente às hipóteses de cabimento, entre os diplomas normativos examinados. Relativamente ao prazo para apresentação desse recurso, o Quadro 6.9 demonstra que **em apenas quatro dos entes pesquisados o prazo de 15 dias da legislação federal é replicado**. Seriam eles os estados de Pernambuco e do Rio de Janeiro e os municípios de Belo Horizonte e São Paulo.

Todas as decisões colegiadas em fase recursal, seja para recursos voluntários, seja para recursos especiais, estão sujeitas ao empate na votação. Via de regra, os órgãos colegiados são paritários, isto é, metade de seus membros são de representação do Fisco e a outra metade de

representação do contribuinte. Em virtude desse formato de composição, há possibilidade de empate e, portanto, necessária adoção de modalidade de critério desempate. O chamado voto de qualidade atribui ao presidente de turma julgadora o poder de proferir dois votos: um ordinário e outro de desempate.

Tanto no julgamento realizado pelas turmas ordinárias em sede de Recurso Voluntário, como no julgamento pelo órgão competente em sede de Recurso Especial, o resultado pode ser definido por voto de qualidade. O Quadro 6.10 resume o tipo de recurso em que é previsto o voto de qualidade nos diferentes entes federativos.

Quadro 6.10 – Comparação do voto de qualidade.

Órgão	Nome do órgão	Voto de qualidade para segunda instância	Voto de qualidade para recurso especial	Referência normativa
BR	CARF	Regra: não Exceção: nas hipóteses da Portaria MF n. 260/2020	Regra: não Exceção: nas hipóteses da Portaria MF n. 260/2020	art. 25, §9º, Decreto n. 70.235/1997
MG	CC	Sim	Sim	art. 28, Lei n. 13.988/2020
PE	TATE	Não*	Sim	art. 2º, Portaria MF n. 260/2020
SP	TIT	Sim	Sim	art. 23, VI, Decreto n. 44.906/2008
CE	CRT	Sim	Sim	art. 176, I, Lei n. 6.763/1975
RJ	CC	Sim	Sim	art. 15, Lei n. 15.683/2015
DF	TARF	Sim	Sim	art. 9º, III, Lei n. 15.683/2015
PA	TARF	Sim	Sim	art. 61, Lei n. 13.457/2009
RS	TARF	Sim	Sim	art. 8º, II, Decreto n. 32.885/2018
Belém	CRF	S/D	S/D	art. 5º, IV, Decreto n. 32.885/2018
Belo Horizonte	CRT	Sim	Sim	art. 21, XI, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
Fortaleza	Conselho Pleno	Sim	Sim	art. 22, II, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
Porto Alegre	TART	Sim	Sim	art. 6º, §5º, Decreto n. 33.268/2011
Recife	CRT	Sim	N/A**	art. 85, II, Lei n. 6.182/1998
São Paulo	CMT	Sim	Sim	art. 83, VIII, Lei n. 6.182/1998

Rio de Janeiro	CC	Sim	Não***	art. 99, §1º, Lei n. 6.537/1973
<p>Notas:</p> <p>* Em Pernambuco, não há voto de qualidade na segunda instância de julgamento (turmas julgadoras), uma vez que eventual empate é resolvido pela convocação de membro de outra turma para proferir voto (art. 15, p. único, Lei n. 15.683/2015).</p> <p>** Em Recife, não há previsão de recurso especial, portanto, não faz sentido falar de voto de qualidade para recurso especial.</p> <p>*** O recurso especial no município do Rio de Janeiro é julgado apenas pelo Secretário da Fazenda, não necessitando de voto de qualidade.</p>				

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Sobre o tema, e relativamente à esfera federal, vale consignar que até 14/04/2020, no âmbito das turmas ordinárias e da CSRF do CARF, era adotado o voto de qualidade como critério de desempate. Contudo, com a introdução do art. 19-E, à Lei n. 10.522/2002, introdução essa feita por meio do art. 28 da Lei n. 13.988/2020, promulgada em 14/04/2020, restou extinto o voto de qualidade, resolvendo-se o litígio de forma favorável ao contribuinte, em caso de empate no julgamento do processo administrativo tributário.⁴⁵ O tema em questão suscitou diversos questionamentos acerca da legalidade e constitucionalidade de tal dispositivo, o que culminou na apresentação de três ações diretas de inconstitucionalidade que questionam o fim do voto de qualidade no CARF.⁴⁶ São elas, a ADI 6.399, a ADI 6.403 e a ADI 6.415.

A Portaria do Ministério da Economia n. 260, de 2020, na tentativa de disciplinar a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do CARF, acabou por criar ressalvas à adoção do critério desempate em favor do contribuinte (art. 3º, inciso II da Portaria). Dito de outra forma, a citada Portaria considera possível a aplicação do voto de qualidade aos julgamentos no âmbito do CARF: a) de matérias de natureza processual, bem como de conversão do julgamento em diligência; b) de embargos de declaração; e c) das demais espécies de processos de competência do CARF, ressalvada aquela prevista no §1º do art. 2º da mesma Portaria.

Sem qualquer juízo de valor a respeito do tema, mas em razão do debate instaurado, tem-se como incerta a classificação da presença de voto de qualidade no CARF, motivo pelo qual sinaliza-se no Quadro 6.10, como, em regra, não presente, exceto nos casos da Portaria do Ministério da Economia. Por consequência lógica, ao se optar pela insubsistência do voto de

⁴⁵ Lei n. 13.988/2020, art. 28 “em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º, do artigo 25, do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte”.

⁴⁶ CONJUR (São Paulo). **STF começa a julgar ADIs que questionam fim do voto de qualidade no Carf**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-02/supremo-comeca-julgar-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

qualidade no âmbito federal, a taxa de convergência dos diplomas pesquisados ao federal, resultou em 0%.

No âmbito estadual, é de se comentar o caso de São Paulo. Para o TIT/SP, tanto o julgamento do Recurso Ordinário como do Recurso Especial pode ser decidido por voto de qualidade em caso de empate. A hipótese em análise se aplica aos julgamentos dos colegiados de segunda instância para os recursos previstos no art. 42 da Lei n. 13.457/2009. No entanto, é de se atentar para o fato de que o Recurso Voluntário (alçada inferior a 20.000 UFESPs) é julgado de forma monocrática pelo Delegado Tributário de Julgamento, não se lhe aplicando a hipótese sob exame (voto de qualidade).

No TIT/SP, as Presidências e Vice-Presidências das Câmaras Julgadoras são alternadas entre juízes servidores e juízes contribuintes. Das atuais 12 Câmaras Julgadoras, metade são presididas por juízes servidores e metade por juízes contribuintes. Na Câmara Superior, sendo o Presidente um juiz servidor, o Vice-Presidente será um juiz contribuinte, a quem incumbe o voto de qualidade nos julgamentos em que substitui o Presidente (seja por impedimento do Presidente, seja em outros afastamentos, como férias, etc.). No TIT, entende-se que a paridade é um princípio importante na revisão administrativa, sendo o voto de qualidade atribuído ao Presidente de cada Câmara.

Conexa a essa questão da paridade nas câmaras, é interessante refletir sobre a relação entre a presença de voto de qualidade e a quantidade de julgadores. Era de se esperar que houvesse voto de qualidade somente em lugares em que as turmas possuísem um número par de julgadores, uma vez que é somente nestes julgamentos que há a possibilidade de empate. Entretanto, observam-se alguns casos discrepantes, em que há um número ímpar de julgadores e, mesmo assim, aplica-se o voto de qualidade. Isso acontece, na verdade, porque os julgamentos não precisam ocorrer com o quórum total. E, nesse sentido, há a possibilidade de que o quórum resulte em número par. Isso foi verificado na segunda instância do TATE de Pernambuco e no TART de Porto Alegre, conforme Quadro 6.11. Já nos julgamentos dos recursos especiais, não há nenhum caso em que isso aconteça, conforme Quadro 6.12.

Quadro 6.11 – Comparação da relação entre a estrutura do tribunal e voto de qualidade para recurso voluntário.

Órgão	Nome do órgão	Voto de qualidade para recurso voluntário	Quantidade de julgadores	Composição paritária	Referência normativa
--------------	----------------------	--	---------------------------------	-----------------------------	-----------------------------

BR	CARF	Regra: Não Exceção: nas hipóteses da Portaria MF n. 260/2020	Par	Sim	art. 1º, Portaria MF n. 343/2015
MG	CC	Sim	Par	Sim	art. 5º, Decreto n. 44.906/2008 art. 192, Lei n. 6.763/1975
PE	TATE	Não*	Ímpar	N/A**	art. 15, Lei n. 15.683/2015
SP	TIT	Sim***	Par	Sim	Composição paritária: art. 59, Lei n. 13.457/2009 e art. 35, Decreto n. 54.486/2009. Voto de qualidade: art. 61, Lei n. 13.457/09 e art. 37, Decreto n. 54.486/09.
CE	CRT	Sim	Par	Sim	art. 14, Lei n. 15.614/14
RJ	CC	Sim	Par	Sim	art. 2º, caput, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	TARF	Sim	Par	Sim	art. 6º, §2º, I e II, Decreto n. 33.268/2011
PA	TARF	Sim	Par	Sim	art. 2º, Decreto n. 3.578/1999
RS	TARF	Sim	Par	Sim	art. 97, Lei n. 6.537/1973
Belém	CRF	S/D	Par	Sim	arts. 232 e 233, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	CRT	Sim	Par	Sim	art. 15, §1º, Decreto n. 16.197/2016
Fortaleza	CRT	Sim	Par	Sim	art. 13, II; 15, VII, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	TART	Sim****	Ímpar	Não	art. 4º, Lei Complementar n. 534/2005
Recife	CRT	Sim	Par	Sim	art. 9º, Lei n. 18.276/2016
São Paulo	CMT	Sim	Par	Sim	Referência normativa substitutiva art. 13, II, Portaria SF n. 213/2021, art. 11, II, Portaria SF n. 243/2021

Notas:

* Apesar de o número de julgadores ser ímpar, pois são três julgadores por câmara, pelo art. 13, Lei n. 15.683/2015, os julgamentos podem acontecer com 2/3 dos julgadores, isto é, com dois julgadores. Isso permite que haja empate nos votos. E, em caso de empate, há a possibilidade de voto de desempate (art. 15, parágrafo único, Lei n. 15.683/2015).

** Não há que se falar em paridade na composição das turmas do TATE/PE, pois todos os seus membros são julgadores concursados.

*** Salvo hipótese do §2º do art. 61, da Lei n. 13.457/09.

**** Em Porto Alegre, o número de julgadores é ímpar, mas há a possibilidade de os julgamentos ocorrerem sem todos os julgadores da Câmara, o que possibilita a existência de empate.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro 6.12 – Comparação da relação entre a estrutura do tribunal e voto de qualidade para recurso especial.

Órgão	Nome do órgão	Voto de qualidade para recurso especial	Quantidade de julgadores	Composição paritária	Referência normativa
BR	CARF	Regra: Não Exceção: nas hipóteses da Portaria MF n. 260/2020	Par	Sim	arts. 12, 26 e 27, Portaria MF n. 343/2015
MG	CC	Sim	Par	Sim	arts. 4º e 8º, Decreto n. 44.906/2008 art. 192, Lei n. 6.763/1975
PE	TATE	Sim	Par	N/A*	art. 12, Lei n. 15.683/2015
SP	TIT	Sim	Par	Sim	art. 57, Lei n. 13.457/2009; art. 33, Decreto n. 54.486/2009
CE	CRT	Sim	Par	Sim	art. 10, Lei n. 15.614/2014
RJ	CC	Sim	Par	Sim	art. 5º, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	TARF	Sim	Par	Sim	art. 6º, §1º, Decreto n. 33.268/2011
PA	TARF	Sim	Par	Sim	art. 7º, Decreto n. 3.578/1999
RS	TARF	Sim	Par	Sim	art. 99, §1º, Lei n. 6.537/1973; arts. 30 e 31, Resolução n. TARF 1/2016
Belém	CRF	S/D	S/D	S/D	S/D
Belo Horizonte	CRT	Sim	Par	Sim	art. 45, Decreto n. 16.197/2016
Fortaleza	Conselho Pleno	Sim	Par	Sim	art. 8º, II; 12, VII, Lei n. Complementar 305/2021
Porto Alegre	TART	Sim	Ímpar	Não	art. 10, III; 11; 12, §2º; 15, Regimento Interno TART
Recife	CRT	Não**	N/A	N/A	N/A
São Paulo	CMT	Sim	Par	Sim	arts. 3º e 5º, Portaria MF n. 213/2021
Rio de Janeiro	CC	Não***	N/A	N/A	N/A
<p>Notas: * Não há que se falar em paridade na composição das turmas do TATE/PE, pois todos os seus membros são julgadores concursados.</p>					

** Em Recife, não há previsão de recurso especial, portanto, não faz sentido falar de voto de qualidade para recurso especial.

*** O recurso especial no município do Rio de Janeiro é julgado apenas pelo Secretário da Fazenda, não necessitando de voto de qualidade.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

O julgador que profere a decisão por voto de qualidade, seja no recurso voluntário, seja no recurso especial, é normalmente o Presidente, podendo ser o Presidente da Câmara/Turma/Pleno ou o Presidente do Tribunal como um todo. Detectaram-se apenas dois casos em que não é o Presidente quem profere voto de qualidade. O primeiro ocorre na segunda instância do TATE de Pernambuco, caso em que o Presidente do tribunal escolhe algum julgador administrativo-tributário para, naquela sessão, proferir o voto de qualidade. O segundo caso é o do Conselho de Recursos Tributários de Recife, em que não cabe ao Presidente da Câmara proferir o voto de qualidade em segunda instância, mas ao próprio Secretário da Fazenda. Assim sendo, para fins de verificação de representatividade, é de se examinar o perfil dos presidentes dos tribunais administrativos.

Via de regra, por determinação legal, o Presidente é de representação do Fisco. Há, porém, alguns casos que fogem a essa regra. Um deles refere-se ao estado de Pernambuco. Como os julgadores administrativo-tributários (JATTEs) são concursados, o voto de qualidade será proferido por um deles.

Outro caso refere-se ao estado do Rio Grande do Sul. É que nesse estado, não há determinação legal de que o Presidente deva ser escolhido dentre os membros efetivos do tribunal. Pelo contrário, a lei estabelece que o Secretário da Fazenda irá escolher, “dentre bacharéis em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade, e equidistantes dos interesses da Fazenda Estadual e dos contribuintes” (art. 97, §1º, Lei n. 6.537/1973).

E, ainda, conforme anteriormente mencionado, o caso do TIT/SP, em que as Presidências das Câmaras Julgadoras são alternadas entre juízes servidores e juízes contribuintes.

Quadro 6.13 – Comparação do perfil do julgador de voto de qualidade em segunda instância.

Órgão	Nome do órgão	Julgador	Nomeação	Representação	Referência normativa
--------------	----------------------	-----------------	-----------------	----------------------	-----------------------------

BR	CARF	Presidente da Turma	Ministro da Economia	Fisco	art. 25, §9º, Decreto n. 70.235/1972, regulamentado pelos arts. 17 e 54 do Anexo II, da Portaria MF n. 343/2015 (RICARF), art. 2º, Portaria ME n. 260/2020
MG	CC	Presidência das Câmaras	Chefe do Poder Executivo	Fisco para a Primeira e Terceira Câmaras de Julgamento Contribuinte para a Segunda Câmara de Julgamento	art. 23, VI, Decreto n. 44.906/2008 art. 8º, II, III e Parágrafo único, Decreto n. 44.906/2008 art. 189, Lei n. 6.763/1975
PE	TATE	algum JATTE convocado pelo Presidente do TATE	Presidente do TATE	Julgador concursado*	art. 15, parágrafo único, Lei n. 15.683/2015
SP	TIT	Presidente das Câmaras Julgadoras	Secretário da Fazenda	Fisco ou contribuinte**	art. 56, Lei n. 13.457/2009; art. 47, Decreto n. 54.486/2009
CE	CRT	Presidente das Câmaras	Chefe do Poder Executivo	Fisco	art. 8º, II, Decreto n. 32.885/2018 art. 5º, IV, Decreto n. 32.885/2018
RJ	CC	Presidente da Câmara	Secretário de Fazenda/Presidente CCERJ	Fisco ou contribuinte**	art. 22, II, Resolução SEFCOM n. 5.927/2001
DF	TARF	Presidente do TARF	Eleição	Fisco	art. 6º, §5º, Decreto n. 33.268/2011 art. 2º, §3º, Decreto n. 33.268/2011
PA	TARF	Presidente do Tribunal	Chefe do Poder Executivo	Fisco	art. 7º, §1º, Decreto n. 3.578/1999 art. 3º, <i>caput</i> e §5º, Decreto n. 3.578/1999
RS	TARF	Presidente das Câmaras	Secretário da Fazenda	Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade ***	art. 99, §1º, Lei n. 6.537/1973 art. 97, <i>caput</i> e §1º, Lei n. 6.537/1973
Belém	CRF	S/D	S/D	S/D	S/D

Belo Horizonte	CRT	Presidente das Câmaras	Chefe do Poder Executivo	Fisco	art. 19, Decreto n. 16.197/2016 art. 15, §4º, Decreto n. 16.197/2016
Fortaleza	Conselho Pleno	Presidente da respectiva Câmara (1 e 2 Vice-Presidente do contencioso administrativo)	Chefe do Poder Executivo	Fisco	arts. 6º; 7º, §2º; 15, VII, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	TART	Coordenador da Câmara	Chefe do Poder Executivo	Fisco	art. 5º, <i>caput</i> e §2º; art. 7º, Lei Complementar n. 534/2005
Recife	CRT	Secretário de Finanças	Chefe do Poder Executivo	Fisco	art. 3º, §6º, Lei n. 18.276/2016
São Paulo	CMT	Presidente das Câmaras	Chefe do Poder Executivo	Fisco	art. 55º, §3º, Lei n. 14.107/2005 art. 20, Parágrafo único, Portaria SF n. 213/2021
Rio de Janeiro	CC	Presidente do Conselho	Chefe do Poder Executivo	Fisco****	art. 9º, III, Resolução SMF n. 2.694/2011 art. 3º, Resolução SMF n. 2.694/2011

Notas:

* Os JATTEs são concursados.

** O presidente da câmara julgadora pode ser representante do Fisco ou dos contribuintes.

*** A legislação diz que o Presidente será Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade.

**** O regimento interno não informa a regra, mas os últimos cinco presidentes são representantes do Fisco.

S/D: Sem documento.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro 6.14 – Comparação do perfil do julgador de voto de qualidade em recurso especial.

Órgão	Nome do órgão	Julgador	Nomeação	Representação
BR	CARF	Presidente da Turma	Ministro da Economia	Fisco
MG	CC	Presidente do CC	Governador do Estado	Fisco

PE	TATE	Presidente do TATE	Secretário da Fazenda	Julgador concursado *
SP	TIT	Presidente da Câmara Superior	Secretário da Fazenda	Fisco**
CE	CRT	Presidente do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT)	Chefe do Poder Executivo	Fisco
RJ	CC	Presidente do CC	Governador do Estado	Fisco ou contribuinte***
DF	TARF	Presidente do TARF	Eleição	Fisco
PA	TARF	Presidente do Tribunal	Chefe do Poder Executivo	Fisco
RS	TARF	Presidente do TARF	Secretário da Fazenda	Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade****
Belém	CRF	S/D	S/D	S/D
Belo Horizonte	CRT	Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Tributários de Belo Horizonte (CART-BH)	Chefe do Poder Executivo	Fisco
Fortaleza	Conselho Pleno	Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Tributários de Belo Horizonte (CART-BH)	Chefe do Poder Executivo	Fisco
Porto Alegre	TART	Presidente do TART	Chefe do Poder Executivo	Fisco
Recife	CRT	N/A	N/A	N/A
São Paulo	CMT	Presidente do Conselho	Chefe do Poder Executivo	Fisco
Rio de Janeiro	CC	N/A	N/A	N/A

Notas:

- Em Recife, não há previsão de recurso especial, portanto, não faz sentido mencionar o voto de qualidade para recurso especial.

- O recurso especial no município do Rio de Janeiro é julgado apenas pelo Secretário da Fazenda, não necessitando de voto de qualidade.

- S/D: Sem documento. N/A: Não se aplica.

* Os JATTEs são concursados.

** O regimento interno não especifica, mas os presidentes mais recentes são representantes do Fisco.

*** O presidente do CC do Rio de Janeiro pode ser representante do Fisco ou do contribuinte (a presidente atual é dos contribuintes).

**** A legislação diz que o Presidente será Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

A instância especial é a última instância administrativa. Ela é admitida em raros casos, apenas na hipótese de os litigantes atenderem a seus requisitos de admissibilidade. Do contrário, a decisão proferida pelas turmas ordinárias será a definitiva. Com o trânsito em julgado na esfera administrativa, dá-se a constituição definitiva do crédito tributário e os valores serão direcionados para inscrição em dívida ativa, caso mantida, pela decisão transitada, a exigência do crédito tributário e não sendo o mesmo pago pelo contribuinte. Encerra-se, portanto, o processo administrativo litigioso.

Pelo exposto, nota-se que, de forma geral, as várias legislações tendem mais a convergir com o Decreto n. 70.235/1972 do que a divergir. Mais especificamente, tendo por critério i) os elementos básicos do Auto de Infração; ii) as hipóteses de vícios nos autos de infração; iii) as previsões de recursos de ofícios; e iv) as previsões legais sobre o voto de qualidade, detectou-se (Tabela 6.5) convergência superior a 66,7% nos itens (i) e (iii). Já relativamente ao item (ii) verificaram-se diferenças significativas de regime jurídico afeto aos vícios nos autos de infração. Quanto ao item (iv), que trata do voto de qualidade, a falta de convergência se deu em razão do fato de não mais estar previsto na esfera federal o voto de qualidade (exceção às hipóteses da Portaria). No entanto, se compararmos com a disposição legal anteriormente vigente no CARF (que previa o voto de qualidade), o percentual de convergência para este item seria 100,0%. De se pontuar aliás, relativamente ao voto de qualidade, a grande variabilidade de arquiteturas institucionais erigidas,⁴⁷ a influir no desenho final de tal instituto.

Contudo, mesmo no âmbito dos assuntos em que a tendência seja pela convergência, análise mais cuidadosa revelou a presença de muitos pontos de reflexão e outros tantos de dissonância entre os regimes legais, a indicarem oportunidades de aperfeiçoamento. Refere-se, por exemplo, à previsão de prazos diferentes pelos entes pesquisados para interposição de recursos voluntário e especial (Quadro 6.9) e aos valores de alçada para interposição do recurso de ofício. Daí ser possível se concluir que os sistemas tributário-processuais dos entes federados em que pese conterem muitos pontos de convergência ao regime federal, tendem a dele divergir em vários aspectos, a revelar certa complexidade do sistema de uma forma geral.

⁴⁷ Sobre as diferentes arquiteturas dos tribunais administrativos e perfil dos julgadores, vide Hipótese 4.

6.3. Hipótese 3: Incentivos à Litigiosidade Tributária

Existe correlação entre o aumento do contencioso fiscal brasileiro e determinados incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do processo tributário nacional.

6.3.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Quais são as características das empresas que formam o polo passivo no contencioso administrativo e judicial nos casos em que há atuação da PGFN?

Quadro 6.15 – Comparação de dívidas ativas com e sem execução fiscal.

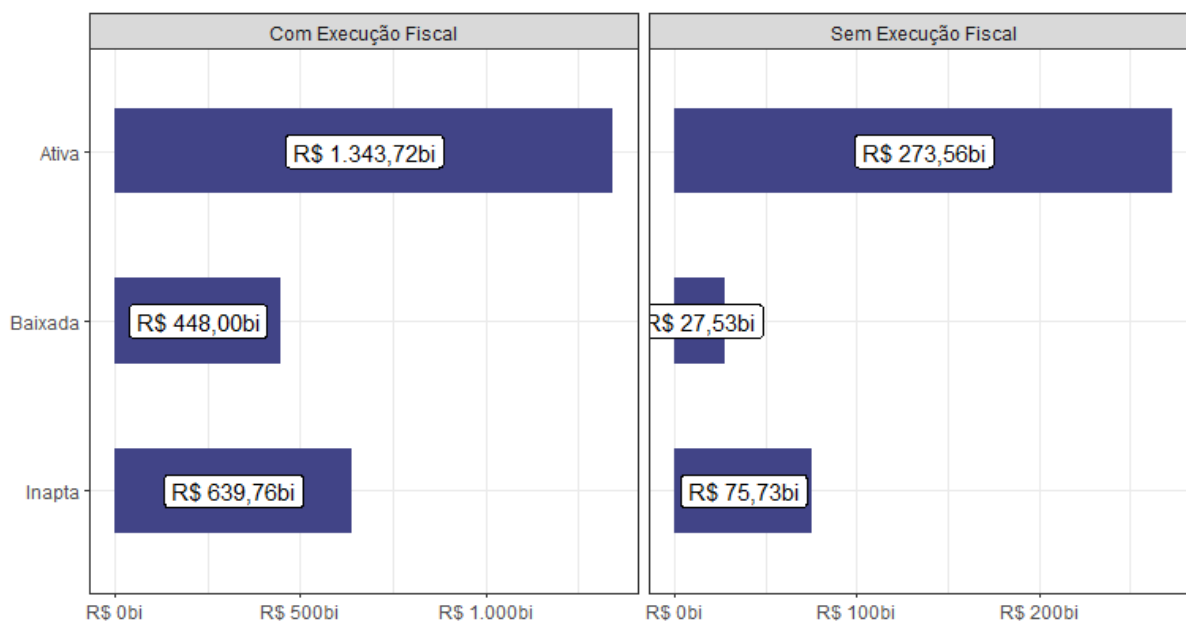
Característica	Métrica de comparação
Situação da Empresa	Valor da dívida por Situação
Porte da Empresa	Valor da dívida por Porte
Regime Simples Nacional	Valor da dívida por Adesão ao Simples
Natureza da Empresa	Valor da dívida por Natureza
Espécie Tributária em Litígio	Valor da dívida por Espécie Tributária

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

O Quadro 6.15 contém os indicadores utilizados para a comparação das empresas em litígios com atuação da PGFN, seja na esfera administrativa ou na esfera judicial. As características analisadas são a situação da empresa, o porte, se a empresa era aderente ao regime do Simples Nacional, natureza jurídica, tipo de atividade empresarial (a partir do código CNAE), e a espécie tributária alvo do litígio. Nas análises que seguem, obtiveram-se os valores totais dos processos e efetuou-se a segmentação dos contribuintes de acordo com as características acima.

Pergunta 2: As empresas em litígio nas esferas administrativa e judicial, nos processos em que há atuação da PGFN, apresentam situação fiscal semelhante?

Figura 6.11 – Valor da dívida ativa por situação fiscal da empresa e existência de execução fiscal.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A primeira comparação na Figura 6.11 acima diz respeito à situação das empresas junto à Receita Federal em cada esfera.⁴⁸ As empresas ativas representam a maior dívida ativa, se medido o valor do crédito tributário. Contudo, o valor total da dívida de empresas ativas em relação aos outros tipos (baixada ou inapta) é muito maior nas dívidas sem execução fiscal (à direita) quando comparados com as dívidas com execução fiscal (à esquerda). Nas execuções fiscais, os valores das dívidas de empresas baixadas ou inaptas somadas são de 81% do valor relativo a empresas ativas. Esta evidência indica que um percentual elevado das execuções fiscais envolve empresas que já não estão mais atuando em seus setores.

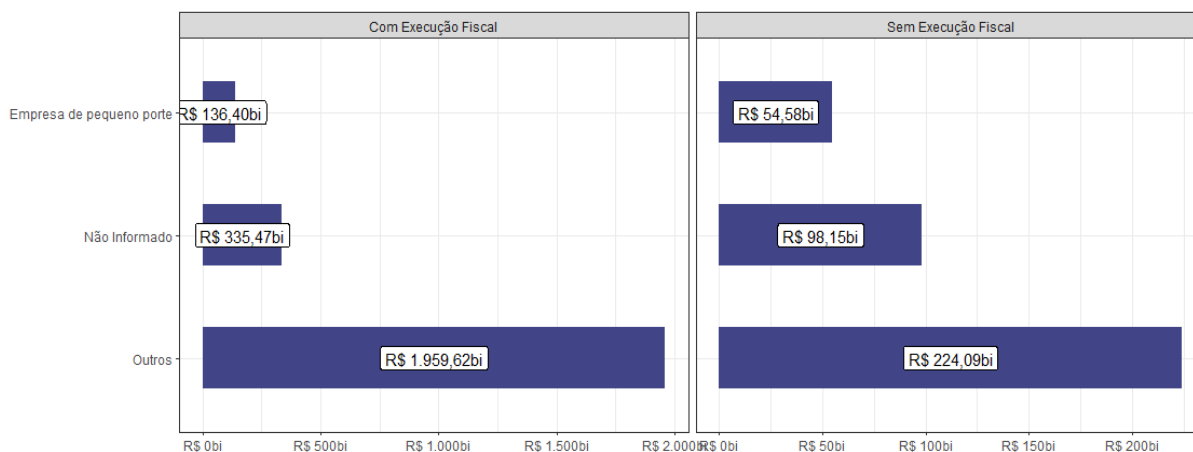
Ressalta-se que os processos que se encontram com execução fiscal distribuída, embora pressuponham uma pretensão resistida (a de pagar o tributo), nem sempre correspondem à impugnação material de créditos tributários oriundos de lançamento de ofício, por parte do sujeito passivo, os quais se enquadram no conceito estrito de litígios administrativos. Nessa classificação de processos “com execução fiscal distribuída” também se incluem aqueles créditos tributários autodeclarados que não foram pagos pelos respectivos contribuintes, os

⁴⁸ Situação fiscal das empresas junto à Receita Federal: (i) ATIVA – é aquela empresa que está regularmente constituída, dispendo de CNPJ ativo, exercendo normalmente suas atividades econômicas, conforme seus objetivos societários; (ii) BAIXADA – é aquela empresa que encerrou suas atividades, tornando-se inativa, havendo formalizado sua extinção com a correspondente baixa do CNPJ, perante os órgãos competentes: Receita Federal, Junta Comercial ou Cartório; (iii) INAPTA – é aquela empresa que está incapacitada de exercer suas atividades com o CNPJ, em razão de sanção aplicada pela Receita Federal, que publica Ato Declaratório Executivo (ADE) relacionando as empresas declaradas como inaptas.

quais se tornaram inadimplentes face à Fazenda Pública. Tanto é assim que, consoante planilha constante do Portal da PGFN, apenas uma menor fração desse conjunto encontra-se com “garantia”.

Pergunta 3: As empresas com dívida ativa, com e sem execução fiscal, apresentam porte semelhante?

Figura 6.12 – Valor da dívida por porte da empresa e existência de execução fiscal.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Compara-se, na Figura 6.12, o porte das empresas de acordo com a existência de execução fiscal. À esquerda (com execução fiscal), nota-se que as empresas de pequeno porte representam um percentual menor dos valores totais da dívida (6%) do que a mesma proporção da dívida sem execução fiscal, ao lado direito (17%). Uma interpretação plausível para esse fenômeno é de que são essas empresas que justamente têm menos recursos, tanto do ponto de vista financeiro, quanto temporal, para estenderem a litigância de suas cobranças tributárias. Há, portanto, uma diferença de perfil das empresas e das dívidas com e sem execução fiscal. Outra questão que poderia explicar esse fenômeno é que, devido aos valores dos débitos tributários relativos às pequenas empresas geralmente serem mais baixos, os respectivos processos nem sempre são priorizados para julgamento, no universo do contencioso fiscal, mormente no CARF, onde ainda há um grande quantitativo de processos remanescentes do período anterior à criação do Contencioso de Pequeno Valor, previsto na Lei n. 13.988/2020.

Pergunta 4: Quais são os principais tributos que se encontram em julgamento no contencioso administrativo fiscal de primeira instância (DRJs)?

Atendo-se especificamente ao contencioso administrativo fiscal de primeira instância, quando se analisa quais tributos estão em julgamento nas DRJs, percebe-se uma grande dispersão entre valores e quantidades de processos, conforme pode-se depreender da leitura da Tabela 6.6, da Figura 6.13 e da Figura 6.14 abaixo.

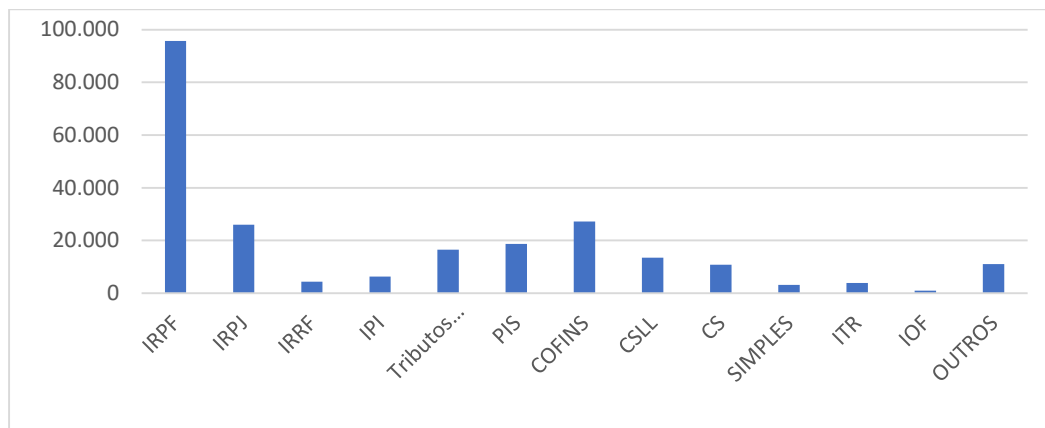
Tabela 6.6 – Quantidade e valor dos tributos em julgamento nas DRJs (01/01/2021).

Tributo	Qtde	Valor
IRPF - Imposto sobre a Renda da Pessoa Física	95.650	6.766.336.156,53
IRPJ - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	25.928	58.115.081.604,45
IRRF - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte	4.376	3.030.661.212,68
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados	6.286	7.645.110.982,69
Tributos sobre o Comércio Exterior - Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), IPI vinculado, PIS/COFINS-Importação e Outros (vincul. à imp.)	16.496	8.935.824.295,65
PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social	18.660	3.540.781.291,03
FINSOCIAL - Contribuição para o Fundo de Investimento Social	109	129.267.101,89
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	27.194	34.154.484.520,72
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	13.414	3.846.798.149,87
PASEP - Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público	489	748.624.884,94
CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico	253	745.221.999,32
CS - Contribuições Previdenciárias	10.737	12.541.591.887,40
SIMPLES - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	3.159	80.105.642,33
ITR - Imposto Territorial Rural	3.921	1.390.584.559,29
IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários	946	1.826.554.224,02
CPMF/IPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira / Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira	4	19.339.719,59
CPSS - Contribuição do Plano de Seguridade Social do Servidor	30	135.467,28
OUTROS - Tributos e Contribuições	10.987	2.353.664.535,50
Não triados	471	227.555.063,22
Total	239.110	146.097.723.298,40

Fonte: RFB / SERPA (2021).⁴⁹

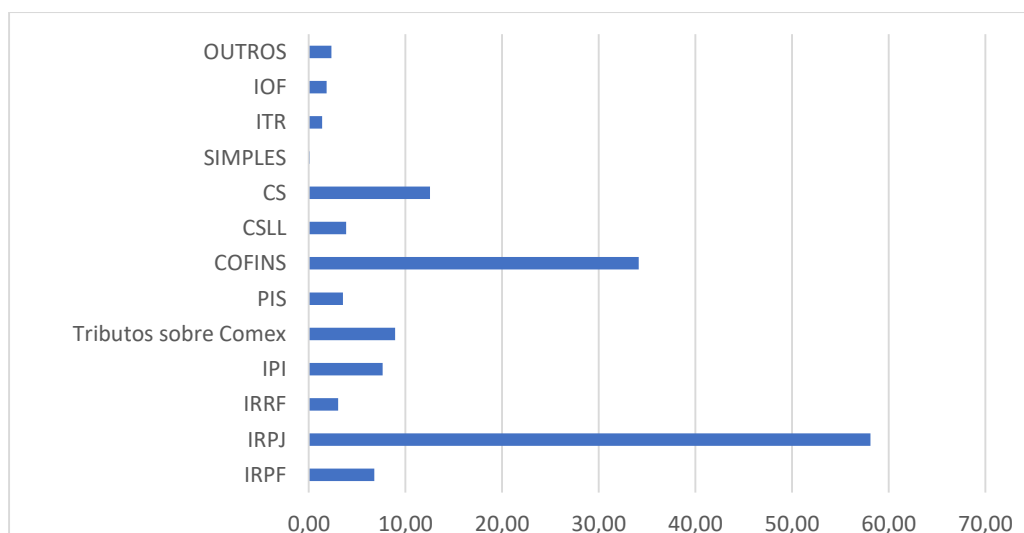
⁴⁹ SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise do contencioso tributário brasileiro**. Orientadora: Maria Eduarda Tannuri-Pianto. 2021. 91 p. Dissertação (Mestrado) - Mestrado em Economia do Setor Público, Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

Figura 6.13 – Quantidade de processos em julgamento nas DRJs em 01/01/2021.



Fonte: RFB / SERPA (2021).⁵⁰

Figura 6.14 – Valores dos processos em julgamento nas DRJs por tributo em 01/01/2021.



Fonte: RFB / SERPA (2021).⁵¹

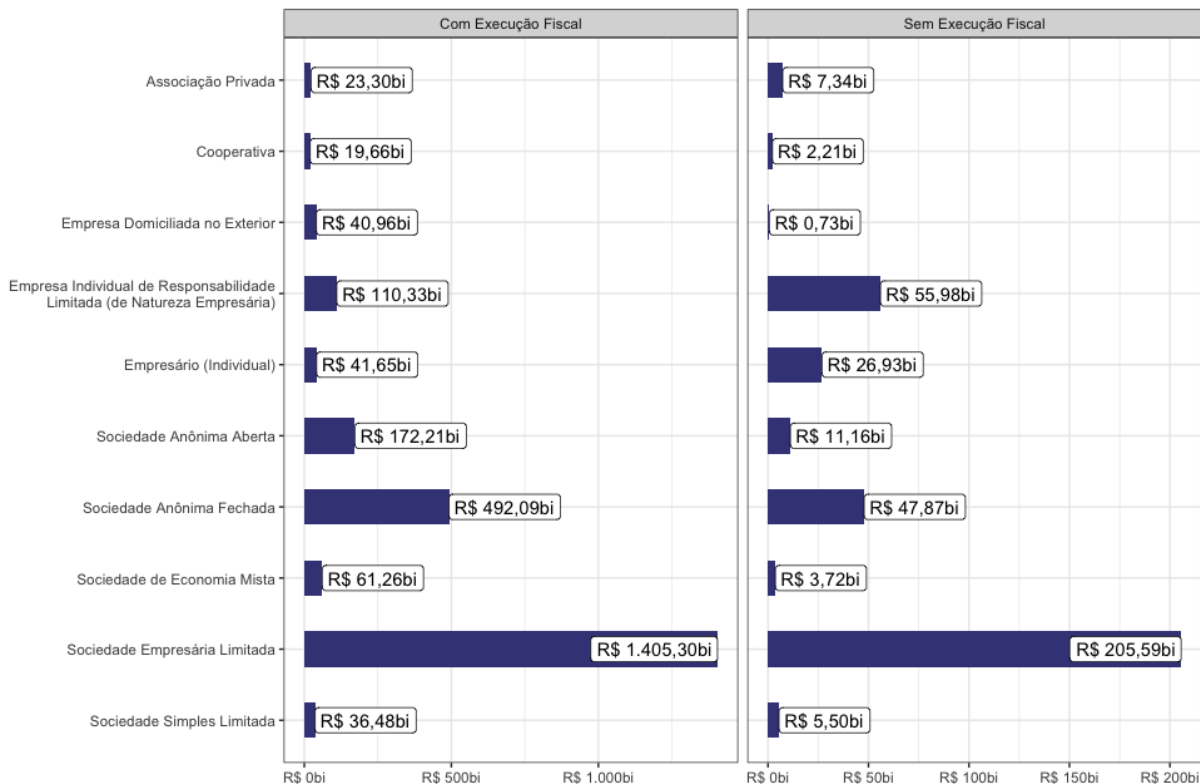
Como se pode observar, os processos envolvendo o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são os mais numerosos. Porém, quando a análise leva em conta o valor dos créditos tributários envolvidos, são os processos que julgam questões relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) que aparecem em primeiro lugar, seguidos mais uma vez pelos processos relativos à COFINS.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

Pergunta 5: As empresas com dívida ativa, com e sem execução fiscal, apresentam natureza jurídica semelhante?

Figura 6.15 – Valor da dívida com e sem execução fiscal por natureza jurídica da empresa.

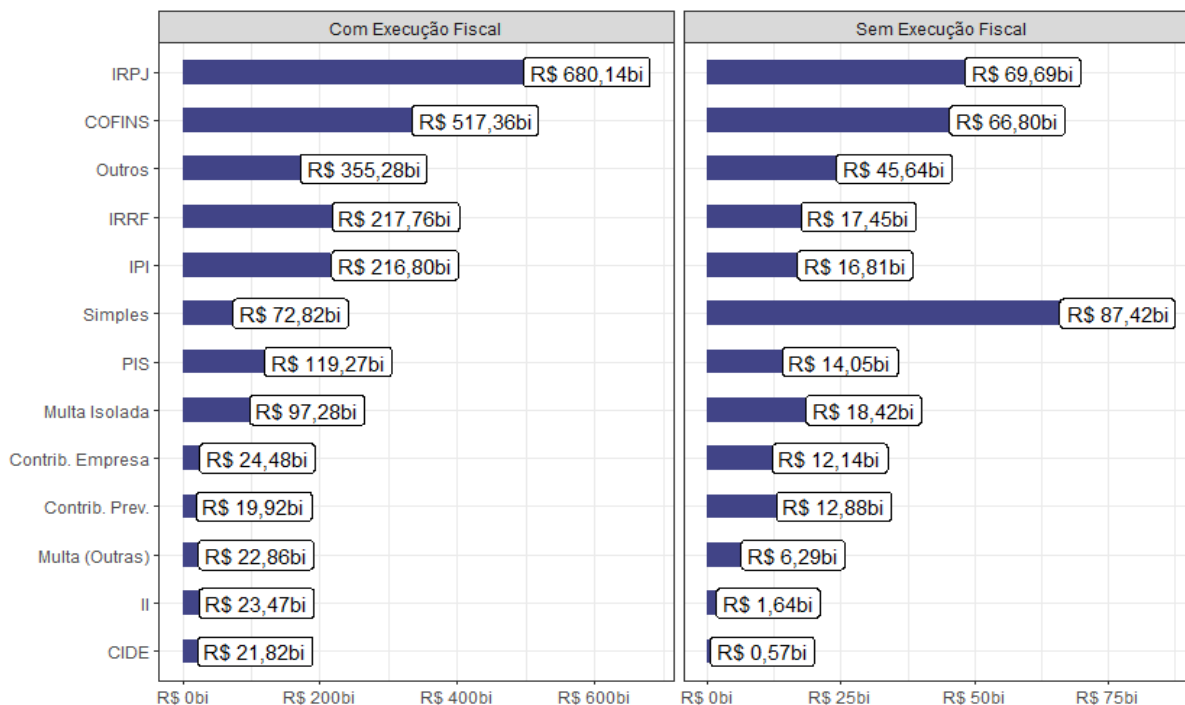


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura 6.15 mostra valores da dívida ativa de acordo com a existência ou não de execução fiscal e a natureza jurídica das empresas. Nas dívidas com execução fiscal, à esquerda, há grande proporção das sociedades anônimas abertas ou fechadas no valor (27%). Este resultado está alinhado com a conclusão das outras análises, qual seja, de que empresas com dívidas com execução fiscal têm perfil mais sofisticado, seja por uma questão de acesso à justiça ou pela atividade da PGFN. Na dívida ativa sem execução fiscal, à direita, uma proporção relevante (23%) da dívida é de empresários individuais (de natureza limitada ou não).

Pergunta 6: Os créditos tributários, com ou sem execução fiscal, estão concentrados em quais espécies tributárias?

Figura 6.16 – Valor da dívida com e sem execução fiscal por tributo.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A última evidência sobre o perfil da parte com dívida ativa advém da análise das espécies tributárias nos processos com e sem execução fiscal, representado na Figura 6.16. De modo geral, a existência de execução fiscal é independente do tributo. Com exceção de tributos relacionados ao Simples Nacional, nenhuma das espécies tem o valor com execução fiscal menor do que o valor sem execução fiscal. Nota-se, especialmente, diferença substantiva entre os valores de dívidas envolvendo o IRPJ (R\$ 680,14bi com execução fiscal; R\$ 69,69bi sem execução fiscal), COFINS (R\$ 517,36bi com execução fiscal; R\$ 66,80bi sem execução fiscal) e IPI (R\$ 216,80bi com execução fiscal; R\$16,81bi sem execução fiscal). Importante destacar que uma dívida sem execução fiscal pode se tornar uma execução fiscal no futuro, e o valor mais alto da execução fiscal pode ser consequência da morosidade do judiciário; a base de dados coletada pela equipe de pesquisa representa somente o quadro atual do acervo. No caso específico do Simples, pode-se inferir que o volume superior dos créditos tributários sem execução fiscal (R\$87,43 bi, em contraposição a um montante de R\$72,82 bi) pode estar relacionado à inadimplência oriunda de autodeclaração pelo contribuinte, não constituindo contencioso tributário em sentido mais estrito.

6.3.2. Análise jurídica

A partir das evidências apresentadas em cada uma das perguntas, mostra-se relevante trazer os seguintes comentários e ponderações, para além das considerações já formuladas quando das respectivas exposições gráficas.

Os achados constantes da Hipótese 3, extraídos das bases de dados da PGFN,⁵² reforçam o fato de que as empresas de grande porte fazem uso estratégico das esferas administrativa e judicial do contencioso fiscal. Por outro lado, evidenciou-se que as empresas de pequeno porte, aderentes ao regime do Simples Nacional, concentram as dívidas na esfera administrativa, uma vez que a maioria desses se enquadra na categoria de débitos sem inscrição na dívida ativa.

É possível trabalhar com a suposição de que as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional são as que têm menor poder econômico para litigar perante do Poder Judiciário, já que o acesso à esfera administrativa tributária é gratuito e as “reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o artigo 151, inciso III, do CTN. Cumpre, porém, ressaltar que essas empresas, em geral, têm tempo médio de vida útil em torno de 5,6 anos,⁵³ bem menor do que o das empresas maiores. Ressalta-se, ainda, o fato de que parte significativa desses débitos inscritos na Dívida Ativa da União (DAU), relativos às empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, são oriundos de inadimplência decorrente de créditos tributários autodeclarados. Ou seja, não conformam um contencioso fiscal “*stricto sensu*”, pois não dizem respeito a lançamentos de ofício, que tenham sido impugnados, configurando a instauração de um litígio tributário.

A par destes aspectos, as evidências aqui apresentadas, demonstram que: i) ocorre a migração para a via judicial quando há tempo de vida útil da pessoa jurídica e condição financeira suficiente; e ii) 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%).

⁵² Importante esclarecer que os dados constantes da Hipótese 1 foram extraídos das bases de dados do CARF, que contém, dentre outros elementos, a indicação se o litigante é pessoa física ou jurídica, o ano de protocolo, os tributos litigados, o vencedor e o tempo de tramitação (protocolo até decisão em segunda instância). Contudo, não há como “capturar” nas bases da RFB e/ou do CARF quais desses processos foram inscritos em dívida ativa e/ou efetivamente judicializados. Por outro lado, os dados constantes da presente Hipótese, extraídos a base de dados da PGFN, também não são capazes de explicitar quais dos casos inscritos na Dívida Ativa da União transitaram pelo contencioso administrativo tributário federal ou foram oriundos de tributos autodeclarados ou de dívidas tributárias confessadas pelos contribuintes.

⁵³ Fonte: Sistemas Internos da Receita Federal – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

Dentro deste cenário de dados e ponderando o objetivo constitucional de se conceder tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados para o cumprimento de suas obrigações fiscais principais e acessórias, relevante cogitar a adoção de procedimentos que estimulem o cumprimento das obrigações tributárias por esse universo de contribuintes de menor poder econômico, mormente aqueles aderentes ao regime do Simples Nacional. Nessa mesma linha, poderiam ser implementados Programas de *Cooperative Compliance* especialmente conformados para esse tipo de públicos-alvo, entre outras iniciativas similares, com o intuito de reduzir o elevado percentual de débitos inscritos na DAU, alusivos a esse grupo de empresas. Medidas dessa natureza também deverão contribuir para a diminuição da instauração de novos litígios fiscais e/ou para facilitar a resolução daqueles já instaurados.

Alguns achados que se encontram em outras hipóteses, especialmente nas Hipóteses 1, 2 e 6, certamente enriquecerão as análises desta Hipótese 3, pois trazem evidências que apresentam correlação com o tema dos Incentivos à Litigiosidade Tributária. Entre esses achados e comentários importa destacar:

- 1) Os prazos de tramitação muito longos que estimulariam o não recolhimento de tributos, na expectativa de surgir de algum tipo de benefício, anistia fiscal ou perdão de dívidas tributárias, como, por exemplo, os Programas de Regularização Tributária (Refis). Esta reflexão encontra fundamento nos achados e comentários da Hipótese 1, a seguir referidos, que tratam dos prazos do contencioso tributário: Figura 6.1; e Tabela 6.1.

Além dos citados benefícios que podem advir com o decurso de um tempo mais longo de tramitação processual, há que se ressaltar a possibilidade de ocorrência de práticas fraudulentas, tais como o esvaziamento patrimonial, que retiram as possíveis garantias do crédito tributário e que, igualmente, se beneficiam da demora no deslinde final do conflito tributário.

Outra prática associada à morosidade do sistema judicial na resolução dos conflitos tributários é o expediente largamente utilizado pelos contribuintes, denominado de litigância artificial, caracterizada por uma utilização abusiva do processo judicial, mediante a adoção de sofisticados expedientes supostamente destinados a um “ganho de causa”, quando, na verdade, o que se pretende é um “ganho de tempo”, obstruindo a efetiva realização da justiça. Saliente-se que esse fato enseja mais um efeito perverso para os negócios e para a economia do país.

- 2) A possibilidade de reforma e/ou improcedência dos lançamentos tributários, verificado tanto no contencioso administrativo e sobretudo no judicial, os quais estimulariam a

litigância, na expectativa de se ver julgada improcedente a exigência fiscal originalmente constituída. Esta reflexão encontra fundamento nos achados e comentários da Hipótese 1, a seguir referidos, que tratam dos percentuais de reforma e/ou improcedência do lançamento tributário, nas esferas administrativa e judicial: Figura 6.3.

- 3) A baixa onerosidade (responsabilização financeira) em se litigar na esfera administrativa desprovida da exigência de depósito ou garantias do crédito tributário; da cobrança de custas processuais; da obrigatoriedade de representação por meio de advogado. Esta reflexão encontra fundamento na não exigência de depósito ou garantia do crédito tributário; na ausência de custas processuais; na não obrigatoriedade de representação por meio de advogado, no contencioso administrativo-fiscal dos três níveis de governo.

Nesse mesmo contexto de análise dos incentivos à litigiosidade tributária, cabe mencionar a evidência verificada no âmbito do Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial a qual demonstra que as ações judiciais antiexacionais de natureza não onerosa (ou menos onerosa) e de tramitação mais célere são aquelas que concentram a maior parte dos litígios no contencioso judicial tributário.⁵⁴

- 4) Um outro fator de estímulo à litigiosidade tributária merece ser reconhecido nesta análise da Hipótese 3, o qual se baseia na seguinte constatação: a falta de transparência, confiança e cooperação nas relações entre o Fisco e os contribuintes cria um clima naturalmente marcado pelo antagonismo e pelo estímulo à litigância. Esta reflexão encontra fundamento nos achados e comentários da Hipótese 6, a seguir referidos, que tratam do ambiente conflituoso, marcado pelo “paradigma da desconfiança”, que caracteriza o relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes: Figura 6.30.
- 5) Embora a pesquisa não tenha levantado evidências empíricas a respeito desse tema, seria razoável imaginar que a expectativa de surgimento de decisão administrativa ou judicial de caráter vinculante contrária à tese que embasou o lançamento tributário, mormente com respeito às grandes teses controversas, constituiria fator de estímulo à litigiosidade tributária. Tanto é assim que, na análise do contencioso tributário judicial encontra-se

⁵⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022. p.222. Figura 57 - Percentual de medidas antiexacionais por classe processual. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2022.

registro no sentido de que “há aumento no número de ações ajuizadas quando há risco de modulação em uma decisão de inconstitucionalidade”.⁵⁵

Em síntese, com base nos achados e comentários da pesquisa, principalmente aqueles mencionados nos parágrafos anteriores, seria razoável admitir como possíveis fatores de estímulo à litigiosidade tributária: i) a morosidade na resolução dos conflitos fiscais que tramitam pelas esferas administrativas e judiciais, com prazos muito extensos, contados a partir da instauração do litígio até o seu deslinde final; ii) a possibilidade de reforma e/ou improcedência do lançamento tributário original, nas esferas administrativa e judicial; iii) a baixa onerosidade pra se litigar na esfera administrativa; iv) o antagonismo e a falta de transparência e colaboração nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

⁵⁵ Sumário Executivo do Diagnóstico do Contencioso Judicial - 15-02-2022 - PGFN no Ofício SEI n. 92.231/2021/ME, encaminhado ao Presidente do STF.

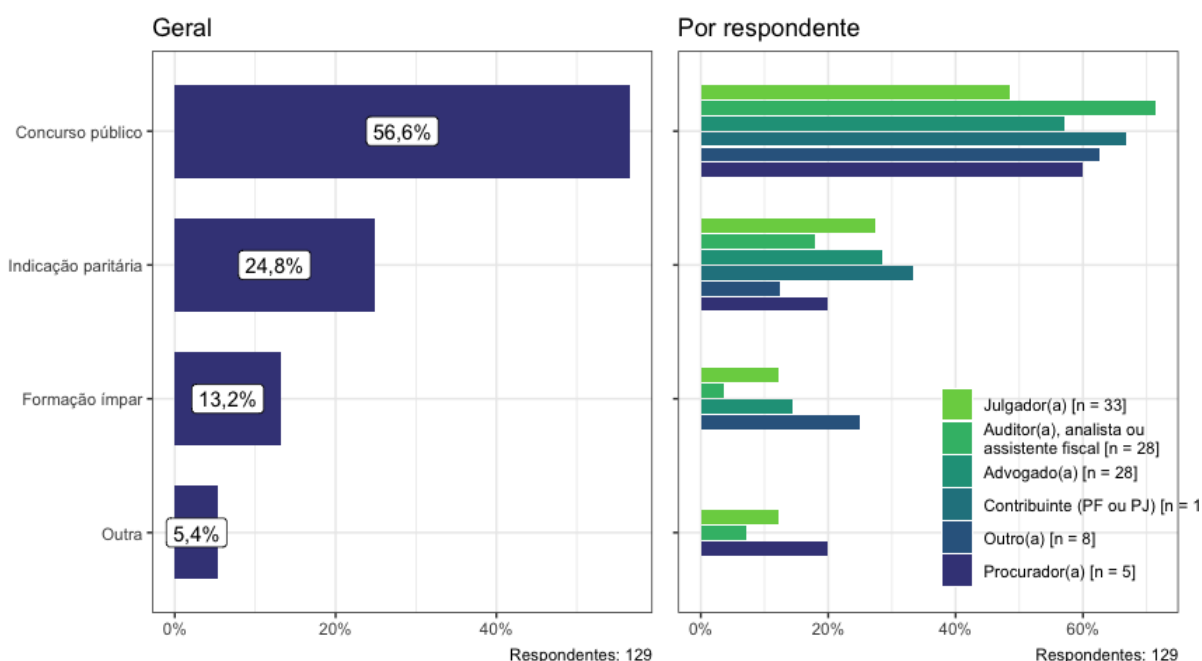
6.4. Hipótese 4: Especialização dos Julgadores Tributários

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

6.4.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Qual seria a alternativa de nomeação de julgadores que mais contribuiria para a imparcialidade dos órgãos de julgamento administrativo?

Figura 6.17 – Proporção de respondentes por forma de nomeação que entendem ser a mais adequada.

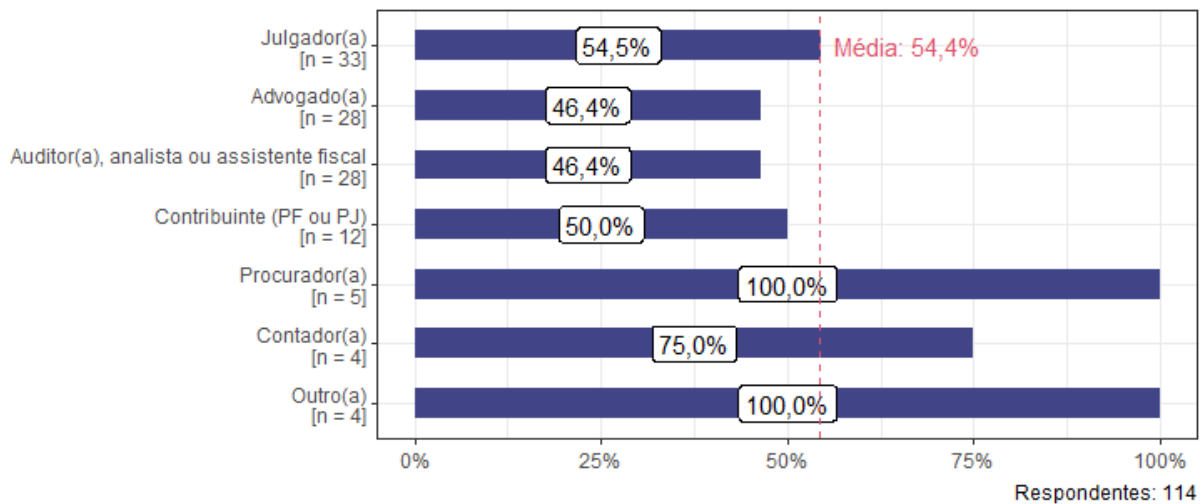


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura 6.17, o primeiro gráfico (à esquerda) indica a proporção de respondentes do questionário on-line, com um total de 129 respostas, a respeito da melhor forma de nomeação de julgadores administrativos. No segundo gráfico (à direita), segmenta-se, para cada forma de nomeação, a proporção por tipos de respondentes.

Pergunta 2: A antiguidade no cargo de julgador resulta em maior qualidade da decisão administrativa?

Figura 6.18 – Proporção de respondentes que acredita que a antiguidade no cargo de julgador influencia positivamente a qualidade da decisão.

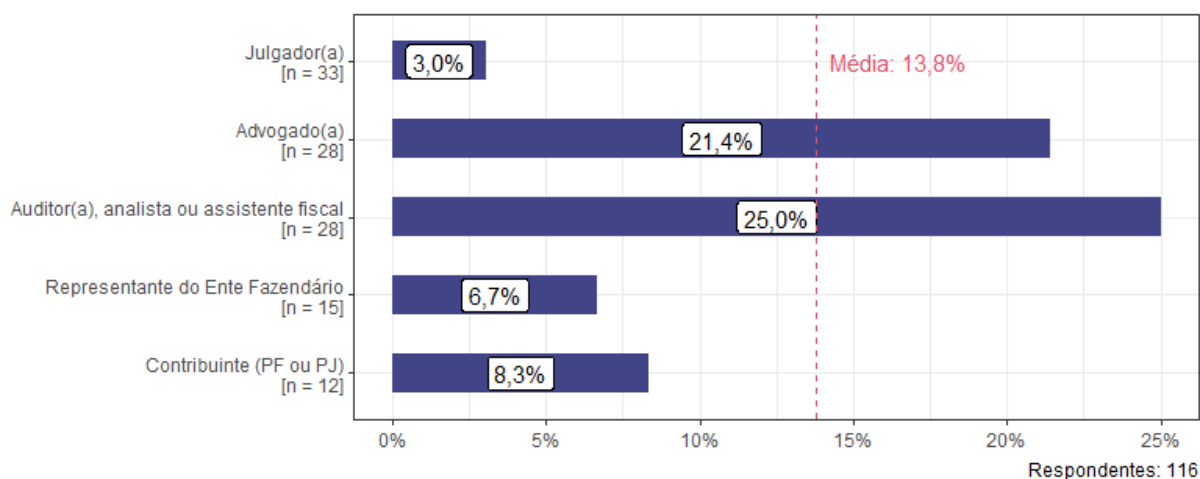


Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

As respostas recebidas e mostradas na Figura 6.18 não possibilitam ter uma percepção conclusiva acerca do efeito positivo da antiguidade do julgador no cargo na qualidade das decisões. Procuradores, contadores e os respondentes que se identificaram como “outros” compartilham da opinião de que a antiguidade contribui positivamente para a qualidade das decisões, mas esses três grupos correspondem apenas a 13 participantes da pesquisa. Os grupos mais representativos, formados pelos julgadores, advogados e servidores do Fisco, mostram que suas opiniões estão divididas. Respectivamente, 54,5%, 46,4% e 46,4% dos participantes destes grupos entendem que a antiguidade do julgador no cargo contribui positivamente para a qualidade das decisões.

Pergunta 3: Órgãos com maior rotatividade de seus julgadores têm maior qualidade na decisão administrativa?

Figura 6.19 – Proporção de respondentes que acredita que a rotatividade dos julgadores influencia positivamente a qualidade da decisão.

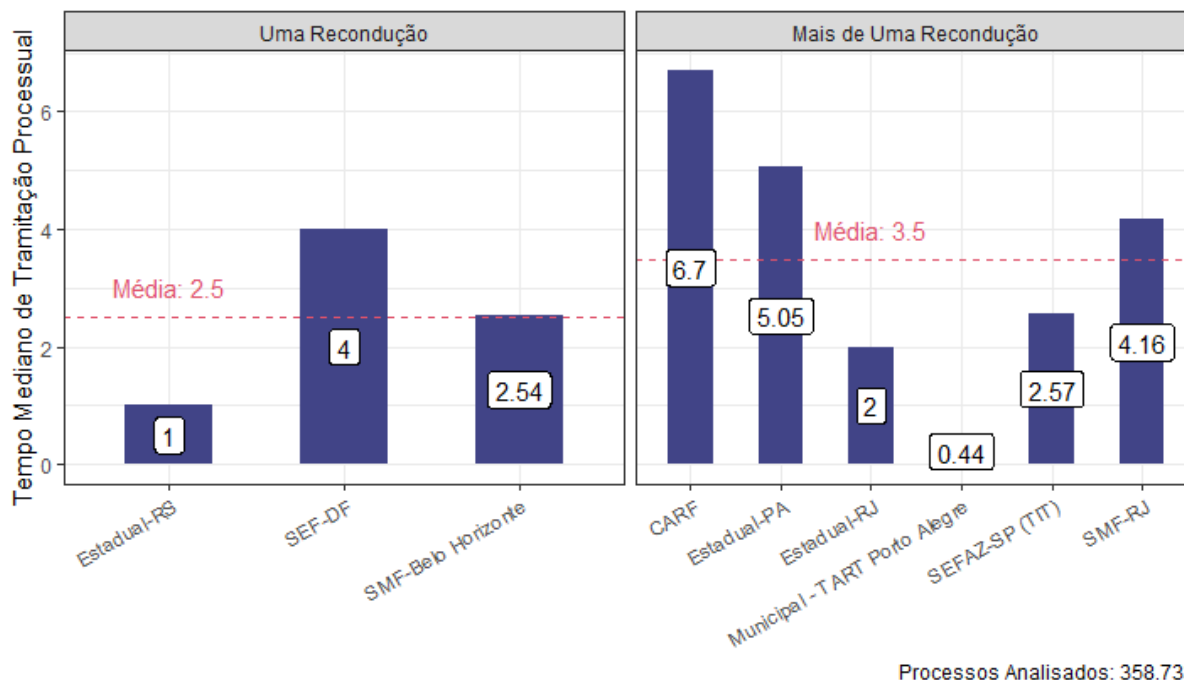


Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

Em geral, a rotatividade não é vista como um fator que contribui positivamente para a qualidade de decisões administrativas. Pelo gráfico apresentado na Figura 6.19, no entanto, nota-se a existência de diferença de percepções entre os diversos respondentes. Os julgadores, os representantes do ente fazendário e os contribuintes raramente entendem que há efeito positivo da rotatividade dos julgadores na qualidade das decisões administrativas. Os advogados e os auditores, analistas e assistentes fiscais apresentam resposta na mesma direção, porém, há um percentual significativamente maior de pessoas desses últimos dois grupos que percebem os efeitos positivos da rotatividade.

Pergunta 4: Há relação entre a existência de recondução dos julgadores e o tempo (em anos) de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Figura 6.20 – Relação entre a duração do mandato dos julgadores e tempo (em anos) de tramitação processual.



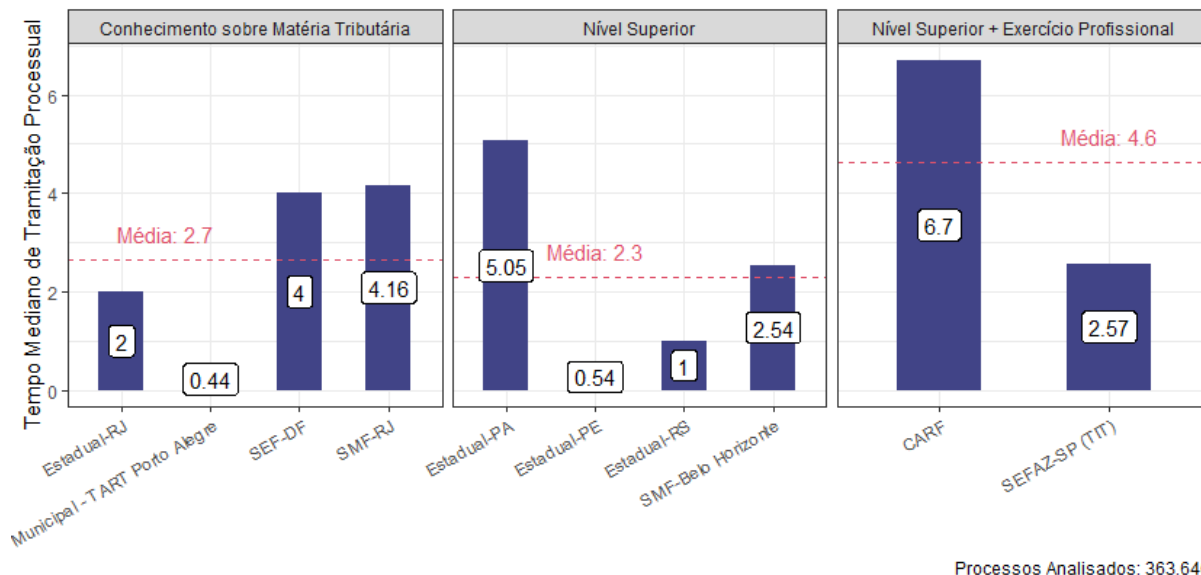
Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

Com o intuito de se investigar, adicionalmente, o efeito da rotatividade dos julgadores no contencioso administrativo, a Figura 6.20 apresenta a relação observada entre a possibilidade de recondução dos julgadores por um mandato (gráfico à esquerda) ou por mais de um mandato (gráfico à direita).

Resguardadas as devidas exceções legais, simplificou-se o instituto da recondução em apenas duas categorias: uma recondução; ou mais de uma recondução. Os gráficos da Figura 6.20 mostram que a recondução está correlacionada positivamente com o tempo de tramitação: aumentam-se as reconduções, aumenta-se, em média, o tempo de tramitação. Isto é, o tempo mediano de tramitação aumenta de dois anos e seis meses (para o grupo com recondução limitada a um mandato), para três anos e seis meses (para o grupo com mais de uma recondução).

Pergunta 5: Há relação entre perfil profissional dos julgadores e o tempo de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Figura 6.21 – Relação entre perfil profissional dos julgadores e tempo (em anos) de tramitação processual.

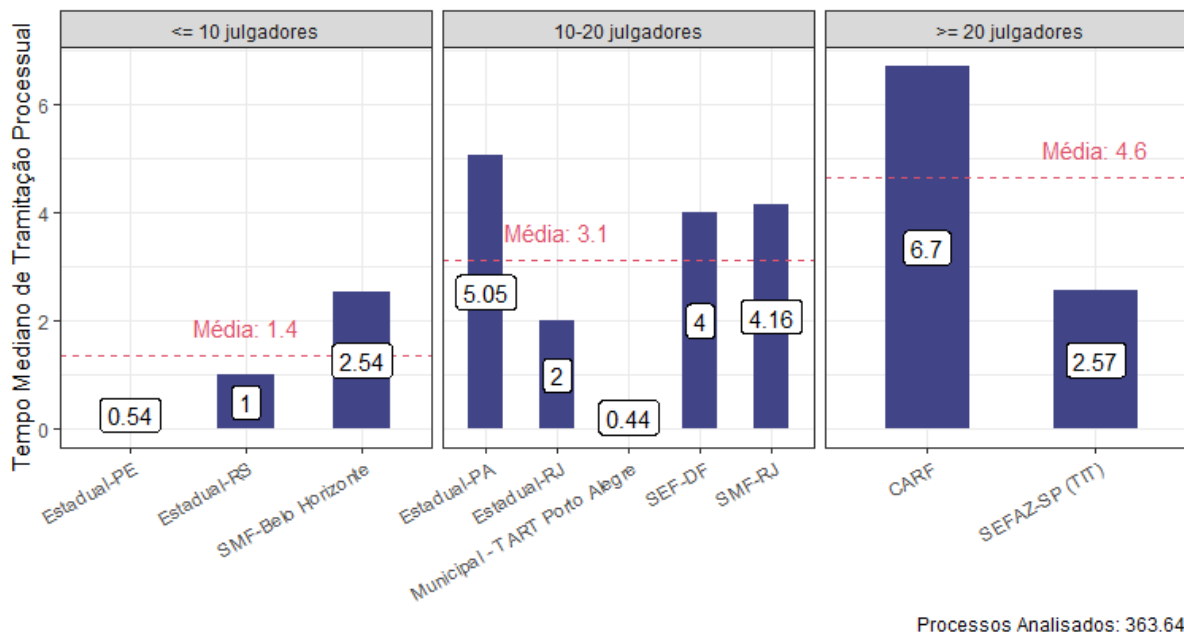


Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

Uma forma de se estabelecer relação entre o perfil de julgadores e a celeridade processual é verificar se a exigência de conhecimento e formação dos julgadores em cada órgão guarda relação com o tempo de tramitação processual. Na Figura 6.21, os órgãos pesquisados estão agrupados em três categorias: (i) gráfico 1 (à esquerda) contém órgãos em que o cargo de julgador exige apenas conhecimento de matéria tributária; (ii) gráfico 2 (no centro) contém órgãos com exigência de formação em nível superior em direito; (iii) gráfico 3 (à direita) indica os órgãos com exigência de formação em curso de nível superior em direito e exercício profissional comprovado em direito tributário. Embora o tempo de tramitação do último grupo seja maior do que nos grupos 1 e 2, não se pode necessariamente dizer que julgadores com formação superior e experiência são mais vagarosos em julgar processos tributários. Pode haver outros fatores não analisados nesta pergunta (como matéria processual, procedimentos internos, possibilidade de revisão e interposição de recursos) que influenciariam o tempo de tramitação nos órgãos deste grupo (CARF e o órgão de julgamento do estado de São Paulo).

Pergunta 6: Há relação entre o número de julgadores e o tempo de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Figura 6.22 – Relação entre número de julgadores e tempo (em anos) de tramitação processual.



Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

Esta pergunta objetiva entender se o número de julgadores nos órgãos de julgamento dos entes pesquisados estaria associado à celeridade da respectiva tramitação processual. Em princípio, poder-se-ia intuir que a maior quantidade de julgadores ajudaria na celeridade de julgamento dos processos, pois haveria mais julgadores para decidir os processos administrativos daquele órgão. Contudo, a depender da natureza dos processos que sejam distribuídos, da matéria que esteja sendo questionada, entre outros aspectos, esse suposto pode não se confirmar. Na Figura 6.22, cada gráfico agrupa os órgãos pelo número mínimo de julgadores previstos na legislação pesquisada. Os órgãos pesquisados e os respectivos tempos de tramitação (em anos) estão representados nas colunas verticais. Observa-se que há relação direta entre o número de julgadores e o tempo de tramitação processual. Os tempos medianos aumentam conforme aumenta o número de julgadores (um ano e quatro meses no primeiro gráfico, três anos e dois meses no segundo gráfico e quatro anos e seis meses no terceiro gráfico). Entretanto, para que esse tipo de análise tenha uma maior acurácia, haveria que se incluir nessa comparação o estoque de processos por julgador administrativo, isto é, o número total de processos do contencioso tributário do órgão, dividido pelo número de julgadores administrativos existentes naquele mesmo órgão. A análise do número absoluto de julgadores administrativos, *vis a vis*, o tempo médio de tramitação processual fornece pouca informação.

Há que se ponderar nessa equação o estoque de processos existentes no órgão, inclusive a quantidade média de processos por julgador administrativo.

Pergunta 7: Qual é o percentual de decisões com e sem análise de mérito nas esferas administrativa e judicial?

Tabela 6.7 – Comparação das decisões com ou sem análise de mérito por esfera julgadora, nível da decisão e tipo de recurso.

Esfera judicial (23 TJs e 4 TRFs) ⁵⁶			Esfera administrativa (CARF)		
Nível da decisão	Com análise de mérito	Sem análise de mérito	Nível da decisão (por tipo de recurso)	Com conhecimento do recurso (equivalente à análise de mérito)	Sem conhecimento do recurso (equivalente à não-análise de mérito)
Primeira Instância	73%	27%	-	-	-
Segunda Instância	52%	48%	Recurso Voluntário	92,3%	7,7%
			Recurso de Ofício	86,5%	13,5%

Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ e Pesquisa Quantitativa Contencioso Judicial Insuper.

Na Tabela 6.7, apresenta-se, à esquerda, o percentual das decisões judiciais, de mérito ou não, proferidas por nível de decisão (Primeira e Segunda Instância) nos 27 tribunais indicados acima. Esses percentuais foram calculados a partir da extração de informação textual das decisões judiciais (resumidas) que indicavam apreciação de mérito (expressões regulares que contivessem termos como “com mérito”, “não concedido”, “art. 487 Código de Processo Civil”, “art. 269 Código de Processo Civil” e seus termos derivados). À direita, conduziu-se processo semelhante para decisões do CARF, desde 2012, que contivessem indicação de conhecimento ou não de recursos voluntários e de ofício e de uso de mérito para decisões: expressões regulares como “não conhecer do recurso” ou “conhecer recurso (voluntário ou de

⁵⁶ Figura 38. Gráfico com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022. p.222. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2022.

ofício) e, no mérito, ...” e seus termos derivados. Nota-se percentual maior de decisões com análise de mérito na esfera administrativa.

6.4.2. Análise jurídica

Ao se analisar os dados trazidos em cada uma das perguntas constantes da sub-hipótese não se pode dizer conclusivamente que a expertise dos julgadores administrativos em matéria tributária contribui para qualidade e celeridade das decisões proferidas. Isso porque, em breve síntese, o diagnóstico apontou que:

- 56,6% dos respondentes apoiam a nomeação de julgadores por concurso público, seguido percentual de 24,8% que apoiam a indicação paritária;
- Não foi identificada uma percepção conclusiva no sentido de que a antiguidade da pessoa julgadora resulta em maior qualidade da decisão administrativa - mesmo os grupos mais representativos ficaram divididos em sua preferência (ou não) por julgadores com mais tempo no cargo, com 54,5% dos julgadores demonstrando essa preferência, 46,4% dos advogados e 46,4% dos servidores do Fisco (46,4%);
- A rotatividade dos julgadores administrativos não é vista como um fator que contribui positivamente para a qualidade das decisões administrativas;
- Ainda que tímida, verifica-se certa relação entre a existência de recondução dos julgadores e o tempo (em anos) de tramitação processual nos órgãos pesquisados: na medida que se aumentam as reconduções, aumenta-se, em média, o tempo de tramitação mediano de 2 anos e 6 meses para o grupo com recondução limitada a um mandato; para 3 anos e 6 meses para o grupo de recondução ilimitada;
- Não é possível inferir que a exigência de conhecimento e formação dos julgadores em matéria tributária pelo respectivo órgão administrativo guarda relação com o tempo de tramitação processual (maior ou menor celeridade), uma vez que a maior lentidão no grupo com maior exigência de formação pode estar associada a outros fatores não estudados nesta pesquisa;
- Há relação direta entre o número de julgadores e o tempo de tramitação processual: órgãos com maior número de julgadores também apresentam a maior lentidão processual;

- Não se pode dizer conclusivamente que a nomeação a partir de lista (e.g. lista tríplice do CARF) cause demora processual, já que existem outros fatores que determinam os tempos e procedimentos tributários na esfera administrativa. Cabe salientar que os tempos dos órgãos julgadores subnacionais contemplam primeira e segunda instâncias administrativas; enquanto os tempos relativos ao CARF são aqueles despendidos dentro do próprio CARF; e
- No âmbito do CARF verifica-se que, em sede de Recurso Voluntário, 92,3% das decisões são de mérito e, em sede de Recurso de Ofício, 86,5%.

Logo, é possível concluir que o tribunal administrativo federal é órgão técnico que cuida, prioritariamente, da análise fático-probatória e de direito material. Tal constatação alinha-se ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo em detrimento do princípio da verdade formal que direciona o processo judicial.

Essas evidências, quando muito, sinalizam que a permanência do profissional na cadeira de julgador acaba por contribuir com a qualidade e celeridade das decisões proferidas pelos órgãos de julgamento na esfera administrativa. Mas, não se pode inferir de maneira conclusiva que a expertise em matéria tributária e/ou a forma de nomeação surtem esse mesmo efeito.

Em complementação às análises empíricas, vale trazer ponderações de ordem documental a respeito da temática, para incrementar a presente análise técnica.

A representatividade dos julgadores pode ser avaliada a partir da forma como eles são escolhidos. Primeiro, deve-se levar em consideração se os membros são concursados ou nomeados e, se nomeados, por quem o são. Em todas as localidades, exceto em Pernambuco, os membros são nomeados. E, em todos os lugares onde há nomeação, ela é feita por um representante dos interesses da Fazenda, seja o Chefe do Poder Executivo (o governador, no caso dos estados e o prefeito no caso dos municípios), seja o Secretário da Fazenda. Essas informações constam no Quadro 6.16 abaixo.

Quadro 6.16 – Comparação da forma de escolha dos julgadores de segunda instância.

Ente	Nome do órgão	Fisco: forma de escolha dos julgadores	Fisco: quem escolhe os julgadores	Fisco: existe lista que antecede a escolha dos membros?	Contribuintes: existe lista que antecede a escolha dos membros?	Referência normativa
BR	CARF	Nomeação	Ministro da Economia*	Lista tríplice por vaga	Lista tríplice por vaga	arts. 28 e 40, Portaria MF n. 343/2015

Ente	Nome do órgão	Fisco: forma de escolha dos julgadores	Fisco: quem escolhe os julgadores	Fisco: existe lista que antecede a escolha dos membros?	Contribuintes: existe lista que antecede a escolha dos membros?	Referência normativa
MG	CC	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Lista de 24 nomes	Lista sêxtupla	arts. 7º e 8º, Decreto n. 44.906/2008 art. 187, §§2º, 3º e inciso I, Lei n. 6.763/1975
PE	TATE	Concursados	N/A	N/A	N/A	art. 4º, Lei n. 15.683/2015
SP	TIT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Lista de inscritos**	A seleção é feita com base em currículo e experiência profissional por Comissão de seleção publicada no DOE, submetida às instâncias superiores (Subcon, CAT, Secretário da Fazenda e Casa Civil).	arts. 64 e 65 da Lei n. 13.357/2009 arts. 41 e 42, Decreto n. 54.486/2009
CE	CRT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Lista tríplice por vaga	Lista tríplice por vaga	arts. 20, 24, §§1º e 2º, Lei n. 15.614/2014
RJ	CC	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há Lista	Lista tríplice por vaga	art. 2º, <i>caput</i> , Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	TARF	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Lista tríplice por vaga	Lista tríplice por vaga	art. 2º, §§1º e 2º Decreto n. 33.268/11
PA	TARF	Nomeação	Secretário da Fazenda	Não há lista	Lista tríplice por vaga	art. 2º, §1º; art. 3º, §1º, Decreto n. 3.578/1999
RS	TARF	Nomeação	Secretário de Estado da Fazenda	Não há lista	Lista tríplice por vaga	art. 97, Lei n. 6.537/1973
Belo Horizonte	CRF	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há lista	Lista tríplice por vaga	art. 231, 232 e 233, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	CRT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há lista	Os membros são indicados, mas a forma não está clara na legislação***	art. 15, Decreto n. 16.197/2016

Ente	Nome do órgão	Fisco: forma de escolha dos julgadores	Fisco: quem escolhe os julgadores	Fisco: existe lista que antecede a escolha dos membros?	Contribuintes: existe lista que antecede a escolha dos membros?	Referência normativa
Fortaleza	CRT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Lista tríplice por vaga	Lista tríplice por vaga	arts. 9º e 10, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	TART	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Lista tríplice por vaga	Os membros são indicados por um grupo de trabalho constituído para analisar currículos	art. 5º, §§18 e 19, Decreto n. 15.110/2006
Recife	CRT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há lista	Lista tríplice por vaga	art. 3º, II e III; 5º, Lei n. 18.276/2016
São Paulo	CMT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há lista	Os membros são indicados, mas a forma não está clara na legislação***	arts. 17, 18 e 22, Regimento Interno CMT
Rio de Janeiro	CC	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há lista	Lista tríplice por vaga	art. 2º, §1º, Resolução SMF n. 2.694/2011
<p>Notas:</p> <p>* De fato, a palavra final para escolha dos conselheiros do CARF é do Secretário da Receita Federal, entretanto, há um Comitê de Seleção que o antecede. Há escolha pelo ME (após lista tríplice ordenada pelo Comitê de Seleção de Conselheiros; listas tríplex encaminhadas pela RFB e Confederações ou Centrais Sindicais, conforme o caso).</p> <p>** São escolhidos, dentre os candidatos inscritos, os que atendam aos requisitos da legislação, mediante análise de currículo e experiência profissional. Dentre os servidores públicos, 1/6 (um sexto) dos nomeados são da carreira de Procuradores do Estado, selecionados e indicados em lista pelo Procurador Geral do Estado.</p> <p>*** A redação legal é vaga, fazendo apenas menção de que tais representantes serão indicados por entidades representativas.</p> <p>N/A = Não se Aplica</p>						

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

No mais, há dois tipos de representantes possíveis que podem ser escolhidos de formas distintas: os representantes do Fisco e os representantes dos contribuintes. Os representantes do Fisco são, normalmente, escolhidos diretamente dentre os servidores da carreira de auditor fiscal. Excepcionalmente, há casos em que são elaboradas listas prévias. Em geral, essas listas contêm apenas representantes do Fisco. Há, porém, um caso peculiar: o município do Rio de Janeiro, onde, ao invés de se escolherem os representantes do Fisco dentre auditores fiscais,

escolhem-se dentre “cidadãos de notório conhecimento jurídico ou de legislação tributária” (art. 2º, §1º, Portaria SMF n. 2.694/2011 do Rio de Janeiro).

Já os representantes dos contribuintes são escolhidos dentre uma lista tríplice elaborada por entidades representativas da sociedade civil. Há várias entidades que podem elaborar essas listas. Algumas legislações são mais específicas e apontam nominalmente as entidades que têm essa competência. Outras legislações são mais genéricas e consignam serem as “entidades representativas do contribuinte” responsáveis por essa nomeação. Das entidades nomeadas, a maioria é ligada a setores produtivos (industrial, comercial e de transporte). Destacam-se duas localidades: Porto Alegre, onde as entidades que irão elaborar as listas são nomeadas por decreto e, portanto, definidas periodicamente; e Recife, onde a entidade é a Ordem dos Advogados de Pernambuco (OAB/PE), destoando-se do caráter comercial/empresarial que se apresenta nos demais entes federados pesquisados. O Quadro 6.17 resume todas as informações relativas à representatividade dos julgadores.

Quadro 6.17 – Comparação da indicação dos julgadores de segunda instância.

Ente	Nome do órgão	De onde são escolhidos os representantes do Fisco?	Quem indica os representantes do contribuinte?	Referência normativa
BR	CARF	A Receita Federal do Brasil elabora a lista de onde os representantes serão escolhidos	Confederações representativas de categorias econômicas - pelas centrais sindicais	art. 28, Portaria MF n. 343/2015
MG	CC	Subsecretário da Receita Estadual apresenta ao Secretário de Estado de Fazenda lista indicando vinte e quatro funcionários fiscais da ativa	- Federação das Associações Comerciais, Industriais, Agropecuárias e de Serviços do Estado de Minas Gerais (FEDERAMINAS); - Federação do Comércio do Estado de Minas Gerais (FECOMÉRCIO); - Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG); - Federação da Agricultura do Estado de Minas Gerais (FAEMG); - Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de Minas Gerais (FETCEMG); - Federação das Associações de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (FEMICRO-MG)	arts. 7º e 8º, Decreto n. 44.906/2008 art. 187, Lei n. 6.763/1975
PE	TATE	-	-	art. 4º, Lei n. 15.683/2015
SP	TIT	Secretário da Fazenda indica dentre os servidores da Secretaria da Fazenda e Procuradores do Estado, inscritos no processo seletivo, mediante	Juizes representantes dos contribuintes: - selecionados da lista dos inscritos; - no início do processo seletivo, as entidades que desejam indicar candidatos se inscrevem e, em sendo	art. 65, Lei n. 13.457/2009 arts. 41 e 42, Decreto n. 54.486/2009

Ente	Nome do órgão	De onde são escolhidos os representantes do Fisco?	Quem indica os representantes do contribuinte?	Referência normativa
		apresentação de currículo*	admitidas no certame, são habilitadas para indicação de candidatos.	
CE	CRT	Secretário da Fazenda escolhe entre servidores que desempenham no CONAT, preferencialmente, as funções de Julgador Administrativo-Tributário, Assessor Processual-Tributário, Perito-Fiscal, Orientador de Célula ou Secretário Geral	<p>Lista 1:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Ceará; - Federação da Agricultura do Estado do Ceará; - Federação das Indústrias do Estado do Ceará; - Federação Cearense das Micro e Pequenas Empresas; <p>Lista 2:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Federação das Associações Comerciais do Estado do Ceará; - Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas do Ceará; - Ordem dos Advogados do Brasil/Seccional do Estado do Ceará; - Sindicato das Empresas de Transporte de Cargas e Logística no Estado do Ceará 	arts. 20, 24, §§1º e 2º, Lei n. 15.614/2014
RJ	CC	Secretário da Fazenda indica dentre os membros denominados Conselheiros do quadro de Auditores Fiscais da Receita Estadual	<ul style="list-style-type: none"> - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro; - Federação do Comércio do Estado do Rio de Janeiro; - Federação da Agricultura do Estado do Rio de Janeiro; - Prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal - Representante dos serviços de comunicação 	art. 2º, caput, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	TARF	A lista tríplex é resultante de processo seletivo interno entre integrantes da carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> - Federação do Comércio do Distrito Federal (FECOMÉRCIO); - Federação das Indústrias do Distrito Federal (FIBRA); - Federação Interestadual das Empresas de Transportes de Cargas (FENATEC); - Associação dos Proprietários de Imóveis no Distrito Federal; - Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino no Distrito Federal (SINEPE); - Federação Brasileira de Telecomunicações (FEBRATEL); - Federação da Agricultura e Pecuária do Distrito Federal (FAPE) 	art. 2º, §§1º e 2º Decreto n. 33.268/11
PA	TARF	Secretário da Fazenda indica dentre os Auditores Fiscais de Receitas Estaduais	Três representantes por entidade: <ul style="list-style-type: none"> - Federações do Comércio, da Indústria e da Agricultura; - Associação Comercial do Estado do Pará 	arts. 2º e 3º, Decreto n. 3.578/1999
RS	TARF	Não há lista, os membros são escolhidos dentre os	<ul style="list-style-type: none"> - Federação das Associações Comerciais do Rio Grande do Sul; - Federação das Indústrias do Estado 	art. 97, Lei n. 6.537/1973

Ente	Nome do órgão	De onde são escolhidos os representantes do Fisco?	Quem indica os representantes do contribuinte?	Referência normativa
		Fiscais de Tributos Estaduais	do Rio Grande do Sul; - Federação da Agricultura do Estado do Rio Grande do Sul; - Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul.	
Belo Horizonte	CRF	Não há lista, são escolhidos de forma livre pelo Chefe do Executivo, dentre os Auditores Fiscais da Receita	- Federação da Indústria do Pará (FIEPA); - Federação do Comércio do Pará (FECOMERCIO); - Associação Comercial do Pará (ACP); - Federação das Associações das Micros e Pequenas Empresas do Estado Pará (FAMPEP)	art. 231, 232 e 233, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	CRT	Não há lista, são escolhidos dentre os servidores das carreiras da tributação	Associações ou entidades de classe ligadas às atividades produtivas e de prestação de serviços sediadas no município	art. 15, Decreto n. 16.197/2016
Fortaleza	CRT	Secretaria de Finanças	- Federação das Indústrias do Estado do Ceará (FIEC); - Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Ceará (Fecomércio - CE); - Federação Cearense das Micro e Pequenas Empresas (FECEMPE); - Câmara dos Dirigentes Lojistas (CDL); - Sindicato das Indústrias da Construção Civil do Ceará (SINDUSCON-CE); - Ordem dos Advogados do Brasil / Seccional do Estado do Ceará (OAB - CE); - Conselho Regional de Contabilidade do Ceará (CRC-CE); - Conselho Regional de Economia do Ceará (CORECON - CE)	arts. 9º e 10, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	TART	A lista de interessados é apresentada ao Superintendente da Receita, a quem compete a indicação dos representantes da Receita. Os representantes da PGM são indicados pelo Procurador-Geral	As entidades que irão indicar são escolhidas por decreto	art. 5º, §1º, Decreto n. 15.110/2006 art. 21, VII, Lei Complementar n. 765/2015
Recife	CRT	Não há lista, o que acontece é uma análise do currículo profissional e acadêmico e da aptidão pelo Secretário de Finanças, para escolher dentre os Auditores do Tesouro (art. 5º, Lei n. 18.276/2016)	Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de Pernambuco (OAB/PE)	art. 3º, II e III; 5º, Lei n. 18.276/2016

Ente	Nome do órgão	De onde são escolhidos os representantes do Fisco?	Quem indica os representantes do contribuinte?	Referência normativa
São Paulo	CMT	Secretário da Fazenda e Secretário dos Negócios Jurídicos irá escolher dentre os integrantes das carreiras de Auditor-Fiscal Tributário e Procurador do Município	Entidades representativas de categoria econômica ou profissional	arts. 17 e 18, Regimento Interno CMT
Rio de Janeiro	CC	Secretário de Fazenda indica cidadãos de notório conhecimento jurídico ou de legislação tributária	Apresentada pelas associações de classe por ele indicadas	art. 2º, §1º, Resolução SMF n. 2.694/2011
<p>Nota:</p> <p>* Juízes servidores públicos: são escolhidos dentre os candidatos inscritos, que atendam aos requisitos da legislação (provenientes das carreiras de servidores do Estado - Agentes Fiscais de Rendas e Julgadores Tributários), mediante análise de currículo e experiência profissional. Dentre os servidores públicos, 1/6 (um sexto) dos nomeados são da carreira de Procuradores do Estado, selecionados e indicados em lista pelo Procurador Geral do Estado.</p>				

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Da análise dos principais achados relacionados ao tema desta Hipótese 4, percebe-se que o contencioso administrativo possui um certo nível de especialização em matéria fiscal, uma vez que são requeridos certos padrões técnicos mínimos para o exercício das suas funções de julgadores tributários. Esse aspecto desponta, inclusive, quando comparado com a esfera judicial, na qual os julgadores, de uma forma geral, são profundos conhecedores do Direito, possuindo uma formação jurídica mais abrangente e generalista, sem um foco mais específico em tributação.

Algumas evidências da pesquisa apontam para essa especialização do perfil profissional do julgador tributário na esfera administrativa, como: i) o fato de uma grande parcela desses julgadores ser oriunda das carreiras tributárias dos fiscos dos três níveis de governos (auditores fiscais e procuradores fazendários); ii) a existência de condições de investidura e critérios de seleção relacionados ao conhecimento e experiência em matéria tributária; iii) a existência de um comitê de seleção, cujos membros têm notório conhecimento em matéria tributária, alguns dos quais não pertencem aos quadros da fazenda pública.

Apesar de comprovada a especialização dos órgãos, não foi possível correlacionar a especialização com a celeridade processual, uma vez que os achados apontam tanto para evidências em sentido contrário a essa hipótese, bem como apontam para evidências que reforçam essa hipótese. Dessa forma, a análise sobre a relação entre especialização e celeridade foi inconclusiva.

6.5. Hipótese 5: Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários

A utilização de meios alternativos para a solução de conflitos é capaz de contribuir para a redução do estoque e para a celeridade processual no contencioso tributário brasileiro.

6.5.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários?

Quadro 6.18 – Relação dos órgãos pesquisados com iniciativas em mediação ou transação.

Órgão	Transação	Ano	Mediação	Ano
BR	Sim	2020*	Não	-
CE	Não	-	Não	-
DF	Não	-	Não	-
MG	Sim	2008*	Não	-
PA	Sim	2021*	Não	-
PE	Sim	2007*	Sim	2020**
RJ	Sim	2020*	Não	-
RS	Sim	1973*	Não	-
SP	Sim	2020*	Não	-
Belém	Sim	1977 ^{57*}	Não	-

⁵⁷ Esta data é da aprovação do Código Tributário de Belém, em que havia previsão para realização de transação tributária no art. 181. A redação atual sobre transação, contudo, é de 1997, quando houve expansão e detalhamento do art. 181. Redação original do art. 181:

Art. 181. A celebração de transação far-se-á mediante concessões mútuas, que importem em prevenção ou terminação de litígio e conseqüente extinção ou novação do crédito tributário.

Parágrafo único. O Prefeito é a autoridade competente para autorizar a transação, em cada caso, podendo, consideradas as condições econômicas do contribuinte e o interesse do Município, ajustar a redução do crédito tributário até 50% (cinquenta por cento), bem como permitir a sua liquidação até o máximo de vinte e quatro (24) parcelas.

Redação alterada em 1997:

Art. 181. A celebração de transação far-se-á mediante concessões mútuas, que importem em prevenção ou terminações de litígio e conseqüente extinção ou renovação do crédito tributário.

§ 1º. O Chefe do Poder Executivo é a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo, consideradas as condições econômicas do contribuinte e o interesse do Município, ajustar a redução dos juros, e multas porventura incidentes sobre o crédito tributário, em até 50 % (Cinquenta por Cento), bem como permitir a liquidação do crédito até o máximo de 24 (vinte e quatro) parcelas.

§ 2º. O parcelamento de que trata o artigo anterior poderá ser concedido parcialmente, por exercícios fiscais completos, observada a capacidade contributiva do sujeito passivo, conforme disposto em regulamento.

§ 3º. A transação do que trata este artigo somente poderá ser efetivada se o sujeito passivo não tiver débito de tributos municipais no exercício financeiro à data que for celebrado o instrumento de transação do crédito tributário.

Belo Horizonte	Sim	2006*	Sim	2017**
Fortaleza	Sim	2013*	Não	-
Porto Alegre	Não	-	Sim	2021*
Recife	Não	-	Não	-
Rio de Janeiro	Sim	2015*	-	-
São Paulo	Sim	2020*	-	-
Total	12		3	
Notas: * Ano de publicação da legislação pertinente a transação ou mediação tributária. ** Ano mais recente em que houve registro de iniciativa de transação ou mediação tributária.				

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Com o uso de pesquisa documental, buscou-se identificar quais dos entes federativos pesquisados já haviam adotado transação e/ou mediação tributária para solução de litígios, representados no Quadro 6.18. Investigou-se a existência de previsão legal acerca dessas iniciativas e a partir de que ano essa legislação tornou-se vigente. Naqueles casos em que não foi possível localizar a data de publicação do respectivo ato legal, optou-se por incluir a data mais recente em que houve registro de transação ou mediação, como forma de não perder informação relevante sobre tais iniciativas. No total, 12 entes federados dispõem de previsão legal ou registro de iniciativa de transação tributária; e apenas três entes federados contam com iniciativas de mediação.

Pergunta 2: Há previsão de realização de audiências dialogais (ou não-discursivas, adversariais), negociações assistidas ou mediação?

Tabela 6.8 – Proporção de órgãos administrativos em que há previsão de realização de audiências dialogais, negociações assistidas ou mediação.

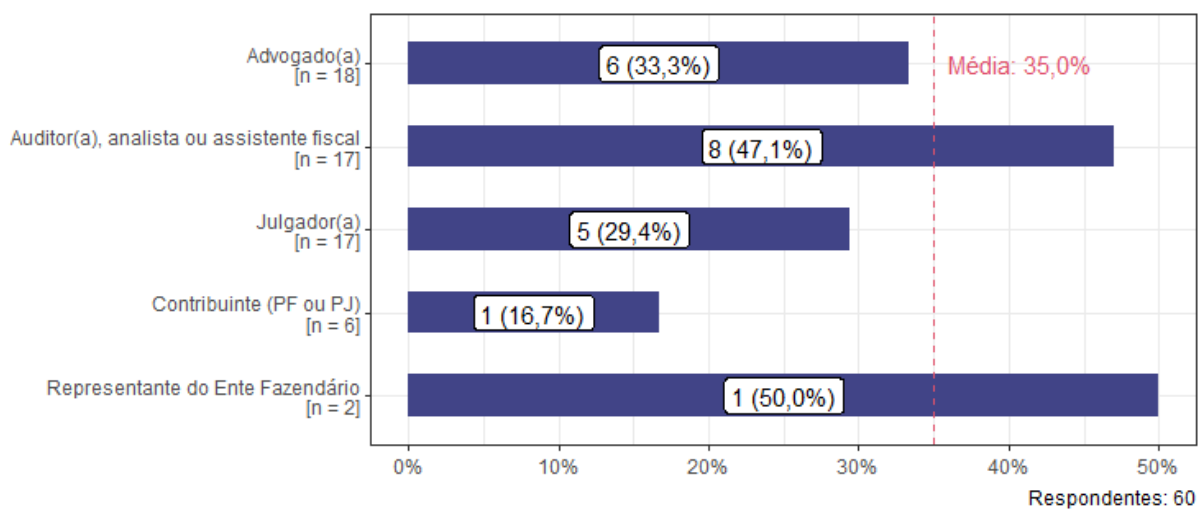
Resposta	Quantidade	%
Não	9	60.0%
Sim	6	40.0%
Total	15	100.0%

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Com o método de pesquisa qualitativa, conforme detalhado no Anexo A, as informações da Tabela 6.8 refletem a percepção dos entrevistados a respeito da realização de audiências dialogais, negociações assistidas ou mediação. Ressalta-se que a expressão “audiências dialogais”, constante dos questionários on-line aplicados, foi utilizada em um sentido amplo, na linha da oralidade e da busca da consensualidade. Nota-se que já existe, em pelo menos seis entes federativos, dentre os 15 pesquisados, a previsão de realização de audiências dialogais, negociações assistidas ou mediação, o que contribui para a construção de uma relação menos antagônica e mais consensual entre o Fisco e os contribuintes.

Pergunta 3: Você já celebrou ou presenciou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com a Fazenda Pública?

Figura 6.23 – Proporção de pessoas que celebraram ou presenciaram acordos (mediação ou transação) em matéria tributária por tipo de respondente.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Os dados da Figura 6.23, obtidos por meio de pesquisa qualitativa, conforme detalhado no Anexo A, refletem a percepção dos entrevistados a respeito dos acordos em matéria tributária. Ressalta-se que a expressão “acordos”, constante dos questionários on-line aplicados, foi empregada em um sentido amplo, na linha da consensualidade, não se restringindo ao que a doutrina entende como meios alternativos de solução de conflitos tributários (*stricto sensu*). Nas respostas recebidas, 35% dos respondentes, independentemente de sua profissão ou origem, afirmam que já celebraram ou presenciaram acordos. Dentre os subgrupos de respondentes, nota-se que representantes dos entes fazendários e auditores, analistas ou

assistentes fiscais, presenciaram mediações ou transações com mais frequência que os demais. A comunicação entre as partes dos acordos é a principal dificuldade apontada pelos participantes em suas respostas escritas a essa pergunta. Ademais, observa-se a indicação de que ainda há um sentimento de desconfiança entre as partes e esse fato prejudica o avanço dos acordos. Deve-se mencionar que tal indicativo conforma uma oportunidade de se estabelecerem fóruns de aproximação entre administração e administrados, à semelhança dos estabelecidos na Espanha, no âmbito de programas de conformidade fiscal.⁵⁸

6.5.2. Análise jurídica

6.5.2.1. A adoção dos meios alternativos de solução de controvérsias em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro

O Código de Processo Civil (CPC), de 2015, tem como um dos seus pilares o incentivo à adoção de meios alternativos (à resposta judicial) de solução de controvérsias, como mediação, conciliação e arbitragem. Já na parte geral, em seu art. 3º, prescreve que o “Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual de conflitos” (§2º), havendo estímulo à mediação, conciliação e outros métodos de solução consensual de conflitos (§3º), o que deve ser encorajado “por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial”. No que se refere especificamente aos entes públicos, prescreve no art. 174 que:

Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como:
I - dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública;
II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública;
III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

É possível afirmar, portanto, que formalmente, ao menos desde 2015, o sistema jurídico brasileiro estabelece como diretriz às soluções de conflitos a preferência pela adoção de métodos outros, alternativos, à judicialização. Trata-se de orientação que claramente visa a romper com a cultura da litigiosidade, vigente neste contexto sociocultural.

A possibilidade de manejo de tais técnicas negociais e consensuais para a solução de conflitos gerou maior interesse e debates, a princípio, no que tange às disputas eminentemente

⁵⁸ Sobre essa iniciativa, ver Hipótese 6.

privadas. Todavia, não despertou entusiasmo similar naqueles litígios que envolvem o conceito de interesse público.

Dentre o que se identifica por “interesse público”, a matéria tributária ganha especial relevo, devido à tese amplamente debatida na doutrina brasileira concernente à “indisponibilidade do crédito tributário” e seu alcance. Ou seja, em razão da discussão acerca da indisponibilidade do interesse público, os créditos tributários, por consequência, não poderiam ser negociados, uma vez que isso o violaria. Daí a grande resistência em se implementarem políticas públicas voltadas a soluções alternativas de conflitos em matéria tributária. Outros argumentos contrários ao uso dos meios alternativos de solução de litígios se ligam à observância da Lei de Responsabilidade Fiscal, sob a alegação de que a sua utilização poderia implicar renúncia de receita, acarretando eventual responsabilização, pelos órgãos de controle, dos agentes públicos que celebram acordos com os contribuintes, entre outros argumentos.⁵⁹

No entanto, com o amadurecimento dos debates a respeito da utilização de métodos de resolução alternativa de conflitos, uma noção mais consensual nas relações entre Fisco e contribuintes tem ganhado espaço. Identificadas potenciais áreas em que a construção de um relacionamento entre administração fiscal e administrados possa ser marcada por uma tônica de diálogo e de consensos, presenciou-se o surgimento de diplomas legislativos visando regulamentar ou implementar institutos afetos a tal modelo mais cooperativo.

Utiliza-se a expressão “modelo cooperativo” aqui em uma acepção mais ampla, abrangendo todas as iniciativas em prol de soluções mais consensuais de conflitos (potenciais ou efetivamente instituídos). Tal ressalva se faz necessária a fim de não se confundir com um sentido mais estrito do termo, voltado a programas de conformidade tributária, uma das medidas em favor do estabelecimento de um modelo preventivo de solução de litígios - que será explorado na análise da Hipótese 6 deste relatório.

Alguns exemplos de diplomas legais ou propostas legislativas afetas ao tema seriam: Lei Federal n. 13.140/15; Lei n. 13.028 de 11 de março de 2022 do município de Porto Alegre

⁵⁹ Sobre os argumentos opostos à utilização dos meios alternativos de solução de conflitos na seara tributária, e construção de raciocínios que o possibilitasse: BOSSA, Gisele et al (coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. Contributos Práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017; PISCITELLI, Tathiane et al (coord.). **Arbitragem Tributária**. Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018; TORRES, Heleno Taveira. *Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuinte – Simplificação e Eficiência Administrativa*. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, p.91-126, mar./abr. 2003; ESCOBAR, Marcelo. **Arbitragem no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de Oliveira. **Série Doutrina Tributária v. XVIII**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

(regentes da mediação tributária); Projeto de Lei Federal n. 5082/2009; Lei Federal n. 13.998/2020; Projeto de Lei n. 9.260/2021 do estado do Pará; Projeto de Lei Complementar n. 19/2020 do estado do Rio de Janeiro (regentes da transação tributária); Projetos de Leis n. 4257/2019, n. 4468/2020 (regentes da arbitragem em matéria tributária).

Nota-se uma crescente tendência de serem propostos diplomas legislativos disciplinadores desses meios alternativos de solução de conflitos, o que em certa medida reforça a constatação, pela pesquisa qualitativa, da relativa incipiência no efetivo manejo desses métodos.

De toda sorte, e apesar de, em uma primeira análise, ser positivo tal movimento crescente por parte dos entes federados, na linha de uma governança administrativa mais consensual e cooperativa, um ponto que pode despertar nova ordem de preocupações é quanto à diversidade de disciplinas regentes dos institutos e mecanismos de soluções (e prevenções) consensuais de conflitos. Por ser tema relacionado a procedimentos administrativos, cuja competência legislativa constitucionalmente outorgada é concorrente, abre-se ensejo a que institutos semelhantes sejam normatizados de forma bastante distinta. A fim de verificar eventuais tendências dissonantes (ou convergentes), buscou-se mapear, por intermédio de pesquisa documental (com posterior validação pelos entes envolvidos na pesquisa), as iniciativas legislativas vigentes, ou em fase de propositura, relacionadas à mediação e à transação.

Passa-se, agora, à análise dos meios alternativos de solução de conflitos tributários, em três partes: arbitragem, mediação e transação.

6.5.2.2. Arbitragem tributária no Brasil

A arbitragem é um procedimento alternativo de solução de conflitos heterocompositivos, em que se chama um terceiro imparcial especializado, para decidir sobre as controvérsias. Cabe ressaltar que, como assunto pertinente a procedimento em matéria processual, trata-se de competência concorrente (conforme art. 24, XI da Constituição Federal). A União detém competência para estabelecer as normas gerais, cabendo aos estados instituírem eventuais regras específicas.⁶⁰

⁶⁰ De se pontuar existir divergência quanto à conformação do instituto da arbitragem no conceito de “procedimento em matéria processual” *versus* no de “matéria processual”. É que no primeiro caso, consoante o artigo 24, XI da Constituição, a competência seria concorrente entre os entes federados, ao passo que no segundo, de acordo ao estabelecido no art. 22, I da Carta Política, a matéria estaria sob o âmbito de competência privativa da União. Vide: ARAÚJO, Marcelo Barbosa. A Competência dos Estados Membros para a promulgação de lei sobre Arbitragem. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3G6a5ni>. Acesso em: 22 jan. 2022.

O procedimento é regulado no nível federal pela Lei n. 9.307/1996 - “Lei de Arbitragem”. No contexto tributário, este método poderia ser utilizado para dar maior celeridade aos litígios, entretanto, a referida lei se omite quanto à sua aplicação em matéria fiscal. Essa omissão remete à discussão sobre a indisponibilidade do interesse público. Sobre tal princípio, Celso Antônio Bandeira de Melo afirma:

A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público -, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que predispuer a *intentio legis*.⁶¹

A compreensão de que o crédito tributário enquanto bem representativo de interesse público seria intransigível acabou por obstaculizar o avanço do desenho e aplicação do instituto da arbitragem à seara público-fiscal. Inexiste legislação que efetivamente implemente a arbitragem tributária no Brasil. Apenas recentemente houve a propositura, pelo Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), do Projeto de Lei (PL) n. 4.257/19, que visa instituir a arbitragem em matéria tributária. Em apertada síntese, o projeto altera a Lei n. 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais) para possibilitar ao contribuinte que opte pelo juízo arbitral para julgamento de embargos opostos em execução fiscal, caso garantido o crédito tributário por depósito, fiança bancária ou seguro garantia.

Ainda, mais recentemente presenciou-se a propositura, pela Senadora Daniella Ribeiro (PP/PB), do Projeto de Lei (PL) n. 4468/2020 que visa instaurar a arbitragem especial em matéria tributária. Em resumo, e consoante consta na própria justificativa do projeto, o procedimento de arbitragem especial tributária visa dirimir conflitos que sejam anteriores a constituição definitiva dos créditos tributários, sendo proposta sua aplicação em duas situações que envolvem matérias fáticas e técnicas: (i) consulta fiscal e/ou no curso do procedimento fiscalizatório, e (ii) quantificação de crédito reconhecido judicialmente e passível de compensação.

Como se observa, o Brasil ainda não incorporou a arbitragem tributária em seu ordenamento jurídico, o que implica inexistirem experiências concretas que possam ser relatadas e analisadas pela presente pesquisa. No entanto, considerando a relevância do tema para o enfrentamento das questões que permeiam o excessivo contencioso tributário brasileiro, algumas reflexões sobre a matéria merecem ser aqui colocadas:

⁶¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.76.

- (i) As principais razões que têm sido apontadas para justificar a utilização da arbitragem como instrumento alternativo para a resolução dos conflitos fiscais no Brasil são as seguintes: (a) o elevado estoque de processos contenciosos pendentes de julgamento; (b) a complexidade das relações jurídicas tributárias, que exigem a participação de julgadores detentores de conhecimento técnico especializado; (c) a celeridade, simplicidade e efetividade do procedimento arbitral.
- (ii) Embora alguns juristas defendam que a legislação atualmente existente, com as modificações introduzidas na Lei de Arbitragem em 2015, respaldaria a utilização da arbitragem nos litígios tributários, recomenda-se a edição de um instrumento legal específico, que confira conforto e segurança jurídica às partes envolvidas em conflitos tributários, nomeadamente, o Fisco e o contribuinte. Grande parte da doutrina entende que, para a implantação da arbitragem tributária no Brasil, haveria a necessidade de alteração do Código Tributário Nacional – CTN. Ou seja: a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro haveria que ser feita mediante lei complementar.
- (iii) Quanto ao aspecto material, consideram-se como mais apropriados para serem submetidos ao método arbitral aqueles conflitos que envolvam questões técnicas ou análise factual, tais como: classificação fiscal de mercadorias, preços de transferência, propósito negocial e conceito de estabelecimento permanente. No caso brasileiro, há certo consenso no sentido de que a matéria litigiosa relacionada à classificação tarifária de mercadorias e produtos se enquadraria bem no perfil técnico e pericial do método arbitral, tendo prioridade para ser elencada entre aquelas que inaugurariam o uso da arbitragem tributária no Brasil.
- (iv) No caso de ser introduzida a arbitragem tributária no direito brasileiro, seria recomendável que se previssem algumas hipóteses de recurso aos tribunais superiores, à semelhança do que consta do regime jurídico português.
- (v) No sentido de viabilizar materialmente a implementação da arbitragem tributária no Brasil, considerando as dimensões continentais do país, algumas iniciativas em caráter piloto deveriam ser cogitadas, em uma lógica de implantação gradual desse instituto, com a finalidade de conferir maior institucionalidade e segurança ao procedimento arbitral, antes da sua incorporação definitiva ao ordenamento jurídico pátrio. Como exemplo auspicioso nesse sentido, registra-se a Recomendação CNJ n. 120 de 28 de outubro de 2021, que recomenda o

tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, e dá outras providências, na qual em seu artigo 1º, parágrafo primeiro, inciso II, o uso da arbitragem é recomendado para resolução de conflitos tributários, quando autorizado por lei.

Com a finalidade de enriquecer a discussão sobre a adoção da arbitragem tributária no Brasil, selecionaram-se algumas experiências internacionais, brevemente relatadas no próximo subitem, na busca de se melhor compreender esse método alternativo de resolução de conflitos, em uma perspectiva comparada.

6.5.2.3. A experiência portuguesa com a arbitragem tributária

A título de contribuição ao debate, contempla-se aqui uma breve descrição e análise da introdução da arbitragem tributária e seus principais resultados no ordenamento jurídico português. Ao contrário do Brasil, a arbitragem não é inédita em outros países, sendo até método utilizado para solucionar conflitos que envolvem operações transfronteiriças constante dos acordos para evitar a dupla tributação.

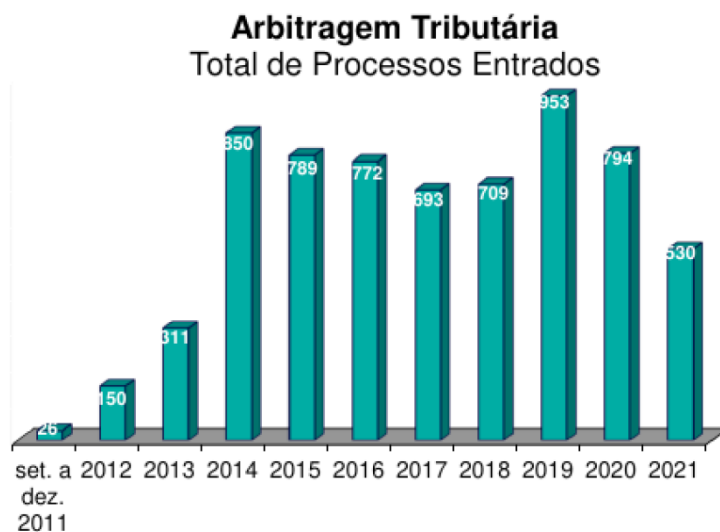
Em Portugal, a arbitragem é prevista desde o ano de 2011, mas foi inicialmente trazida para pauta em 2010, após a promulgação da Lei do Orçamento. Nesse sentido, Ana Paula Olinto Yurgel ressalta:

Após a aprovação da Lei do Orçamento em 2010, que autorizou a arbitragem em matéria tributária, Portugal regulamentou a questão do Decreto Lei n. 10/2011, no qual se encontram os seus objetivos. São eles: reforçar a tutela eficaz dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opem a administração tributária ao sujeito passivo; e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.⁶²

Desde a introdução desse meio alternativo de resolução de conflitos tributários em Portugal em 2011 até os dias de hoje, verificam-se resultados empíricos interessantes, representados na Figura 6.24. Os dados deste gráfico mostram que, a partir de 2014, o volume de processos iniciados é relativamente estável, na faixa de 600 a 800 por ano. No total, são 6.577 casos que ingressaram via arbitragem tributária.

⁶² YURGEL, Ana Paula Olinto. Arbitragem tributária em Portugal: possibilidade de inserção do instituto no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Tributária das Américas**, v.8, p.109-128, 2013. Disponível em: <https://www.cma-ie.org.br/noticias/307/2014-10-24/artigo-arbitragem-tributaria-em-portugal-possibilidade-de-insercao-do-instituto-no-direito-tributario-brasileiro>. Acesso em: 25 out. 2021.

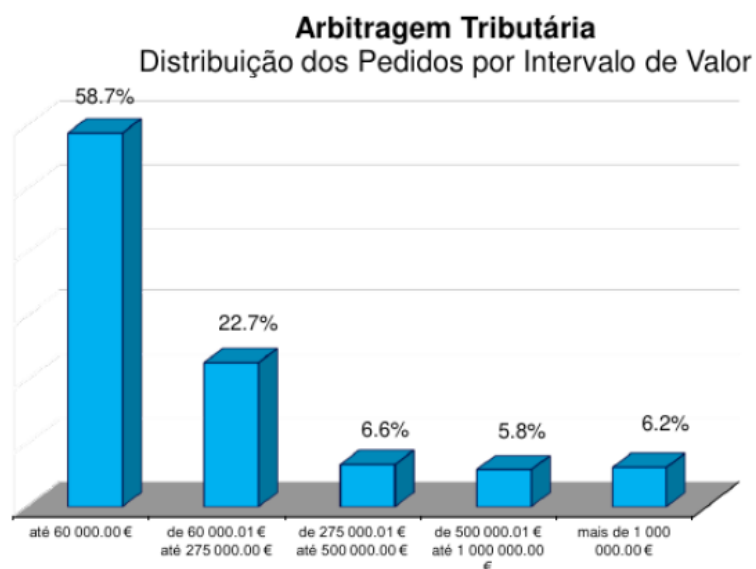
Figura 6.24 – Quantidade de processos distribuídos por ano via arbitragem tributária.



Fonte: CAAD - Revista Arbitragem Tributária nº 12.

Com relação a valores, a maior parte dos casos envolve discussões de até 60 mil euros. Conforme observa-se na Figura 6.25, aproximadamente 6% das discussões envolvem valores de mais de um milhão de euros.

Figura 6.25 – Distribuição dos pedidos por faixa de valor.



Fonte: CAAD - Revista Arbitragem Tributária nº 12.

Em relação à efetividade da arbitragem tributária, nota-se que, dos 6.577 casos entrados, 5.808 já foram encerrados, com um prazo médio de quatro meses e 17 dias. Desses 5.808, 94%

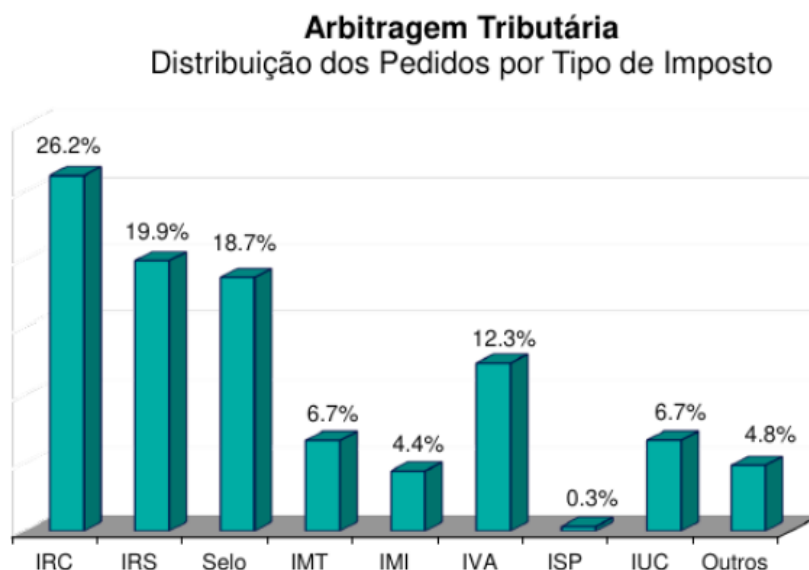
foram completamente encerrados por decisão arbitral, sendo que somente 370 casos tiveram decisão revogada ou foram arquivados em alguma fase do procedimento arbitral.

O valor total discutido nos casos de arbitragem até o momento é de aproximadamente 1,5 bilhão de euros. Para colocar o número em perspectiva, Portugal é um país com apenas 10,3 milhões de habitantes, pouco menor que o município de São Paulo.

Segundo entrevista realizada com o presidente do CAAD em 2017, Nuno Villa-Lobos, o volume de processos iniciados pelo regime da arbitragem corresponde a aproximadamente 23% do total de processos que poderiam correr dessa forma.⁶³ Na mesma entrevista, afirmou-se que o estoque de processos ativos no judiciário português com matéria tributária é de 72 mil processos.

Dos tributos discutidos nos casos de arbitragem, observa-se na Figura 6.26 que o mais frequente é o Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas (IRC), seguido pelo Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares (IRS) e o Imposto do Selo (Selo). Os percentuais deste gráfico são referentes à quantidade de casos e não ao valor.

Figura 6.26 – Distribuição dos pedidos por tipo de imposto.



Fonte: CAAD - Revista Arbitragem Tributária nº 12.

Uma lista completa dos impostos em Portugal encontra-se abaixo:

⁶³ VILLA-LOBOS, Nuno. Entrevista com presidente do CAAD. **Revista da Ordem dos Contabilistas Certificados**, Lisboa, n.224, p.31-32, nov. 2018. Disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/2018-12-12/instasize_181129232005.pdf. Acesso em: 06 out. 2021.

- Impostos sobre o património
- IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis.
- IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.
- IS - Imposto de Selo.
- Imposto sobre consumo
- IVA - Imposto de Valor Acrescentado.
- Imposto sobre a renda
- IRS - Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares.
- IRC - Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas.
- Imposto sobre automóveis
- ISV - Imposto Sobre Veículos.
- IUC - Imposto Único de Circulação.
- Impostos especiais
- IABA - Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas.
- ISP - Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos.
- IT - Imposto sobre o Tabaco.

Funcionamento da arbitragem em Portugal. A arbitragem em Portugal é regida pelo Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, que disponibiliza todas as regras do procedimento.⁶⁴ As principais regras deste dispositivo normativo estão descritas abaixo.

Competência. O processo só pode ser iniciado nos casos em que há impugnação, pois são esses os créditos submetidos ao contencioso tributário. As hipóteses em que o procedimento arbitral se aplica são:

- A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Pela lei, o único órgão competente para realizar procedimentos arbitrais de matéria tributária é o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). O CAAD é uma pessoa coletiva

⁶⁴ PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10/2011. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo art. 124 da Lei n. 3-B/2010, de 28 de Abril. **Diário da República** n. 14/2011, Série I de 2011-01-20, Lisboa, 2011. Disponível em: [Consolidação Decreto-Lei n.º 10/2011 - Diário da República n.º 14/2011, Série I de 2011-01-20 \(caad.pt\)](#). Acesso em: 06 out. 2021.

(jurídica) de direito privado, sem fins lucrativos, constituída por tempo indeterminado, que visa a resolução de litígios exclusivamente por meio de mediação, conciliação e arbitragem.

Estrutura do tribunal arbitral. Um tribunal arbitral é composto por:

- Um árbitro, se i) o contribuinte não indicar um árbitro e ii) o valor da causa for menor ou igual a 60 mil euros.
- Três árbitros, caso o contribuinte indique um árbitro ou o valor da causa ultrapasse 60 mil euros.

Em regra, as decisões arbitrais que versem sobre matéria tributária não têm direito a recurso. No entanto, admitem-se determinados recursos ao Tribunal Constitucional, em situações nas quais a sentença arbitral indefere a aplicação de um dispositivo em razão de uma suposta ilegalidade, ou então, para o Supremo Tribunal Administrativo, em situações em que há um conflito entre a sentença arbitral e um acórdão paradigma.

As decisões arbitrais também podem ser anuladas pelo Tribunal Central Administrativo, em algumas hipóteses específicas.

Prazo. O prazo para tomada de decisão é de seis meses, sendo que pode ser prorrogado por sucessivos períodos de dois meses, com limite de seis meses. Como mencionado anteriormente, o tempo médio das decisões arbitrais é de quatro meses e 17 dias.

Indicação dos árbitros. Quando o tribunal é formado por apenas um árbitro, esse julgador é indicado pelo Conselho Deontológico (CD) do CAAD. Quando formado por três árbitros, o tribunal terá uma pessoa indicada pelo CD, uma pelo contribuinte e uma última pelo Fisco. O árbitro do CD é indicado a partir de uma lista de árbitros inscritos por categoria de tributos, por meio de um sorteio público.

Para poder ser um árbitro, a pessoa que se inscrever deverá ser formada em Direito e deverá ter pelo menos dez anos de experiência comprovada em direito tributário. Em algumas situações, podem ser nomeados árbitros especialistas em gestão ou economia. A pessoa indicada não pode ter relações profissionais, diretas ou indiretas, com o contribuinte ou com o Fisco nos últimos dois anos.

O Conselho Deontológico. O funcionamento do CD pode ser encontrado no Estatuto Social do CAAD, disponível no site da instituição. O conselho envolve árbitros que integram todo o CAAD, independentemente de o procedimento ser administrativo ou tributário.

O conselho deontológico é composto por um presidente e dois vogais:

1. O presidente do conselho deontológico é designado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, por um período de três anos, renovável.

2. Um dos vogais é o diretor do centro, por inerência, sendo o outro vogal designado pela assembleia geral do CAAD, sob proposta da direção.

Ao conselho deontológico compete:

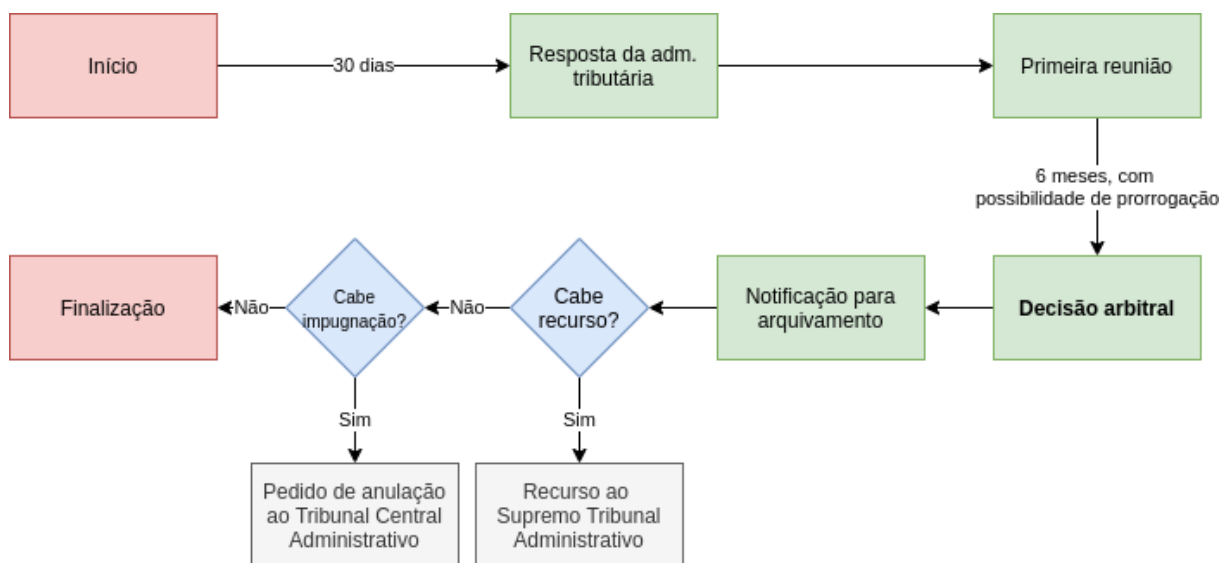
1. Aprovar um código deontológico aplicável aos árbitros, mediadores e conciliadores.
2. Elaborar estudos, informações ou pareceres que lhe sejam solicitados pela direção ou por outro órgão da associação.
3. Pronunciar-se sobre a lista de árbitros, mediadores e conciliadores do centro.
4. Aprovar o respectivo regulamento interno.

Ao Presidente do conselho deontológico compete:

1. Velar pelo cumprimento das disposições do código deontológico.
2. Designar, a pedido da direção, os presidentes dos tribunais arbitrais coletivos, os árbitros, os mediadores e os conciliadores, de acordo com critérios definidos no regulamento interno do conselho deontológico, caso o procedimento de escolha não seja da iniciativa das partes no litígio.

O processo arbitral. O processo arbitral é regido pelos artigos 15 até 28 do Decreto-Lei n. 10/2011. O diagrama da Figura 6.27 mostra o fluxo do processo arbitral de forma resumida.

Figura 6.27 – Resumo do fluxo do processo arbitral.



Fonte: Elaboração própria.

6.5.2.4. Arbitragem tributária nas convenções internacionais e no direito europeu

6.5.2.4.1. A arbitragem tributária no ambiente econômico global

Antes da abordagem específica do tema da arbitragem tributária no âmbito dos litígios internacionais, prevista em Convenções e Tratados Internacionais e no Direito Europeu, convém tecer alguns comentários a respeito das recentes transformações ocorridas no ambiente político e econômico global, caracterizado pelos novos meios de se fazer negócios e a consequente “virtualização” do comércio (comércio eletrônico) e dos fluxos financeiros, incluindo a moeda digital (criptomoeda), com impactos importantes para a governança fiscal global. Tais mudanças ocasionaram muitas incertezas e levaram os países a se preocupar com a adoção de medidas preventivas da erosão da base tributária, de que é exemplo o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Neste contexto, as administrações tributárias dos países membros da OCDE dedicaram especial atenção aos negócios internacionais que pudessem ocasionar algum tipo de evasão fiscal ou vantagem obtida por meios ilícitos. As referidas operações carregavam consigo um grande potencial de risco para a efetivação da arrecadação tributária de um lado, e, de outro, para a origem de conflitos tributários internacionais, relacionados à interpretação e aplicação da legislação tributária dos países envolvidos em tais transações transfronteiriças, sobretudo, com vistas às possibilidades de ocorrer dupla tributação ou evasão fiscal. Dadas estas circunstâncias de risco de evasão fiscal e de incremento da litigiosidade tributária internacional, tornou-se muito importante a identificação de mecanismos eficazes para a resolução de

conflitos tributários internacionais, mormente quando tenham como objetivo solucionar casos que envolvam dupla tributação internacional, evasão fiscal, planejamento tributário abusivo ou vantagem tributária ilícita, entre outras matérias igualmente relevantes. A arbitragem tributária surge nesse cenário internacional como uma das opções mais consistentes para solucionar os litígios fiscais transnacionais, de forma célere e efetiva, com o intuito de assegurar aos governos e às empresas a imprescindível segurança e credibilidade, requeridas pelo ambiente de negócios global.

A partir da implementação do Projeto BEPS, foram se formando disputas internacionais em relação às quais o método inicialmente concebido para resolver os conflitos tributários internacionais, denominado de MAP – *Mutual Agreement Procedure* – (art. 25 das Convenções-Modelo da OCDE e das Nações Unidas), passou a ser visto como insuficiente ou inadequado. Conforme pode-se observar, o estoque de litígios fiscais internacionais praticamente triplicou em dez anos, ou seja, os casos passaram de 2.352, em 2006, para 7.333, em 2016.⁶⁵

O ambiente de negócios internacional exige certo grau de certeza e segurança jurídica para dinamizar o mercado e os investimentos. Por este motivo, a importância de se dispor de meios efetivos e eficientes para resolver as disputas tributárias internacionais não pode ser relegada a um segundo plano. As empresas e as administrações fiscais dos países foram bastante afetadas por esta crescente onda de litigiosidade tributária transnacional.

Portanto, a arbitragem tributária internacional é atualmente considerada como um tema relevante, cujo desenvolvimento é requerido, inclusive, como instrumento para lutar contra os planejamentos tributários agressivos que têm aumentado as questões de dupla tributação internacional. Isso porque se entende que a arbitragem consegue resolver os referidos conflitos tributários de forma mais rápida e eficiente, apresentando a necessária qualidade técnica em suas deliberações.

6.5.2.4.2. Instrumentos reguladores da arbitragem tributária no âmbito internacional: Convenção Modelo das Nações Unidas; Convenção Modelo da OCDE; Instrumentos Multilaterais (MLI); Convenção e Diretiva da União Europeia

A resolução dos conflitos tributários entre países segue normalmente um sistema de dois níveis, com um mecanismo para a cooperação administrativa entre as autoridades tributárias competentes, geralmente conhecido como Procedimento Amigável (MAP), suplementado por

⁶⁵ MAPA ESTATÍSTICO DA OCDE (2016). Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>. Acesso em: 05 fev. 2019.

um mecanismo de vinculação comum, que também inclui o(s) contribuinte(s) envolvido(s) no litígio. Tal mecanismo suplementar ao MAP tem sido implementado usualmente sob a forma de arbitragem, porém, mais recentemente, têm-se utilizado outras formas de resolução alternativa de conflitos, tais como, mediação e conciliação.

Embora o Procedimento Amigável (MAP) tenha sido de certa forma exitoso, resolvendo disputas tributárias transfronteiriças em muitos países, em virtude do crescente volume de casos pendentes, alguns países da OCDE demonstraram a preferência no sentido de suplementar o MAP com a arbitragem obrigatória, conforme referido no parágrafo anterior. Sendo assim, a arbitragem no âmbito dos países membros da OCDE passou a ser adotada mediante a inclusão de um parágrafo adicional no artigo do MAP (geralmente art. 25) constante dos tratados bilaterais, permitindo que aqueles casos do MAP que não tivessem sido resolvidos por certo período de tempo fossem submetidos obrigatoriamente à apreciação de uma ou mais pessoas independentes, para proferirem uma decisão resolutiva, que deveria ser cumprida por ambos os países envolvidos na questão. Esta opção de submeter os conflitos não resolvidos pelo MAP a uma deliberação especializada passou a ser conhecida pelos especialistas como “tratado de arbitragem tributária”, devido a sua familiaridade com o método arbitral ou por uma maior facilidade de referência, constituindo, na realidade, um meio de resolução de conflitos tributários internacionais suplementar ao MAP.

Ressalta-se que a arbitragem utilizada em tratados tributários é completamente diferente da arbitragem implantada nas relações comerciais. A arbitragem tributária consiste em um remédio suplementar, utilizado em casos que não podem ser resolvidos mediante Procedimento Amigável (MAP), durante um período previamente estabelecido. Já a arbitragem comercial é um mecanismo alternativo de resolução de conflitos, por meio do qual os conflitos podem ser resolvidos segundo a vontade das partes envolvidas. Além disso, diferentemente de uma sentença arbitral proferida em uma disputa comercial, que requer o seu cumprimento por meio dos tribunais, a opinião expressa no parecer arbitral deve ser executada pelas autoridades competentes dos países envolvidos na disputa. Destaca-se que, às autoridades competentes, é conferida a discricionariedade de chegar a um acordo diferente da opinião resultante da arbitragem, dentro de um determinado prazo. Finalmente, quer seja de iniciativa do contribuinte ou das autoridades competentes (a depender do disciplinamento constante no tratado tributário), a arbitragem tributária consiste em um procedimento basicamente entre países, não envolvendo o particular, tal como ocorre no caso de arbitragem comercial.

Arbitragem tributária na Convenção Modelo das Nações Unidas. Desde 2011, o art. 25 da Convenção Modelo das Nações Unidas, que trata da resolução de conflitos, contém duas

alternativas: i) a alternativa A, que mostra apenas o MAP como procedimento para resolução de conflitos; e ii) a alternativa B, que apresenta o MAP, suplementado pela arbitragem, constituindo essa alternativa o parágrafo 5º, adicional ao referido art. 25.

Segundo esta disposição, quando as autoridades competentes de dois países forem incapazes de alcançar um acordo para resolver o caso por meio do MAP, dentro de três anos contados da apresentação do caso à autoridade do outro país, seguindo os procedimentos requeridos pelo MAP, as questões não resolvidas podem ser submetidas à arbitragem, em face do requerimento de qualquer uma das autoridades competentes e com o conhecimento do contribuinte envolvido na questão. Todavia, questões que já tenham sido submetidas ao sistema de justiça de qualquer país não podem ser submetidas à arbitragem.

Uma vez obtido o parecer do painel arbitral, as autoridades competentes têm um período de seis meses, dentro do qual elas podem chegar a um posicionamento diferente daquele expresso na opinião arbitral, utilizando-se de outro Procedimento Amigável (MAP) para resolver o caso. Além disso, o contribuinte ou as partes afetadas podem também optar por rejeitar a opinião do painel arbitral. Havendo transcorrido o período de seis meses, e se o contribuinte ou alguma parte afetada não rejeitar a opinião arbitral, ela passa a ser obrigatória para ambas as autoridades competentes e deve ser implementada por meio do MAP, independentemente dos limites temporais domésticos, ou seja, da legislação interna dos países envolvidos na disputa.

Considerando que a utilização da arbitragem requer investimento significativo de tempo e de recursos pessoais e financeiros por parte dos países, e que o parecer arbitral pode ser contraditado pelo uso concomitante ou subsequente dos procedimentos resolutivos domésticos, alguns países preferem obter a renúncia do contribuinte à utilização dessas soluções internas, antes de ingressarem com o procedimento arbitral. Ressalta-se que, naqueles países em que as autoridades competentes não se vinculam à decisão final da corte de justiça, não será necessário forçar o contribuinte a escolher entre as soluções domésticas ou aquelas constantes dos tratados internacionais. Desse modo, esses países devem geralmente modificar a cláusula de arbitragem para excluir a exceção para os casos já decididos no âmbito doméstico.

Arbitragem tributária na Convenção Modelo da OCDE. A arbitragem tributária foi introduzida no âmbito da OCDE no ano de 2008, por meio do parágrafo 5º do art. 25 da Convenção Modelo, celebrada naquele ano, cujo conteúdo é bastante similar ao do art. 25 (5) da Convenção Modelo das Nações Unidas, existindo, entretanto, algumas diferenças entre ambas as Convenções.

Jeffrey Owens faz um paralelo entre as estipulações contidas da Convenção Modelo da OCDE e aquelas constantes da Convenção Modelo das Nações Unidas, destacando os seguintes aspectos:

*First, the OECD Model Convention does not contain two alternatives, but the Model generally prescribes the use of arbitration. Second, arbitration is initiated upon the request of a taxpayer and not the competent authorities, as is the case under the UN Model. Third, the OECD Model Convention allows for arbitration when a case is unsolved through MAP for two years, as opposed to the three years prescribed in the UN Model Convention. Fourth, the OECD Model Convention allows for arbitration request to be made by the affected taxpayer to either competent authority. Finally, the OECD Model Convention does not allow for competent authorities to adopt an agreement different from the arbitration opinion within six months.*⁶⁶

Acerca do desenho da cláusula arbitral, os países podem optar por seguir substantivamente, tanto a abordagem da Convenção Modelo da OCDE, quanto da Convenção Modelo das Nações Unidas. No entanto, diversos países que ainda não executaram completamente a arbitragem em seus tratados internacionais têm preferido aplicar essas estipulações por meio dos Instrumentos Multilaterais (MLI).

A principal característica das estipulações sobre a arbitragem nos Instrumentos Multilaterais (*MLI arbitration provisions*) é que elas permitem flexibilidade na sua utilização, como, por exemplo, com respeito à escolha do método a ser utilizado para a emissão do parecer arbitral, o qual pode ser realizado, segundo o método da “opinião independente” ou conforme o modelo conhecido como “*baseball*”.⁶⁷

Arbitragem tributária nos instrumentos da União Europeia. Enquanto estão sendo implantadas as disposições sobre a arbitragem nos tratados internacionais, os países podem também buscar inspiração nas regras procedimentais adotadas dentro da União Europeia com

⁶⁶ OWENS, Jeffrey. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue. *INTERTAX*, Vol. 46, Issue 8&9. The Netherlands, Kluwer Law International BV, 2018. p.612.

⁶⁷ **Modelos de tomada de decisão do painel arbitral.** (i) Tomada de decisão do painel arbitral mediante “procedimento baseado em opinião independente” (*independent opinion procedure*). Nesse tipo de abordagem, o painel arbitral tem a necessidade de analisar os aspectos fáticos do caso, de avaliar as evidências apresentadas e de ponderar as considerações e argumentos das autoridades competentes, além de rever as disposições legais pertinentes à matéria litigiosa, antes de chegar a uma decisão razoável. Na “abordagem baseada na opinião independente”, o painel arbitral tem a necessidade de analisar os aspectos fáticos do caso, de avaliar as evidências apresentadas e de ponderar as considerações e argumentos das autoridades competentes, além de rever as disposições legais pertinentes à matéria litigiosa, antes de chegar a uma decisão razoável. (ii) Método de tomada de decisões, chamado de “abordagem do tipo baseball” (*baseball arbitration approach*). Na arbitragem do tipo *baseball*, ambas as autoridades competentes são chamadas a propor suas respectivas soluções, consideradas por elas como as mais razoáveis para solucionar o caso, as quais serão submetidas ao painel arbitral; sendo que o painel ficará limitado a escolher uma dessas soluções apresentadas, a fim de resolver o litígio. Nesse tipo de arbitragem (tipo *baseball*), o tribunal arbitral apresenta razões curtas de decidir e nem sequer necessita motivar de forma mais aprofundada o seu veredicto final, baseando-se apenas em uma das posições apresentadas pelas autoridades competentes envolvidas com o caso.

respeito à arbitragem em matéria tributária. A Convenção da União Europeia sobre arbitragem, adotada em 1990, sendo precursora das cláusulas sobre arbitragem contidas nos tratados internacionais, prevê que a arbitragem seja desencadeada se o Procedimento Amigável (MAP) não tiver sido bem-sucedido depois de transcorridos dois anos. Posição essa assemelhada ao tratamento regulado pela Convenção Modelo da OCDE. Ana Paula Dourado assim resume a base jurídica da resolução de conflitos tributários transfronteiriços, sob a perspectiva europeia:

Seen from the European perspective, up to four different sets of rules are mainly used for settling cross-border tax disputes, namely Article 25.5 OECD MC, the BEPS MLI Arbitration; the EU Tax Arbitration Convention and the EU Tax Arbitration Directive. On top of them, additional mechanisms for cross-border tax disputes settlement are also provided by the UN, which is currently very actively engaged in reaching out for further action in this field.⁶⁸

A Convenção da União Europeia contém regras procedimentais detalhadas para a seleção dos árbitros, assim como para a escolha do presidente do painel arbitral. Inclui também uma listagem de pessoas independentes, consideradas como apropriadas para desempenharem este papel, preparada com base nas estipulações referentes aos critérios de seleção. Na Convenção, há também regras referentes à produção de provas e à evidenciação dos fatos relacionados à matéria litigiosa, contendo ainda normas de comunicação com o painel. Outra disposição importante diz respeito à limitação temporal da opinião emitida pelo painel arbitral, ressaltando-se que este deveria ser um dispositivo paradigmático para os países.

A nova Diretiva da União Europeia para a resolução de conflitos tributários entre países, aprovada em 10 de outubro de 2017, contém disposições procedimentais que os países podem levar em consideração, quando estiverem concebendo a arbitragem suplementar no interior dos respectivos Tratados Tributários. Entre elas, merece destaque as seguintes: o estabelecimento de um rígido limite temporal para cada etapa do procedimento arbitral; e a possibilidade de acesso, pelos contribuintes, às cortes judiciais domésticas, em caso de inatividade ou retardamento excessivo em quaisquer das etapas da arbitragem.

Além desses instrumentos, os países da União Europeia podem utilizar os mecanismos adicionais de resolução de conflitos tributários internacionais fornecidos pelas Nações Unidas e pela OCDE, que estão atualmente muito empenhadas em buscar iniciativas mais eficientes e efetivas nessa matéria.

⁶⁸ DOURADO, Ana Paula. Arbitrating Cross-Border Tax Disputes in Line with European Union Law: Issues and Solutions. In: MONSENEGO, Jérôme; BJUVBERG, Jan. (Eds.) **International Taxation in a Changing Landscape**: Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer. 2019. p.57-67.

Cabe destacar o importante conjunto de regras contido na chamada Diretiva Europeia para Arbitragem Tributária (EU/2017/1852), aprovada em 10/10/2017 e conformada dentro de uma dimensão puramente legal (de lei da União Europeia). Este substrato de legalidade da Diretiva Europeia deriva do fato de suas bases jurídicas estarem fundadas no art. 115 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFEU).⁶⁹ Os Estados Membros foram obrigados a implantar esta Diretiva dentro da legislação nacional até 30/06/2019, com a finalidade de permitir que ela entrasse em vigor a partir de 1º de julho de 2019.

Por outro lado, a Convenção Multilateral de Arbitragem Tributária, assinada pelos Países Membros da União Europeia em 23 de julho de 1990 (90/436/EEC), também conhecida como Convenção Europeia de Arbitragem Tributária, encontra-se disponível para resolver conflitos em temas de dupla tributação internacional, relacionados a preços de transferência.

6.5.2.4.3. Principais conclusões e preocupações relacionadas à implementação da Arbitragem Tributária Internacional

Como já apresentado, a suplementação do MAP com a arbitragem, por si só, não será suficiente para permitir às autoridades competentes lidarem com o esperado aumento de conflitos tributários. No entanto, cumpre recordar que a arbitragem desempenha um papel essencial para o fortalecimento da segurança jurídica em matéria tributária e para a confiança dos atores envolvidos no sistema fiscal, por meio da garantia de que as obrigações assumidas nos tratados tributários pelos países signatários serão respeitadas e cumpridas. Assim sendo, a arbitragem assegura o cumprimento integral dos propósitos dos tratados tributários, uma vez que visa a prevenir qualquer tributação que não esteja em conformidade com aquilo que foi acordado entre as partes, especialmente, nenhuma hipótese de dupla tributação. Possibilita, desse modo, a construção de um ambiente de negócios mais amigável, o qual, em contrapartida, poderia funcionar como fator de atração de investimentos.

Analisando os benefícios da arbitragem, assim se posiciona Jeffrey Owens:

*The advantages of arbitration to supplement MAP as identified by the UN Model Convention include the prevention of double taxation, an increase in taxpayer certainty, reducing reliance on inefficient, unilateral domestic remedies and, above all, the prophylactic effect on MAP.*⁷⁰

⁶⁹ TFEU (2012). Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union – TFEU. **Official Journal** C 326, 26/10/2012.

⁷⁰ OWENS, Jeffrey. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue. **INTERTAX**, Vol. 46, Issue 8&9. The Netherlands, Kluwer Law International BV, 2018. p.613.

Em síntese, enquanto o MAP está sendo testado no sentido de constituir uma efetiva solução para a maioria dos casos envolvidos em litígios internacionais, remanesce ainda um número significativo de conflitos que não puderam ser resolvidos por meio do Procedimento Amigável. Nesse contexto, a arbitragem surge como uma alternativa para se prover uma resolução efetiva daqueles conflitos onde o MAP não tenha sido capaz de fazê-lo dentro de um prazo razoável.

Assim sendo, a arbitragem apresenta-se como um método mais apropriado para ser utilizado por aqueles países que possuem um estoque significativo de MAP pendentes de resolução, especialmente, naqueles casos em que a celeridade decisória seja uma preocupação essencial, assim como, quando muitos desses casos digam respeito a uma mesma parte signatária de tratado internacional.

A arbitragem pode ainda representar uma opção interessante em países que possuem um grande volume de conflitos tributários internacionais dentro dos seus tribunais de justiça domésticos, principalmente, quando esses tribunais não sejam suficientemente qualificados em temas de fiscalidade internacional. Todavia, o fato de somente poucos países haverem assinado as disposições sobre arbitragem em instrumentos multilaterais (*MLI arbitration provisions*) sugere que ainda vai demorar algum tempo para se alcançar uma ampla adoção dessa prática de resolução de conflitos tributários.

Em geral, a arbitragem tem sido considerada uma importante conquista para resolver disputas tributárias internacionais, já que ela aperfeiçoa o Procedimento Amigável (MAP) e supera, em parte, a ausência de um órgão judicial com competência para decidir conflitos que simultaneamente envolvem a soberania tributária dos países e produzem um imediato impacto na esfera legal dos contribuintes. Em tais circunstâncias, o uso da arbitragem em disputas tributárias internacionais é também adequado para melhorar o efetivo gozo dos direitos fundamentais dos contribuintes, que, no caso, estariam sendo submetidos à opinião de um juízo arbitral neutro e independente da competição que se estabeleceria entre as duas cortes de justiça, pertencentes aos dois países contratantes.

Embora o contribuinte seja geralmente mantido fora desses procedimentos, exceto no contexto da Diretiva de Arbitragem Tributária da União Europeia, a faculdade que lhe é concedida de poder aceitar ou rejeitar a resolução do conflito pode resolver algumas das questões que venham a afetar a esfera legal dos seus direitos e interesses.

Ressalta-se que, nos contextos mencionados, os países aceitaram submeter sua soberania à decisão final dos árbitros em um conflito tributário transfronteiriço, na medida em que tal disputa se resolva por meio da arbitragem. Isso significa que, em tais circunstâncias, a

resolução da disputa tributária internacional proferida pelo painel arbitral será, em princípio, final, isto é, definitiva e vinculante, a menos que as autoridades competentes cheguem a um outro acordo, mediante Procedimento Amigável, dentro do prazo de seis meses; ou se o contribuinte, exclusivamente no caso de utilização da Diretiva da União Europeia, decida rejeitar a referida decisão arbitral.

Especificamente quando se analisam as soluções de disputas entre países membros da União Europeia, importa verificar se os mecanismos normalmente empregados permitem uma revisão das possíveis questões de interpretação e aplicação da legislação da União Europeia pela Corte de Justiça. Na verdade, isso somente ocorre em circunstâncias extremamente raras, como, por exemplo: i) o caso da Convenção Tributária de Dupla Tributação entre a Alemanha e a Áustria, que solicitou a intervenção da Corte de Justiça como um tribunal arbitral; ou ii) as situações em que as disputas tributárias são arbitradas por cortes permanentes.

Na sua grande maioria, os casos de disputas tributárias envolvendo países da União Europeia são arbitrados por um painel *ad hoc*, cujas decisões são finais e vinculantes para as partes e para o contribuinte, a menos que ele as conteste. Essa situação é ainda mais complexa nos casos decididos por meio da chamada arbitragem do tipo *baseball*, na qual o tribunal arbitral apresenta razões curtas de decidir e nem sequer necessita motivar de forma mais aprofundada o seu veredicto final, baseando-se apenas em uma das posições apresentadas pelas autoridades competentes envolvidas com o caso.

Por outro lado, há aspectos importantes a serem destacados, que reforçam a consistência jurídica da utilização da arbitragem tributária no âmbito da União Europeia. Por exemplo, o fato de as cortes arbitrais haverem sido estabelecidas por lei significa que este instrumento legal que as conformou conferiu-lhe o status de instituição nacional, europeia ou internacional, conforme o caso. Essa é a hipótese da arbitragem tributária portuguesa, que foi reconhecida pela Corte de Justiça da União Europeia (CJUE) como integrante do sistema jurisdicional português. Por outro lado, há que se considerar que a circunstância de a arbitragem tributária ser expressamente contemplada nos Tratados Tributários, na Convenção Europeia de Arbitragem ou na Diretiva da União Europeia, significa que ela dispõe de previsão legal. Os três instrumentos disciplinam as situações nas quais a arbitragem pode ser usada e em cujos casos a decisão é vinculante. Em todas as três fontes legais, a arbitragem tributária é concebida como um meio alternativo de resolução judicial de conflitos tributários sobre questões de dupla tributação.

É sabido que as mudanças estruturais no mundo da tributação internacional são sempre lentas e, muitas vezes, difíceis de serem implantadas. O movimento em direção à arbitragem

obrigatória não deve ser uma exceção, porém já se vislumbram sinais de que a comunidade internacional agora reconhece a necessidade de se implementar algum mecanismo eficaz para a resolução dos conflitos transfronteiriços, que favoreça a segurança jurídica requerida tanto pelos entes governamentais, quanto pelos atores do mundo dos negócios. Nesse panorama, a arbitragem tributária se afigura como uma possibilidade efetiva de atender a essas demandas do atual ambiente econômico.

Reforça esta percepção o fato de a Convenção Modelo das Nações Unidas e a da OCDE, que tratam da resolução de conflitos tributários internacionais, apresentarem textos sobre arbitragem que os países podem utilizar. Nessa mesma linha, os Instrumentos Multilaterais (MLI) fornecem uma abordagem para uma rápida execução destas estipulações.

6.5.2.5. Mediação tributária

O segundo procedimento de resolução alternativa de conflitos importante para esta análise é a mediação tributária. A mediação é um procedimento alternativo de solução de conflito, autocompositivo, em que a figura do mediador tem por objetivo apenas incentivar a composição entre as próprias partes. Utilizando técnicas de pacificação social e oferecendo um ambiente adequado para restaurar uma relação pré-existente, constrói-se solução para atender a ambos os interesses, celebrada através de um acordo. Como legislação paradigma do procedimento, há a Lei n. 13.140/2015 - “Lei de Mediação”. É que, apesar de possuir eficácia preponderantemente apenas em nível federal, por vezes, faz papel de norma geral, como ao prever a possibilidade de cada ente federativo criar câmaras para a prevenção e resolução administrativa de conflitos, inclusive em matéria tributária (arts. 32 a 34).⁷¹ Daí a possibilidade

⁷¹ Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para:

I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública;

II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público;

III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

§ 1º O modo de composição e funcionamento das câmaras de que trata o caput será estabelecido em regulamento de cada ente federado.

§ 2º A submissão do conflito às câmaras de que trata o caput é facultativa e será cabível apenas nos casos previstos no regulamento do respectivo ente federado.

§ 3º Se houver consenso entre as partes, o acordo será reduzido a termo e constituirá título executivo extrajudicial.

§ 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo.

§ 5º Compreendem-se na competência das câmaras de que trata o caput a prevenção e a resolução de conflitos que envolvam equilíbrio econômico-financeiro de contratos celebrados pela administração com particulares.

Art. 33. Enquanto não forem criadas as câmaras de mediação, os conflitos poderão ser dirimidos nos termos do procedimento de mediação previsto na Subseção I da Seção III do Capítulo I desta Lei.

de ser previsto procedimento de mediação para gerir conflitos tributários em todos os entes federativos brasileiros.

Uma primeira constatação resultante da pesquisa documental é que apesar de a Lei de Mediação permitir a aplicação deste procedimento também para litígios tributários, sua implementação pelos entes subnacionais é bastante tímida. Isso pode ser constatado pela ausência, até o momento, de legislações específicas, em praticamente todos os entes pesquisados,⁷² sobre o tema de “mediação tributária”, tendo sido detectadas regra geral em algumas poucas experiências locais em matéria fiscal que se valem (ou valeram) deste procedimento.

Muito dessa incipiência parece ser reflexo dos debates relacionados à possibilidade de se utilizarem mecanismos alternativos de solução (ou prevenção) de conflitos em matéria fiscal *vis a vis* o princípio da indisponibilidade do interesse público, renúncia de receita, etc. Ainda, tal timidez reforça a percepção aferida pela pesquisa qualitativa de existir um sentimento de desconfiança entre as partes, o que obstaculiza o avanço de soluções consensuais. O pioneirismo, e única exceção a esse estado da mediação, ocorre no município de Porto Alegre, que recentemente aprovou em sua Câmara de Vereadores proposta de lei complementar disciplinadora do processo de mediação tributária no âmbito daquele ente.⁷³

As fontes utilizadas para indicar se determinado ente federativo possui ou não alguma experiência não foram, em sua generalidade, fontes legislativas, uma vez que inexitem leis vigentes regulamentando este tema. De forma geral, o que foi encontrado são notícias que informam a existência de experiências incipientes com um ou outro ente federativo. A exceção foi no município de Porto Alegre e seu Projeto de Lei n. 33/2021, aprovado na Lei n. 13.028 de 11 de março de 2022.

Parágrafo único. A Advocacia Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, onde houver, poderá instaurar, de ofício ou mediante provocação, procedimento de mediação coletiva de conflitos relacionados à prestação de serviços públicos.

Art. 34. A instauração de procedimento administrativo para a resolução consensual de conflito no âmbito da administração pública suspende a prescrição.

§ 1º Considera-se instaurado o procedimento quando o órgão ou entidade pública emitir juízo de admissibilidade, retroagindo a suspensão da prescrição à data de formalização do pedido de resolução consensual do conflito.

§ 2º Em se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição deverá observar o disposto na [Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966](#) - Código Tributário Nacional. (Destacou-se)

⁷² A única exceção é o município de Porto Alegre que recentemente aprovou a Lei n. 13.028, de 11 de março de 2022.

⁷³ MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. Lei n. 13.028, de 11 de março de 2022. Institui a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre, cria a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF), vinculada à estrutura da Superintendência da Receita Municipal na SMF, e altera a Lei nº 12.003, de 27 de janeiro de 2016 – que institui a Central de Conciliação e dá outras providências –, criando a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Procuradoria-Geral do Município (CMCT/PGM) e a incluindo no rol das Câmaras da Central de Conciliação. Disponível em: https://www.camapoa.rs.gov.br/draco/processos/137049/Lei_13028.pdf. Acesso em: 01 abr. 2022.

Na pesquisa, observou-se que há apenas três entes federativos com experiência - ainda que incipiente - de mediação em matéria tributária: Pernambuco, Belo Horizonte e Porto Alegre. Apesar de existir alguma iniciativa a esse respeito, não há uma regulamentação em vigência sobre o assunto. Por isso, mencionam-se, no Quadro 6.19 essas poucas iniciativas.

Quadro 6.19 – Órgãos com experiência em mediação.

Órgão	Descrição
PE	O estado de Pernambuco por meio do Ministério Público de Pernambuco (MPPE) em parceria com a Secretaria da Fazenda de Pernambuco (Sefaz-PE), Procuradoria Geral do Estado e Secretaria de Defesa Social inauguraram em setembro de 2020 o Núcleo de Atuação e Mediação em matéria tributária.
Belo Horizonte	O município de Belo Horizonte, por meio da Administração Municipal, e o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) desenvolveram um programa de mediação e conciliação realizado nos dias 20, 21 e 22 de setembro de 2017, voltado aos contribuintes de dívida ativa.
Porto Alegre	A Lei n. 13.028, de 11 de março de 2022, sobre Mediação Tributária, é uma iniciativa de democratização fiscal construída conjuntamente pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, pela Associação Brasileira de Direito Financeiro e pelo município de Porto Alegre, de forma pioneira. A substituição do paradigma de resolução de conflitos baseado na adversariedade em prol da busca pela consensualidade é de fundamental importância na construção de um modelo multiportas de solução de controvérsias. O texto proposto vai ao encontro da ideia de uma administração tributária dialógica, que visa à aproximação das partes na solução de conflitos, sem deixar de lado o seu propósito fundamental como responsável pelo ingresso das receitas estatais. Objetiva a redução de passivos financeiros e dos longos períodos de discussões judiciais e, em especial, busca estabelecer uma relação de confiança entre Fisco e contribuintes. A médio prazo, espera-se obter uma redução no número de demandas administrativas e judiciais, assim como uma diminuição nos gastos públicos, na medida em que os processos podem ser mais céleres, além da diminuição de custos com deslocamentos para audiências, custas e honorários sucumbenciais.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

A experiência mais relevante é a de Porto Alegre, pois é a única com legislação aprovada. A Lei n. 13.028/2022 institui a mediação tributária no âmbito do município de Porto Alegre. Para tanto, cria a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária, vinculada à estrutura da Superintendência da Receita Municipal na Secretaria Municipal de Fazenda (CMCT/SMF), para lidar com conflitos não judicializados, e modifica a Lei n. 12.003, de 27 de janeiro de 2016, a fim de incluir na atual estrutura da Central de Conciliação, vinculada à Procuradoria-Geral do Município, a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária (CMCT/PGM), para dirimir conflitos decorrentes de matéria tributária já judicializados.

Entende-se por conflitos de ordem tributária toda controvérsia ou disputa sobre a qualificação de fatos para fins de aplicação de norma tributária; sobre a interpretação de norma

tributária; ou sobre o cumprimento de obrigações e deveres tributários relacionados à competência da administração tributária municipal (art. 6º, IV). Percebe-se que são todos temas alheios ao crédito tributário propriamente dito (obrigação principal), o que afasta questionamentos relacionados à indisponibilidade do interesse público.

É previsto que a legislação federal vigente no assunto (Lei de Mediação) possui aplicação subsidiária em relação à legislação de Porto Alegre (de n. 13.140, de 26 de junho de 2015), o que corrobora a ideia de que a legislação federal acaba exercendo papel de norma geral, direcionando os diplomas dos demais entes federados. A análise da redação⁷⁴ da lei aprovada em Porto Alegre demonstra que a intenção dessa iniciativa é disseminar e consolidar, naquela municipalidade, a cultura da consensualidade na solução de conflitos em matéria tributária.

Como parte dessa intenção, a proposta legislativa de Porto Alegre prevê que todo e qualquer tributo municipal possa ser objeto de mediação, diferentemente da instituição do programa de conformidade tributária porto-alegrense, restrito ao Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN), como comentado no âmbito da Hipótese 6 desta pesquisa. Ademais, consoante §2º do art. 1º⁷⁵ serão priorizadas mediações entre a administração tributária municipal e coletividade de contribuintes, representadas por entidades de classe, associações ou por grupos detentores de situações idênticas ou análogas, visando à prevenção ou solução conjunta ou coletiva de conflitos.

De acordo com o art. 2º a mediação poderá ser feita tanto por mediadores que possuam (internos) ou não (externos) vínculo funcional com a administração pública municipal, sendo exigido apenas curso superior, qualificação em mediação e conhecimentos em matéria tributária (art. 6º, IX). Ainda, as sessões poderão ser realizadas em ambiente presencial ou virtual, competindo ao Executivo Municipal disponibilizar as instalações físicas, digitais ou eletrônicas adequadas (art. 4º).

Estabelece o art. 23 que as hipóteses de cabimento da Mediação Tributária serão definidas em resoluções autônomas da Superintendência da Receita Municipal e da PGM, conforme a competência de suas respectivas Câmaras, prevendo, dentre outros, quais tributos, temas, ou casos controvertidos poderão ser objeto do procedimento conciliatório. A Mediação poderá ser feita em qualquer momento do procedimento administrativo ou fase judicial. Nesse sentido, esclarece o art. 24 que em todas as fases do iter procedimental ou processual - quais

⁷⁴ Mormente arts. 8º e 17.

⁷⁵ Tal predileção é repetida no art. 14, parágrafo único e 21, parágrafo único, em que se fala de priorizar temas complexos e de impacto coletivo.

sejam: i) consulta fiscal; ii) pré-lançamento; iii) contencioso administrativo-tributário e inscrição em dívida ativa; ou iv) contencioso judicial-tributário - poderá ser realizada a mediação tributária. Ainda no §1º do art. 24, há a previsão de mediação tributária, na fase de consulta fiscal, para potenciais investidores que desejem consultar seu enquadramento tributário caso se instalem ou realizem determinadas atividades no âmbito do município de Porto Alegre.

Consoante art. 25, o município, contribuinte ou investidor poderão apresentar, junto às Câmaras, requerimento de mediação tributária. Com o aceite da parte contrária, formalizado pelo termo de aceitação, instaura-se o procedimento de mediação tributária. Até a conclusão do acordo, poderão as partes desistir do procedimento a qualquer tempo (art. 27). De toda forma, uma vez instaurada a mediação (com a assinatura do termo de aceitação), os prazos dos processos administrativos ficarão suspensos por até 30 (trinta) dias, prorrogáveis por mais 60 (sessenta) dias. Relativamente aos processos judiciais, deverão as partes peticionar em juízo informando a instauração de mediação tributária, a fim de requerer a suspensão do processo enquanto ela durar (art. 29).

A resolução consensual deverá ser definida em acordo, instrumentalizado por termo de entendimento, que contemplará, dentre outros, o objetivo e a motivação da autocomposição da controvérsia ou da disputa tributária. Consoante art. 32, apenas os fatos, atos, documentos, declarações, informações, dados ou quaisquer elementos atrelados ao objeto e motivos do acordo (expressos no termo de entendimento), que tenham sido revelados durante a mediação, é que deverão ser públicos, devendo se manter sigilo relativamente aos demais.

6.5.2.6. Transação tributária

A transação tributária é um procedimento administrativo de autocomposição entre as partes, que visa à extinção das obrigações entre elas, mediante concessões recíprocas. Esse procedimento alternativo de solução de disputas, igual aos demais anteriormente analisados (mediação e arbitragem), está sujeito à discussão relativa à indisponibilidade do interesse público. Entretanto, essa discussão tem, em certa medida, menor relevo neste instituto, uma vez que o Código Tributário Nacional dispõe expressamente que a transação é um “meio de

extinção do crédito tributário” (art. 156, III, CTN)⁷⁶ e delinea seus contornos mais gerais (art. 171, CTN).⁷⁷

Dada essa previsão expressa autorizando a transação, foi bastante comum encontrar alguma previsão normativa a respeito desse procedimento, ao menos nas legislações regentes do processo administrativo tributário ou nos Códigos Tributários específicos de cada órgão (vide Quadro 6.20).

Quadro 6.20 – Legislações consultadas no tópico de transação.

Órgão	Previsão transação	Legislação consultada
BR	sim	Lei n. 13.988/2020
MG	sim	Decreto n. 44.747/2008 (arts. 191-193) art. 217 e 218, IV, Lei n. 6.763/75
PE	sim	Decreto n. 47.086/2019
SP	sim	Lei n. 17.293/2020 Resolução PGE de n. 27/2020
CE	não	-
RJ	sim	Lei n. 368/1980 Projeto de Lei Complementar n. 19/2020 e Projeto de Lei Complementar n. 32/2020
DF	não	-
PA	sim	Lei n. 9.260/2021
RS	sim	Lei n. 6.537/1973
Belém	sim	Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	sim	Lei n. 9.158/2006 Decreto n. 12.926/2007
Fortaleza	sim	art. 103, Lei Complementar Municipal n. 159/2013

⁷⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

⁷⁷ Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Porto Alegre	não	-
Recife	não	-
São Paulo	sim	Lei n. 17.324/2020
Rio de Janeiro	sim	Lei n. 5.966/2015

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Apesar de a maioria dos entes ter alguma previsão legal sobre a transação tributária (ainda que de forma genérica sem maiores detalhamentos em sua disciplina), quatro entes não tinham nenhuma disposição, a saber: Ceará, Distrito Federal, Porto Alegre e Recife.

Legislação específica versus previsão pontual no diploma regente do sistema tributário ou do processo administrativo tributário. Dentre os 12 entes que preveem a transação em seus sistemas jurídicos, apenas três o fazem de forma mais genérica no corpo ou de seu Código Tributário ou de diploma regente do processo administrativo fiscal (é o caso dos estados de Minas Gerais do e Rio Grande do Sul, e do município de Fortaleza). A ampla maioria dos entes pesquisados possuem legislação específica que objetiva tratar de forma mais detalhada o procedimento de transação tributária em seus respectivos âmbitos.

Extinção da obrigação tributária. A primeira característica comum a todos os entes federativos (exceto Pernambuco, que nada dispõe sobre isso) é que a transação extingue a obrigação tributária. Isso ocorre em razão do próprio Código Tributário Nacional, que caracteriza a transação como causa de extinção do crédito tributário. Mais especificamente, essa extinção só se dá mediante o cumprimento das condições assumidas no termo de acordo, conforme é possível observar no Quadro 6.21. A mera propositura da transação não extingue, nem suspende tais créditos. Sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é importante notar que a celebração da transação por si só não é causa suficiente a tanto (o que decorre do quanto disposto no art. 151 do CTN). No entanto, caso a transação envolva parcelamento ou moratória dos créditos em debate, haverá causa suspensiva da exigibilidade (conforme o próprio art. 151 do CTN). Tal detalhe encontra-se inclusive previsto no art. 45, §2º da Lei n. 17.293/2020 do estado de São Paulo.

Quadro 6.21 – Comparação da efetividade dos termos de transação.

Órgão	Como a obrigação tributária é extinta?	Referência normativa
BR	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 3º, §3º, Lei n. 13.988/2020

MG	Mediante dação em pagamento e cumprimento das obrigações assumidas no termo	arts. 192 e 193, Decreto n. 44.747/2008
SP	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 18, VIII, Resolução PGE n. 27/2020
RJ	Mediante dação em pagamento	art. 2º, Lei n. 368/1980
PA	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 6º, Lei n. 9.260/2021
RS	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 130, Lei n. 6.537/1973
Belém	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 181, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 4º, Lei n. 9.158/2006; art. 5º, Decreto n. 12.926/2007
Fortaleza	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 103, Lei Complementar Municipal n. 159/2013
São Paulo	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 13, §6º, Lei n. 17.324/2020
Rio de Janeiro	Mediante cumprimento das obrigações assumidas no termo	art. 20, §1º, Lei n. 17.324/2020

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Alcance da transação. O escopo da transação nos diversos entes federativos é bem diverso. Há algumas localidades em que não há qualquer limitação; outras a aplicam apenas para casos excepcionais, de grande controvérsia jurídica, seja de fato, ou de direito; em outras, ainda, a transação é aplicada de forma muito tímida, para pontos muito específicos, tais como a incidência ou não de multa, de descontos ou encargos moratórios. Essas variações estão resumidas no Quadro 6.22.

Quadro 6.22 – Comparação do alcance do objeto da transação.

Órgão	Objeto da transação	Referência normativa
BR	Três espécies de transação: i) créditos inscritos em dívida ativa da União, ii) créditos inscritos ou não em dívida ativa da União que são objeto de contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e iii) créditos inscritos ou não em dívida ativa da União que estão submetidos a contencioso de pequeno valor	Capítulos II, III e IV da Lei n. 13.988/2020
MG	Apenas créditos tributários discutidos em casos excepcionais de matéria de alta indagação jurídica.	art. 191, I, Decreto n. 44.747/2008
PE	Qualquer crédito tributário	arts. 8º e 9º, Decreto n. 32.549/2008

SP	Não podem ser objeto de transação créditos consolidados de proponentes em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial, em intervenção ou liquidação extrajudicial e aqueles com CPF ou base do CNPJ em situação de baixado ou inapto, na Secretaria Especial da Receita Federal e no Cadastro da Secretaria da Fazenda e Planejamento.	art. 6º, §5º, resolução PGE n. 27/2020
RJ	Qualquer crédito tributário	art. 1º, Lei n. 368/1980
PA	Qualquer crédito tributário	arts. 5º e 8º, Lei n. 9.260/2021
RS	Qualquer crédito tributário	arts. 130 e 132, Lei n. 6.537/73 na redação dada pela Lei n. 11.475/2000
Belém	Qualquer crédito tributário	art. 181, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	Apenas IPTU e ISS	art. 1º, Lei n. 9.158/2006
Fortaleza	Qualquer crédito tributário, não podendo ser discutidas as custas judiciais e outras pronúncias de direito relativas ao Processo	art. 103, §3º da Lei Complementar Municipal n. 159/2013
São Paulo	Qualquer crédito tributário	art. 9º, I, II, III, Lei n. 17.324/2020
Rio de Janeiro	Qualquer crédito tributário	art. 1º, §3º; Lei n. 5.966/2015

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Momento da transação. É lógico pensar que para o procedimento extinguir o crédito, ele deva estar constituído. Por essa razão, o momento para a realização da transação é, via de regra, depois da constituição do crédito, isto é, depois de sua inscrição na dívida ativa (Quadro 6.23). Há algumas exceções. Duas delas (estado e município do Rio de Janeiro) permitem a realização de transação em qualquer fase da tramitação administrativa ou judicial, e antes mesmo de o crédito estar inscrito em dívida ativa. Ainda, uma outra exceção é testemunhada na possibilidade de a RFB⁷⁸ realizar transações antes mesmo de o crédito da União estar inscrito, porém, aqui - distintamente das duas hipóteses anteriores - é necessário a instauração da fase litigiosa do processo. Por fim, outra exceção é levada a efeito em Fortaleza, ao permitir transações apenas durante ações fiscais em fase judicial.

Quadro 6.23 – Comparação do momento da transação.

⁷⁸ Após a inscrição da Dívida Ativa da União, observa-se as hipóteses de transação no âmbito da PGFN.

Órgão	Quando a transação pode ser proposta	Referência normativa
BR	Depende da espécie de transação que, como visto, são três: i) transação na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União: exclusivo para créditos inscritos em dívida ativa da União; ii) transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica: dirigida para créditos inscritos ou não em dívida ativa da União submetidos à contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; e iii) transação no contencioso tributário de pequeno valor: dirigida para créditos inscritos ou não em dívida ativa da União submetidos à contencioso tributário de pequeno valor	Capítulos II, III e IV da Lei n. 13.988/2020
PE	Depois da inscrição na dívida ativa	art. 8º, Decreto n. 47.086/2019
SP	Depois da inscrição na dívida ativa	Resolução PGE n. 27/2020
RJ	Em qualquer fase da tramitação administrativa ou judicial, antes mesmo de inscritos em dívida ativa	art. 3º, §1º, Lei n. 368/1980
PA	Depois da inscrição na dívida ativa	Lei n. 9.260/2021
RS	Depois da inscrição na dívida ativa	arts. 130 e 132, Lei n. 6.537/73 na redação dada pela Lei n. 11.475/2000
Belo Horizonte	Depois da inscrição na dívida ativa	Decreto n. 12.926/2007
Fortaleza	Durante ações fiscais que estejam sendo discutidas em juízo	art. 103 da Lei Complementar Municipal n. 159/2013
São Paulo	Depois da inscrição na dívida ativa	art. 8º, §3º, Lei n. 17.324/2020
Rio de Janeiro	Em qualquer fase do processo administrativo ou judicial	art. 1º, §3º, Lei n. 5.966/2015

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Renúncia às impugnações ou recursos administrativos ou judiciais e ao direito em que se fundam. Regra geral, os diplomas disciplinadores da transação preveem que a celebração de acordo implica confissão de dívida e desistência das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, bem como, a renúncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam as referidas impugnações ou recursos (Quadro 6.24). Para os casos judiciais, a renúncia tem que abarcar quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem as respectivas ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação. Tais previsões visam evitar que a questão transacionada seja passível de ser objeto de nova discussão - no

âmbito administrativo ou judicial -, medidas que vão ao encontro das estratégias de minoração do contencioso tributário e de uma maior celeridade na resolução solução dos conflitos e no recolhimento de tributos devidos.

Quadro 6.24 – Relação de órgãos com obrigatoriedade de renúncia à ação judicial.

Órgão	Referência normativa
BR	art. 3º, V, Lei n. 13.988/2020
SP	art. 18, V, resolução PGE n. 27/2020
RJ	art. 3º, §3º, Lei n. 368/1980
PA	art. 6º, V, Lei n. 9.260/2021
Belo Horizonte	art. 1º, §4º, Decreto n. 12.926/2007
São Paulo	art. 11, IV, Lei n. 17.324/2020
Rio de Janeiro	art. 9º, Lei n. 5.966/2015

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Autorização, celebração da transação. Consoante dispõe o parágrafo único do art. 171 do CTN, é necessário que alguma autoridade autorize a transação. Via de regra, as legislações existentes preveem que quem autoriza a transação é o Chefe do Executivo ou o Secretário da Fazenda, ou ainda o Procurador (ou Advogado) Geral do ente. No âmbito federal, essas autoridades competentes para autorizar a transação se dividem entre membros PGFN e a RFB, conforme disciplina legal e regulamentar interna respectiva.

Tendências e peculiaridades. Percebe-se existir certa tendência de os entes disciplinarem em diplomas específicos e de forma mais detalhada o instituto da transação, principalmente por parte das legislações elaboradas nos últimos dois anos (2020, 2021). Mais detidamente, nota-se que a elaboração de grande parte dos diplomas (cinco de doze) regentes do instituto das transações por parte dos entes pesquisados foi feita nos últimos dois anos, a indicar um movimento de crescente interesse no assunto.

Relativamente a esses diplomas mais recentes, há uma tendência de convergência às modalidades de acordos previstas (por adesão ou proposta individual), sendo prevista, inclusive, a abertura de oportunidade de acordo relativo a créditos objeto de contencioso judicial ou administrativo tributário de relevante e disseminada controvérsia. Essa medida tende a tratar de forma mais adequada e célere litígios estratégicos aos entes federados, com possível repercussão positiva de desafogamento na esfera judicial.

No âmbito federal, cabe destacar que as transações dirigidas ao encerramento de contencioso de relevante e disseminada controvérsia ou pequeno valor dirigem-se à redução do contencioso, com foco nos princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência. Por isso, independem da capacidade de pagamento do contribuinte ou de considerações sobre a recuperabilidade do crédito. Por outro lado, a transação da dívida ativa da União, que está no Capítulo II da Lei n. 13.988/2020, tem por objetivo viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo e assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias (ver demais objetivos no art. 3º da Portaria PGFN n. 9917/2020). Pressupõe-se, então, a irrecuperabilidade do crédito (irrecuperável ou de difícil recuperação). Por este motivo, se discute o conceito de “capacidade de pagamento” na transação da dívida ativa da União. Esse entendimento é fundamental para não se confundir as espécies de transação do contencioso (relevante matéria e pequeno valor) com a transação da dívida ativa da União.

Ressalta-se que na transação da dívida inscrita do estado de São Paulo, os descontos, conforme arts. 5º e 6º da Resolução PGE/SP n. 27/2020, também estão condicionados ao ranqueamento do devedor, de modo que serão fixados em razão inversamente proporcional ao grau de recuperabilidade das respectivas dívidas (as mais bem classificadas terão descontos menores relativamente às dívidas com pouca probabilidade de recuperação).

De todo modo, a efetiva implementação e realização de acordos em matéria tributária é ainda tímida, consoante respostas obtidas via questionários de pesquisa qualitativa, consolidadas na Figura 6.23.⁷⁹

A exceção atual fica por conta da União. Iniciar a procedimentalização de espaços de diálogos e de debates vai ao encontro de uma tendência voltada à construção de uma gestão fiscal mais dialogada, mostrando-se medida eficaz à reversão do sentimento de desconfiança mútua apreendido pela pesquisa qualitativa.

Transação na Esfera Federal. A Lei n. 13.988/2020, objeto de conversão da Medida Provisória n. 899/2019, dispõe sobre a transação tributária prevista no artigo 171, do Código Tributário Nacional (CTN), regulamentando os requisitos e as condições para a composição entre contribuintes e a Fazenda Pública Federal, relativamente a créditos de natureza tributária ou não tributária.⁸⁰ Referida lei estabelece que a transação pode alcançar:

1. Créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

⁷⁹ Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

⁸⁰ Isto é, da dívida ativa da União e do FGTS de forma ampla.

2. Dívida ativa e tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Estão previstas três modalidades de transação, a serem regulamentadas pela PGFN, quais sejam:

1. Transação 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 sejam competência da Procuradoria-Geral da União;
2. Transação por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário de relevante e disseminada controvérsia; e
3. Transação por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Regra geral, a proposta de transação não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem o andamento das respectivas execuções fiscais (vide art. 12 da Lei n.13.988/2020), exceto, no último caso, se for acordada a suspensão do processo (art. 313, CPC).

Juntamente com o acordo celebrado, o contribuinte assume deveres que não se resumem somente ao pagamento das quantias avençadas. Esses deveres incluem, também, apresentar e comprovar (em até 60 dias) a desistência das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, bem como, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam as referidas impugnações ou recursos. Para os casos judiciais, a renúncia tem de abarcar quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem as respectivas ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação.

A legislação federal ainda traz vedações quanto à possibilidade de transação, de modo que é vedada a transação que:

1. Reduza multas de natureza penal;
2. Envolver devedor contumaz, conforme definido por lei específica.

No âmbito da transação da dívida ativa da União (Capítulo II da Lei n.13.988/2020), é vedada, ainda, a transação que:

1. Reduza o montante principal do crédito;
2. Implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados (ou 70% no caso de transação que envolva i) pessoa natural, ii) microempresa, iii) empresa de pequeno porte, iii) Santas Casas de Misericórdia, iv) sociedades cooperativas, v) demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014, vi) instituições de ensino ou vii) empresas em recuperação judicial;

3. Conceda prazo de quitação dos créditos superior a 84 (oitenta e quatro) meses, ou 145 (cento e quarenta e cinco) meses no caso de transação que envolva i) pessoa natural, ii) microempresa, iii) empresa de pequeno porte, iii) Santas Casas de Misericórdia, iv) sociedades cooperativas, v) demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014 ou vi) instituições de ensino; No caso de empresas em recuperação judicial o alongamento pode ser de, no máximo, 120 (cento e vinte) meses, ou 132 (cento e trinta e dois) meses caso o devedor em recuperação judicial desenvolva projetos sociais;
4. Envolver créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União.

Tendo em vista que a Lei n. 13.988/2020 autoriza a concessão de descontos apenas para os créditos inscritos irrecuperáveis ou de difícil recuperação (art. 11, inc. I), vale destaque para a regulamentação da mensuração da capacidade de pagamento estabelecida na Portaria PGFN n. 9.917/2020, que assim dispõe:

Art. 19. A situação econômica dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo devedor ou por terceiros à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou aos demais órgãos da Administração Pública.

Art. 20. A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos.

Parágrafo único. Quando a capacidade de pagamento não for suficiente para liquidação integral de todo o passivo fiscal inscrito em dívida ativa da União e do FGTS, nos termos do caput, os prazos ou os descontos serão graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos, observados os limites previstos na legislação de regência da transação.

Em razão da pandemia da COVID-19, as modalidades estabelecidas utilizaram o modelo de capacidade de pagamento estimada a partir das condições de o sujeito passivo efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União no prazo de cinco anos, sem descontos, considerando o impacto da pandemia na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica ou no comprometimento da renda das pessoas físicas (vide Capítulo II da Portaria PGFN n. 14.402/2020).

Atualmente, o órgão dispõe das seguintes modalidades de transação tributária, que preveem descontos e parcelamentos no equacionamento de créditos inscritos em dívida ativa da União ou do FGTS:⁸¹

1. Transação de Pequeno Valor do Simples Nacional
2. Programa de Regularização do Simples Nacional
3. Transação na Dívida Ativa do FGTS
4. Transação Funrural
5. Transação Extraordinária
6. Transação Excepcional
7. Transação Excepcional para débitos rurais e fundiários
8. Transação de Dívida ativa de pequeno de valor
9. Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse)
10. Por proposta individual do contribuinte
11. Por proposta individual do contribuinte em recuperação judicial
12. Por proposta individual da PGFN

Por fim, cumpre mencionar, no Quadro 6.25, um comparativo das modalidades de transação no âmbito da PGFN, a título elucidativo.

Quadro 6.25 – Comparativo das modalidades de transação da PGFN.

	Público-alvo	Entrada	Prestações	Detalhes	Adesão
Transação de Pequeno Valor do Simples Nacional	Microempreendedor individual, à microempresa e à empresa de pequeno porte	Entrada de 1% dividida em 3 prestações.	Saldo restante em: (i) até 9 meses, com desconto de 50% sobre o valor total; (ii) até 27 meses, com desconto de 45% sobre o valor total; (iii) até 47 meses, com desconto de 40% sobre o valor total; (iv) até 57 meses, com desconto 35% sobre o valor total.	Débitos do Simples Nacional inscritos em dívida ativa até 31/12/2021. O valor das parcelas previstas não será inferior a: R\$ 25,00 (vinte e cinco reais) para microempreendedor individual ou R\$100,00 (cem reais) para microempresa e empresa de pequeno porte. (outras informações aqui)	31/03/2022 (19h)
Programa de Regularização do Simples Nacional	Microempreendedor individual, à microempresa e à	Entrada de 1% dividida em até 8 prestações.	Restante poderá ser dividido em até 137 parcelas mensais, com	Débitos do Simples Nacional inscritos em dívida ativa até 31/01/2022.	31/03/2022 (19h)

⁸¹ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Acordo de Transação. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao>. Acesso em: 25 fev. 2022.

	empresa de pequeno porte		desconto de até 100% dos acréscimos legais (juros, multas e encargo legal).	O valor das parcelas previstas não será inferior a: R\$ 25,00 para microempreendedor individual ou R\$100,00 para microempresa e empresa de pequeno porte. (outras informações aqui)	
Transação na Dívida Ativa do FGTS	Devedores do FGTS inscritos em dívida ativa	Totalidade dos débitos de contribuição de FGTS rescisório	Saldo com desconto de até 70% nos valores devidos ao Fundo e prazo ampliado para pagamento em até 144 prestações, a depender do perfil do empregador e da dívida.	O desconto aplicado não abrange os valores devidos aos trabalhadores. O valor das prestações não poderá ser inferior a R\$ 222,78 para as microempresas e as empresas de pequeno porte, ou R\$ 445,57 para pessoas físicas e demais pessoas jurídicas. (outras informações aqui)	28/02/2022 (19h)
Transação Extraordinária do Funrural	Contribuintes com débitos previdenciários do Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural)	1% do valor total das inscrições selecionadas, em até três meses	O saldo, para a pessoa jurídica, poderá ser dividido em até 81 meses. No caso de pessoas físicas, empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, o saldo restante poderá ser dividido em até 142 meses.	(outras informações aqui)	25/02/2022 (19h)
Transação Excepcional do Funrural	Contribuintes com débitos previdenciários do Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural)	4% do valor total das inscrições selecionadas, em até doze meses	Para pessoa jurídica, o pagamento do saldo poderá ser dividido em até 72 meses, com descontos de até 100% sobre os valores de multas, juros e encargos, respeitado o limite de até 50% do valor total da dívida e a capacidade de pagamento do contribuinte. No caso de pessoas físicas, empresários individuais, microempresas, empresas de	(outras informações aqui)	25/02/2022 (19h)

			pequeno porte, o saldo poderá ser dividido em até 133 meses, com descontos de até 100% sobre os valores de multa, juros e encargos, respeitado o limite de até 70% do valor da dívida e a capacidade de pagamento do contribuinte.		
Extraordinária	Contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa da União	1% do valor total das inscrições selecionadas, em até três meses	Para pessoa jurídica, o pagamento do saldo restante poderá ser dividido em até 81 meses. No caso de pessoas físicas, empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014, o saldo restante poderá ser dividido em até 142 meses.	(outras informações aqui)	25/02/2022 (19h)
Excepcional	Contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa da União	4% do valor total das inscrições selecionadas, em até doze meses	Para pessoa jurídica, o pagamento do saldo poderá ser dividido em até 72 meses, com descontos de até 100% sobre os valores de multas, juros e encargos, respeitado o limite de até 50% do valor total da dívida e a capacidade de pagamento do contribuinte. No caso de pessoas físicas, empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, o saldo poderá ser dividido em até 133 meses, com	(outras informações aqui)	25/02/2022 (19h)

			descontos de até 100% sobre os valores de multa, juros e encargos, respeitado o limite de até 70% do valor da dívida e a capacidade de pagamento do contribuinte.		
Excepcional para débitos rurais e fundiários	Produtores rurais e agricultores familiares com débitos inscritos em dívida ativa da União, que sejam referentes: a operações de crédito rural, ao Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR	Entrada de 4% do valor consolidado que pode ser paga de diferentes formas	Saldo que pode ser liquidado de diferentes formas, com descontos de até 100% sobre o valor dos juros, das multas e dos encargos-legais	(outras informações aqui)	25/02/2022 (19h)
Dívida ativa de pequeno de valor	Contribuinte pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte	Entrada, referente a 5% do valor total das inscrições selecionadas, sem descontos, seja parcelada em até cinco meses	Saldo restante parcelado em: (i) até sete meses, com descontos de 50% sobre o valor total; (ii) até 36 meses, com descontos de 40% sobre o valor total; ou (iii) até 55 meses, com descontos de 30% sobre o valor total.	Valor da parcela não poderá ser inferior a R\$ 100 (outras informações aqui)	25/02/2022 (19h)
Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse)	Pessoas jurídicas que exercem atividades econômicas ligadas ao setor de eventos		Saldo devedor restante poderá ser dividido em até 145 parcelas mensais e seguidas, sendo que o valor das parcelas será crescente: (i) da primeira à 12ª (décima segunda) prestação: 0,3% cada prestação; (ii) da 13ª (décima terceira) à 24ª (vigésima quarta) prestação: 0,4% cada prestação; (iii) da 25ª (vigésima quinta) à 36ª (trigésima sexta) prestação: 0,5% cada prestação; (iv) da 37ª (trigésima sétima) em diante: percentual correspondente à divisão do saldo devedor restante pela quantidade de parcelas que faltam.	O valor das parcelas previstas não será inferior a R\$ 100,00, para empresário individual, microempresa ou empresa de pequeno porte; R\$ 500,00, nos demais casos. (outras informações aqui)	25/02/2022 (19h)

<p>Transação Individual</p>	<p>- contribuintes com dívida total superior a R\$ 15 milhões; - devedores falidos, em recuperação extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; - Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; - Contribuintes com débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia; - Devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa do FGTS for superior a R\$ 1.000.000,00; - Contribuintes com débitos inscritos na dívida ativa do FGTS, superiores a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia.</p>	<p>A depender das circunstâncias</p>	<p>Para pessoa jurídica, desconto que podem chegar a 50% do valor total dos créditos a serem transacionados e prazo de quitação de até 84 meses.</p> <p>No caso de pessoas físicas, empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019/2014, o desconto máximo pode chegar a 70% do valor total dos créditos a serem transacionados e prazo de quitação de até 145 meses.</p>	<p>(outras informações <u>aqui</u>)</p>	<p>Sem prazo</p>
<p>Transação Individual do contribuinte em recuperação judicial</p>	<p>Empresário ou pessoa jurídica em processo de recuperação judicial</p>	<p>A depender das circunstâncias</p>	<p>Descontos que podem chegar a 70% do valor total dos créditos a serem transacionados e prazo de quitação de até 120 meses (extensível a 132 caso a pessoa jurídica desenvolva projetos sociais).</p> <p>No caso de empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de</p>	<p>(outras informações <u>aqui</u>)</p>	<p>Sem prazo</p>

			Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019/2014, o desconto máximo pode chegar a 70% do valor total dos créditos a serem transacionados e prazo de quitação de até 145 meses.		
<p>Nota: * Tratando-se de débitos previdenciários a quantidade máxima de parcelas é de 60 meses, conforme estabelecido na Constituição Federal.</p>					

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Transação e transparência ativa. Destaca-se a determinação legal contida no art. 1º, §3º da Lei n. 13.988/2020, ao estabelecer que a “observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo”.

O dispositivo exige, portanto, que os acordos de transação celebrados, de qualquer espécie ou modalidade, devam estar submetidos à transparência ativa, de modo que todos possam compreender seu teor. Por este motivo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, simultaneamente à implantação da transação tributária no âmbito federal, implantou o Painel das Negociações, em que estão concentradas informações sobre os acordos celebrados e o inteiro teor dos termos de transação individual (ressalvadas as informações protegidas por sigilo).⁸²

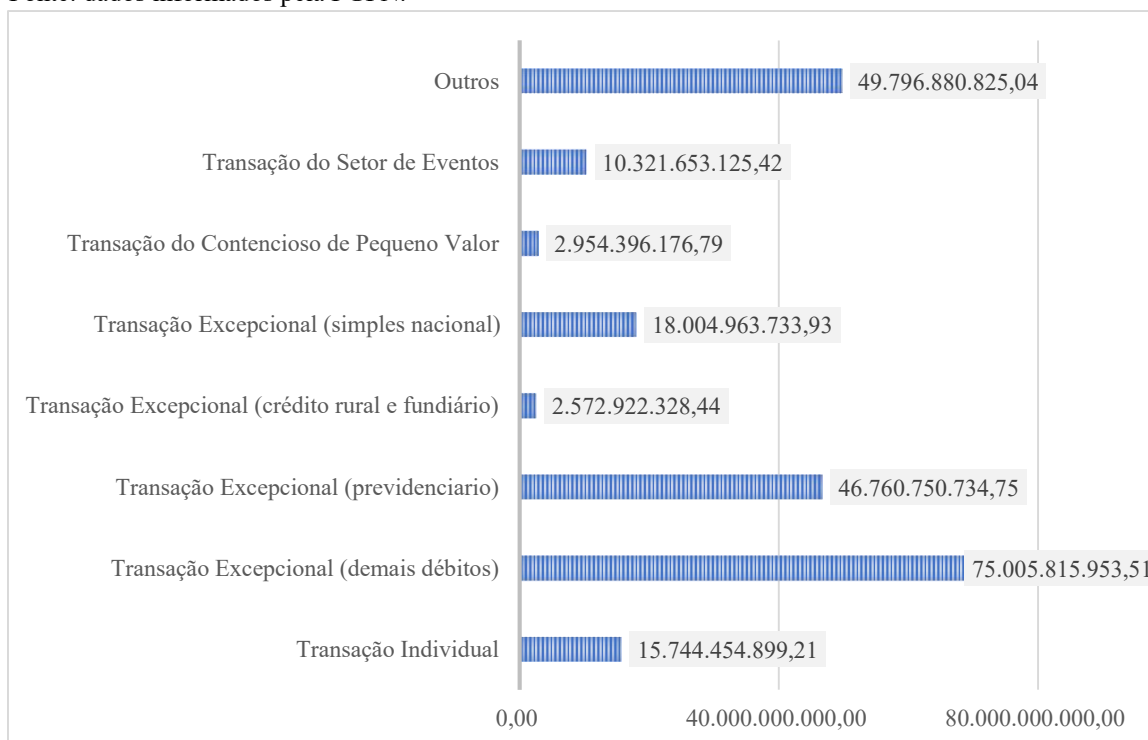
Resultados. Transação. PGFN. Evidenciam-se os seguintes números relacionados à transação tributária implementada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

- a. **Volume dos Acordos Deferidos.** 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). Este montante, linhas gerais, está dividido nas modalidades da
- b. Figura 6.28.

⁸² PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Painel das Negociações. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos>. Acesso em: 25 fev. 2022.

Figura 6.28 – Volume (em Reais) do total de transações deferidas na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por modalidade desde o início da vigência da Lei n. 13.988/2020.

Fonte: dados informados pela PGFN.



- c. **Transações Individuais.** A PGFN e Contribuintes já celebraram mais de 80 transações individuais, responsáveis pela regularização de R\$15,7 bilhões em créditos inscritos na dívida ativa da União. Todos os termos de transação, em razão da transparência ativa, estão disponíveis para consulta;⁸³
- d. **Arrecadação.** 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.⁸⁴

Da autocomposição processual - Negócios Jurídicos Processuais. Sem entrar no mérito da discussão a respeito da inclusão do Negócio Jurídico Processual como sendo mais um meio alternativo de resolução de litígios tributários, em sentido estrito, cumpre destacá-lo como uma “boa prática” adotada pela PGFN a partir de 2018, na lógica da autocomposição processual, com o intuito de reduzir o contencioso tributário e assegurar a regularidade fiscal

⁸³ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Termos de transação individual. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 fev. 2022.

⁸⁴ PGFN alcança R\$ 31,7 bilhões em valor arrecadado em 2021. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2022/pgfn-alcanca-r-31-7-bilhoes-em-valor-arrecadado-em-2021>. Acesso em: 25 fev. 2022.

dos contribuintes. Portanto, além da transação tributária, com fundamento no art. 190 do Código de Processo Civil, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentou, no final de 2018, a celebração de Negócios Jurídicos Processuais (Portaria PGFN n. 742, de 21 de dezembro de 2018).

Diferentemente das transações, no NJP é vedado reduzir o montante dos créditos inscritos. No entanto, abriu-se a possibilidade para o equacionamento consensual dos créditos por quatro meios: i) calendarização da execução fiscal, ii) plano de amortização do débito fiscal; iii) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; e iv) modo de constrição ou alienação de bens.

Com alta propensão a reduzir litigiosidade, a PGFN celebrou, até o momento, 62 acordos desta espécie, permitindo o equacionamento de discussões que superam R\$10 bilhões.⁸⁵

Transações Tributárias realizadas pela Receita Federal do Brasil. Na mesma linha de promover transparência na realização de transações tributárias, destaca-se a experiência e os resultados alcançados pela Receita Federal do Brasil - RFB na utilização do referido meio alternativo de solução de litígios tributários.

A transação no âmbito da RFB é mais restrita que a oferecida pela PGFN, pela disposição na Lei n. 13998, de 14 de abril de 2020. Nessa lei, restou para RFB apenas a transação de créditos tributários não judicializados sob sua administração (art. 1º, §4º, I), enquanto a PGFN pode abranger todo o universo de débitos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU). Os débitos inscritos em DAU se originam como créditos tributários sob a administração da RFB e, em caso de insucesso na cobrança, esses são encaminhados à PGFN. Portanto, não mudam de natureza, apenas de órgão responsável pela cobrança.

Dentre as possibilidades previstas de transação no âmbito da RFB, há as decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica (art. 16). Em conjunto com a PGFN, foi publicado o Edital n. 11/2021, que abrangeu os débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos incidentes sobre a participação nos lucros ou resultados (PLR), paga a empregados ou a diretores, sem a incidência dessas contribuições. Estima-se que os valores negociados são em torno de R\$ 269 milhões. Como resultado, houve a arrecadação de cerca de R\$ 141,8 milhões de 30 empresas e cinco pessoas físicas em 2021.

⁸⁵ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Termos de negócio jurídico processual. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-negocio-juridico-processual>. Acesso em: 25 fev. 2022.

Outra possibilidade de transação é destinada ao contencioso de pequeno valor (art. 23), entendido como aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários-mínimos. Por meio do Edital de Transação por Adesão n. 1, de 24 de junho de 2021, foi aberta a possibilidade de transação com as seguintes condições de pagamentos da Tabela 6.9.

Tabela 6.9 – Opções do Edital de Transação por Adesão n. 1, de 24 de junho de 2021.

Opção	Entrada de 6% em até	Restante em até	Total de Parcelas	% Redução Total
I	5	7	12	50%
II	6	18	24	40%
III	7	29	36	30%
IV	8	52	60	20%

Fonte: Edital de Transação por Adesão n. 1, de 24 de junho de 2021.

A Tabela 6.10 apresenta um resumo das adesões, valores negociados, reduções aplicadas e valores parcelados e pagos até 27/01/2022.

Tabela 6.10 – Transação de contencioso de pequenos valores.

	Pessoa Física	Pessoa Jurídica	Total
Adesões - Demais Débitos	9.804	237	10.041
Adesões - Débitos Previdenciários	59	19	78
Valores Negociados	162.186.181,07	4.920.152,06	167.106.333,13
Reduções	76.295.593,62	2.424.509,91	78.720.103,53
Valores Parcelados	85.890.587,45	2.495.642,15	88.386.229,60
Valores Parcelados - Opção I	68.216.383,78	2.291.953,66	70.508.337,44
Valores Parcelados - Opção II	7.894.090,89	195.920,61	8.090.011,50
Valores Parcelados - Opção III	2.080.967,62	11,10	2.080.978,72
Valores Parcelados - Opção IV	7.699.145,16	7.756,78	7.706.901,94
Totais pagos	5.978.062,85	459.720,03	6.437.782,88
Percentual de amortização	6,96%	18,42%	7,28%

Fonte: Extração Serpro e RDOC de 31/02/2022

Em resumo, a adesão abrangeu 10.119 contribuintes e foi objeto de negociação o montante de R\$ 167,1 milhões. Nota-se que houve uma predominância de pessoas físicas em mais de 97% tanto em valor quanto em quantidade. A redução aplicada, considerando as quatro

opções, foi de mais de 47%. A arrecadação das parcelas chegou a R\$ 6,4 milhões, até janeiro de 2022.

6.5.3. Conclusões e recomendações técnicas

Com base nos achados da pesquisa e na análise da evolução desse tema em âmbito nacional e internacional, observa-se que métodos alternativos destinados à resolução de conflitos tributários têm feito importante progresso ao longo das últimas décadas no sentido de se tornarem uma efetiva ferramenta para resolver disputas na área fiscal.

Na área internacional, certamente, o número crescente de litígios tributários transfronteiriços facilitou esse processo, impulsionando os governos dos países e os organismos multilaterais a pensarem como uma boa estratégia de coordenação fiscal poderia funcionar na prática, de forma a contribuir para que esses conflitos tributários internacionais pudessem ser efetivamente solucionados, sem comprometer os limites de exercício da soberania fiscal dos países envolvidos.

Ressalta-se que a utilização dos meios extrajudiciais para a resolução de litígios tributários não deve ser vista como um simples instrumento para reduzir a litigância artificial, criada com objetivos acentuadamente protelatórios pelos contribuintes, mas, sim, na verdadeira acepção que deve ser conferida à jurisdição administrativa: a de contribuir para uma efetiva e qualificada tutela jurisdicional ofertada aos administrados. Nessa linha de entendimento, cabe citar José Casalta Nabais:

[...] é de sublinhar que a solução de litígios não pode ser uma reserva absoluta dos tribunais, confundindo o sistema de justiça com o sistema dos tribunais. Pois não podemos esquecer que os países mais progressivos, com a idéia de Estado de Direito estabilizada há centenas ou várias dezenas de anos, solucionam a maior parte dos litígios, incluindo os que surgem no agitado domínio do direito dos impostos, em sede administrativa [...] Desde logo, é preciso ter presente que a realização da idéia de direito não constitui um exclusivo do poder judicial, como a velha inimidade ao Executivo, herdada do “Estado de polícia” do século XVIII, durante muito tempo deu a entender. [...] Por isso, o que é correto e deve ser tomado muito a sério é antes a idéia de que todos os poderes do Estado contribuem, naturalmente, cada um a seu modo e em medida variável, para a materialização do Estado de Direito.⁸⁶

Há que se alertar, todavia, que não existem soluções imediatas e absolutamente eficazes para reduzir pendências e recuperar expressivamente as dívidas dos contribuintes perante o Fisco, e que a utilização de meios alternativos para solução de litígio não constitui um remédio

⁸⁶ NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre a Introdução da Arbitragem Tributária. In: REBELO DE SOUSA, Marcelo et al (Coords). **Estudos de homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Vol. V. Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p.759-760.

que irá operar milagres isoladamente. Contudo, faz parte da solução e representa um esforço relevante para a desobstrução dos tribunais, relativamente ao estoque de processos tributários.

Outro aspecto importante que impacta diretamente o ambiente de negócios e a competitividade do país, sobretudo neste cenário de crise econômica e fiscal que o Brasil atravessa, diz respeito à elevação dos níveis de litigiosidade fiscal e, conseqüente, judicialização das relações entre o contribuinte e o Fisco, motivadas em grande parte pela complexidade e instabilidade da legislação tributária, dotada de uma quantidade excessiva de leis, objeto de alterações frequentes.

Diante dessa situação, as empresas estabelecidas no Brasil necessitam de assessoria de profissionais da área fiscal, altamente qualificados em razão das áreas de especialização em que o Direito Tributário veio a se dividir, aumentando os níveis de insegurança jurídica e o custo de fazer negócios no país, face à ausência de harmonização interpretativa dentro dos próprios órgãos da administração tributária, como também, entre as instâncias julgadoras administrativa e judicial.

Assim sendo, nota-se que as empresas e os operadores do direito tornaram-se crescentemente atentos ao funcionamento dos sistemas tributários e das respectivas lacunas (*gaps*), que ensejam possibilidades de elisões fiscais. As imprecisões e indeterminações conceituais, por seu turno, favorecem a constituição de novos litígios tributários, como consequência de divergências interpretativas quando da aplicação da lei ao fato concreto.

De igual modo, no âmbito internacional, confiança, certeza, justiça e integridade dos sistemas fiscais têm sido fortemente minadas, com repercussões nas políticas tributárias e no ambiente de negócios dos países. Essa crescente litigiosidade tributária tem sido objeto de atenção da comunidade internacional, inclusive no âmbito do Projeto BEPS, que dedicou a Ação 14 do seu Plano de Ação à busca de uma maior efetividade na resolução de conflitos (*Making Dispute Resolution More Effective*).

Esse quadro de litigiosidade crescente levou os tribunais fiscais a uma situação insuportável de esgotamento da sua capacidade de dar vazão, em um prazo minimamente aceitável, ao excessivo volume de processos pendentes de decisão judicial, que vêm se acumulando há vários anos, atingindo patamares bastante elevados, em termos de quantidade e de valores financeiros envolvidos. A referida situação de “congestionamento” das vias judiciais demanda a adoção de mecanismos alternativos para a resolução dos litígios fiscais, que sejam dotados de credibilidade e institucionalidade, e que assegurem a celeridade, efetividade e qualidade decisória, requeridas pela sociedade dos respectivos países. Tais mecanismos visam, de um lado, reduzir o estoque de processos que aguardam a prolação de sentenças judiciais e,

de outro, devolver os tribunais do poder judiciário a um espaço mais apropriado de atuação, que envolva um conhecimento essencialmente jurídico sobre o sistema legal e constitucional do país, e, portanto, menos dependente dos aspectos factuais e dos tecnicismos que caracterizam as questões de natureza fiscal na atualidade.

Objetivando, principalmente, desobstruir os órgãos julgadores administrativos e judiciais do excessivo volume de processos fiscais existentes no Brasil, recomenda-se implementar (ou ampliar) a utilização dos meios alternativos de solução de litígios na área tributária, especialmente a transação, a mediação e a arbitragem tributária, reforçando o entendimento de que a solução de litígios tributários não é prerrogativa exclusiva do poder judiciário. Ressalva-se, porém, que as soluções alternativas para a resolução de conflitos de natureza fiscal devem estar necessariamente adstritas ao princípio da legalidade e que as decisões que venham a ser proferidas, em decorrência da utilização desses métodos alternativos, têm de se pautar nos limites da moldura legal que rege a matéria litigiosa do país. Essa recomendação aponta também o relevante papel desempenhado pela administração fazendária, comentado em detalhes na Hipótese 6, em relação à densificação da legislação tributária, ou seja, a redução das suas indeterminações conceituais e à prevenção dos litígios dela decorrentes, como forma de evitar o incremento da judicialização de natureza fiscal.

Finalmente, entende-se que a implementação de métodos alternativos para a resolução de conflitos fiscais acarretará maior celeridade e efetividade na resolução de litígios, devendo ensejar o incremento da arrecadação tributária e a redução do estoque de processos em tramitação. Assim sendo, as conclusões e recomendações desta seção apontam para as vantagens da utilização dos métodos alternativos de solução de litígios fiscais, com especial destaque para a ampliação do uso da transação e da mediação tributária e para a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro, com vistas a uma maior celeridade e a resolutividade processual.

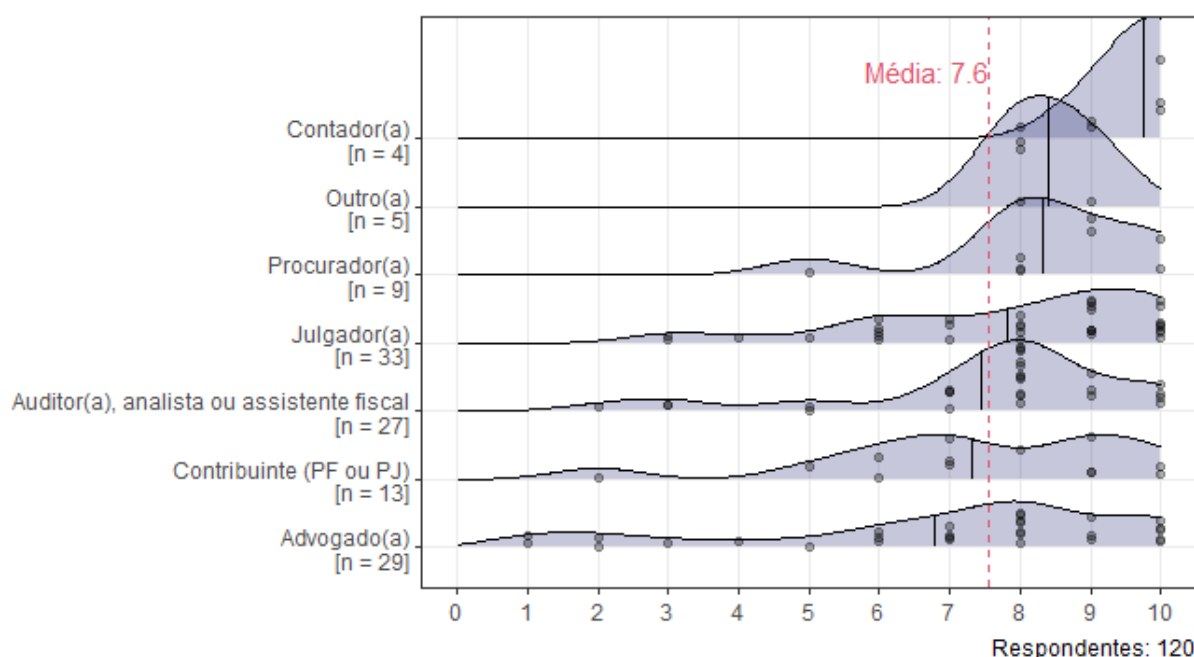
6.6. Hipótese 6: Medidas Preventivas do Litígio Tributário

Contribui para a diminuição da litigiosidade tributária, a adoção de medidas que promovam maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte.

6.6.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e a publicidade do órgão ao qual pertence / no qual mais atua?

Figura 6.29 – Notas da transparência e publicidade do órgão com os quais os respondentes têm mais experiência.

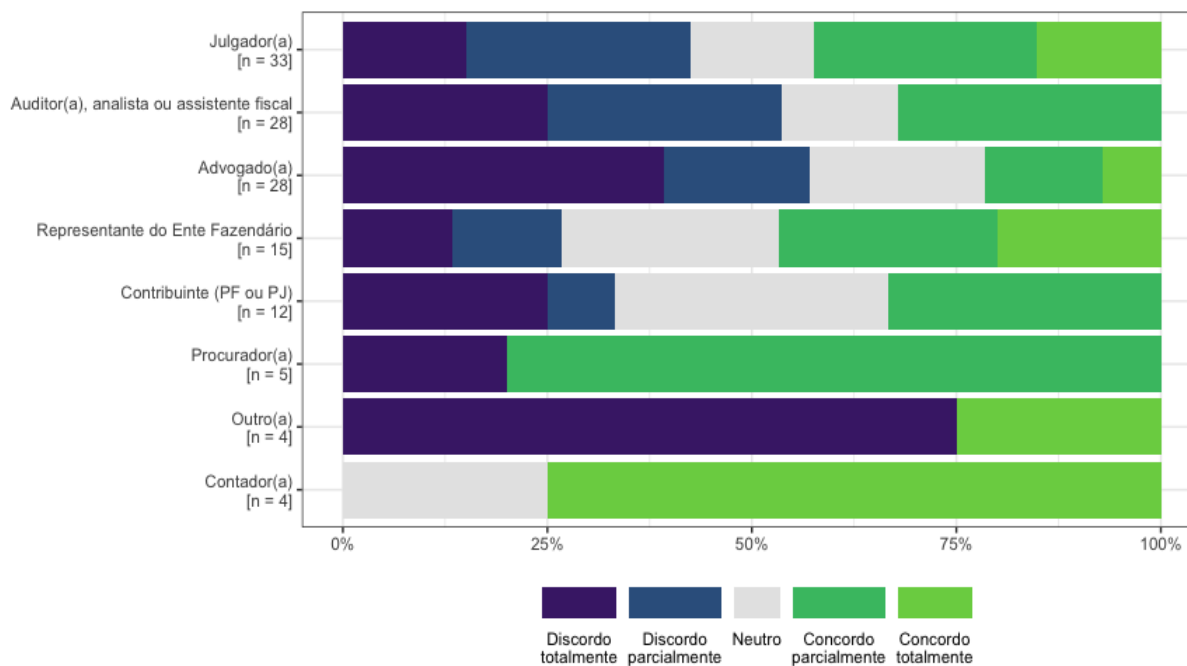


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Em geral, a Figura 6.29 acima mostra uma percepção heterogênea entre as diversas categorias de respondentes, com relação à transparência do órgão ao qual pertencem ou no qual atuam. Pode-se perceber, todavia, uma tendência entre contadores e procuradores no sentido de atribuírem nota mais elevada à transparência e publicidade dos órgãos fazendários aos quais pertencem ou no qual atuam. Por outro lado, os respondentes identificados na categoria de advogados e contribuintes avaliaram com nota mais baixa a transparência e publicidade dos respectivos órgãos de atuação profissional.

Pergunta 2: Você concorda com a afirmação: os (contribuintes / entes fazendários ou órgãos julgadores) com os quais eu trabalho mais frequentemente têm uma postura colaborativa com (o ente fazendário que eu represento / os contribuintes)?

Figura 6.30 – Proporção de pessoas que concordam, discordam ou são neutras com a ideia de que Fisco e contribuintes têm relação cooperativa.



Respondentes: 129

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura 6.30 mostra uma percepção heterogênea sobre a colaboração entre contribuintes e o ente fazendário, já que a proporção de neutralidade é baixa e a proporção de casos com discordância ou concordância é alta. Na mesma linha do que foi observado na Pergunta 1, percebe-se uma tendência entre contadores e procuradores no sentido de concordarem, ao menos parcialmente, que a relação entre Fisco e contribuintes é cooperativa. Adicionalmente, também se observa que respondentes identificados na categoria de advogados discordam total ou parcialmente que o Fisco possui relação cooperativa com os contribuintes em mais de 50% dos casos.

Pergunta 3: Você poderia descrever alguns exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência que encontrou ao longo de sua atuação profissional?

Tabela 6.11 – Tipos de boas práticas e dificuldades identificadas.

Categoria	Tipo de prática	Quantidade de respostas
Boa prática	Disponibilidade	34
Boa prática	Mecanismos de Solução	12
Boa prática	Qualidade	5
Dificuldade	Interpretação da Legislação Tributária	22
Dificuldade	Tecnologia	19
Dificuldade	Burocracia	11

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Para cada resposta, foi identificado se o comentário era relativo a uma boa prática, a uma dificuldade ou a ambos. As boas práticas e dificuldades foram classificadas em três categorias na Tabela 6.11. Boas práticas: i) relacionadas à disponibilidade de informações (jurisprudência, processo eletrônico etc.); ii) mecanismos de solução de conflitos (súmulas, comunicação entre partes etc.); iii) e qualidade das decisões. Dificuldades: i) oriundas de problemas na lei ou sua interpretação (sigilo fiscal, decisões inadequadas etc.); ii) tecnologia (ferramentas de consulta ruins, *sites* antigos, processos físicos etc.); iii) e burocracia (falta de clareza em como realizar procedimentos). A leitura das percepções e a tabela mostram que a principal boa prática está relacionada à disponibilidade dos autos e à existência do processo eletrônico. Já as maiores dificuldades estão relacionadas a problemas com a lei ou com sua interpretação ou a questões de tecnologia, por conta da falta de qualidade dos *sites* e ferramentas de consulta.

Pergunta 4: Quais são as medidas de transparência, publicidade e acesso dos contribuintes ao conteúdo dos processos administrativos?

Tabela 6.12 – Tipo de iniciativas de transparência.

Tipo de iniciativa	Quantidade de respostas
Acesso à Informação	10
Processo Eletrônico	5

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

As respostas apresentadas na Tabela 6.12 têm caráter institucional, pois foram dadas pelos representantes indicados pelos 15 entes federados abrangidos pela pesquisa, ou seja: sete estados, sete municípios e o Distrito Federal. Para cada resposta, foi identificado se a iniciativa estava relacionada ao acesso à informação ou ao processo eletrônico. A maioria das respostas refere-se a iniciativas relacionadas ao acesso à informação (consulta processual, vídeos das audiências etc.); enquanto a outra parte relaciona-se ao processo eletrônico (facilidade de peticionar, maior transparência dos fluxos processuais etc.).

Tabela 6.13 – Tipo de iniciativas de transparência, via pesquisa documental.

Tipo de iniciativa	Quantidade
Portal da Transparência	16
Processo Eletrônico	16

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Além disso, buscou-se saber quais órgãos responsáveis pelo contencioso administrativo também possuíam portal e processos eletrônico, via pesquisa documental – que consistiu na visita aos *sites* dos entes pesquisados (todos os anteriores com a adição do CARF) para verificação dos dois sistemas. Os resultados são reportados na Tabela 6.13, em que se observa que todos os entes possuem ambos os sistemas.

Cabe ressaltar que não existe inconsistência entre os achados da Tabela 6.12 e Tabela 6.13, com respeito ao Processo Eletrônico. Isso porque a Tabela 6.12 expressa a percepção dos respondentes das 15 instituições pesquisadas (pesquisa qualitativa), a respeito do acesso pelos contribuintes ao conteúdo dos processos administrativos. Nessa pesquisa, os respondentes entenderam que as medidas de publicidade e transparência desses conteúdos ocorriam predominantemente por meio dos mecanismos de acesso à informação: consulta processual, vídeos das audiências etc (10 de um universo de 15 instituições pesquisadas). Por outro lado, esses mesmos respondentes consideram que uma parte menos significativa dessas medidas de transparência e publicidade estaria relacionada ao processo eletrônico, por meio do qual existe maior facilidade de se peticionar e maior transparência quanto aos fluxos processuais (cinco de um total de 15 instituições pesquisadas responderam nesse sentido).

Já a Tabela 6.13 apresenta o resultado de uma pesquisa documental, realizada nos *sites* dos entes pesquisados, por meio da qual se constatou que todos esses órgãos dispõem tanto de Portal de Transparência, quanto de Processo Eletrônico. Trata-se de uma pesquisa que apresenta

dados objetivos, documentalmente levantados, sem envolver qualquer tipo de análise ou percepção subjetiva.

Portanto, embora ambos os recursos de transparência e publicidade existam em todos os entes federativos pesquisados, a percepção dos respondentes é de que a transparência e publicidade se evidencia de forma predominante por meio dos mecanismos de acesso à informação anteriormente citados do que mediante os recursos disponibilizados pelo processo eletrônico.

Registre-se, por fim, que em ambas, Tabela 6.12 e Tabela 6.13, os entes pesquisados foram todos subnacionais, estados e municípios participantes da pesquisa. Portanto, em relação à Pergunta 4 não foram levantados dados referentes aos órgãos do nível federal: CARF e DRJs.

6.6.2. Análise jurídica

Com relação ao tema desta Hipótese, que trata da litigiosidade tributária, observa-se na doutrina brasileira uma tendência para qualificar como conflituoso o relacionamento entre Fisco e administrados. Fala-se, na doutrina, de um “cenário atual de crise e ineficiência do sistema de solução de conflitos”;⁸⁷ de um “baixo grau de cooperação entre os atores intervenientes (Poderes, Judiciário, Legislativo e Executivo e advocacia, pública e privada)”;⁸⁸ da necessidade de se promover uma mudança de “paradigma da relação entre Fisco e contribuinte”; de “briga judicial e falta de contato”;⁸⁹ e de uma “cultura da administração pública brasileira (...) muito inflexível e formalista, o que a faz profundamente litigante, fazendo com que o contribuinte acabe também por ser litigante”.⁹⁰ Nesse sentido, o próprio contencioso tributário brasileiro, com seus elevados números de litígios (tanto em quantidade quanto em valor) já seria, por si só, um indicativo desse relacionamento conflituoso entre o Fisco e os contribuintes.

No entanto, consoante mencionado ao longo dos itens anteriores, não foi possível trazer, pelos dados coletados nessa pesquisa, evidências conclusivas acerca da existência ou não de um ambiente marcado pela tônica da litigiosidade entre administração e administrados.

⁸⁷ FERREIRA, Thiago José Millet Cavalcanti Ferreira. Tribunal Multiportas e Arbitragem em Matéria Tributária: Proposta de um Modelo Eficiente e Legítimo de Solução dos Conflitos. *In*: PISCITELLI, Tathiane et al. **Arbitragem Tributária**. Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018, p.186.

⁸⁸ GONÇALVES, Cláudio Cairo. Acordos Administrativos: Transação Tributária e Cláusula compromissória de Arbitragem em Inventivos Fiscais. *In*: OLIVEIRA, Gustavo Justino de (coord.). **Acordos Administrativos no Brasil**. Teoria e Prática. São Paulo: Almedina, 2020, p.409.

⁸⁹ MASCITTO. Sistema “Multiportas” de Disputas Tributárias no Brasil: Há Espaço para Arbitragem? *In*: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos, 2019, p.260-261.

⁹⁰ HONDA, Hécio. Desafios para Adoção da Arbitragem Tributária no Brasil. *In*: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos, 2019, p.227.

Contudo, há percepções, trazidas pela pesquisa qualitativa, tendencialmente por parte dos administrados ou seus representantes (Figura 6.29 e Figura 6.23), no sentido de existir uma certa desconfiança mútua no relacionamento entre o ente fazendário e os contribuintes, a oportunizar o aperfeiçoamento da Fazenda, a fim de se erigir um sistema mais preventivo que resolutivo de conflitos.

Nesse contexto, parece em todo profícuo examinar o atual estado da arte no que tange às iniciativas dos entes federados estudados, em prol da estruturação de ambientes mais cooperativos e de relacionamentos dialogais com os contribuintes. As iniciativas objeto desse mapeamento foram o instituto da “consulta tributária” e dos “programas de conformidade fiscal”. A finalidade desse levantamento foi a de descrever e comparar os regimes jurídicos afetos a ambos, para que se pudesse verificar a convergência - ou não - dos mesmos.

Apesar de, em uma primeira análise, ser positivo tal movimento por parte dos entes federados, um ponto que pode despertar nova ordem de preocupações seria no tocante à multiplicidade de disciplinas regentes dos institutos e mecanismos de prevenção de conflitos. Por estarmos diante de tema relacionado a procedimentos administrativos, cuja competência legislativa constitucionalmente outorgada é concorrente (art. 24, XI, CF),⁹¹ abre-se ensejo a que institutos semelhantes sejam normatizados de forma bastante distinta. Daí porque, a fim mesmo de se verificar eventuais tendências dissonantes (ou convergentes), buscou-se mapear, por intermédio de pesquisa documental (devidamente validada pelos entes envolvidos na pesquisa),⁹² as iniciativas legislativas vigentes, ou em fase de propositura, relacionadas a soluções de consulta ou programas de conformidade tributária (*cooperative compliance*).

6.6.2.1. Consulta tributária: implementação nos entes subnacionais

A consulta tributária é o instrumento que o contribuinte possui para esclarecer dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária relacionado, geralmente, com a sua atividade. Trata-se de fase não litigiosa, regida no âmbito federal pelo Decreto n. 70.235/72 e pela Lei Federal n. 9.430/1996 e, no âmbito estadual e municipal, por legislações específicas, inspiradas nos normativos federais.

Há, de forma geral, cinco temas fundamentais que se repetem nas legislações em análise e que serão os critérios de comparação, a saber: (1) quem são as pessoas legitimadas a solicitar

⁹¹ Art. 24. *Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...)* XI - *procedimentos em matéria processual;*

⁹² Os entes receberam pedidos de validação dos dados em outubro de 2021 e fevereiro de 2022. Com exceção do estado do Pará, obteve-se resposta de todos os entes em ao menos uma das duas consultas.

a consulta; (2) quais são os efeitos deste procedimento para o contribuinte, isto é, se o consulente fica obrigado a adotar o lre foi respondido; (3) se as consultas são passíveis de recurso ou não; (4) se é possível realizar consultas sobre matérias relacionadas a fatos que já ocorreram e geraram alguma obrigação tributária; e (5) se o exame sobre a matéria tributária se dá somente em circunstâncias atinentes à situação do consulente ainda não tributada.

Em outras palavras, os cinco tópicos que serão objeto de análise comparativa são: (1) os legitimados, (2) a vinculatividade, (3) a possibilidade de recurso, (4) o objeto e (5) o momento em que se pode realizar tal procedimento. Há algumas divergências entre a legislação federal (Decreto n. 70.235/72 e Lei Federal n. 9.430/1996) e as legislações estaduais e municipais. A comparação se dará sempre entre os mesmos entes federativos e tomará por referencial o regime federal.

As informações deste estudo foram retiradas das legislações dos entes pesquisados, que estão resumidas no Quadro 6.26. Dessas, apenas oito são legislações específicas para a consulta, a saber: uma legislação federal, quatro legislações no estado de São Paulo, uma legislação no estado do Ceará, uma legislação no município de Belo Horizonte e uma legislação no município de Fortaleza. As outras 12 são legislações regentes do processo administrativo tributário de forma ampla e que acabam por também preverem o procedimento de consulta, tal como ocorre com o Decreto Federal n. 70.235/72.

Quadro 6.26 – Legislações consultadas de consulta.

Ente	Legislação consultada	Tipo da legislação
BR	Decreto n. 70.235/1972 Lei Federal n. 9430/1996	Legislação de processo administrativo tributário Legislação específica sobre consulta
MG	Decreto n. 44.747/2008	Legislação de processo administrativo tributário
PE	Lei n. 10.654/1991	Legislação de processo administrativo tributário
SP	Lei n. 6.374/1989 Decreto n. 45.490/2000 Lei n. 10.705/2000, Lei n. 13.296/2008	Legislação específica sobre consulta
CE	Decreto n. 24.569/1997	Legislação específica sobre consulta
RJ	Decreto n. 2.473/1979	Legislação de processo administrativo tributário
DF	Lei n. 4.567/2011	Legislação de processo administrativo tributário
PA	Lei n. 6.182/1998	Legislação de processo administrativo tributário
RS	Lei n. 6.537/1973	Legislação de processo administrativo tributário
Belém	Lei Municipal n. 7.056/77	Legislação de processo administrativo tributário
Belo Horizonte	Decreto Municipal n. 17.190/2019	Legislação específica sobre consulta
Fortaleza	Lei Complementar Municipal n. 305/2021	Legislação específica sobre consulta

Porto Alegre	Decreto Municipal n. 15.416/2006	Legislação de processo administrativo tributário
Recife	Lei Municipal n. 15.563/1991	Legislação de processo administrativo tributário
São Paulo	Decreto Municipal n. 50.895/2009	Legislação de processo administrativo tributário
Rio de Janeiro	Decreto n. 14.602/1996	Legislação de processo administrativo tributário

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Dos legitimados a solicitar a consulta. Nas duas legislações de referência federal (Decreto n. 70.235/72 e a Lei Federal n. 9.430/1996), os legitimados para solicitar a consulta são o sujeito passivo, as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais e os órgãos da administração pública. Consoante o ente pesquisado, nota-se certa variação entre legitimados, conforme resumido no Quadro 6.27.

Quadro 6.27 – Comparação dos legitimados a realizar a consulta.

Ente	Sujeito passivo	Entidades de classe	Administração pública	Referência normativa
BR	sim	sim	sim	art. 46, Decreto n. 70.235/72
MG	sim	sim	não	art. 37, Decreto n. 44.747/2008
PE	sim	não	não	art. 56, Lei n. 10.654/1991
SP	sim	sim	sim	art. 104, Lei n. 6.374/1989; art. 511, Decreto n. 45490/2000
CE	sim	sim	sim	art. 883-A, Decreto n. 24.569/1997
RJ	sim	sim	sim	art. 150, Decreto n. 2.473/1979
DF	sim	sim	sim	art. 55, Lei n. 4.567/2011
PA	sim	sim	sim	art. 54, Lei n. 6.182/1998
RS	sim	não	não	art. 75, Lei n. 6.537/1973
Belém	sim	sim	não	art. 240, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	sim	sim	sim	art. 1º, §1º, Decreto n. 17.190/2019
Fortaleza	sim	sim	não	art. 176 da Lei Complementar Municipal n. 159/2013
Porto Alegre	sim	não	não	art. 293, Decreto n. 15.416/2006
Recife	sim	não	não	art. 208, Lei n. 15.563/1991
São Paulo	sim	sim	não	art. 75, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	sim	sim	sim	art. 119, Decreto n. 14.602/1996

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Observa-se que dos 15 entes federativos subnacionais comparados, somente quatro estados (São Paulo, Ceará, Rio de Janeiro e Pará), dois municípios (Belo Horizonte e Rio de Janeiro) e o Distrito Federal adotam o disposto no art. 46 do Decreto n. 70.235/1972 em sua integralidade. Os três estados (Minas Gerais, Pernambuco e Rio Grande do Sul) e cinco municípios (Belém, Fortaleza, Porto Alegre, Recife e São Paulo) restantes possuem previsões que contemplam menos sujeitos legitimados a realizar a consulta do que os previstos no Decreto Federal.

Regra geral, os sujeitos interessados normalmente excluídos por essas legislações dissonantes ao regime federal são os órgãos da administração pública; e, ainda, em somente dois estados (Pernambuco e Rio Grande do Sul) e dois municípios (Porto Alegre e Recife) não são reconhecidas como legitimadas as entidades de categoria econômica ou profissional. Legitimar entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais representa um avanço do direito brasileiro⁹³ em prol de uma maior acessibilidade (de efetivo exercício) do direito de petição. Sob uma perspectiva de construção de um relacionamento mais próximo e preventivo de litígios, não poderia deixar de ser ressaltada. Nota-se, por uma questão óbvia, que o sujeito passivo está presente como legitimado em todas as legislações pesquisadas.

Do objeto da consulta. Quanto ao objeto da consulta, as legislações disciplinam que os contribuintes podem realizar consultas sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária (art. 46 Decreto n. 70.235/1972). Não foram observadas divergências quanto ao objeto da consulta entre vários entes federativos analisados.

Do momento da consulta. Quanto ao momento para solicitação da consulta, há duas possibilidades: (1) antes da ocorrência do fato que enseja a tributação; ou (2) depois deste fato. No âmbito federal, é possível realizar a consulta em ambos os momentos, conforme dispõe o art. 49⁹⁴ do Decreto n. 70.235/1972. Partindo deste referencial, é possível comparar o momento para a realização da consulta nos demais entes federativos, conforme o Quadro 6.28 abaixo demonstra.

⁹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 10, jan. 1995. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol.7, fev. 2011. p.5.

⁹⁴ Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado *antes ou depois de sua apresentação*, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

Nesse sentido, salienta Luis Eduardo Schoueri “fosse a consulta aplicável apenas a fatos futuros, não teria sentido o art. 49 do Dec. 70.235/72, que fala em tributo que deixou de ser retido ou autolancado antes da apresentação da consulta”. SCHOUERI, Luis Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol.10, jan.1995. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol.7, fev. 2011. p.3.

Quadro 6.28 – Do momento para a realização de consultas.

Ente	Antes	Depois	Referência normativa
BR	sim	sim	arts. 46 e 49, Decreto n. 70.235/1972
MG	sim	sim	art. 37, Decreto n. 44.747/2008
PE	N/D	N/D	Lei n. 10.654/91
SP	sim	sim	Consta nas orientações de consulta da SEFAZ-SP https://www.fazenda.sp.gov.br/eCT/Consulta_Entrada/AcessoOrientacoes.aspx
CE	sim	não	art. 884, II, a, Decreto n. 24.569/1997
RJ	sim	sim	art. 152, Decreto n. 2.473/1979
DF	N/D	não	art. 57, III, a, Lei n. 4.567/2011
PA	sim	sim	art. 55, II, a, Lei n. 6.182/1998
RS	sim	sim	art. 75, Lei n. 6.537/1973
Belém	sim	sim	art. 242, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	sim	sim*	art. 1º, §§4º, 5º, Decreto n. 17.190/2019
Fortaleza	sim	sim	art. 176 da Lei Complementar Municipal n. 159/2013
Porto Alegre	sim	não	art. 285, I, Decreto n. 15.416/2006
Recife	N/D	N/D	Lei n. 15.563/1991
São Paulo	sim	não	art. 78, II, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	sim	não	art. 120, §1º, Decreto n. 14.602/1996
Notas: * “Não é admitida formulada: I – após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com o seu objeto; II – (...) III – por sujeito passivo que esteja em litígio administrativo ou judicial sobre a matéria objeto da consulta”. N/D – Não há documentos.			

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Em regra, as legislações demonstram ser possível a formulação de consulta tanto antes, quanto posteriormente à ocorrência de fato jurídico concreto. As exceções são no estado do Ceará, no Distrito Federal e nos municípios de Porto Alegre, São Paulo e Rio de Janeiro que expressamente excluem a possibilidade de se formular consulta posterior à tributação.

De um lado, a consulta visa a eliminar dúvidas sobre o encargo fiscal de determinada operação ou situação, ocorridas ou que potencialmente ocorrerão. De outro, porém, trata-se de um instrumento de colaboração entre Fisco e contribuinte, não um benefício a este, de modo que é imperioso que sejam observados princípios como o da boa-fé e o da moralidade, a fim de afastar a possibilidade de procedimentos de consultas que, presumivelmente, visem a

procrastinar ou tumultuar os expedientes administrativos, como, por exemplo, no caso em que já noticiado o início de procedimento administrativo de fiscalização.⁹⁵

Compreender o instrumento da consulta como instrumento de colaboração entre os partícipes (ainda que potenciais) ou interessados diretos da relação jurídico-tributária mostra-se em todo consentâneo à construção de uma cultura mais dialógica e preventiva de litígios, no âmbito administrativo. Deve-se buscar dar a maior amplitude possível ao instituto, a fim de se atingir tal cultura.

Da vinculatividade da consulta. Conforme o Decreto n. 70.235/72 e a Lei Federal n. 9430/1996, após o contribuinte ser cientificado do resultado final da solução da consulta no âmbito administrativo, ele deverá cumprir o que foi decidido, caso se configure o fato gerador, no prazo de 30 dias, sob pena de autuação, para cobrança do imposto devido e das penalidades cabíveis, a menos que o contribuinte ingresse no judiciário, para questionar o entendimento expresso pela administração tributária. Contudo, ainda é possível concluir sobre a vinculatividade da consulta de outras formas. Primeiro, de forma uníssona, os entes pesquisados consideram que a solução de consulta vincula a administração pública respectiva. Em segundo lugar, no caso dos contribuintes, a obrigatoriedade de o consulente cumprir com o teor do resultado da consulta é dito de forma indireta, ao dispor sobre a suspensão da fiscalização e da autuação do contribuinte.

Do recurso à análise da consulta. Analisando as legislações dos 15 entes subnacionais pesquisados, percebe-se que, via de regra, é possível ao contribuinte apresentar recurso em face da solução de consulta, com exceção de quatro localidades: os estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul e os municípios de Fortaleza e Porto Alegre. Dentre as localidades em que o recurso é permitido, apenas o estado do Ceará e o município de São Paulo especificam as hipóteses de cabimento. No estado do Ceará, o recurso só é cabível quando o contribuinte tiver provas convincentes ou irrefutáveis de que a resposta da consulta não atendeu à correta interpretação da legislação, ou provas de que já havia uma solução a uma consulta similar, com uma resposta divergente daquela que foi dada. Já em São Paulo o recurso à consulta é admitido somente em casos de contradição, omissão ou obscuridade da solução que foi dada anteriormente. É possível se questionar se limitações severas à possibilidade de manejo recursal

⁹⁵ Esse é o caso, por exemplo, em Portugal em que a Lei Geral Tributária, em seu art. 68, 3 expressamente afasta a prestação de consulta relativa a fatos objeto de procedimento de fiscalização já noticiado ao interessado, verbis: “Artigo 68.º *Informações vinculativas (...)*
3 -As informações vinculativas não podem compreender factos abrangidos por procedimento de inspeção tributária cujo início tenha sido notificado ao contribuinte antes do pedido”. (Redação da Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro)

seriam coerentes ao objetivo final de construção de espaços de diálogos preventivos à instauração de litígios a que o instrumento da Consulta se mostra também vocacionado.

Como regra geral, quem aprecia o recurso é o representante fazendário (Secretário do Estado de Fazenda, Coordenador do Sistema de Tributação, Superintendente da Administração Tributária) por decisão monocrática. As exceções a essa regra são os municípios de Belém e de Recife, em que o recurso é apreciado por um órgão especializado de julgamento, a saber, o Conselho de Contribuintes e Conselho de Recursos Fiscais, respectivamente. O Quadro 6.29 mostra as divergências quanto à possibilidade de recurso nas consultas.

Quadro 6.29 – Comparação da possibilidade de recursos nas consultas.

Ente	Recurso	Hipótese recursal	Apreciado por	Tipo julgamento	Referência normativa
BR	sim	não especifica hipótese	Coordenador do Sistema de Tributação	monocrático	art. 56, Decreto n. 70.235/1972
MG	sim	não especifica hipótese	Secretário do Estado de Fazenda	monocrático	art. 44, Decreto n. 44.747/2008
PE	N/D	N/D	N/D	N/D	N/D
SP	não	N/A	Órgão específico da Secretaria da Fazenda e do Planejamento do Estado de São Paulo. O órgão competente para apreciar a consulta é a Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda	N/A	art. 512, Decreto n. 45.490/2000 art. 523, Decreto n. 45490/2000
CE	sim	- o consulente apresentar argumentos convincentes ou provas irrefutáveis de que a resposta não atendeu à correta interpretação da legislação - o consulente comprovar a existência de solução divergente sobre idêntica situação	Coordenadoria de Administração Tributária	monocrático	art. 895, Decreto n. 24.569/1997
RJ	sim	não especifica hipótese	Superintendente de Administração Tributária	monocrático	art.155, Decreto n. 2.473/1979
DF	sim	não especifica hipótese	Secretário de Estado de Fazenda	monocrático	art. 63, Lei n. 4.567/2011 art. 59, II, Lei n. 4.567/2011
PA	sim	não especifica hipótese	Secretário de Estado de Fazenda	monocrático	art. 59-A, Lei n. 6.182/1998

RS	não	N/A	N/A	N/A	art. 80, Lei n. 6.537/1973
Belém	sim	não especifica hipótese	Conselho de Contribuintes	N/D	art. 244, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	não*	N/A	N/A	N/A	§1º art. 14, Lei n. 10.082/11; §1º, art. 1º Decreto n. 16.197/16 art. 11, Decreto n. 17.190/19
Fortaleza	não	N/A	N/A	N/A	art. 181 da Lei Complementar Municipal n. 159/2013
Porto Alegre	não	N/A	N/A	N/A	art. 299, Decreto n. 15.416/2006
Recife	sim	não especifica hipótese	Conselho de Recursos Fiscais	colegiado	art. 221, V, Lei n. 15.563/1991 art. 9º, Lei n. 18.276/2016
São Paulo	sim	contradição, omissão ou obscuridade da resposta à consulta	pela mesma autoridade consultada em primeira instância	monocrático	art. 80, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	sim	não especifica hipótese	Coordenador da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários	monocrático	art. 127, Decreto n. 14.602/9196
Notas: * Cabível pedido de reformulação. N/A – Não aplicável. N/D – Não dispõe sobre isso.					

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Efeito suspensivo. A última questão a ser analisada diz respeito à atribuição de efeito suspensivo, consistente na impossibilidade de se instaurar qualquer procedimento fiscal contra o sujeito passivo, relativamente à espécie consultada. Verificou-se que em todos os lugares, exceto no município de São Paulo, a consulta tem esse efeito. De acordo com o art. 77 do Decreto Municipal paulista n. 50.895/2009, “*a consulta não suspende o prazo para recolhimento do tributo, antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para o cumprimento de obrigações acessórias a que esteja sujeito o consulente*”. Trata-se de previsão que oportuniza reflexão acerca de sua eventual convergência aos princípios da eficiência e eficácia administrativas. É que, a depender da conclusão esboçada na consulta, pode-se ir de encontro à diretriz de simplicidade (que a suspensão acaba por garantir ao impedir a realização de atos potencialmente insubsistentes), movimentando-se, de forma redundante, a estrutura administrativa a fim de restituir eventuais valores que se reputaram indevidos.

De todo modo, é de se ressaltar que, mesmo no caso da legislação municipal de São Paulo, observa-se o art. 161, §2º, do CTN,⁹⁶ que expressamente exclui a incidência de juros de mora na pendência de consulta formulada pelo devedor, dentro do prazo legal para o pagamento do crédito. O Quadro 6.30 mostra uma comparação do efeito suspensivo na consulta.

Quadro 6.30 – Comparação do efeito suspensivo na consulta.

Ente	Efeito suspensivo	Referência normativa
BR	sim	art. 48, Decreto n. 70.235/1972
MG	sim	art. 41, Decreto n. 44.747/2008
PE	sim	art. 60, Lei n. 10.654/1991
SP	sim*	art. 104, §§1º e 2º, Lei n. 6.374/89
CE	sim	art. 892, Decreto n. 24.569/1997
RJ	sim	art. 163, Decreto n. 2.473/1979
DF	sim	art. 61, Lei n. 4.567/2011
PA	sim	art. 57, I e IV, Lei n. 6.182/1998
RS	sim	art. 77, I e IV, Lei n. 6.537/1973
Belém	sim	art. 246, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	sim	art. 7º, Decreto n. 17.190/19
Fortaleza	sim	art. 178, Lei Complementar Municipal n. 159/2013
Porto Alegre	N/D	N/D
Recife	sim	art. 210, I e III, Lei n. 15.563/1991
São Paulo	não	art. 77, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	sim	art. 124, II, Decreto n. 14.602/1996
Notas: * Em se tratando de consulta – art. 516, Decreto n. 45490/2000 – A apresentação de consulta pelo contribuinte ou responsável, inclusive pelo substituto (Lei n. 6.374/89, art. 104, §§1º e 2º): I – suspenderá o curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável; II – impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada. Art. 516, § 1º, Decreto n. 45490/2000 - A suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta. N/D – Não dispõe sobre isso.		

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Principais constatações quanto à convergência ao regime paradigmático federal

De uma forma geral, nota-se uma tendência de maior convergência das legislações dos entes subnacionais estudados ao regime paradigmático federal. Notadamente nos tópicos

⁹⁶ Diploma que, consoante art. 146, III, “b” da CF cumpre, nesse tópico, o papel de lei complementar de normas gerais, de observância cogente pelos entes federados.

vinculatividade da decisão do procedimento de consulta e efeitos suspensivos, há uma similitude bastante significativa, sendo apenas destoante o município de São Paulo relativamente a efeitos suspensivos. No que tange à possibilidade de recurso (cinco de 14 entes dissonantes do regime federal) e ao momento de apresentação do pedido de consulta (anterior a ocorrência de fato jurídico: zero de 12 e posterior a ocorrência de fato jurídico: cinco de 13), há predomínio pela convergência. Porém, quanto aos legitimados a propositura da consulta, verificou-se aderência ao regime federal em apenas 50% dos casos (isto é, em sete dos 14 entes comparados), sendo detectado nesse ponto oportunidade mais premente de revisitação por parte dos eventuais interessados.

6.6.2.2. Cooperative compliance

Cooperative compliance (“conformidade cooperativa”, em tradução livre) é, em última análise, uma estratégia que visa criar um modo de interação entre as administrações fiscais e os contribuintes baseado na confiança mútua, na transparência e na boa fé. Trata-se de conceito que começou a ser discutido em 2002, com a criação do *Forum on Tax Administration*,⁹⁷ e ganhou corpo com a publicação, em 2008, do primeiro relatório da OCDE a respeito do tema, *Study into the Role of Tax Intermediaries*,⁹⁸ documento que depois cristalizou o conceito de *Enhanced Relationship* enquanto um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e contribuinte. Foi constatado no referido estudo que dificuldades e altos custos para uma fiscalização eficiente abrem margem para estruturas de planejamento tributário, sendo que alguns contribuintes apresentarão maior predisposição a adotarem posturas fiscais mais agressivas.

Em tal contexto, deve a fiscalização utilizar-se de ferramentas de gerenciamento de risco (*risk management*) para alocar os seus recursos financeiros (e de pessoal) da forma mais eficiente possível. Uma vez identificado o perfil dos contribuintes que oferecem mais riscos, aloca-se os recursos de fiscalização a eles. É dizer, erige-se uma fiscalização tributária baseada na gestão de riscos considerando o perfil daqueles que devem ser fiscalizados e daqueles que não serão fiscalizados. Nas palavras de Eduardo Fernandes Arandes:

Espera-se, com relação a esse ponto, que uma política de fiscalização baseada em avaliação de riscos gerará retornos às autoridades fiscais. Mas são esperados de tal política benefícios também aos contribuintes, visto que contribuintes que demonstrem transparência e fundamentem sua classificação

⁹⁷ OWENS, Jeffrey. Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed? *Bulletin for International Taxation*, IBFD, p.515-518, September 2012. p.517.

⁹⁸ OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OECD, 2008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Acesso em: 03 out. 2021.

como um contribuinte de baixo risco certamente enfrentarão menor ônus de *Compliance*.⁹⁹

Nessa dinâmica de relacionamento, alicerçada em gestão de riscos, comunicação e transparência, restou desenhado o conceito de *Enhanced Relationship*. Cinco anos mais tarde, em 2013, foi lançado pela OCDE o estudo *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative*.¹⁰⁰ Nesse interregno, houve uma importante evolução na aplicação de gestão de risco para *compliance* e auditorias tributárias, por parte das autoridades, e também foram criados debates a respeito da utilização do termo *Enhanced Relationship*. A fim de deixar claro que o objetivo de programas dessa natureza é o de fomentar o adimplemento do imposto no montante e momento estabelecido em lei, e não o de gerar qualquer benesse a alguns contribuintes em detrimento de outros, optou-se pela alteração do termo para *cooperative compliance*.

Nesse histórico do *cooperative compliance*, fica evidente o papel central desempenhado pela OCDE no avanço do tema, traçando suas características-chave como base para que as administrações fiscais nacionais pudessem estabelecer iniciativas dentro desse novo paradigma relacional.¹⁰¹ No entanto, o *cooperative compliance* possui facetas muito diversas e, mesmo com essas características-chave, inexiste um consenso sobre quais características devem ter as iniciativas para serem catalogadas como afetas à implementação do *cooperative compliance* tal qual as diretrizes lançadas pela OCDE e FAT¹⁰² em seus relatórios.

Sobre esse tema, o Centro Interamericano de Administrações Tributária (CIAT), em seu relatório *Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia*, ao examinar um espectro mais lato de experiências dos países periféricos, faz referência a “iniciativas” de conformidade cooperativa, sem que, necessariamente, elas devam fazer parte de um programa específico e

⁹⁹ ARANDES, Eduardo Fernandes. Compliance Tributário Cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: aspectos gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, p.111-127, 2018. p.117.

¹⁰⁰ OECD. **Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 03 out. 2021.

¹⁰¹ Direcionamentos sobre *cooperative tax compliance* no âmbito da OCDE em: OECD. **Tax Morale: What Drives People and Business to Pay Tax?** Paris: OECD, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2OZR0e6>. OECD. **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**. Paris: OECD, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2WXqEhb>. OECD. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**. Paris: OECD, 2004. Disponível em: <https://bit.ly/301Nu9C>. OECD. **Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide**. Paris: OECD, 2004. Disponível em: <https://bit.ly/3g3CrIR>.

¹⁰² O Fórum de Administração Tributária (FTA), criado em 2002, é um órgão único que reúne comissários de 53 administrações fiscais avançadas e emergentes de todo o mundo, incluindo todos os membros da OCDE e do G20, com o objetivo de compartilhar conhecimento e desenvolver novas abordagens para uma melhor administração tributária. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>. Acesso em: 25 abr. 2022.

sistematizado de forma abrangente.¹⁰³ Para tanto, o CIAT define “iniciativa de conformidade cooperativa” como:

aquela que surge da relação entre a administração tributária e o contribuinte, e através da qual se pretende obter melhorias significativas no nível de transparência mútua e, conseqüentemente, no nível de cumprimento voluntário, de forma a reduzir os custos de *compliance* ou administração e, na medida do possível, evitar polêmicas na relação jurídico-tributária.¹⁰⁴

A delimitação acima se alinha ao tripé de sustentação apresentado nos relatórios da OCDE, para essa forma de cooperação: i) a confiança mútua; ii) a transparência; e iii) a compreensão.¹⁰⁵ Para os fins do presente relatório, será esta definição mais lata a usada, uma vez que, além de permitir um leque maior de análise comparativa, é coerente à própria advertência feita nos relatórios da OCDE de não ser mesmo recomendável o estabelecimento de um modelo-padrão de iniciativas de *cooperative compliance*, ante a imensa diversidade administrativa, cultural, dentre outras, dos sistemas tributários.¹⁰⁶ De toda forma, as diretrizes e orientações consolidadas sobretudo nos relatórios da OCDE, justamente por estruturarem de forma principiológica os pontos de atenção a serem considerados na construção de eventuais iniciativas ou programas de *cooperative compliance*, estabelecem um norte a ser seguido.

Entre os países que começaram a desenvolver programas de *cooperative compliance* estão Áustria, Bélgica, Croácia, França, Irlanda, Itália, Holanda, Polônia, Rússia, Espanha e Reino Unido.¹⁰⁷ Alguns países em desenvolvimento também implementaram iniciativas de

¹⁰³ “there is no total consensus at the regional level regarding the characteristics these initiatives should have to be considered under any of these concepts, according to the issues raised by the OECD and IFA publications.” THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia.** CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.6.

¹⁰⁴ No original: “‘cooperative compliance’ initiative arises from the relationship between the tax administration and the taxpayer, and endeavors to achieve significant improvements in the level of mutual transparency and consequently in the level of voluntary compliance, having as objective the reduction of compliance and/or administrative costs and, if possible, the prevention of controversies in the juridical-tax relationship.” Ibid. p.9.

¹⁰⁵ OECD. **Co-operative Compliance: A Framework.** From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 03 out. 2021.

¹⁰⁶ “national tax administrations are faced with diverse environments in which to administer their tax system. Jurisdictions are in fact different in terms of their political and legislative environment, as well as their administrative practices and culture. For these reasons, a standardized tax administration approach would not be in itself practical or desirable in a particular case.” THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia.** CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.6.

¹⁰⁷ BRONZEWSKA, Katarzyna; MAJDAŃSKA, Alicja. The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. **European Taxation Journal**, Amsterdam, v. 59, n. 2/3, p.99-105, February/March 2019.

cooperative compliance, dentre eles: Argentina, Equador, República Dominicana, México, Índia, Brasil.¹⁰⁸

O foco desta parte do relatório repousa em mapear eventuais iniciativas brasileiras que visem implementar programas de cumprimento tributário voluntário. No entanto, serão brevemente comentadas também, ao final desta Hipótese, as experiências estrangeiras de Austrália, Reino Unido, Espanha e México. Ressalta-se que a escolha das referidas jurisdições deu-se em razão: i) de se tratarem de programas já há mais tempo em operação e, por conseguinte, mais consolidados (caso de Austrália e Reino Unido); ii) e/ou pela similitude cultural (Espanha, em razão de ser país latino); e/ou iii) pela condição socioeconômica (México). O objetivo dessa breve menção é no sentido de, eventualmente, servir de inspiração aos formuladores de políticas públicas.

Antes de apresentar as experiências brasileiras e internacionais, convém perpassar, brevemente, pelos pilares fundamentais à construção de iniciativas e/ou programas de *cooperative compliance*. As diretrizes da OCDE alicerçam a implementação de *cooperative compliance* em cinco pilares básicos: *commercial awareness*; imparcialidade; proporcionalidade; abertura ao diálogo/transparência; e *responsiveness*.

O termo *commercial awareness* deve ser entendido como a real necessidade de o Fisco conhecer o mercado, a estrutura e os modelos de negócio do contribuinte. As autoridades fiscais devem ter condições de mapear potenciais desvios de ordem concorrencial, com impactos fiscais, nos controles internos, na implementação de estratégias de governança e na interface do departamento tributário com as demais áreas da companhia. O contribuinte que aderir ao programa (ou iniciativas) precisa transmitir ao Fisco, de forma transparente e compreensível, os motivos fiscais e comerciais (razões extratributárias relevantes) de determinadas transações.

A imparcialidade está diretamente ligada ao engajamento das autoridades fiscais na busca de solução eficiente para que o contribuinte arque com ônus fiscais devidos com base na lei. Isso deve ser feito sem subjetividades conceituais decorrentes de processo interpretativo capaz de potencializar a exigência fiscal para maximizar a arrecadação.

A proporcionalidade diz respeito à ponderação nas escolhas que serão feitas pelas autoridades fiscais com relação ao planejamento e a execução dos seus procedimentos de fiscalização. É um juízo de necessidade e de adequação nas escolhas relativas ao que fiscalizar

¹⁰⁸ THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia.** CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.26.

e a como fazê-lo. O objetivo é que o contribuinte tenha certo grau de previsibilidade quanto aos itens que serão analisados, com o fim de minimizar eventuais externalidades negativas em suas rotinas, e que ele conte com o apoio da autoridade fiscal para “calibrar” eventual autuação, bem como evitar futura operação que possa repercutir em nova fiscalização e provável contencioso administrativo.

A capacidade de resposta do Fisco (*responsiveness*), assim compreendida como a apresentação de soluções satisfativas e céleres, dotadas de alto grau de certeza e comprometimento, figura como elemento essencial para convergência de propósitos entre a atuação do Fisco e as ativas demandas do ambiente corporativo.

A transparência é vista sobre a perspectiva do diálogo efetivo. Espera-se o mútuo compartilhamento de posicionamentos e interpretações, especialmente com relação a assuntos que impactem diretamente os negócios do contribuinte. Sugere-se a disponibilização por parte da administração tributária da estratégia de gestão de risco, das operações consideradas “abusivas” e a segmentação dos contribuintes por perfil de risco.

A transparência deve ser trabalhada em três níveis distintos: i) individual: refere-se a relação contínua do Fisco com determinado contribuinte de forma a facilitar a comunicação entre as partes, estreitar a confiança e trazer familiaridade quanto ao *modus operandi* da empresa fiscalizada; ii) cultural: implica na mudança de pensamento no que concerne ao aspecto institucional, como a administração tributária enxerga os contribuintes e vice-versa; e iii) estrutural: clareza na dinâmica procedimental de forma a contemplar meio protocolar apto a viabilizar a comunicação efetiva entre as partes.

6.6.2.2.1. Iniciativas no Brasil

No Brasil, as experiências são muito recentes. Como é possível observar no Quadro 6.31, a mais antiga remonta a 2018, no estado de São Paulo. Buscou-se, na presente seção do estudo, sistematizar as poucas e incipientes iniciativas que existem no país.

Quadro 6.31 – Panorama da conformidade tributária no Brasil.

Ente	Nome do programa	Status	Ano de início	Legislação
BR	CONFIA	Elaboração da lei	Não iniciado	Não há*
SP	Nos Conformes	Regulamentado	2018	Lei complementar n. 1.320/2018 Decreto n. 64.453/2019
CE	Contribuinte Pai D'Égua	Fase piloto	2021	Lei n. 17.087/2019, regulamentada pelo Decreto n. 33.820/2020

RJ	Programa de Estímulo à Conformidade Tributária	Projeto de lei	Não iniciado	Projeto de Lei n. 26/2020
DF	Programa de Conformidade Tributária	Elaboração da lei	Não iniciado	Não há**
RS	Nos Conformes	Regulamentado	2021	arts. 20 a 32, Lei n. 15.576/2020
Porto Alegre	Em dia com Porto Alegre	Projeto de lei	2021	Não há***
Notas:				
* RECEITA Federal cria comitê responsável pela gestão do Programa CONFIA. Gov.br - Receita Federal. 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-federal-cria-comite-responsavel-pela-gestao-do-programa-confia .				
** SECRETARIA DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. Resultado da pesquisa para o Programa de Conformidade Tributária do DF. fev. 2021. Disponível em: https://www.economia.df.gov.br/wp-content/uploads/2021/05/SEEC-DF-Resultado-da-pesquisa-para-o-Programa-de-Conformidade-Tributaria-do-DF.pdf .				
*** FERRAS, Adriana; RIVAS, Lucas. Prefeitura lança Nova Administração Tributária e modelo inédito de mediação no Brasil. Notícias GP, Porto Alegre, 21 de set. de 2021. Disponível em: https://prefeitura.poa.br/gp/noticias/prefeitura-lanca-nova-administracao-tributaria-e-modelo-inedito-de-mediacao-no-brasil .				

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

CONFIA (União)¹⁰⁹. O projeto de *cooperative compliance* da União não está pronto para ser analisado. Ele está sendo construído conjuntamente com os contribuintes e, por isso, ainda não tem forma definida. Até o momento, foi instituído, pela Portaria RFB n. 28, de 15 de abril de 2021, um Comitê Gestor da Receita Federal, responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA). Destaca-se, dentre as atribuições do Comitê, a de aprovar a criação do Fórum de Diálogo. O Fórum de Diálogo, a seu turno, é um espaço de diálogo da administração com os contribuintes, com caráter propositivo.¹¹⁰ O Comitê Gestor da Receita Federal deverá aprovar as propostas encaminhadas por este Fórum, propondo edição de atos normativos. A previsão de coparticipação dos contribuintes na construção dos programas de conformidade fiscal está alinhada às mudanças necessárias identificadas em experiências internacionais que mostraram as desvantagens em se levar um modelo pronto aos contribuintes.¹¹¹

¹⁰⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CONFIA - Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 26 set. 2021.

¹¹⁰ Nota-se relativamente a esse ponto ter, o projeto Confia, tomado o mesmo rumo que o programa espanhol.

¹¹¹ Vide o caso da Suécia. Sobre: HAMBRE, Anna-Maria. Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality. *Journal of Tax Administration*, [S.l.], v. 5, n. 1, feb. 2019. ISSN 2059-190X. Disponível em: <http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/216/151>. Acesso em: 27 set. 2021.

O Fórum de Diálogo terá como objetivo propor medidas para o desenho de um modelo de *cooperative compliance*, o que significa definir quatro pontos principais:

- Elementos básicos do programa de *compliance*: isto é, formas de adesão do contribuinte e análise de risco;
- Código de Boas Práticas Tributárias;
- Marco de Controle Fiscal: diretrizes para que o contribuinte saiba o que ele tem que fazer para mostrar que contribuiu corretamente;
- Contrapartidas.

Feito o desenho, e uma vez estabelecido o modelo, parte-se para a fase de *teste do modelo*. A estimativa é de que cinco grupos econômicos serão chamados para testar o modelo, de forma piloto, a fim de validar o desenho criado pelo Fórum de Diálogo.

Após a validação, passa a estar vigente o CONFIA para a sua plena implementação. Conforme a capacidade operacional da Receita Federal e da adesão dos contribuintes, esse projeto será expandido para os contribuintes que assim o desejarem.

Nos Conformes (São Paulo)¹¹². O Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, ou “Nos Conformes,” foi instituído pela Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. É um projeto incipiente, que não abrange a totalidade das disputas fiscais, pois se aplica somente ao ICMS. Como todo projeto de *cooperative compliance*, o “Nos Conformes” criou uma classificação de risco dos contribuintes, que podem ser enquadrados nas categorias: “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), conforme o art. 5º da Lei Complementar n. 1.320/2018. As categorias “E” e “NC” são categorias mais gerais. O “NC” se aplica somente para empresas com menos de cinco meses de atividade, e a categoria “E” se aplica para estabelecimentos com status “nulo”, “inapto” ou “suspensão”. As demais categorias são definidas a partir de dois critérios: i) a adimplência e ii) a aderência. Esses critérios foram inicialmente previstos no já referido art. 5º da Lei Complementar n. 1.320/2018, junto a um terceiro critério, o do perfil dos fornecedores que se relacionavam com aquela empresa. A lei dispunha, em sua redação original, da seguinte forma:

Artigo 5º - Para implementação do Programa “Nos Conformes,” com base nos princípios, diretrizes e ações previstos nesta lei complementar, os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS serão classificados de ofício, pela

¹¹² ESTADO DE SÃO PAULO. Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 26 set. 2021.

Secretaria da Fazenda, nas categorias “A+,” “A,” “B,” “C,” “D,” “E” e “NC” (Não Classificado), sendo esta classificação competência privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas, com base nos seguintes critérios: I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;

II - aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e

III - perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos nesta lei complementar.

Entretanto, em 2020, o terceiro critério foi revogado por meio do Decreto n. 64.453/2019. Nesse mesmo decreto, os dois critérios remanescentes foram melhor desenvolvidos. Como é possível observar na Tabela 6.14, o critério da adimplência passou a ser calculado a partir do tempo de atraso no pagamento dos débitos do ICMS. Entrará na categoria “A+” aquele contribuinte que não estiver mais de 60 dias atrasado; na categoria “A”, o contribuinte que estiver entre 61 e 90 dias atrasado; na categoria “B”, aquele que estiver entre 91 e 120 dias atrasado; na categoria “C”, aquele que estiver entre 121 e 180 dias atrasado; e na categoria “D”, aquele que estiver há mais de 180 dias sem recolher o ICMS.

Tabela 6.14 – Prazos definidos na iniciativa “Nos Conformes”.

Máximo de dias de atraso no pagamento dos débitos de ICMS:				
A+	A	B	C	D
até 60 dias	Entre 61 e 90 dias	Entre 91 e 120 dias	Entre 121 e 180 dias	mais de 180 dias

Fonte: Regras do Sistema de Classificação - Programa “Nos Conformes”.¹¹³

Ao lado do atraso de pagamento, será considerado também o atraso ou omissão para entregar as GIAs (Guia Nacional de Informação). A GIA é a declaração utilizada por contribuintes de outros estados que, na condição de responsável, efetuarem retenção do imposto a favor do estado de São Paulo.

O segundo critério é o da aderência. O art. 8º da Lei Complementar n. 1.320/2018 define de forma clara o conteúdo desse critério: “A classificação pelo critério de aderência considerará os valores indicados nos documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte e aqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou declarados” (Tabela 6.15). Para a categoria “A+”, a aderência deve ser de, no mínimo, 98%; para a categoria “A”, maior ou

¹¹³ SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO – ESTADO DE SÃO PAULO. Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa “Nos Conformes”. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Downloads.aspx>. Acesso em: 28 jan. 2022.

igual a 96% e menor que 98%; para a categoria “B”, maior ou igual a 94% e menor que 96%; para categoria “C”, maior ou igual a 90% e menor que 94%; e para a categoria “D”, menor que 90%.

Tabela 6.15 – Categorias definidas na iniciativa “Nos Conformes”.

Percentuais mínimos de aderência:				
A+	A	B	C	D
98% ou mais	Maior ou igual a 96% e menor que 98%	Maior ou igual a 94% e menor que 96%	Maior ou igual a 90% e menor que 94%	Menor que 90%

Fonte: Regras do Sistema de Classificação - Programa “Nos Conformes”.¹¹⁴

O percentual de aderência é calculado a partir das omissões, atrasos ou incompletudes no EFD (Escrituração Fiscal Digital). Para cada critério, o contribuinte recebe uma pontuação de 0 a 5, sendo que a categoria “E” corresponde ao 0 e a categoria “A+”, ao 5. Para calcular a nota final, basta fazer a média aritmética entre a nota de cada critério.

Por fim, para cada categoria, os contribuintes recebem benefícios diversos. Segue abaixo os benefícios por categoria, conforme disposto no art. 16 da Lei Complementar n. 1.320/2018.

Categoria “A+”: **a)** acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 dessa lei complementar; **b)** autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **c)** efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **d)** autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente; **e)** autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; **f)** renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **g)** inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em

¹¹⁴ Ibid.

regulamento; **h)** transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei complementar, respeitado o limite anual previsto em regulamento;

Categoria “A”: **a)** acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 dessa lei complementar; **b)** autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **c)** efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **d)** autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente; **e)** autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; **f)** renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **g)** inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

Categoria “B”: **a)** autorização para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **b)** autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; **c)** inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

Categoria “C”: inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Digna de nota é a previsão do procedimento de Análise Fiscal Prévia para as categorias A e A+. Trata-se de procedimento que visa estimular a autoconformidade orientada dos contribuintes, tendência essa que é vista em programas internacionais de *cooperative*

compliance.¹¹⁵ Basicamente, constatado indício de irregularidade pela autoridade fazendária quando da realização de trabalhos analíticos ou de campo, o contribuinte é notificado, sendo-lhe oportunizada a regularização de sua situação. Sanadas as questões, não será lavrado auto de infração nem imposta multa.

Os resultados financeiros gerados pelo programa (maio/2018 a fevereiro/2021), consoante informado no site da própria Secretaria da Fazenda do Estado, somam mais de R\$ 4 bilhões.¹¹⁶

Contribuinte Pai D'Égua (Ceará)¹¹⁷. No Ceará, há um dos programas mais abrangentes. O programa de São Paulo, embora anterior, instituído em 2018, se aplica somente ao ICMS. Já o programa de cooperação do Ceará se aplica a todos os tributos. O projeto se iniciou em 2021, com a Instrução Normativa n. 22, de 22 de fevereiro de 2021. Este dispositivo normativo apenas iniciou o Projeto Piloto do Programa, com duração de seis meses, contados a partir de 1º de março de 2021, e abrangência somente dos 200 maiores contribuintes pelo ano fiscal de 2019.

A legislação que disciplina o programa Contribuinte Pai D'Égua cria cinco categorias para enquadrar os contribuintes de acordo com o seu risco de inadimplência do crédito tributário. As categorias são: 5 jangadas, 4 jangadas, 3 jangadas, 2 jangadas e 1 jangada. Os critérios para as classificações dos contribuintes nessas categorias podem ser observados nos incisos de I a IV do art. 4º do Decreto n. 33.820/2020, conforme disposto a seguir:

- I- apresentação tempestiva das escriturações ou declarações do contribuinte e conformidade das informações a elas relativas com os fatos econômico tributários efetivamente ocorridos;*
- II- inexistência de débitos vencidos e não regularizados de tributos estaduais;*
- III- cumprimento voluntário de obrigações acessórias facultadas ao contribuinte pela legislação, facilitando o controle de suas operações e prestações pelo Fisco;*
- IV- outros critérios que venham a ser estabelecidos pelo Secretário da Fazenda.*

Quanto às classificações das categorias representadas por “jangadas”, por se tratar de um projeto piloto, ainda não há disposição normativa suficiente que explique como esses

¹¹⁵ Caso de Reino Unido, México e Espanha.

¹¹⁶ SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Resultados do Programa “Nos Conformes”. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 26 set. 2021.

¹¹⁷ ESTADO DO CEARÁ. Instrução Normativa n. 22, de 22 de fevereiro de 2021. Institui Projeto Piloto de classificação de contribuintes no âmbito do Programa De Conformidade Tributária denominado “Contribuinte Pai d'Égua”. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2021/03/IN-22-de-2021-Pai-DEgua.pdf>. Acesso em: 24 set. 2021.

critérios são avaliados na prática. A única categoria mais desenvolvida é a “1 jangada”, cujo regramento está expresso no art. 4º, §7º, do Decreto n. 33.820/2020, *verbis*: “*será atribuída a categoria “1 jangada” aos estabelecimentos nas seguintes situações cadastrais: I- ativo em edital, II-baixado de ofício, III-suspenso, IV-cassado*”. Ademais, para esta categoria dispõe o art. 4º, §8º que o contribuinte inscrito no Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual (CADINE) ou que possuir estabelecimento que, na forma da legislação, venha a ser considerado devedor contumaz, terá seu CNPJ raiz classificado na categoria “1 jangada.”

A classificação “1 jangada” do Contribuinte Pai D’Égua equipara-se à classificação “E” do programa “Nos Conformes” do estado de São Paulo, mas não são idênticas. Ao contrário de São Paulo, no programa de *cooperative compliance* do Ceará, a classificação nessa categoria é acompanhada de um efeito deletério, pois ela impede que o contribuinte exceda a categoria “3 jangadas” no futuro, conforme dispõe o §3º do art. 4º da Lei n. 33.820/2020: “*§3.º Caso um estabelecimento venha a ser classificado na categoria ‘1 jangada’, a classificação do seu respectivo CNPJ raiz não poderá exceder a categoria ‘3 jangadas’.*”

Quanto à mensuração dos níveis de conformidade, ela é feita por meio de indicadores. Para cada indicador, é atribuída uma nota ao contribuinte. Dessa forma, a nota final é composta pela média ponderada das notas atribuídas relativamente a cada indicador.

Ao integrarem o programa de *cooperative compliance* do estado do Ceará, alguns benefícios são concedidos aos contribuintes, conforme previstos no art. 4º da Lei n. 17.087/2019, expostos a seguir:

“I – renovação automática e simplificada de Regime Especial de Tributação, inclusive com a prerrogativa de concessão de prazo de vigência diferenciado; II – simplificação nos processos de restituição de tributos, com adoção de procedimentos simplificados; III – concessão de credenciamento diferenciado; IV – tratamento diferenciado nos procedimentos de controle de mercadorias em trânsito; V – simplificação no cumprimento de obrigações tributárias acessórias; VI – simplificação no julgamento de processos administrativos tributários; VII – participação em grupos de trabalho com a Administração Tributária para aperfeiçoamento do Programa; VIII – prazo diferenciado para recolhimento de imposto, inclusive quando exigido o pagamento espontâneo por meio de monitoramento; IX – simplificação do processo de inscrição no Cadastro Geral da Fazenda – CGF de novos estabelecimentos do mesmo contribuinte; X – adoção de procedimentos que possibilitem a espontaneidade para autorregularização de períodos pretéritos; XI – canal de atendimento especial e diferenciado.”

Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Rio de Janeiro)¹¹⁸. No Rio de Janeiro, foi proposto o Projeto de Lei Complementar n. 26/2020, que visa instituir o programa de estímulo à conformidade fiscal. Este projeto é totalmente inspirado na legislação paulista (a Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018, de São Paulo) pois, além de se aplicar somente ao ICMS, possui as mesmas categorias de perfil de risco que existem em São Paulo, a saber: “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), conforme indicado no art. 5º do projeto de lei (PL). Os critérios de classificação para enquadramento nas categorias são os seguintes:

“I - registrar e manter a situação cadastral compatível com as atividades; II - apresentar à Administração Fazendária as declarações e as escriturações com integridade e veracidade nas informações prestadas; III - entregar tempestivamente as declarações e as escriturações; IV - pagar integral e tempestivamente os tributos devidos; e V - manter-se em dia com as demais obrigações acessórias impostas pela legislação fiscal”.

O PL prevê benefícios aos contribuintes que aderirem ao Programa de Estímulo à Conformidade Tributária. No entanto, não há a descrição desses benefícios para todas as categorias. Foram encontrados somente os benefícios para as categorias “A+” e “A”, nos arts. 15 e 16 do projeto:

Art. 15 - Para os contribuintes classificados na categoria “A” serão concedidos os seguintes benefícios: I - informação prévia sobre indício de infração apurada em análise realizada antes de iniciado o procedimento fiscal, hipótese em que não serão aplicadas as penalidades previstas na legislação tributária, caso o contribuinte promova a regularização no prazo indicado na informação; II - atendimento presencial prioritário; III - autorização para apropriação de crédito acumulado anteriormente à realização de verificação fiscal, com possibilidade de dispensa ou redução da apresentação de garantias prévias; IV - Certificado de Conformidade Tributária perante a Secretaria de Fazenda; V - Inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes sem necessidade de verificação fiscal prévia; VII - transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, com dispensa da autorização prévia da Administração Fazendária, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei, respeitado o limite anual previsto em regulamento;

Art. 16 - Sem prejuízo do tratamento dispensado aos contribuintes classificados na categoria “A+”, a Administração Fazendária comunicará ao contribuinte, sempre que possível, por meio de sua caixa postal eletrônica, as pendências apuradas em sistemas de controles eletrônicos, para que o contribuinte efetue a devida regularização.

¹¹⁸ ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Projeto de Lei Complementar n. 26/2020, de 8 de setembro de 2020. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e a administração tributária e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1923.nsf/34c4e2da9b17c0d3832566ec0018d830/5d2b35178f5ee4ac032585d8006a0932?OpenDocument>. Acesso em: 24 set. 2021.

O benefício de se enquadrar no grupo “A+” está disposto no §7º do art. 13 do mesmo projeto de lei complementar:

§ 7º - Os contribuintes classificados nos grupos “A+” e “A” poderão pleitear a Análise Fiscal Prévia, cabendo ao regulamento definir condições, alcance e prazos para a realização dos trabalhos.

Programa de Conformidade Tributária (Distrito Federal). O Distrito Federal está em fase embrionária do projeto. Em fevereiro de 2021, a Secretaria da Economia do Distrito Federal realizou uma pesquisa para compreender a visão dos servidores da SUREC sobre a possibilidade de instituir um Programa de Conformidade Tributária do Distrito Federal. Isso indica que o projeto sequer foi regulamentado, estando ainda em fase de prospecção. O resultado da pesquisa pode ser encontrado no site do órgão.¹¹⁹

Nos Conformes (Rio Grande do Sul). De se mencionar, ainda, a existência de programa de conformidade tributária no estado do Rio Grande do Sul. A lei que disciplina o projeto Nos Conforme é a Lei Estadual n. 15.576 de 29 de dezembro de 2020, que se sucedeu ao Projeto de Lei n. 185 de 2020. Esse programa, assim como o programa de São Paulo, está restrito apenas ao ICMS.

Os contribuintes são classificados em cinco categorias pelo projeto: “A”, “B”, “C”, “D” e “NC” (Não Classificado). A categoria “NC” tem caráter apenas transitório para contribuintes no início de suas atividades comerciais; a categoria “A” é aquela de maior conformidade tributária, enquanto a “D” é a de menor conformidade tributária. Há dois critérios de classificação principais, conforme dispõe o art. 22 da Lei n. 15.576/2020: I - cumprimento de obrigações tributárias principais; e II - cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A pontuação e classificação tem como base principalmente a utilização de séries temporais com o objetivo de aferir o cumprimento das obrigações tributárias. Também podem ser considerados quatro critérios na pontuação e classificação: i) impacto, consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; ii) contumácia de atraso no recolhimento de tributos, montante e a sujeição a regime especial de fiscalização; iii) cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias em relação ao porte empresarial e segmento da atividade econômica do contribuinte; iv) execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.

¹¹⁹ SECRETARIA DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. Resultado da pesquisa para o Programa de Conformidade Tributária do DF. fev. 2021. Disponível em: <https://www.economia.df.gov.br/wp-content/uploads/2021/05/SEEC-DF-Resultado-da-pesquisa-para-o-Programa-de-Conformidade-Tributaria-do-DF.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

A partir dessas formas de classificação, os contribuintes recebem uma pontuação em cada um dos critérios e, com base nisso, são enquadrados nas categorias “A” até “D”. Para cada categoria, os contribuintes recebem contrapartidas do Fisco. Essas contrapartidas ainda não foram amplamente descritas, limitando-se a lei a afirmar que o regulamento poderá prever:

Art. 29. O regulamento poderá graduar a aplicação das contrapartidas em função do tempo de permanência em cada categoria de classificação, como forma de incentivar e valorizar o histórico de conformidade do contribuinte em relação a suas obrigações tributárias.

Programa Municipal de Estímulo à Conformidade Tributária - Em Dia com Porto Alegre (Porto Alegre)¹²⁰. A última experiência da qual há alguma informação a respeito de conformidade tributária no Brasil é a do município de Porto Alegre. Trata-se do Projeto de Lei Complementar n. 21/2021, que visa instituir programa cujo escopo é estimular a regularidade tributária voluntária dos contribuintes. Mais detidamente, o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária privilegia a fiscalização orientadora, a autorregularização, o aprimoramento da atividade fiscalizatória, a segurança jurídica de prestadores de serviços adimplentes, a redução de litigiosidade e a oferta de instrumentos tecnológicos que estimulem o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes. O programa abrange apenas o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN), segue lógica semelhante à instituída pelas legislações paulista e cearense e pela proposição carioca (Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018, do estado de São Paulo; Lei n. 17.087/2019, regulamentada pelo Decreto n. 33.820/2020, do estado do Ceará; PL n. 26/2020 do estado do Rio de Janeiro), ao classificar os contribuintes em categorias conforme seus graus de risco, atribuindo benefícios crescentes consoantes melhores posicionamentos obtidos.

Estabelece o art. 5º do referido projeto de lei que os contribuintes do ISSQN serão classificados, de ofício, pela Receita Municipal de Porto Alegre nas categorias decrescentes de conformidade “A+”, “A”, “B”, “C”, “D” e “NC” (Não Classificado), conforme os seguintes critérios: cumprimento de obrigações tributárias principais; e cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

De acordo com o §3º do art. 5º do PL, a categoria “NC” (Não Classificado) terá caráter transitório: i) em função da necessidade de implantação gradual do sistema de classificação; ii) quando do início das atividades do contribuinte; e iii) em outras hipóteses previstas em

¹²⁰ Notícia sobre o programa: FERRÁS, Adriana; RIVAS, Lucas. Prefeitura lança Nova Administração Tributária e modelo inédito de mediação no Brasil. **Notícias GP**, Porto Alegre, 21 de set. de 2021. Disponível em: <https://prefeitura.poa.br/gp/noticias/prefeitura-lanca-nova-administracao-tributaria-e-modelo-inedito-de-mediacao-no-brasil>. Acesso em: 25 out. 2021.

regulamento. Os §§4º e 5º do art. 5º esclarecem ainda que a classificação nas categorias supramencionadas será feita consoante a combinação, definida em regulamento, dos critérios estabelecidos nos incisos I e II do art. 5º, e será atualizada periodicamente. Prossegue, o §4º, salientando que esse regulamento poderá ainda levar em consideração, para fins de direcionamento do enquadramento classificatório, os seguintes aspectos:

I - média de recolhimento de ISSQN; II- segmento da atividade econômica do contribuinte; III - impacto, consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; IV - contumácia de atraso no recolhimento de tributos; e V - execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.

Por fim, o PL prevê benefícios aos contribuintes que aderirem ao Programa de Estímulo à Conformidade Tributária. No entanto, não há a descrição desses benefícios para todas as categorias, apenas para “A+”, “A” e “B”, conforme art. 7º do projeto:

Art. 7º - De acordo com a classificação atribuída nos termos do art. 5º desta Lei Complementar, o contribuinte fará jus às seguintes contrapartidas, na forma e condições estabelecidas em regulamento

I – categoria “A+”: a) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunidade a autorregulação; b) parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 (setenta e dois) meses; c) prioridade na análise de solicitação de serviços na SMF; d) tratamento preferencial em processos de restituição e compensação, respeitadas as prioridades legais; e) não estará sujeito ao lançamento retroativo do imposto em casos de alteração de entendimento jurisprudencial consolidado nos Tribunais Superiores; e f) poderá ser elegível a programas de concessão de crédito, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

II – categoria “A”: a) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunidade a autorregulação; b) parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 (setenta e dois) meses; c) não estará sujeito ao lançamento retroativo do imposto em casos de alteração de entendimento jurisprudencial consolidado nos Tribunais Superiores; e d) poderá ser elegível a programas de concessão de crédito, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

III – categoria “B”: a) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunidade a autorregulação; (grifou-se)

Panorama geral do *cooperative compliance* no Brasil. De forma geral, e a par de não existir um diploma federal que faça as vezes de diretrizes gerais, notam-se tendências comuns aos projetos ou legislações que implementam os programas de Conformidade Fiscal. Todos os programas instituem categorias de riscos que tomam por critério de classificação ao menos i) adimplemento de suas obrigações e ii) aderência entre as declarações e registros e os documentos fiscais. Ainda, todos são voltados à generalidade dos contribuintes, o que acaba por inovar relativamente à tendência internacional de instituir projetos pilotos com foco apenas

nos grandes contribuintes. Por fim, há uma relativa convergência quanto à ideia de que quanto melhor a classificação dos contribuintes, maiores serão os benefícios concedidos a ele.

De outro lado, notam-se algumas dissonâncias. Primeiro, em algumas localidades, há a utilização de outros critérios para além dos dois comuns acima mencionados. Nas iniciativas do estado do Rio Grande do Sul e do município de Porto Alegre, foi previsto como critério determinante à atribuição de categoria de risco o desenvolvimento de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente. Outra questão diz respeito à possibilidade de impugnação, pelo contribuinte, da categoria que lhe foi atribuída pela administração fazendária. Todos os programas preveem tal possibilidade apenas no caso de erro material no manejo dos critérios legais de classificação. Ainda, percebe-se que alguns programas têm por fim abranger todos os tributos sob a tutela daquele ente federado (caso do Ceará), ao passo que outros elegem um único imposto (caso de São Paulo, Rio de Janeiro, Ceará, Rio Grande do Sul e Porto Alegre). Tais questões estão esquematizadas no Quadro 6.32.

Quadro 6.32 – Informações sobre os programas de *cooperative compliance* no Brasil.

Ente	Categorias de risco	Critérios atribuição categoria de riscos	Possível contestar?	Benefícios	Grandes empresas	Tributos objeto do programa
------	---------------------	--	---------------------	------------	------------------	-----------------------------

SP	<p>“A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado) “NC” se aplica para empresas com menos de 5 meses de atividade, “E” se aplica para estabelecimentos com status “nulo,” “inapto” ou “suspenso.”</p>	<p>(i) obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS (adimplência); (ii) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte (aderência);</p>	<p>Sim, em caso de erro material.</p>	<p>categoria “A+”: (i) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia; (ii) procedimentos simplificados junto à Administração fazendária (iii) autorização para pagamento mediante compensação em conta gráfica do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, e à importação de mercadoria oriunda do exterior. categoria “A”:</p> <p>(i) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia; (ii) procedimentos simplificados junto à Administração fazendária (iii) autorização para pagamento mediante compensação em conta gráfica do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, e à importação de mercadoria oriunda do exterior categoria “B”:</p> <p>(i) procedimento simplificado apenas para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado e para inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular; (ii) autorização para pagamento, mediante compensação em conta gráfica, do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior categoria “C”:</p> <p>(i) procedimento simplificado apenas para inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular</p>	<p>Generalidade de contribuintes</p>	<p>ICMS</p>
----	---	--	---------------------------------------	---	--------------------------------------	-------------

CE	5 jangadas, 4 jangadas, 3 jangadas, 2 jangadas e 1 jangada 1 jangada se aplica para estabelecimentos com status “baixado”, “suspenso”, “cassado”, ou ainda considerado “devedor contumaz”	(i) apresentação tempestiva das escriturações ou declarações do contribuinte, e conformidade dessas informações (ii) inexistência de débitos vencidos e não regularizados de tributos estaduais; (iii) cumprimento voluntário de obrigações acessórias	Sim, em caso de erro material.	Serão estabelecidos em regulamento, de acordo com a classificação atribuída, podendo abranger: (i) simplificação de procedimentos junto à administração fazendária (restituição, cumprimento obrigações acessórias, julgamento de processos administrativos), renovação automática e simplificada de regimes especiais de tributação, procedimentos para autorregulação de períodos pretéritos, canal de atendimento especial. Obs.: a classificação na categoria “1 jangada” é acompanhada de um efeito deletério, pois ela impede que o contribuinte exceda a categoria “3 jangadas” no futuro	Generalidade de contribuintes	Todos tributos esfera estadual
----	--	--	--------------------------------	--	-------------------------------	--------------------------------

RJ	<p>“A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado) “NC” se aplica para empresas em início de atividade, “E” se aplica para estabelecimentos com situação cadastral inativa.</p>	<p>(i) registro e manutenção da situação cadastral compatível com as atividades; II - apresentação tempestiva à administração fazendária de declarações e escriturações, (iii) integridade e veracidade das informações prestadas; (iv) pagamento integral e tempestivo dos tributos devidos; e (iii) pontualidade e adequação no cumprimento das obrigações acessórias impostas pela legislação.</p>	<p>Sim, em caso de erro material.</p>	<p>Previsão de benefícios apenas para contribuintes das categorias “A” e “A+” (i) informação prévia sobre indício de infração apurada em análise realizada antes de iniciado o procedimento fiscal, hipótese em que não serão aplicadas as penalidades previstas na legislação tributária, caso contribuinte promova a regularização no prazo indicado na informação; (ii) atendimento presencial prioritário; (iii) autorização para apropriação de crédito acumulado, com possibilidade de dispensa ou redução da apresentação de garantias prévias; (iv) Certificado de Conformidade Tributária (v) procedimento simplificado de inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular e de transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente. Obs: Para a categoria “A+” há a previsão ainda, de comunicação das pendências apuradas, oportunizando ao contribuinte que regularize sua situação.</p>	<p>Generalidade de contribuintes</p>	<p>ICMS</p>
----	---	---	---------------------------------------	---	--------------------------------------	-------------

RS	<p>“A”, “B”, “C”, “D” e “NC” (Não Classificado) *”NC” se aplica para empresas em início de atividade,</p>	<p>(i) cumprimento de obrigações tributárias principais; (i)- cumprimento de obrigações tributárias acessórias. E, cada um dos critérios é graduado conforme as seguintes variáveis: (i) impacto, as consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; pela (ii) a contumácia de atraso no recolhimento de tributos, o montante e a sujeição a regime especial de fiscalização; e pelo (iii) cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias em relação ao porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte; e pela (iv) execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.</p>	<p>Sim, em caso de erro material.</p>	<p>Determina que as contrapartidas serão disciplinas em regulamento</p>	<p>Generalidade de contribuintes</p>	<p>ICMS</p>
----	---	--	---------------------------------------	---	--------------------------------------	-------------

<p>Porto Alegre</p>	<p>“A”, “B”, “C”, “D” e “NC” (Não Classificado) **“NC” se aplica para empresas em início de atividade,</p>	<p>(i) cumprimento de obrigações tributárias principais; (i)-cumprimento de obrigações tributárias acessórias. E, cada um dos critérios é graduado conforme as seguintes variáveis: (i) impacto, as consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; pela (ii) a contumácia de atraso no recolhimento de tributos, o montante e a sujeição a regime especial de fiscalização; e pelo (iii) cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias em relação ao porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte; e pela (iv) execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.</p>	<p>Sim, em caso de erro material.</p>	<p>categoria “A+”: (i) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunizada a autorregulação; (ii) parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 (setenta e dois) meses; (iii) prioridade na análise de solicitação de serviços na SMF, e nos processos de restituição e compensação, (iv) não sujeição à lançamento retroativo em caso de alteração de entendimento jurisprudencial consolidado nos Tribunais Superiores; (v) elegibilidade a programas de concessão de crédito categoria “A”: (i) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunizada a autorregulação; (ii) parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 (setenta e dois) meses; (iii), não sujeição à lançamento retroativo em caso de alteração de entendimento jurisprudencial consolidado nos Tribunais Superiores; (v) elegibilidade a programas de concessão de crédito. categoria “B”: a) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunizada a autorregulação</p>	<p>Generalidade de contribuintes</p>	<p>ISSQN</p>
----------------------------	--	---	---------------------------------------	--	--------------------------------------	--------------

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

6.6.2.2.2. Algumas experiências estrangeiras de *cooperative compliance*

As abordagens de relacionamento cooperativo internacional podem ser divididas em dois modelos complementares: de estratégias gerais e de estratégias “personalizadas”. As estratégias gerais buscam envolver contribuintes e outras partes interessadas na construção de

ambientes de relacionamento baseados nos princípios do *compliance cooperativo*, com repercussão em todo o sistema tributário, entre os quais normas, comunicação, assistência, serviços, treinamento e gestão de riscos. Essas estratégias gerais, que podem ser segmentadas de acordo com o perfil dos contribuintes, são direcionadas a todos, grandes, médios e pequenos contribuintes. O modelo de estratégias “personalizadas” é direcionado, geralmente, a grandes contribuintes, por meio de programas e acordos de cooperação voluntária.¹²¹

No âmbito das estratégias gerais de *cooperative compliance*, o empenho dos contribuintes, profissionais da área fiscal e outras partes interessadas é normalmente produzido em fóruns de diálogo¹²² para potencializar ou mobilizar conhecimentos, credibilidade, esforço e recursos de todas as partes interessadas, com o alinhamento conjunto de estratégias que complementam os esforços da administração tributária para melhorar o sistema tributário.

Esses fóruns e estratégias conjuntas potencializam a comunicação da administração tributária com os contribuintes, tanto pela ampliação das vias de acesso, quanto pela credibilidade que as instituições agregam com seus participantes, além da participação da mídia na sensibilização. A ampliação do conhecimento e dos dados mantidos pelos *stakeholders* pode contribuir para a identificação de padrões e a construção de soluções e produtos, tanto em novos serviços quanto em estratégias de gestão tributária. A participação na construção dos regulamentos promove uma melhor aceitação, tanto para o procedimento perante o parlamento, como também para uma maior aceitação pelos contribuintes da aplicação dos regulamentos, reforçando comportamentos positivos e discriminando comportamentos indesejados.¹²³

Complementar às estratégias gerais, são as abordagens caracterizadas pelo tratamento mais personalizado, em que se busca construir uma estrutura de governança fiscal que garanta o correto cumprimento tributário (voluntário), com transparência por parte das empresas sobre suas estratégias fiscais (planejamentos fiscais) e responsabilização do Conselho de Administração pelas governança e política fiscais da empresa.

A aplicação do modelo de *compliance cooperativo* personalizado geralmente tem por foco os grandes contribuintes. Como exemplos, a Austrália tem um modelo especial para os

¹²¹ OECD. **Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders**. OECD, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-en>.

¹²² Como é o caso da Espanha e do Projeto CONFIA da Receita Federal do Brasil, explicados nesta Hipótese 6.

¹²³ OECD. **Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders**. OECD, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-en>. p.58-59.

CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.20.

100 maiores contribuintes e outro modelo para os 1000.¹²⁴ A Espanha tem atualmente 166 grandes empresas em seu programa.¹²⁵

A participação no programa ocorre normalmente a pedido do contribuinte ou a convite da administração tributária, sendo normalmente restrita aos contribuintes de baixo risco.¹²⁶ Em geral, é realizado um projeto piloto, preferencialmente com contribuintes de baixo risco e com estrutura menos complexa, o que permite a estruturação do modelo em situações mais simples, com o avanço gradual para outros grupos de contribuintes, com a colaboração dos participantes contribuintes.¹²⁷

A forma de aplicação normalmente ocorre por meio da participação em fóruns de diálogo e da construção conjunta de códigos de boas práticas e/ou marcos de controle fiscal que servirão de guia para que as empresas desenvolvam estruturas de governança fiscal. Por fim, serão assinados acordos de conformidade cooperativa, como a adesão ao código de boas práticas na Espanha, ou mais específicos, como o processo de adesão ao Acordo de Cumprimento Anual (ACA) na Austrália, pelo qual o modelo e a confiabilidade da governança tributária corporativa são avaliados detalhadamente.¹²⁸

Austrália. A Austrália, por meio de sua administração tributária (*Australian Taxation Office*, doravante ATO), foi pioneira na implementação, em 2001, de um programa de *cooperative compliance*. Para alcançar os melhores resultados, desenvolve estratégias diferenciadas de relacionamento cooperativo e práticas de *compliance* com grandes empresas e com pequenos e médios contribuintes.¹²⁹

O modelo de conformidade cooperativa australiano é baseado na demonstração de boa governança corporativa e processos de gestão de riscos tributários das empresas. Para tanto, o ATO apresenta diretrizes práticas e critérios objetivos para que o modelo de governança fiscal

¹²⁴ CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020.

¹²⁵ Adesões ao Código de Boas Condutas obtido em: AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Adhesiones al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹²⁶ Observa-se que esse não é o caso do Reino Unido, por exemplo.

¹²⁷ CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.19.

¹²⁸ *Ibid.*, p.19-20.

¹²⁹ *Ibid.*, p.38.

das empresas lhes imprima “confiança justificada”, situação que proporcionará um atendimento personalizado ao contribuinte.¹³⁰

Relativamente às grandes empresas, há um enfoque estratégico nas 100 maiores, com as quais se utiliza uma abordagem multitarefa de engajamento desses contribuintes-chave (doravante KTE).¹³¹ O modelo busca trabalhar com as operações significativas desses principais contribuintes em tempo real, para garantir que elas obtenham resultados fiscais consistentes com a lei e as diretrizes da ATO. O modelo KTE usa uma metodologia de confiança justificada (*justified trust*),¹³² por meio da análise da gestão corporativa de riscos fiscais dos empreendimentos. Aliás, a ATO fornece aos contribuintes um guia de revisão de governança e gestão de riscos tributários,¹³³ com orientações práticas que visam ajudar grandes empresas multinacionais¹³⁴ a entender como se classificam em relação à governança tributária aos olhos da Administração Fiscal.

Aos contribuintes que desejam construir um relacionamento transparente e cooperativo com o ATO é oferecido o Acordo Anual de Conformidade (doravante ACA), instrumento utilizado para a adesão do contribuinte ao programa de *cooperative compliance*. No ACA,¹³⁵ a ATO constrói um plano com o contribuinte, discriminando os processos e impostos pactuados, oferecendo um conjunto de vantagens para a empresa, entre as quais a existência de um único interlocutor, modelos para a solução de consultas precoces e resolução de problemas emergentes, prazos diferenciados para cumprimento de obrigações formais, penalidades e juros

¹³⁰ “[the model] is characterized by the use of tailored responses to different taxpayer groups based on their compliance risk levels and histories.” BRONZEWSKA, Kataryna. **Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations**. IBFD Doctoral Series n. 38. Amsterdam: IBDF, 2016. p.109.

Vide: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Reviewing tax governance for large public and multinational businesses. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/compliance-and-governance/reviewing-tax-governance-for-large-public-and-multinational-businesses/>. Acesso em: 02 out. 2021.

¹³¹ Em inglês: *Key Taxpayer Engagement*.

¹³² AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Justified trust. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Justified-Trust/>. Acesso em: 02 out. 2021.

¹³³ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Tax risk management and governance review guide. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide/>. Acesso em: 02 out. 2021.

¹³⁴ Além dos 100 maiores contribuintes, o ATO aplica a revisão do governo tributário às 1000 maiores empresas. A sua avaliação pela ATO evidenciará como estará catalogado relativamente aos seus riscos fiscais, com base na análise de suas operações, da acurácia dos cálculos de impostos e das declarações apresentados, fatores que podem permitir a redução da intensidade das intervenções da administração fiscal.

CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.40.

Ainda, sobre o programa: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Top 1,000 Tax Performance Program. Disponível em <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Top-1,000-Tax-Performance-Program/>. Acesso em: 02 out. 2021.

¹³⁵ Sobre ACA: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Annual compliance arrangements – what you need to know. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Compliance-and-governance/Annual-Compliance-Arrangements-what-you-need-to-know>. Acesso em: 21 set. 2021.

diferenciados para correção das inconsistências verificadas, e não sujeito a revisão de risco ou fiscalização após entrega da declaração de situações e impostos atingidos pelo ACA. Durante o desenvolvimento do ACA, o relacionamento entre administração e contribuintes é caracterizado pelo diálogo e revisão conjunta e em tempo real dos riscos tributários relevantes, alinhando compressões e expectativas quanto ao cumprimento tributário. É prevista no ACA, uma reunião de revisão anual, a fim de se estruturar um novo acordo sobre as ações futuras e prazo para levá-las a efeito.¹³⁶

Os 100 maiores contribuintes recebem uma carta anual do Comissário de Tributação (líder máximo da ATO), informando-os sobre sua categorização de risco (contribuinte-chave; contribuinte-chave com preocupações significativas; e contribuintes de risco aumentado), feita consoante um modelo denominado Estrutura de Ações Diferenciadas (ADF).¹³⁷ Nessa carta são descritos claramente a categorização do contribuinte, os critérios de avaliação relativamente a cada imposto a ele aplicável, o que essa classificação significa para os contribuintes, e como a ATO pretende se envolver com ele nos próximos 12 meses. Assim, esses contribuintes sabem, de forma mais específica, o que precisa fazer para reduzir sua classificação de risco.¹³⁸ Ainda, as grandes empresas são obrigadas a informar seus posicionamentos fiscais mais questionáveis e significativos (RTP,¹³⁹ planejamentos tributários).

Por meio do RTP, a ATO i) personaliza a abordagem do contribuinte com base em cronogramas complexos e de alto risco; ii) identifica áreas nas quais a administração tributária precisa fornecer mais esclarecimentos e certeza sobre o tratamento correto de transações e planejamentos tributários complexos de alto risco; iii) melhora a compreensão do risco fiscal para contribuintes, setores e mercado; iv) melhora o diálogo com o contribuinte em relação ao seu perfil de risco e governança tributária; v) permite ao contribuinte tomar decisões conscientes sobre as posições que tomou ou está pensando em assumir que são consideradas de alto risco pela administração fiscal.

Relativamente às entidades de pequeno e médio porte, a ATO aplica um conjunto de medidas específicas de gestão de riscos, com o objetivo de reduzir a tolerância ao não

¹³⁶ BRONZEWSKA, Katarzyna. **Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations**. IBFD Doctoral Series n. 38. Amsterdam: IBFD, 2016. p.113.

¹³⁷ Mais informações: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Action Differentiation Framework. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Action-Differentiation-Framework/>. Acesso em: 21 set. 2021.

¹³⁸ CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.40.

¹³⁹ Mais informações: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. RTP schedule expansion to large private companies. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Reportable-tax-positions/RTP-schedule-expansion-to-large-private-companies/>. Acesso em: 25 mar. 2022.

cumprimento das obrigações fiscais e de criar um ambiente de concorrência leal. Realiza uma análise comparativa das empresas para avaliar seu desempenho em relação ao do seu setor, bem como utiliza o cruzamento de dados de outros contribuintes, instituições financeiras, além de um sistema de divulgação de pagamentos tributáveis (TPRS),¹⁴⁰ pelo qual as fontes pagadoras são obrigadas a fornecer informações sobre os pagamentos efetuados, com as quais se pretende identificar omissões de rendimentos ou declarações, ausência de registro ou uso de registros falsos.

Ainda, no curso de um processo preparatório de revisão de lançamento ou de auditoria, além de as circunstâncias individuais de seu negócio serem levadas em consideração pela autoridade fiscal, é oferecido ao contribuinte a oportunidade de prestar esclarecimentos relativamente à sua situação pessoal, podendo ainda resolver eventuais problemas de forma rápida, transparente e cooperativa. Tais análises conjuntas ajudam a determinar se há questões tributárias que requerem um exame mais aprofundado e resposta a demandar a realização efetiva de uma auditoria. O objetivo da ATO é trabalhar em cooperação com os contribuintes para construção de relacionamentos que visem melhorar o processo de resolução de disputas e minimizar custos para seus negócios. Daí que, se o contribuinte errar ou omitir alguma coisa na entrega da declaração, é oferecida a oportunidade de o mesmo reportar voluntariamente o problema, com possibilidade de adequação de sua situação tributária.

Em síntese, o modelo de *compliance cooperativo* australiano é estruturado de forma diferenciada de acordo com o porte e o perfil dos contribuintes. Para as 100 maiores empresas, possui um modelo com caráter personalizado, baseado na avaliação de governança corporativa e gestão de riscos tributários da empresa, disponibilizando um único canal de acesso (junto a ATO), segurança jurídica com resolução de dúvidas em tempo real e transparência (de modo que o contribuinte sabe claramente onde precisa melhorar sua governança fiscal).¹⁴¹ Com as PMEs, atua com assessoria e transparência de informações, oferecendo a expectativa de recolhimento do imposto que a ATO espera do contribuinte, buscando incentivá-los ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais.

Como medida de performance, a ATO utiliza-se do conceito de “imposto assegurado” (*tax assured*). Trata-se de uma estimativa da proporção de impostos reportados que a ATO tem

¹⁴⁰ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Work out if you need to lodge a TPAR. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Reports-and-returns/Taxable-payments-annual-report/Work-out-if-you-need-to-lodge-a-TPAR/>. Acesso em: 21 set. 2021.

¹⁴¹ Em um modelo semelhante, mas com um nível inferior de personalização, funciona com os 1000 maiores contribuidores. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Top 1,000 Tax Performance Program. Disponível em <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Top-1,000-Tax-Performance-Program/>. Acesso em: 02 out. 2021.

grande confiança de estarem corretos. Tal indicador ajuda a demonstrar a confiança da ATO de que o sistema tributário está funcionando bem no geral, além de demonstrar os pontos fortes de partes específicas do sistema tributário, e auxiliar na detecção de ameaças potenciais.

Dois terços das estimativas (*tax assured*) são feitas por meio de comparação de dados coletados de terceiros com os impostos relatados pelos contribuintes individuais. O terço restante é feito por meio dos dados coletados no relacionamento direto com os maiores contribuintes. Em 30 de junho de 2021, estimou-se que 45,5% dos impostos declarados para o ano fiscal de 2018-19 podem ser garantidos como corretos. Durante 2020-21, a ATO assegurou como imposto garantido um adicional de 2% para o ano fiscal de 2017-18, elevando para 49,6% a estimativa total de *tax assured* de 2017-18.¹⁴²

Reino Unido¹⁴³. A administração tributária do Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs*, doravante HMRC) possui um modelo de supervisão para cerca de 2.000 maiores e mais complexas empresas, que se enquadram nos programas de *cooperative compliance*.¹⁴⁴ A principal característica do programa é a utilização de um modelo estruturado de *Compliance Risk Management* (GRC), com a aplicação de diferentes estratégias em função do perfil de risco do contribuinte. A participação no programa de *cooperative compliance* é estabelecida por critérios de porte, trabalhando-se com grandes empresas de perfis de riscos diversos, o que distingue o modelo inglês de outros programas internacionais que têm como foco apenas contribuintes de baixo risco. De toda forma, e à semelhança de outros modelos, baseia-se na “confiança justificada” (*justified trust*) em contribuintes abertos e transparentes, que apresentam a sua estratégia fiscal e outros assuntos relevantes em tempo real.

As principais estratégias do programa inglês são, além da aplicação do GRC, foco em tempo e recursos onde haja maior risco de não cumprimento das obrigações tributárias; gestão intensiva do relacionamento por meio da figura do interlocutor e ponto de contato da empresa, denominado *Customer Compliance Manager* (CCM),¹⁴⁵ ênfase nas atividades de prevenção, ou

¹⁴² AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Tax assured: gaining confidence the right amount of tax is reported. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/General-research/Tax-assured---gaining-confidence-the-right-amount-of-tax-is-reported/>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁴³ HM REVENUE & CUSTOMS. HMRC's compliance approach for Large Business. Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/large-business-strategy>. Acesso em: 25 set. 2021.

¹⁴⁴ HM REVENUE & CUSTOMS. Customer compliance: how HMRC's compliance yield is split by business area and our approach to tax compliance and large businesses. Corporate Report. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2019-to-2020/customer-compliance-how-hmrcs-compliance-yield-is-split-by-business-area-and-our-approach-to-tax-compliance-and-large-businesses>. Acesso em: 05 out. 2021.

¹⁴⁵ O número de *Customer Compliance Managers*, trabalhando na Diretoria de Grandes Contribuintes, era, em 20 de março de 2020, 170. Ibid.

seja, com trabalho em tempo real, antes da apresentação das declarações; e em serviço de assistência que promova a segurança jurídica, especialmente em situações complexas.

O gerente de relacionamento da empresa (CCM) é um especialista tributário (auditor da HMRC) altamente treinado em *cooperative compliance*, e que conta com o apoio de equipes de especialistas em sua atuação. O CCM é o ponto de contato da empresa com a Autoridade Tributária, sendo o funcionário¹⁴⁶ que acompanha de forma exaustiva o contribuinte, o que inclui sua participação na avaliação e revisão dos riscos de *compliance* desse contribuinte. Além disso, realiza reuniões periódicas e trabalha os riscos relevantes em tempo real, buscando proporcionar segurança e agilidade na resolução de problemas, sempre procurando orientar e direcionar o contribuinte para que o mesmo cumpra as obrigações tributárias de forma voluntária.

O CCM realiza a avaliação do perfil de risco do contribuinte de forma conjunta e colaborativa, orientando para que saiba o motivo de não ser classificado como de baixo risco, possibilitando ao contribuinte sua eventual readequação - a categorias de menores riscos - de forma mais eficaz. O modelo de gestão de risco de *compliance*, denominado *Business Risk Review + (BRR +)*,¹⁴⁷ é composto pela avaliação pelo CCM i) do perfil ou estrutura empresarial do contribuinte, bem como ii) de indicadores comportamentais. Como resultado, os contribuintes são classificados em quatro perfis de riscos: baixo, moderado, moderado-alto e alto.

Relativamente ao perfil ou estrutura empresarial,¹⁴⁸ são analisados o tamanho, a complexidade das estruturas comerciais e tributárias, as transações no exterior, o grau de estabilidade e as mudanças nos negócios e a composição acionária. Já os indicadores comportamentais estão distribuídos em três dimensões. Uma primeira, em que é avaliada a capacidade do contribuinte de entregar pontualmente o imposto correto, considerando o porte e a complexidade dos negócios, seu histórico de conformidade e estrutura fiscal e contábil. Uma segunda, em que o modelo de governança fiscal do contribuinte é avaliado, bem como sua abertura e cooperação com o HMRC. E uma terceira, em que a estratégia tributária do

¹⁴⁶ Consoante Kataryna Bronzewska, o CCM não necessariamente é uma única pessoa, podendo ser um time de especialistas tributários, que varia de 1 até 12 (consoante o perfil de risco do contribuinte). BRONZEWSKA, Kataryna. **Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations**. IBFD Doctoral Series nº 38. Amsterdam: IBDF, 2016. p.166.

¹⁴⁷ HM REVENUE & CUSTOMS. Tax Compliance Risk Management. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/term3000>. Acesso em: 05 out. 2021.

¹⁴⁸ Flávio salienta que a avaliação do perfil de negócios (estrutura) não faz parte do processo de pontuação BRR +, mas fornece o contexto em que as pontuações de risco comportamental serão aplicadas. CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.48.

contribuinte e sua transparência são avaliadas, além do exame de indícios de atividades agressivas de planejamento tributário e/ou de declarações falsas.

O resultado dessa classificação de risco define a abordagem do contribuinte. Aqueles considerados de baixo risco, reavaliados a cada três anos, recebem apenas ações de suporte e orientação voltadas ao cumprimento voluntário, não sendo objeto, normalmente, de iniciativas fiscalizatórias. Para as demais classificações, reavaliadas anualmente, as atividades de supervisão e fiscalização são mais intensas. São estruturados programas específicos, podendo-se, inclusive, aplicar medidas sancionatórias especiais, sempre com o objetivo de realçar os contribuintes em categoria de mais baixo risco. De se pontuar que a classificação do perfil de risco BRR + não é objeto de divulgação externa, exceto para o próprio contribuinte, que, ao receber a avaliação de baixo risco, costuma divulgá-la como forma de fortalecer sua reputação perante a sociedade (responsabilidade social).

Desde 2004, o HMRC exige informações sobre planejamentos tributários tanto das empresas quanto dos profissionais fiscais que os produzem, com previsão de penalidades para ambos pela falta de transparência das informações. Além disso, há previsão legal de responsabilização do Conselho de Administração da empresa pela sua estratégia fiscal.¹⁴⁹ Ademais, o HMRC atua preventivamente para fornecer orientações claras e dar segurança jurídica aos contribuintes, possuindo centros de consultas, publicações informativas (de manuais a atos interpretativos vinculativos) e consultas escritas com efeito vinculativo - consulta essa a que o HMRC se compromete em responder em até 28 dias para empresas no programa de conformidade cooperativa. Além disso, possui uma unidade especial (Unidade de Acordos Antecipados) para negociar questões interpretativas relevantes e controversas.¹⁵⁰

Recentemente, em janeiro de 2019, a HMRC's lançou um novo programa, o *Profit Diversion Compliance Facility* (PDCF), com foco em preços de transferências. As empresas multinacionais são incentivadas a utilizar as orientações publicadas pela HMRC a fim de avaliar se a metodologia de preços de transferência usada por elas para calcular seus lucros para fins de imposto corporativo estaria correta ou incorreta. Estando incorreta, os interessados devem preparar e apresentar relatório com proposta para liquidação das obrigações devidas.¹⁵¹

¹⁴⁹ VALDÉS, José Andrés Rozas. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas**: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español. Documentos, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), n. 6/2016. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_06.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.59.

¹⁵⁰ Ibid., p.51.

¹⁵¹ HM REVENUE & CUSTOMS. Customer compliance: how HMRC's compliance yield is split by business area and our approach to tax compliance and large businesses. Corporate Report. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2019-to-2020/customer->

Ainda no campo preventivo, a autoridade fiscal desenvolve uma estratégia de mitigação de litígios (*HMRC's Litigation and Settlement Strategy – LSS*),¹⁵² por meio da qual avalia o perfil dos litígios de forma a evitá-los em situações de baixa possibilidade de sucesso. Além disso, antecipa acordos e mediações¹⁵³ antes da liquidação e notificação do débito, iniciando auditoria apenas na hipótese de o contribuinte não regularizar o imposto, com pagamento de juros e multas¹⁵⁴ (quando aplicável).

O HMRC possui diversos fóruns de diálogo e de aperfeiçoamento do sistema tributário, com grandes contribuintes e profissionais tributários, inclusive e especificamente com as quatro grandes empresas de auditoria fiscal, chamadas de “big four”,¹⁵⁵ e com as cinco maiores bancas de advogados tributaristas. Realiza também consultas à sociedade antes da publicação da nova legislação, além de pesquisas anuais de satisfação com grandes contribuintes.¹⁵⁶

Os resultados de performance da HMRC's são divulgados em relatórios anuais (*Annual Report and Accounts*), disponíveis no site da própria autoridade fiscal.¹⁵⁷ Consta no último relatório disponibilizado, relativo ao ano 2019-2020, a estimativa de £ 36,9 bilhões em receitas geradas por impostos adicionais, por meio do combate à evasão e outras não conformidades.¹⁵⁸

Espanha. A Administração Tributária da Espanha (doravante AEAT) instituiu em 2009 dois fóruns de diálogo para aproximar contribuintes e sociedade: o Fórum de Grandes Empresas¹⁵⁹ e o Fórum de Associações e Entidades de Profissionais Tributários.¹⁶⁰ O objetivo

[compliance-how-hmrcs-compliance-yield-is-split-by-business-area-and-our-approach-to-tax-compliance-and-large-businesses](#) Acesso em: 05 out. 2021.

¹⁵² HM REVENUE & CUSTOMS. *Litigation and Settlement Strategy (LSS)*. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-lss>. Acesso em: 05 out. 2021.

¹⁵³ HM REVENUE & CUSTOMS. *Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute*. Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>. Acesso em: 05 out. 2021.

¹⁵⁴ Informações sobre essa abordagem nas revisões de *compliance* tributário podem ser obtidas em: HM REVENUE & CUSTOMS. *Tax compliance checks*. Disponível em: <https://www.gov.uk/tax-compliance-checks>. Acesso em: 05 out. 2021.

¹⁵⁵ Seriam elas: Deloitte, PriceWaterhouseCoopers, Ernest&Young e KPMG.

¹⁵⁶ CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.49.

¹⁵⁷ HM REVENUE & CUSTOMS. *Annual reports and accounts published by HMRC*. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/collections/hmrcs-annual-report-and-accounts>. Acesso em: 25 set. 2021.

¹⁵⁸ HM REVENUE & CUSTOMS. **Annual Report and Accounts 2019 to 2020**. Londres: HMRC, 2020. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/932874/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2019_to_2020_Print.pdf. Acesso em: 25 set. 2021.

¹⁵⁹ AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. *Foro de Grandes Empresas*. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁶⁰ AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. *Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios*. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

foi o de constituir espaços para o desenvolvimento de uma relação de cooperação entre a AEAT e os contribuintes.¹⁶¹

De se pontuar, aliás, ser a tônica da construção do programa espanhol justamente o engajamento na mudança cultural. É dizer, apesar de se tratar de um sistema de *civil law*, o erigimento de políticas de *cooperative compliance* pautou-se não em mudança legislativas,¹⁶² mas sobretudo em *soft laws*, os chamados códigos de boas práticas, em grande parte resultantes dos diálogos travados naqueles fóruns para tal desiderato criados. Trata-se, aliás, de um bom exemplo de que a principal mudança necessária para o sucesso dos programas de *cooperative compliance* é no modelo mental. Daí porque a ênfase deve ser em medidas aptas a efetivamente aproximar administração e administrados para que em conjunto construam uma relação baseada no diálogo e na cooperação e não no conflito.

No âmbito do Fórum de Grandes Empresas,¹⁶³ o Código de Boas Práticas Tributárias (doravante CBPT),¹⁶⁴ construído de forma cooperativa, contém recomendações para o aprimoramento do sistema jurídico tributário, aumentando a segurança jurídica, reduzindo o contencioso e a cooperação recíproca, com base nos princípios da transparência, confiança mútua e boa-fé. Trata-se de documento a cuja adesão, pela AEAT e pelas empresas, é voluntária.

Por outro lado, o Fórum das Associações e Entidades de Profissionais Tributários possibilitou o estabelecimento de um novo quadro de relacionamento com os intermediários fiscais, profissionais que integram a AEAT e os contribuintes, muitos dos quais pequenos e médios empreendimentos (PME). Foram aprovados dois códigos de boas práticas, um para as entidades coletivas (associações, entidades de classe, etc.)¹⁶⁵ e outro para a categoria dos

¹⁶¹ CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.53.

¹⁶² Corral Guadaño relata que na Espanha o único dispositivo legal alterado foi a criação em 2015 de uma menção no art. 92.2 da LGT, que prevê a possibilidade de a AEAT firmar convênios com entidades privadas e organizações representativas para promover o cumprimento cooperativo. CORRAL GUADAÑO, Ignacio. La gestión del IRPF: ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? **Revista de Contabilidad y Tributación**, Madrid, n. 449-450, p.111-140, agosto-septiembre 2020.

¹⁶³ São consideradas grandes empresas, e sujeitas a Delegacia Central de Grandes Contribuintes da AEAT, aquelas que possuam volume de operações superior a 200 milhões de euros. AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/empresas/grandes-empresas/delegacion-central-grandes-contribuyentes/contribuyentes-adscritos-delegacion-central.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁶⁴ AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁶⁵ AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-asociaciones-colegios.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

profissionais fiscais.¹⁶⁶ Ambos são voluntários e trazem um conjunto de princípios, valores, normas e diretrizes de boas práticas fiscais na relação entre os intermediários fiscais, seus clientes (contribuintes) e a AEAT. Já as Associações e Entidades de Profissionais Tributários assumem o compromisso de promover e facilitar essa relação, além de colaborarem com a administração tributária na promoção do combate às condutas fraudulentas na área tributária.¹⁶⁷

A adesão ao programa formaliza-se por meio de expressa manifestação de vontade junto a AEAT dos interessados em observar o CBPT.¹⁶⁸ No caso de grandes contribuintes, é prevista a divulgação no próprio site da AEAT, da relação de empresas aderentes ao programa de *compliance*, medida essa que dá publicidade positiva aos empreendimentos (por indicar responsabilidade social dos mesmos). Atualmente 166 empresas espanholas participam do programa de conformidade cooperativa.¹⁶⁹

Ainda relativamente às grandes empresas, os compromissos de confiança e transparência assumidos materializam-se no “Informe Anual de Transparência Fiscal”, por meio do qual as empresas aderentes ao CBPT devem apresentar informações completas sobre suas estratégias fiscais, preferencialmente antes da declaração do imposto sobre as empresas. O relatório de transparência é um instrumento fundamental do modelo de *compliance cooperativo*, uma vez que nele as empresas voluntariamente esclarecem sua forma de organização e sua estratégia tributária, permitindo à AEAT entender antecipadamente como estão estruturadas e as razões de seus planejamentos. As informações recebidas são passíveis de avaliação pelos órgãos de controle, possibilitando à AEAT promover orientação e segurança jurídica às empresas, reduzindo o contencioso, além de subsidiar a gestão de risco de *compliance*.¹⁷⁰

¹⁶⁶ AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁶⁷ CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.54.

¹⁶⁸ Procedimentos de adesão acessíveis nos mesmos endereços URL mencionados para os Códigos de Boas Prácticas. Vide notas n. 75, 76, 77.

¹⁶⁹ AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Adhesiones al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

¹⁷⁰ A gestão do risco de *compliance* realiza a avaliação e segmentação dos contribuintes por perfil de risco de *compliance*, embora não exista divulgação pública desta classificação de risco do contribuinte, sendo um instrumento interno de gestão da atuação da administração tributária. CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil: un análisis comparado**. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.55.

O CBPT também prevê a aprovação e a responsabilidade do Conselho de Administração da empresa pela sua política tributária, em linha tanto com disposições da Lei das Sociedades de Capitais espanhola, quanto com outros modelos de *compliance* cooperativo internacional.¹⁷¹ No campo processual, e a fim de reduzir conflitos, está prevista a realização de ata de acordo durante o procedimento tributário quando em pauta situações que dependam da aplicação de conceitos jurídicos indeterminados,¹⁷² ou seja, que não possam ser quantificados diretamente, com a redução das sanções em 65% (sessenta e cinco por cento).¹⁷³

Em suma, o modelo de *compliance cooperativo* espanhol foi desenvolvido por meio de fóruns de diálogo, tanto com grandes contribuintes como com associações e entidades de profissionais do imposto, em que foram aprovados códigos de boas práticas fiscais, documentos de *soft law*, cujas adesões pela AEAT, empresas, associações e entidades de profissionais tributários e profissionais tributários se dão de forma voluntária. Trata-se de modelo que se baseia no anseio de mudança da relação tradicional para a relação cooperativa, mais do que em determinações jurídicas (*top-down*). No que se refere à gestão de risco de *compliance*, o ponto-chave do programa é o “Relatório Anual de Transparência Fiscal”, instrumento pelo qual as empresas informam voluntariamente sua estratégia tributária à AEAT, materializando os princípios do modelo cooperativo.

México. No México, é possível agrupar as iniciativas de *cooperative compliance* em duas categorias principais: i) programas com base no nível de riscos e ii) canais de consulta. Fazem parte do primeiro bloco, as iniciativas de *Advance Pricing Agreements (APA's)*, de Acordos Conclusivos, e de Programas de Oportunização de Cumprimento Voluntário com base na identificação de riscos. Já no que se refere ao segundo, há a Consulta Tributária Fiscal (cujo procedimento legal é fixado em lei), e uma espécie de Pré-Consulta Fiscal (não regulamentado em lei).¹⁷⁴

¹⁷¹ Caso do Reino Unido, por exemplo.

¹⁷² Conforme art. 155 da Lei Geral Tributária espanhola, verbis: *Artículo 155. Actas con acuerdo. 1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.*

¹⁷³ Conforme art. 188,1, a da Lei Geral Tributária espanhola: *Artículo 188. Reducción de las sanciones. 1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes: a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.*

¹⁷⁴ THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia.** CIAT, 2015. Disponível em:

Advance Pricing Agreement (dorante APA) seria, em apertada síntese, espécie de solução de consulta vinculante sobre preços de transferência. Consoante o artigo 34-A do atual Código Tributário da Federação mexicana, a consulta deverá ser iniciada formalmente por contribuinte residente no México, por meio de documento escrito solicitando confirmação da metodologia utilizada na determinação dos preços ou valores de compensação nas transações com partes relacionadas, de acordo com o artigo 179 da Lei do Imposto de Renda em vigor.¹⁷⁵ APA's podem ser unilaterais ou bilaterais. Unilaterais quando solicitadas por contribuintes residentes no México às autoridades fiscais mexicanas, e bilaterais (BAPA) quando feitas por contribuintes residentes no México e no exterior, para as autoridades fiscais competentes em suas respectivas jurisdições.

Existe um outro processo denominado Procedimento de Acordo Mútuo, acordo amigável ou MAP (*Mutual Agreement Procedure*). A diferença entre o BAPA e o MAP é que este último é uma reinquirição feita quando o contribuinte considera que as medidas adotadas por uma ou ambas as autoridades fiscais, nas respectivas jurisdições, envolvem ou podem envolver dupla tributação decorrente de um ajustamento determinado pela autoridade fiscal. Desde o início da prática de preços de transferência, o Serviço de Administração Tributária (doravante SAT) não tem recebido solicitações de APA's multilaterais e, portanto, não há regras para regulamentar esse procedimento.¹⁷⁶

No México, os APA's não são um mecanismo vinculativo entre o SAT e o contribuinte, uma vez que as resoluções são emitidas ao contribuinte pela autoridade mexicana e sua validade está condicionada ao cumprimento de diversos requisitos que demonstrem que as transações objeto da resolução são realizadas a preços ou considerações semelhantes aos usados por partes

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.23.

¹⁷⁵ *Artículo 34-A. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.*

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte. La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

¹⁷⁶ THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance:** Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.40.

independentes em transações comparáveis. Em última análise, são os contribuintes que decidem implementar ou não o APA.

Alguns dos benefícios desta iniciativa seriam segurança jurídica para o contribuinte e para a administração fazendária. Para o contribuinte, por assegurar que a operação em análise foi pactuada na forma como terceiros independentes o fariam em operações comparáveis durante os períodos solicitados no APA e por permitir evidenciar eventual dupla tributação a que podem os contribuintes estar sujeitos. Para a administração fazendária, ao evitar a manipulação de lucros em transações realizadas entre empresas do mesmo grupo, que buscam benefícios indevidos no país, realocando as bases tributárias de transações em países estrangeiros com menores alíquotas, bases ou pressão tributária, que potencialmente poderiam corroer a base tributária no México.

Acordos conclusivos. Os contribuintes sujeitos aos poderes de fiscalização do SAT, e que por ela estejam sendo auditados, podem, a fim de prevenir instauração de litígio, requerer a adoção de um acordo definitivo, mediado pela Procuradoria do Contribuinte,¹⁷⁷ desde que o façam antes de serem notificados da deliberação definitiva que apure o valor dos impostos não adimplidos.

O regime encontra previsão nos artigos 69-C a 69-H do Código Tributário da Federação,¹⁷⁸ bem como em diretrizes da Procuradoria do Contribuinte.¹⁷⁹ Linhas gerais, o sujeito passivo interessado pode buscar um acordo com a autoridade fiscal, propondo ele mesmo os termos da solução. O objetivo é que tal medida aumente o grau de transparência do contribuinte com a administração fazendária, facilitando o cumprimento voluntário com consequente redução de custos administrativos e de *compliance*.

A celebração de um primeiro acordo envolve o cancelamento de 100% das multas, sendo que em acordos subseqüentes, as penalizações serão aplicadas nos patamares normais (20-30% da contribuição não paga). Ademais, o Fisco não pode iniciar julgamento contra o acordo firmado, a menos que se prove existência de fatos falsos. Os acordos não geram precedentes para outros contribuintes. Por fim, é de se pontuar que os acordos podem tratar de

¹⁷⁷ A Procuradoria do Contribuinte é um órgão público descentralizado, não setorizado, com autonomia funcional técnica e de gestão, especializado em matéria tributária, que presta serviços gratuitos, ágeis e simples de orientação, assessoria, consultoria, representação e defesa jurídica, investigação, recepção e processamento de reclamações e reclamações contra atos ou omissões do Fisco federal que violem direitos dos contribuintes, bem como acordos conclusivos como meio alternativo para resolver antecipadamente e por consenso as controvérsias que durante o exercício dos poderes de apuração surjam entre às autoridades fiscais dos contribuintes, ou, para regularizar a situação fiscal destas.

¹⁷⁸ Disponível em: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

¹⁷⁹ MEXICO. Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopcion de acuerdos conclusivos ante la Procuraduria de la Defensa del Contribuyente, 27 de dezembro de 2013. Disponível em: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328244&fecha=27/12/2013. Acesso em: 15 set. 2021.

um ou todos os assuntos controversos da auditoria, o que lhes dá um grau significativo de flexibilidade que beneficia tanto os contribuintes quanto a autoridade fiscal.

Programas de cumprimento voluntário. Em 8 de dezembro de 2020, foi publicada no Diário Oficial da Federação (CFF) a reforma do Código Tributário Federal (CFF), passando seu artigo 33, parágrafo primeiro, inciso I, a dispor ser da competência do SAT:

Dar a conhecer periodicamente e em geral aos contribuintes da Lei do Imposto de Renda, parâmetros de referência quanto à utilidade, conceitos dedutíveis ou alíquotas efetivas de impostos apresentados por outras entidades ou figuras jurídicas que obtenham rendimentos, Contraprestações ou margens de lucro para a realização suas atividades com base no setor econômico ou indústria a que pertencem.

*A divulgação dessas informações será feita com o objetivo de mensurar os riscos fiscais. O Serviço de Administração Tributária ao abrigo de programas de cumprimento voluntário pode informar o contribuinte, o seu representante legal e, no caso das pessoas coletivas, os seus órgãos de gestão, quando detectar casos de risco com base nos parâmetros indicados no número anterior, sem ter em consideração que as autoridades fiscais iniciam o exercício dos seus poderes de verificação. Os referidos programas não são vinculativos e serão desenvolvidos de acordo com as normas gerais emanadas da referida entidade descentralizada.*¹⁸⁰ (grifou-se)

Nota-se que o objetivo aqui é assegurar transparência das informações relacionadas a mensuração de riscos fiscais, a fim de facilitar e estimular o cumprimento voluntário dos contribuintes. Dando cumprimento a tal determinação, foram publicados pelo SAT, em 13 de junho de 2021, os primeiros parâmetros de referência no que diz respeito às taxas efetivas de tributação para a mensuração dos riscos fiscais correspondentes a quarenta atividades econômicas para os exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019 no cadastro de **grandes contribuintes**.¹⁸¹ Essas primeiras quarenta atividades econômicas são parte de cinco setores econômicos: mineração, indústrias manufatureiras, comércio atacadista, comércio varejista e serviços financeiros e de seguros.

¹⁸⁰ Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando: (...) i) Dar a conocer en forma periódica y en general para los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, parámetros de referencia con respecto a la utilidad, conceptos deducibles o tasas efectivas de impuesto que presentan otras entidades o figuras jurídicas que obtienen ingresos, contraprestaciones o márgenes de utilidad por la realización de sus actividades con base en el sector económico o industria a la que pertenecen. La difusión de esta información se hará con la finalidad de medir riesgos impositivos. El Servicio de Administración Tributaria al amparo de programas de cumplimiento voluntario podrá informar al contribuyente, a su representante legal y en el caso de las personas morales, a sus órganos de dirección, cuando detecte supuestos de riesgo con base en los parámetros señalados en el párrafo anterior, sin que se considere que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación. Dichos programas no son vinculantes y, se desarrollarán conforme a las reglas de carácter general que emita dicho órgano descentralizado”

¹⁸¹ SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Tasas efectivas de ISR de grandes contribuyentes. Disponível em: <http://omawww.sat.gob.mx/TasasEfectivasISR/Paginas/index.html>. Acesso em: 16 set. 2021.

Nesse primeiro momento, e a fim de facilitar e estimular o cumprimento voluntário, os contribuintes são convidados a consultar a taxa tributária efetiva correspondente à atividade econômica a que pertencem e compará-la com sua própria alíquota tributária efetiva de cada exercício. Ao assim proceder, os contribuintes estarão mensurando seus riscos fiscais e, se for o caso, poderão corrigir sua situação tributária mediante a apresentação da(s) declaração(ões) anual(is) complementar(es), minimizando, assim, a possibilidade de instauração de diligências mais aprofundadas das autoridades fazendárias destinadas a comprovar o correto cumprimento de suas obrigações fiscais. Caso assim não procedam, poderão os contribuintes ser informados pelo SAT de detecção de riscos fiscais aptos a iniciarem procedimento de auditoria, sendo-lhes então oportunizada eventual regularização voluntária de suas situações.

Canais de consulta. São dois os canais pelos quais os contribuintes podem buscar respostas das autoridades fiscais relativamente a interpretações quanto ao adequado tratamento fiscal a ser dado a determinadas situações e/ou operações econômicas. Pela “Consulta Fiscal”, prevista no artigo 34 do Código Fiscal da Federação, o contribuinte formula, junto ao SAT, propostas a respeito de qual deve ser o tratamento tributário em uma **transação real e específica**. Além de ser um canal que possibilita certa aproximação entre Fazenda e contribuintes, visa fornecer, a estes últimos, segurança jurídica no cumprimento de suas obrigações. Interessante previsão consta no artigo 69 do Código Fiscal da Federação Mexicana, em que se determina ao SAT publicar mensalmente extrato das principais deliberações **favoráveis**¹⁸² aos contribuintes.

Já as “Pré-consultas fiscais” têm sido medidas implementadas pelo Fisco com o objetivo de aproximar o contribuinte e promover o cumprimento cooperativo das suas obrigações. A “Pré-Consulta”, embora não seja um procedimento formalmente regulado na legislação tributária, encontra seu fundamento no artigo 33, inciso I, “a” do Código Tributário da Federação¹⁸³ que faculta às autoridades fiscais proporcionar assistência gratuita aos

¹⁸² SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Datos abiertos del SAT. Sentencias definitivas favorables al SAT. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodii02.html. Acesso em: 21 set. 2021. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Datos abiertos del SAT. Sentencias definitivas favorables en monto. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodii04.html. Acesso em: 21 set. 2021.

¹⁸³ *Artículo 33 - Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: . Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando: a) Explicar las disposiciones fiscales, así como informar sobre las posibles consecuencias en caso de no cumplir con las mismas, utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, proporcionar material impreso o digital de apoyo. Así como, ejercer las acciones en materia de civismo fiscal y cultura contributiva para fomentar valores y principios para la promoción de la formalidad y del cumplimiento de las obligaciones fiscales.*

contribuintes para um melhor cumprimento de suas obrigações fiscais. Trata-se de instrumento ágil e econômico em que o Fisco expressa sua posição, em uma primeira análise, sobre qual seria a correta interpretação e aplicação da legislação nos casos específicos trazidos pelos contribuintes. Porém, se na sequência da pré-consulta o contribuinte pretender obter uma decisão formal da administração fiscal quanto aos efeitos fiscais gerados pela realização de uma operação real e específica, deverá recorrer à consulta fiscal. Em suma, é uma ferramenta flexível e econômica que permite a ambas as partes ter uma ideia clara da posição da outra parte em casos reais e específicos, porém não é uma decisão formal da autoridade, não a vinculando.¹⁸⁴

O Quadro 6.33 abaixo visa condensar e descrever as principais características de cada um dos quatro programas acima referidos.

Quadro 6.33 – Programas internacionais de *cooperative compliance*.

País	Síntese	Breve descrição
AUSTRÁLIA	Estratégia Grandes Contribuintes, mas também modelos mais amplos para PME	<ul style="list-style-type: none"> - Diferentes estratégias a depender do porte e perfil do contribuinte. - Para as 100 maiores empresas: modelo mais personalizado, baseado na avaliação de governança corporativa e gestão de riscos tributários da empresa. Disponibiliza um único canal de acesso (junto a <i>Australian Taxation Office/ATO</i>), garantindo segurança (jurídica) com resolução de dúvidas em tempo real e transparência (de modo que o contribuinte sabe claramente onde você precisa melhorar sua governança fiscal). Firmado um ACA (Acordo Anual de Conformidade). - Revisão da governança tributária das 1000 maiores empresas. A avaliação pela ATO pode permitir a redução da intensidade das intervenções da administração fiscal. - Com as PMEs, atua com assessoria e transparência de informações, oferecendo a expectativa de recolhimento do imposto que a ATO tem relativamente contribuinte (comparativamente a média do setor), buscando incentivá-los ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais.

¹⁸⁴ THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia.** CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.47.

País	Síntese	Breve descrição
REINO UNIDO	Estratégia Grandes Contribuintes e nos que têm maior risco de inadimplemento	<ul style="list-style-type: none"> - A Administração Tributária do Reino Unido (<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i>, doravante HMRC) possui um modelo de supervisão para cerca de 2.000 maiores e mais complexas empresas. - Utiliza-se de um modelo estruturado de <i>Compliance Risk Management</i> (GRC). - Diferentes estratégias em função do perfil de risco do contribuinte: trabalhando-se com grandes empresas de perfis de riscos diversos (peculiar ao modelo inglês). - Avaliação do risco feito de forma colaborativa. - Regime: foco onde haja maior risco de não cumprimento das obrigações tributárias; gestão do relacionamento por meio da figura do <i>Customer Compliance Manager</i> (CCM); ênfase nas atividades de prevenção (trabalho em tempo real, antes da apresentação das declarações; e em serviço de assistência que promova a segurança jurídica, especialmente em situações complexas).
ESPANHA	Ênfase na mudança cultural	<ul style="list-style-type: none"> - A Administração Tributária de Espanha (AEAT) instituiu em 2009 dois fóruns de diálogo para aproximar contribuintes e sociedade: o Fórum de Grandes Empresas e o Fórum de Associações e Entidades de Profissionais Tributários. - Objetivo: Co-construção de <i>soft laws</i> para aprimoramento do sistema, os chamados códigos de boas práticas. Um foi resultado do Fórum de Grandes Empresas e outros dois do Fórum de Associações e Entidades de Profissionais Tributários. - A adesão ao programa formaliza-se através de expressa manifestação de vontade junto a AEAT dos interessados em observar o CBPT. - Exige-se o “Informe Anual de Transparência Fiscal”, por meio do qual as empresas aderentes ao CBPT devem apresentar informações completas sobre suas estratégias fiscais. - Trata-se de modelo que se baseia no anseio de mudança cultural da relação tradicional para a relação cooperativa, mais do que em determinações jurídicas (<i>top-down</i>).

País	Síntese	Breve descrição
MÉXICO	Iniciativas mais difusas. Pré-projeto piloto de regime de CC - divulgação taxa de riscos 40 atividades econômicas de alta repercussão	<ul style="list-style-type: none"> - 2 categorias: i) programas com base no nível de riscos - <i>Advance Pricing Agreements (APA's)</i>, de Acordos Conclusivos, e de Programas de oportunidade de cumprimento voluntário; e ii) canais de consulta (fiscal e pré-fiscal). - Base nível de risco: <ul style="list-style-type: none"> - APA: solução de consulta vinculante sobre preços de transferência. - Acordos Conclusivos: contribuintes sujeitos que estejam sendo auditados pelo SAT (Serviço Administração Tributária), podem, a fim de prevenir instauração de litígio, requerer a adoção de um acordo definitivo, mediado pela Procuradoria do Contribuinte, desde que o façam antes de serem notificados da deliberação definitiva que apure o valor dos impostos não adimplidos. 1º Acordo: 100% multas. Previsto o Código Fiscal. - Programas de Cumprimento Voluntário: modificação no Código Fiscal, feita em dezembro de 2020, estabeleceu que a SAT deveria dar a conhecer, periodicamente e de forma ampla, aos contribuintes da Lei do Imposto de Renda, parâmetros de referência para fins de identificação de riscos jurídicos. Dando cumprimento a tal determinação, foram publicados pelo SAT, em 13 de junho de 2021, os primeiros parâmetros de referência no que diz respeito às taxas efetivas de tributação para a mensuração dos riscos fiscais correspondentes a quarenta atividades econômicas para os exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019 no cadastro de grandes contribuintes (distribuídos em cinco setores econômicos: mineração, indústrias manufatureiras, comércio atacadista, comércio varejista e serviços financeiros e de seguros). Contribuintes são convidados a comparar tais taxas às suas e eventualmente corrigir voluntariamente suas situações - prevenindo diligências. - Consultas: vinculativas (legais), sendo exigido publicação mensal dos extratos das decisões favoráveis aos contribuintes, ou opinativas (pré-fiscais).

Fonte: Elaboração própria.

6.6.2.2.3. Estatísticas internacionais em *cooperative compliance*

Atos de *cooperative compliance* buscam criar situações em que tanto o Fisco quanto o contribuinte têm vantagem (*win-win situation*). Isso pode ser atingido de diversas formas, desde a melhor divulgação das informações até programas focados em áreas estratégicas.

Por ser um tema amplo, os efeitos de ações de *cooperative compliance* são difíceis de medir de forma isolada. Por exemplo, Eberhartinger e Zieser¹⁸⁵ precisaram recorrer a métodos

¹⁸⁵ EBERHARTINGER, Eva; ZIESER, Maximilian. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. **Schmalenbach Journal of Business Research**, n. 73, p.125-178, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6>.

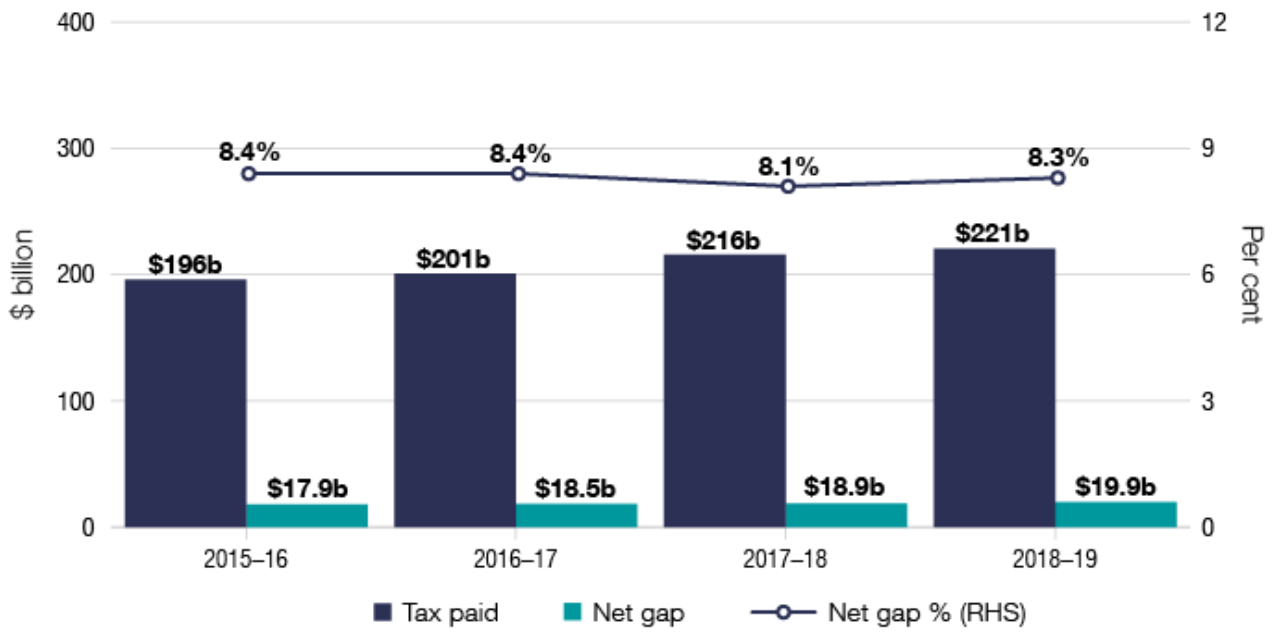
sofisticados de causalidade, como a mediação, para identificar impactos das iniciativas de *cooperative compliance* na Áustria em diversas métricas.

Uma possível alternativa nesse sentido é considerar a métrica *tax gap*, ou, em tradução livre, a lacuna de arrecadação, medida pela diferença (ou proporção) entre que um país arrecada em determinado período de tempo e o que ela estima que teria arrecadado se todos os contribuintes tivessem pago seus tributos daquele ano. Uma redução no *tax gap* com relação a anos anteriores pode indicar melhorias na administração tributária do país.

Austrália. A Austrália possui um programa dedicado ao cálculo da *tax gap*. As estimativas são realizadas utilizando uma metodologia bastante desenvolvida, definida no site da *Australian Taxation Office* (ATO). Em linhas gerais, existem três tipos de lacunas: baseadas em transações (cigarro, carros de luxo, etc), baseadas em renda (empresas de médio e grande porte, pessoas físicas etc) e administrativas, sendo que a última não é medida por conta de possíveis sobreposições. Em 2018-2019, o *tax gap* estimado da Austrália foi de somente 7,3%, ou seja, de todo o montante de AU\$ 462 bilhões que a ATO estimava receber, foram de fato recebidos AU\$ 428 bilhões.

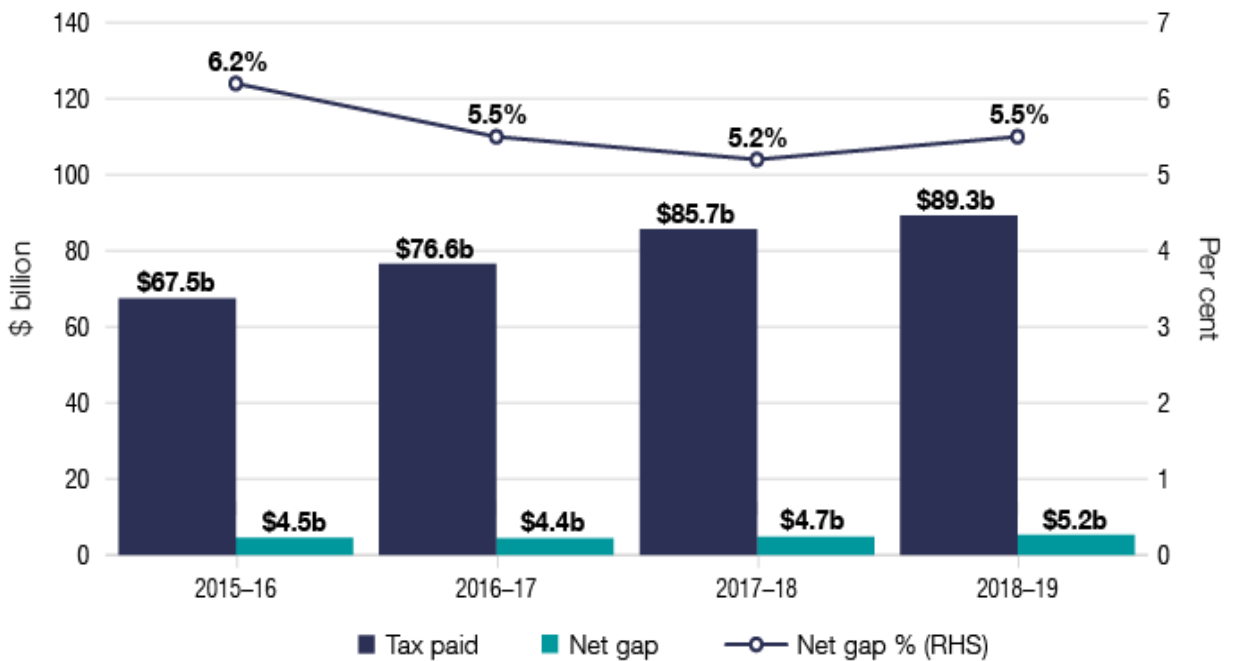
A Figura 6.31 e a Figura 6.32 mostram o *tax gap* na Austrália ao longo dos anos, para pessoas físicas e jurídicas. Pelos gráficos, destacamos que i) o *tax gap* é maior para pessoas físicas que jurídicas e ii) o *tax gap* é estável ao longo dos anos. Isso significa que ações relacionadas a *cooperative compliance* não surtiram efeito na *tax gap*, ou surtiram efeito antes do ano de 2015-2016, que é quando os dados começaram a ser coletados. A segunda hipótese, inclusive, faria mais sentido, dado que o programa da Austrália já tem quase 20 anos de duração e que o *tax gap* é muito baixo no país.

Figura 6.31 – Tax gap relativo a pessoas físicas.



Fonte: [ATO](#).

Figura 6.32 – Tax gap relativo a pessoas jurídicas.

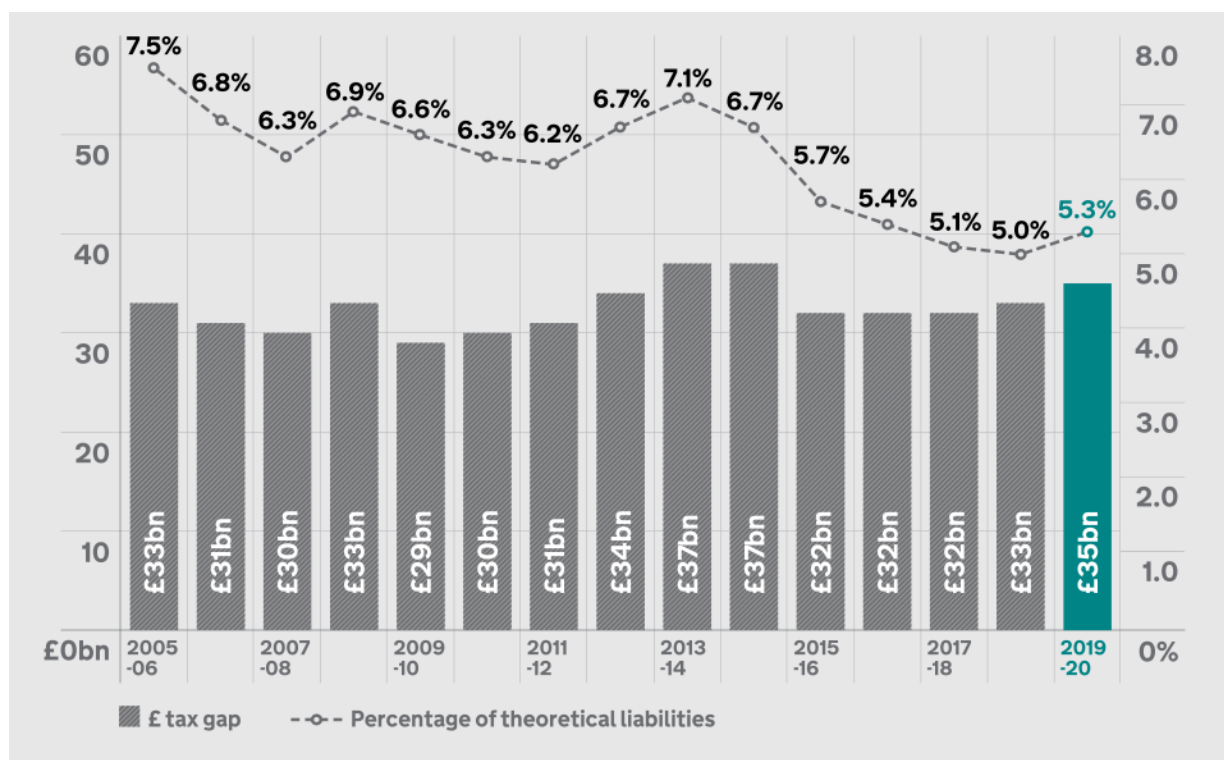


Fonte: [ATO](#).

Reino Unido. No Reino Unido, o *tax gap* é medido pela *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) e também possui uma metodologia própria. Os dados mais recentes da entidade indicam um *tax gap* de 5,3%, bastante baixo, mesmo se comparado com o da Austrália.

A Figura 6.33 mostra o *tax gap* do Reino Unido ao longo dos anos. É possível notar que a taxa, apesar de variar mais que o observado na Austrália, fica sempre em torno de 5% a 7,5%, e apresenta tendência de queda. As taxas indicam três possibilidades: i) os impactos de ações de *cooperative compliance* não surtiram efeito, ii) surtiram efeito antes do período analisado ou iii) estão surtindo efeito de forma lenta e gradativa, acompanhando a tendência dos percentuais do gráfico.

Figura 6.33 – *Tax gap* no Reino Unido ao longo dos anos.



Fonte: HMRC.

Espanha. Os dados de *tax gap* da Espanha só estão disponíveis por meio de estudos acadêmicos,¹⁸⁶ e apenas até o ano de 2016. Na Tabela 6.16 abaixo, é possível verificar que i) segundo as estimativas do grupo, o *tax gap* da Espanha é um dos menores da Europa, de apenas 2,71%; ii) o *tax gap* reduziu pela metade entre 2014 e 2015, sugerindo que alguma ação no país

¹⁸⁶ INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES. **Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report.** Vienna, 2018. Disponível em: https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2018/09/VAT_Gap_final_1109_clean.pdf. Acesso em: 21 out. 2021.

resultou em impactos positivos. Vale notar também que a parte da tabela relativa ao Reino Unido mostra um *tax gap* maior que os dados da HMRC, já que as estatísticas foram estimadas com metodologias diferentes e não são diretamente comparáveis.

Tabela 6.16 – *Tax gap* de diversos países da Europa, segundo os dados de CASE, 2018.

	2012	2013	2014	2015	2016
Belgium	14.42	12.69	8.69	10.77	9.68
Bulgaria	21.45	16.33	23.66	20.67	13.56
Czech Republic	20.40	19.30	16.81	16.92	14.19
Denmark	11.19	12.16	10.75	10.70	8.51
Germany	11.41	11.66	11.60	10.45	9.39
Estonia	12.54	14.10	10.44	6.33	6.78
Ireland	16.14	11.17	9.10	10.61	11.15
Greece	29.60	33.04	26.68	29.37	29.22
Spain	9.97	11.79	8.61	4.05	2.71
France	13.58	11.90	12.69	11.58	11.92
Croatia			2.76	4.22	1.15
Italy	28.74	30.09	28.32	26.13	25.90
Cyprus				10.28	4.73
Latvia	24.18	24.52	19.03	17.17	11.27
Lithuania	27.72	27.74	27.75	25.57	24.52
Luxembourg	1.82	3.02	3.87	2.28	0.85
Hungary	22.05	21.47	18.40	15.40	13.33
Malta	28.96	28.08	27.46	3.42	2.71
Netherlands	9.29	10.05	9.93	9.49	4.00
Austria	8.95	10.27	9.20	8.00	7.30
Poland	27.06	26.61	24.44	24.30	20.80
Portugal	15.63	15.87	13.86	12.88	10.16
Romania	38.71	38.99	40.30	34.48	35.88
Slovenia	9.28	5.67	9.16	8.24	8.04
Slovakia	36.69	31.38	30.60	29.27	25.68
Finland	5.13	5.60	5.85	6.89	7.98
Sweden	6.70	3.42	3.08	3.51	1.08
United Kingdom	11.84	10.75	10.69	11.04	11.67
EU-26 (2011-2013)					
EU-27 (2014)	15.43	15.16	14.27	13.21	12.32
EU-28 (2015-2016)					

Fonte: CASE, 2018.

6.6.3. Conclusões e recomendações técnicas

De modo geral, as iniciativas de *cooperative compliance* no Brasil são recentes, estando a maior parte delas em fase inicial de concepção e implementação. No entanto, é possível

perceber uma certa tendência de influências mútuas entre os diplomas legislativos, o que indica uma relativa convergência entre as legislações (ou propostas de legislações) que implementam programas de conformidade tributária no Brasil.

Isso não quer dizer que as legislações não tenham pontos destoantes, a exemplo dos critérios de classificação para determinação do *rating* do contribuinte. Ou ainda que não possam elas ser aprimoradas, mormente em um contexto de concepção dessas políticas, a exemplo do previsto pelo estado do Rio Grande do Sul e município de Porto Alegre que se utilizam do programa para fins de incentivo a atividades sustentáveis, postura que eventualmente poderia ser alargada para outras atividades de externalidades positivas.

Por fim, é de se pontuar que a escolha pela Consulta e por iniciativas de *cooperative compliance* enquanto meios preventivos de litígios analisados na presente pesquisa não significa a inexistência de outros importantes mecanismos, cujo objetivo seja justamente o de se construir um ambiente cuja tônica seja a prevenção de conflitos, que eventualmente também mereçam ser ponderadas como alternativas a serem implementadas pelos entes públicos. A título de exemplo, poderíamos enumerar, dentre outras: i) uma maior utilização dos instrumentos de explicitação de critérios interpretativos adotados pela administração tributária, por meio de atos administrativos - tais como Pareceres Normativos, Portarias, Atos Declaratórios, Regulamentos etc.; ii) iniciativas (atos normativos/interpretativos ou mesmo de proposta de alteração legislativa) voltadas à pacificação das grandes teses controversas; iii) revisão prévia do auto de infração, como forma de evitar contencioso administrativo desnecessário, com ônus para a fazenda pública e para o contribuinte; iv) implementação de métodos dialogais com participação do contribuinte, prévios ao lançamento de ofício, para esclarecimento de dúvidas, sobretudo relacionadas a matérias de fato.

Nesse cenário, além dos métodos alternativos para a resolução de conflitos tributários, o próprio legislador tem vislumbrado alguns mecanismos preventivos da litigiosidade, com a finalidade de desobstruir o Poder Judiciário da quantidade excessiva de conflitos em matéria fiscal, sobretudo naquelas matérias que, por seu próprio conteúdo ou pela natureza da imposição tributária, podem ensejar divergências interpretativas, geradoras de futuros conflitos judiciais. Essa é a hipótese do procedimento de revisão prévia do Auto de Infração, previsto já em alguns estados, como o de Minas Gerais (conforme consta do Quadro 6.7), como procedimento necessário a assegurar uma melhor qualidade e consistência jurídica do lançamento de ofício, evitando-se, com isso, o ingresso no contencioso tributário de exigências fiscais destituídas de condições de serem confirmadas pelos órgãos de julgamento.

Nessa mesma linha, é de se destacar a solução adotada por vários países, para os casos que envolvem preços de transferência, espelhada na realização dos “acordos prévios” sobre os valores praticados. Medidas dessa natureza são muito relevantes para a prevenção de divergências, de futuros litígios, sobretudo quando adotadas com relação a matérias de maior complexidade e/ou que possam ensejar discordâncias de entendimento, na aplicação da legislação tributária ao fato concreto.

6.7. Hipótese 7: Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária

O tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores administrativos e judiciais, causa impactos negativos ao orçamento público, ao patrimônio do contribuinte e ao ambiente de negócios do país.

6.7.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública? Ou seja, qual é o percentual do crédito tributário liquidado, decorrente das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública que ingressa aos cofres públicos, sem encaminhamento para inscrição em dívida ativa da União?

Os dados da Tabela 6.17 projetam o potencial arrecadatório do Fisco, sob diferentes cenários de redução de estoque no CARF – de 10% a 50% - ao longo de cinco anos.

Tabela 6.17 – Cenários arrecadatórios da redução de acervo processual no CARF.

Percentual de redução de acervo (A)	Valor total em acervo (2019) (B)	Proporção de decisões favoráveis ao Fisco (C)	Período da redução de acervo (D)	Potencial arrecadatório total (E) = (A) + (B) + (C)	Potencial arrecadatório anual (F) = (E) / (D)
10,0%	R\$ 603,77bi	57%	5	R\$ 34,41bi	R\$ 6,88bi
20,0%	R\$ 603,77bi	57%	5	R\$ 68,83bi	R\$ 13,77bi
30,0%	R\$ 603,77bi	57%	5	R\$ 103,24bi	R\$ 20,65bi
40,0%	R\$ 603,77bi	57%	5	R\$ 137,66bi	R\$ 27,53bi
50,0%	R\$ 603,77bi	57%	5	R\$ 172,07bi	R\$ 34,41bi

Fonte: CARF (2019)¹⁸⁷ e Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Com base nos dados coletados no site do CARF, e considerando todos os processos analisados, o percentual de decisões favoráveis ao Fisco, é de 57% (coluna C). Isto quer dizer que, para cada um real em disputa no contencioso, a expectativa de recuperação do crédito tributário é de R\$ 0,57. Na coluna E, estima-se o potencial arrecadatório total caso a redução do estoque de processos, proposta na coluna A se realize. Na última coluna, estima-se o potencial arrecadatório modulado, ou seja, se este for alcançado ao longo do período de cinco

¹⁸⁷ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília. 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

anos. Nota-se que o impacto arrecadatório anual estimado varia entre 0,15% do PIB até 0,6% do PIB (ano 2020)¹⁸⁸ no cenário de redução de estoques em 50% ao longo de cinco anos. Para fins de comparação, no cenário mais otimista, o Fisco poderia adicionar ao estoque de créditos recuperáveis montante equivalente, aproximadamente, à 37.5% do desembolso previsto para o Programa Auxílio Brasil em 2022.¹⁸⁹

Pergunta 2: Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões favoráveis à Fazenda Pública por tipo de tributo?

Os dados da Tabela 6.18 projetam o impacto arrecadatório para os cinco tributos que aparecem com mais frequência nos processos, já julgados, no CARF.

Tabela 6.18 – Potencial arrecadatório por tributo.

Tributo (A)	Proporção de Decisões Favoráveis ao Fisco (B)	Proporção Calculada do Acervo (C)	Valor Total do Acervo (2019) (D)	Potencial Arrecadatório (E) = (A) x (B) x (C)
COFINS	69,1%	4,16%	R\$ 603,77bi	R\$ 17,35bi
IPI	56,5%	7,20%	R\$ 603,77bi	R\$ 24,56bi
PIS	54,9%	10,13%	R\$ 603,77bi	R\$ 33,58bi
IRPJ	50,8%	5,18%	R\$ 603,77bi	R\$ 15,87bi
IRPF	43,0%	8,18%	R\$ 603,77bi	R\$ 21,22bi

Fonte: CARF (2019)¹⁹⁰ e Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

O cálculo foi feito com base na proporção de decisões favoráveis ao Fisco para os diferentes tributos (coluna B), o que expande a discussão anterior sobre a proporção geral de decisões favoráveis (ou percentual de sucesso) e segmenta as decisões por tipo de tributo. De imediato, nota-se que a taxa de sucesso em processos de alguns tributos difere significativamente do percentual agregado (57%). Para o IRPF, o percentual de êxito é 43,0%; para a COFINS, o percentual é 69,1%. Como a proporção de decisões favoráveis ao Fisco muda

¹⁸⁸ PIB de 2020: R\$ 7,5 trilhões, segundo estimativa do IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Produto Interno Bruto - PIB. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/ PIB.php>. Acesso em: 25 fev. 2022.

¹⁸⁹ BRANDÃO, Francisco. Governo reestima gastos com Auxílio Brasil para R\$ 90,6 bilhões em 2022 e prevê benefício a R\$ 415. **Agência Câmara de Notícias**, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/837273-governo-reestima-gastos-com-auxilio-brasil-para-r-906-bilhoes-em-2022-e-preve-beneficio-a-r-415/>. Acesso em: 25 fev. 2022.

¹⁹⁰ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília. 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

a depender do tributo, e cada tributo tem participação diferente no acervo de processos (coluna C), muda também o potencial arrecadatório para o Fisco. A COFINS, por exemplo, ainda que tenha a maior proporção de sucesso no total, tem uma proporção menor do que os outros tributos no acervo (4,16%), o que aponta para um potencial arrecadatório de R\$ 17,35 bi. Já o IRPF, mesmo com o menor percentual de êxito, apresenta um potencial arrecadatório maior (da ordem de R\$ 21,22 bi) pois representa 8,18% do valor do acervo do CARF.

Os dados da Tabela 6.19 apresentam o cenário arrecadatório parcial nos casos de redução parcial de acervo; isto é, se não for possível reduzir o acervo total de cada tributo.

Tabela 6.19 – Cenário arrecadatório da redução de acervo processual no CARF.

Tributo (A)	Proporção de Decisões Favoráveis ao Fisco (B)	Proporção Calculada do Acervo (C)	Valor do Acervo (2019) (D)	Arrecadação Potencial com Redução de 10% do Acervo (E)= 10% x (A) x (B) x (C)	Arrecadação Potencial com Redução de 25% do Acervo (F)= 25% x (A) x (B) x (C)	Arrecadação Potencial com Redução de 50% do Acervo (G)= 50% x (A) x (B) x (C)
COFINS	69,1%	4,16%	R\$ 603,77bi	R\$ 1,74bi	R\$ 4,34bi	R\$ 8,68bi
IPI	56,5%	7,20%	R\$ 603,77bi	R\$ 2,46bi	R\$ 6,14bi	R\$ 12,28bi
PIS	54,9%	10,13%	R\$ 603,77bi	R\$ 3,36bi	R\$ 8,39bi	R\$ 16,79bi
IRPJ	50,8%	5,18%	R\$ 603,77bi	R\$ 1,59bi	R\$ 3,97bi	R\$ 7,94bi
IRPF	43,0%	8,18%	R\$ 603,77bi	R\$ 2,12bi	R\$ 5,31bi	R\$ 10,62bi

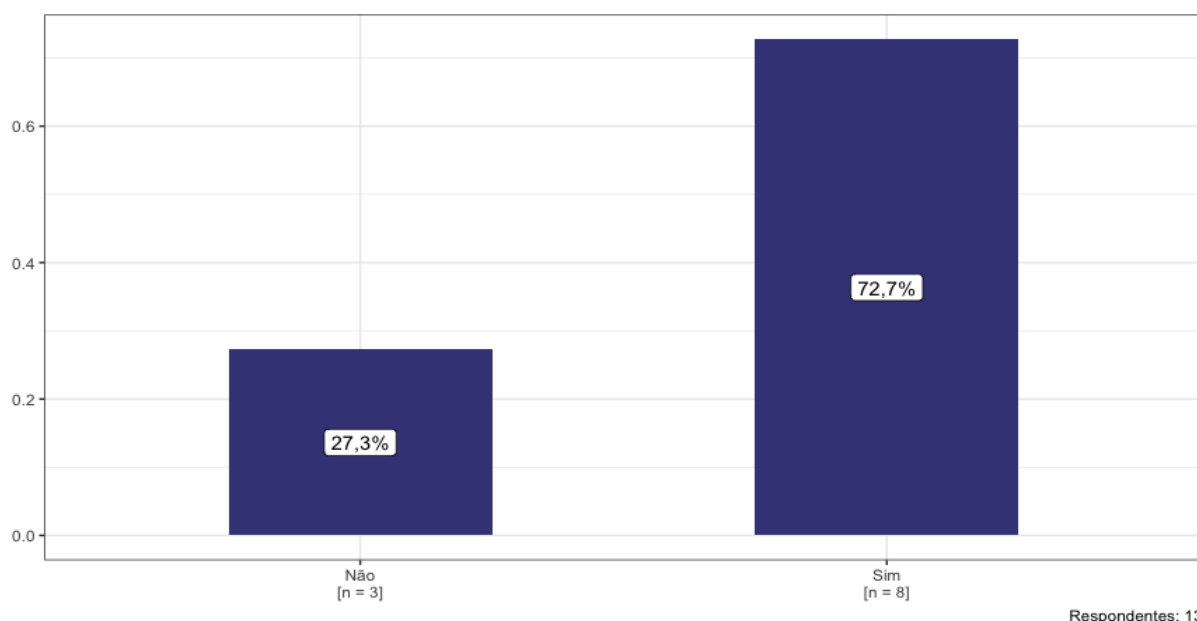
Fonte: CARF (2019)¹⁹¹ e Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nota-se, novamente, a importância da proporção de decisões favoráveis ao Fisco de cada espécie de tributo no acervo do CARF. O IRPF, por exemplo, embora apresente a segunda maior participação no acervo (8,18%) ocupa a terceira posição no cenário arrecadatório (R\$ 10,62 bi no cenário de redução de 50%), porque tem a menor taxa de sucesso para o Fisco (43,0%).

Pergunta 3: Sua empresa possui estratégia de provisionamento para litígios administrativos?

¹⁹¹ Ibid.

Figura 6.34 – Percentual de contribuintes que adotam estratégia de provisionamento para litígios administrativos.



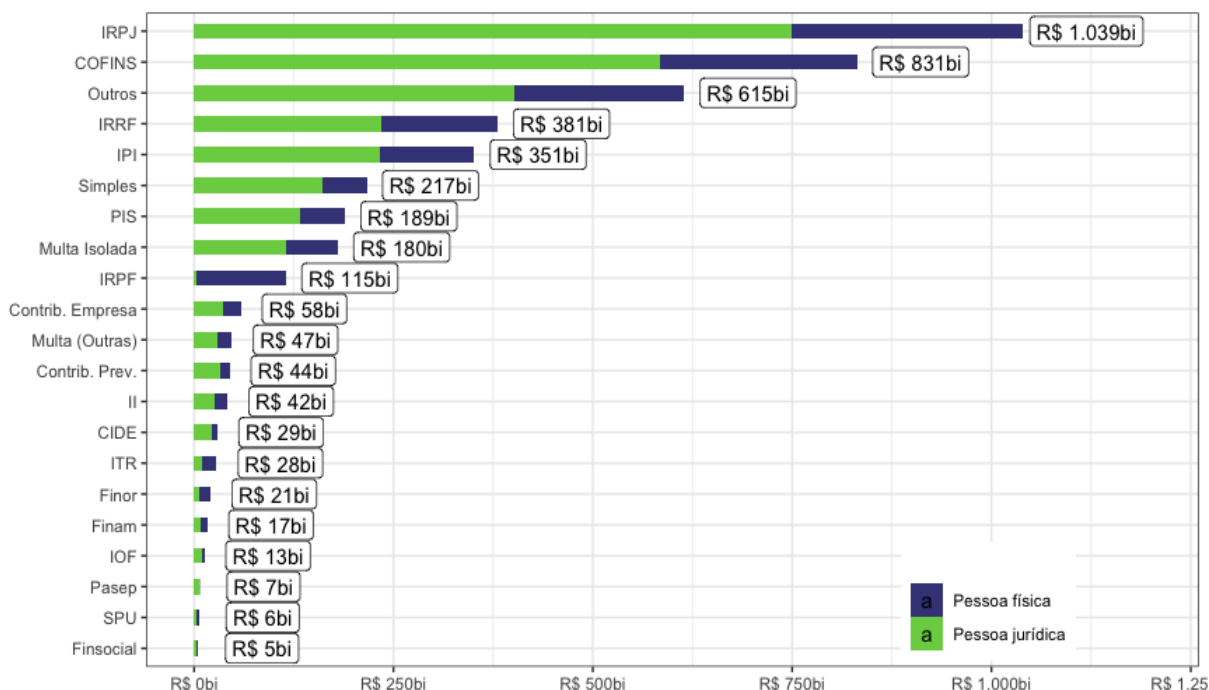
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Do total de 13 respondentes da Figura 6.34, que se identificaram como contribuintes, obteve-se resposta válida de 11 participantes que afirmaram, em sua maioria, provisionar recursos para resultados adversos em processos tributários. Adicionalmente, sete respondentes detalharam, em resposta aberta, os elementos que subsidiam sua estratégia de provisionamento. Houve menção a exigências legais, como, por exemplo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 25, à probabilidade de êxito processual (com recorte em 50% de probabilidade de perda para determinar provisionamento) e à análise da jurisprudência da matéria (para, em linhas gerais, observar a possibilidade de que a impugnação seja bem-sucedida).

Pergunta 4: Qual é o valor em dívida ativa, segmentada por tributo, segundo os dados da PGFN?

Com o intuito de dar a visão geral do volume da dívida ativa por tributo antes de comparar os valores judicializados e não judicializados, foi elaborada a Figura 6.35, usando dados abertos da PGFN.

Figura 6.35 – Valor em dívida ativa por espécie tributária em litígio e tipo de pessoa (física ou jurídica).



Fonte: Pesquisa ABJ – Dados abertos da PGFN.

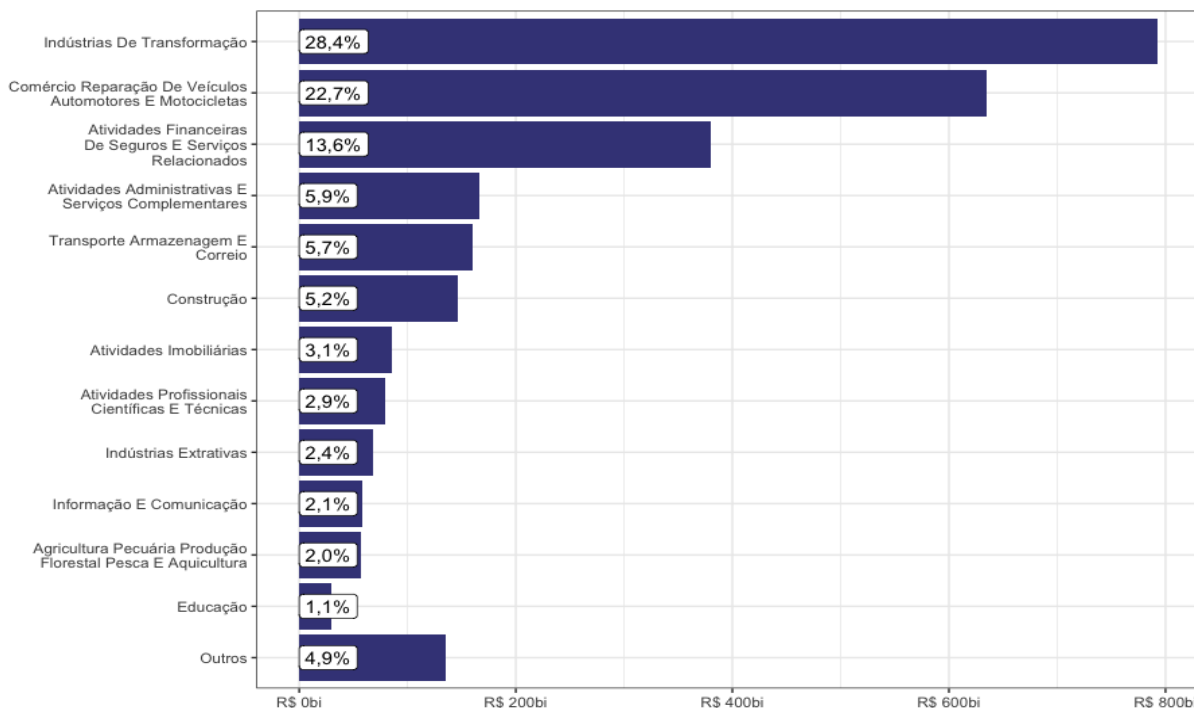
Para cada tributo, indica-se a parcela da dívida ativa que advém de pessoas físicas ou jurídicas. Uma vez que uma pessoa física ou jurídica pode ser parte do processo como parte principal, corresponsável ou subsidiária, não é incomum observar impostos inerentes a um tipo de situação fiscal que também tenham partes com outra natureza fiscal. O IRPJ é o melhor exemplo deste fenômeno, já que, mesmo sendo um tributo aplicável apenas à pessoa jurídica, apresenta uma parcela representativa no valor dívida ativa, em nome de pessoas físicas – que são indivíduos e parte corresponsável da pessoa jurídica em processo administrativo.

Observa-se que o IRPJ apresenta o maior valor no estoque de dívida ativa, com mais de um trilhão de reais, seguido de COFINS, IRRF, IPI, Simples e PIS, que, juntos, concentram 71% do total em dívida ativa (cerca de R\$ 2.8 trilhões), segundo a base da PGFN.

Pergunta 5: Qual o perfil das empresas inscritas na dívida ativa?

Ainda com dados abertos da PGFN, elaborou-se a Figura 6.36, que mostra a participação no estoque da dívida ativa, por setor de atividade econômica.

Figura 6.36 – Proporção das dívidas ativas no poder judiciário em processos com atuação da PGFN para cada setor de atividade econômica (em bilhões).



Fonte: Pesquisa ABJ – Dados abertos da PGFN.

Na Figura 6.36, observa-se que o segmento que concentra o maior valor em dívida ativa é o de indústria de transformação (R\$ 800 bi), quase um terço do total da dívida. Em seguida, observa-se comércio e atividades financeiras, com participação de 22,7% e 13,6% do total da dívida. Os demais segmentos apresentam proporções menores de 10% da dívida total.

6.7.2. Análise econômica

O contínuo e crescente incremento do contencioso fiscal, sem que se vislumbre um horizonte de sua redução, ou, ao menos, de sua estagnação, representa um potencial prejuízo às finanças públicas de países como o Brasil, onde a carga tributária que recai sobre os contribuintes já se encontra em níveis elevados, não comportando ampliação, e, podendo, inclusive, impactar o próprio equilíbrio fiscal do país.

Por essa razão, os países têm buscado alternativas para a redução do estoque de processos fiscais que transitam nas esferas administrativas e judiciais, com fundamentos nos impactos econômicos e financeiros ocasionados ao orçamento público, ao patrimônio do contribuinte e ao ambiente de negócios por essa excessiva litigiosidade tributária.

O primeiro desses fundamentos diz respeito à arrecadação tributária, um dos pilares do moderno Estado de Direito, conformado sob o modelo de Estado Fiscal. Os governantes são instados a adotarem providências no sentido de reduzir o elevado contencioso tributário, cujos

limites extremos a que atualmente chegou têm prejudicado a eficácia arrecadadora dos respectivos sistemas fiscais.

O segundo fundamento relaciona-se aos impactos para a economia do país, decorrentes do congestionamento da justiça tributária, que detém um volume excessivo de processos fiscais aguardando julgamento. Tais impactos ganham relevo, em razão dos recursos financeiros que estão sendo subtraídos da dinâmica dos negócios ou do financiamento das funções públicas, por estarem pendentes de decisão judicial. A devolução, com incorporação gradual desses recursos à realidade econômica, seja para financiar os serviços prestados pelo Estado, seja para serem utilizados pelos particulares em suas atividades negociais ou profissionais, certamente representaria o fortalecimento das finanças e um impulso ao desenvolvimento do país.

O terceiro fundamento reporta-se à morosidade do sistema judicial na resolução dos conflitos tributários, destacando-se que esse fato enseja mais um efeito perverso para os negócios e para a economia do país. Como exemplo, uma utilização abusiva do processo judicial pelos contribuintes reside na litigância artificial, mediante adoção de expedientes que pretendem um “ganho de tempo”, sob pretensa justificativa de um “ganho de causa”, obstruindo a efetiva realização da justiça.

No intuito de dimensionar os impactos econômicos da litigiosidade tributária, tema desta Hipótese 7, trabalhou-se com indicadores e critérios de análise concentrados em torno do volume e composição do crédito tributário em litígio na esfera administrativa, além daqueles inscritos em Dívida Ativa da União, considerados em sua totalidade e/ou segmentados por tributos, por atividade econômica e pelo perfil do litigante, entre outros parâmetros.

Para realizar essa análise, calculou-se primeiramente a proporção de decisões favoráveis ao Fisco por tributo, uma vez que, devido à complexidade de cada espécie tributária e sua participação no total litigado, se faz necessário desagregar a proporção de decisões favoráveis para se computar quanto cada tributo poderia contribuir aos cofres públicos. Este cálculo foi possível devido ao uso das expressões regulares (*regex*, conforme apresentadas no Apêndice B), que extraem, da capa processual, a informação sobre a parte vitoriosa no litígio em questão. Feito isso para o universo de processos nas bases de dados coletadas para este projeto, foi possível aferir a taxa de sucesso do Fisco na esfera federal do contencioso administrativo. Por exemplo, o percentual geral de sucesso do Fisco, sem segregação por tributo, é de 57% (Tabela 7.1). Separadamente, o percentual de êxito em casos de litígios sobre COFINS é de 69,1%; em relação ao IRPF, é 43,0% (Tabela 7.3). Estes achados indicam heterogeneidade no potencial arrecadatório já que a proporção esperada de sucesso em ações tributárias administrativas não é igual para todas as espécies tributárias.

Em seguida, obteve-se o valor total dos processos no acervo do CARF, para que se pudesse multiplicar o percentual de êxito pelo valor em disputa. O dado mais atualizado, no período desta pesquisa,¹⁹² correspondeu ao estoque em 2019: R\$ 603,77 bilhões em créditos tributários. Contudo, assim como não era realista impor a mesma taxa de sucesso do Fisco para todos os processos, não parece possível que o órgão julgador da União reduza seu estoque processual de imediato – afinal, existem muitos fatores que podem impactar a resolução de conflitos que estão fora do controle do CARF, como, por exemplo, a aprovação de programas de acordo tributário, mudanças legislativas e decisões judiciais que impactem processos em análise, composição e renovação das bancas de julgadores, entre outros. Diante disto, estimou-se a redução de acervo durante um período de cinco anos e em proporções diferentes (de 10% a 50% de redução, com intervalos de dez pontos percentuais).

Estimou-se, em linhas gerais, um potencial arrecadatório de até R\$172,07 bilhões na hipótese mais otimista, ao longo de cinco anos, sem discriminação por tributo (Tabela 6.17). A hipótese mais conservadora indica redução de R\$ 34,4 bilhões. Para efeitos de comparação, o valor mais conservador é o equivalente à construção da usina hidrelétrica de Belo Monte, no Pará, cujo custo total estimado foi de R\$ 30 a R\$ 40 bilhões e hoje é responsável por cerca de 11% da matriz energética brasileira.¹⁹³

A análise segregada trouxe mais detalhes acerca do potencial arrecadatório na hipótese de solução de litígios administrativos de forma definitiva. O conjunto PIS/COFINS poderia adicionar cerca de R\$ 50,0 bilhões de créditos recuperáveis na dívida ativa da união; o IPI, cerca de R\$ 24,5 bilhões (Tabela 6.18). Há que se observar, evidentemente, que nem sempre o potencial arrecadatório se converte em arrecadação.

Demonstra-se, também, a proporção de créditos inscritos em dívida ativa por espécie tributária. Muitos desses créditos são irrecuperáveis em função do encerramento de atividades de empresas, do falecimento do titular da dívida ou outras situações econômicas mais complexas. Ainda assim, é trivial que o aumento dos créditos a receber também aumente o total recebido (ainda que a proporção de recuperação seja baixa). Com uma base a receber maior, é mais provável que alguma parte desta base se converta em recursos arrecadados.

¹⁹² CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Relatórios gerenciais. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2022.

¹⁹³ CUSTO da usina de Belo Monte já supera os R\$ 30 bilhões. **Veja**, São Paulo, 12 de mai. De 2013. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/custo-da-usina-de-belo-monte-ja-supera-os-r-30-bilhoes/>. Acesso em: 25 fev. 2022.

Por fim, é possível também discutir os benefícios econômicos da redução do congestionamento no contencioso administrativo sob o ponto de vista do contribuinte – não apenas a partir do ponto de vista do Fisco. Como demonstrado, 72,7% dos respondentes do questionário on-line da ABJ sobre o contencioso administrativo afirmaram adotar estratégia de provisionamento para pagamento em caso de decisões administrativas desfavoráveis (Figura 6.34). Estes são recursos que poderiam ter sido empenhados em atividades econômicas durante todo o período em que estiveram provisionados para litígio administrativo. Somadas aos recursos provisionados, estão as despesas legais com o litígio, entre elas os profissionais de direito tributário, cuja remuneração está entre as mais altas do Direito.

Tanto nos países desenvolvidos quanto em desenvolvimento, a tributação é um poderoso instrumento político de geração de receitas, financiamento de operações governamentais e provimento de serviços e bens públicos. Se, de um lado, os tributos geram as condições necessárias para o crescimento e desenvolvimento do país, por meio de apoio ao setor privado e financiamento para infraestrutura e outros serviços públicos, de outro, porém, uma estrutura tributária complexa pode distorcer as condições de mercado, alterar as decisões de investimento e até mesmo causar evasão fiscal. Da mesma forma, legislações muito complexas têm impactos sobre o contencioso tributário, como observado nas Hipóteses 1 e 2, gerando um grande estoque de processos que se acumulam por longos períodos, postergando a arrecadação para os cofres públicos.

A análise em conjunto, portanto, dos impactos econômicos para o Fisco e para os contribuintes indica a importância de soluções para redução de litígios tributários no Brasil. Entende-se que a implementação de medidas que visam aumentar a celeridade dos prazos para o julgamento, e, conseqüentemente, diminuir o estoque de processos, gerará maiores recursos arrecadados para o país e maior segurança jurídica para os contribuintes.

6.8. Hipótese 8: Compensação Tributária

O grande volume de processos de compensação tributária é fator de incremento significativo do contencioso tributário nacional.

6.8.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Qual a relevância dos processos de compensação tributária no contencioso administrativo federal?

Tabela 6.20 – Quantidade e proporção de processos julgados que envolvem compensação tributária no CARF.

Envolve compensação?	N	%
Não	123.056	91,9%
Sim	10.813	8,1%
Total	133.869	100,0%

Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Para avaliar a relevância de processos de compensação tributária para a litigiosidade administrativa, investigaram-se os assuntos processuais mais comuns nos processos já julgados do CARF. Para cada processo, a partir das ementas, foi possível classificar os processos cujo assunto era compensação. Conforme os dados da Tabela 6.20, a proporção de casos que envolvem compensação tributária é de somente 8,1%; em termos absolutos, são 10.813 processos.

Tabela 6.21 – Quantidade e proporção de processos que envolvem compensação tributária nas delegacias de julgamento da Receita Federal.

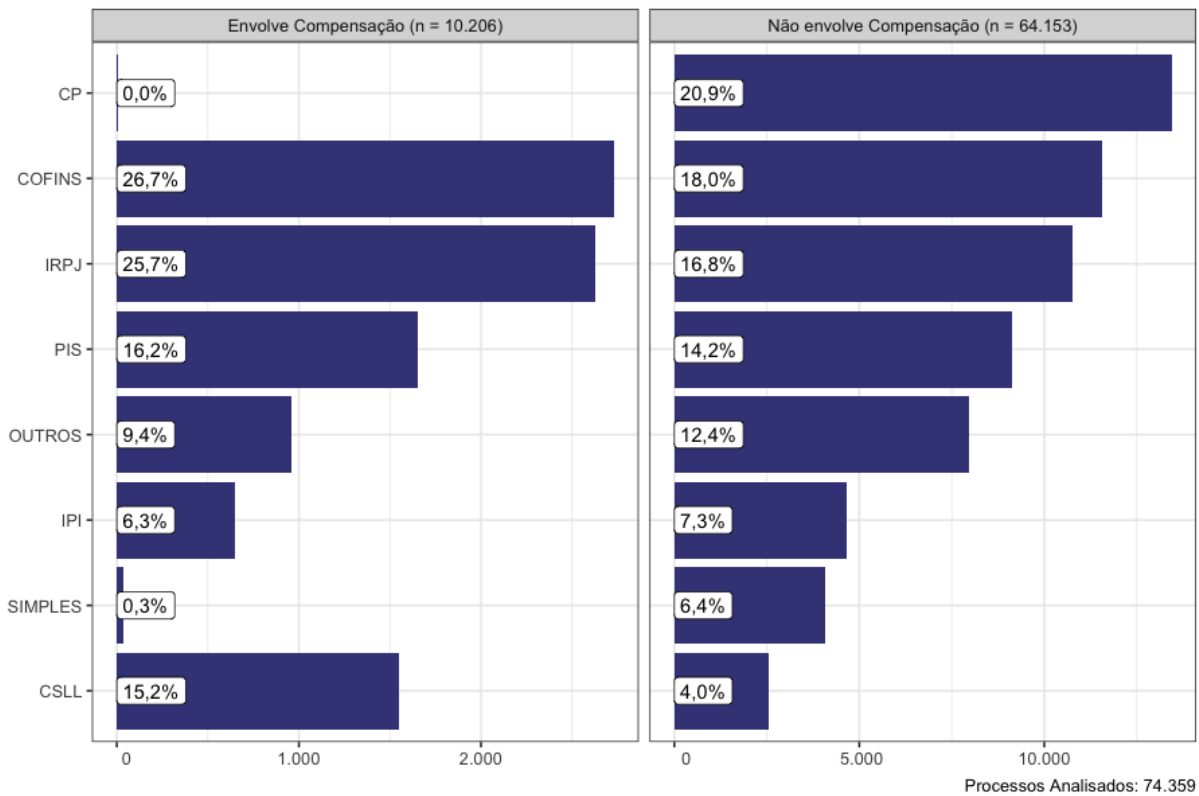
ACT origem	Qtde de processos	% Qtde processos	Valor total dos processos	% Valor processos
03 - DCOMP / Declaração de Compensação	51.771	21%	R\$ 24.061.508.611,67	15%
Restante do acervo	195.617	79%	R\$ 135.220.557.913,06	85%
Total Geral*	247.388	100%	R\$ 159.282.066.524,73	100%

Fonte: Dados abertos da Receita Federal.

No âmbito das delegacias de julgamento da Receita Federal, os resultados reportados na Tabela 6.21 revelam que somente 21% do total de processos em tramitação referem-se à compensação, o que equivale a 15% do valor total em litígio nessa instância.

Pergunta 2: Quais são os tributos mais frequentes em processos envolvendo compensação no contencioso administrativo federal?

Figura 6.37 – Tributos mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.



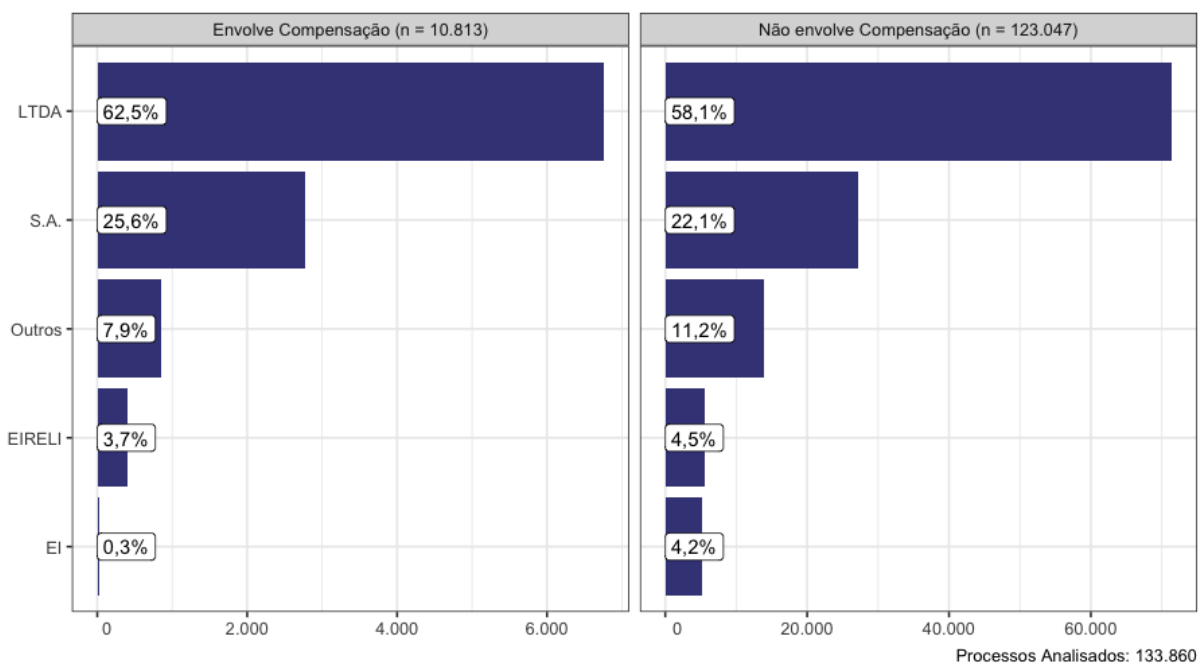
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.¹⁹⁴

Enquanto contribuições previdenciárias são o tributo mais frequente em casos que não envolvem compensação tributária, COFINS e IRPJ figuram entre os tributos mais frequentes em casos que envolvem compensação, somando mais de 52% dos casos (Figura 6.37). A proporção é significativamente maior que a proporção de casos de COFINS e IRPJ na base sem compensações, que é de 31%.

Pergunta 3: Em processos envolvendo compensação, a proporção de processos relacionados a empresas constituídas sob a forma de Sociedade Anônima (S.A.) e Limitada (LTDA) é maior?

¹⁹⁴ Conforme consta no Apêndice B, após limpeza e estruturação da base de dados, obtida a partir do cruzamento das bases do CARF e de CNPJ da RFB (dados abertos) esta análise contém 74.359 observações (processos) que têm informação textual sobre a espécie litigada e se o processo envolvia compensação ou não.

Figura 6.38 – Naturezas empresariais mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.



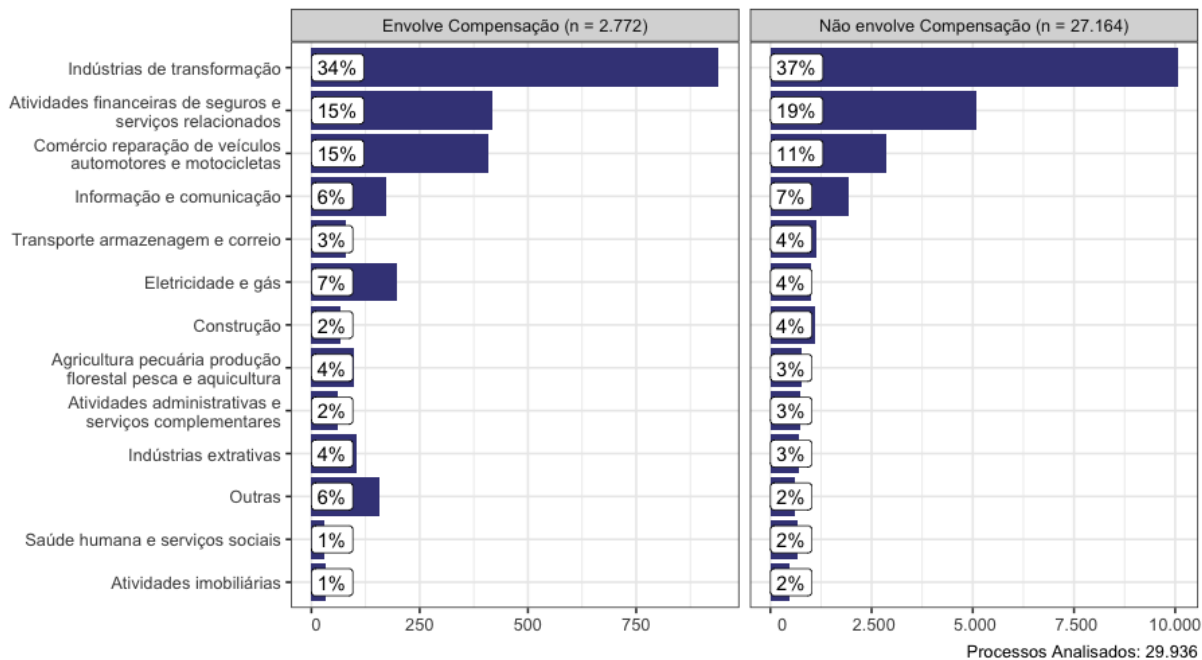
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.¹⁹⁵

Os dados da Figura 6.38 mostram que as Sociedades Anônimas (S.A.) e as Sociedades Limitadas (LTDA) representam a maioria, 88,1%, das empresas envolvidas nos processos de compensação já julgados pelo CARF, até maio de 2021. A proporção de Sociedades Anônimas aumenta de 22,1% para quase 25,6% comparando-se as subpopulações de casos que não envolvem compensação e que envolvem compensação, respectivamente. O mesmo ocorre com as Sociedades Limitadas, com um incremento de 58,1% para 62,5%.

Pergunta 4: Entre as empresas constituídas sob a forma de Sociedades Anônimas, quais são as atividades econômicas com maior quantitativo de processos, que envolvem ou não compensação?

¹⁹⁵ Dados baixados da consulta processual do CARF em maio de 2021.

Figura 6.39 – Atividades empresariais mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Considerando somente Sociedades Anônimas, e as 12 atividades com maior volume processual, observa-se na Figura 6.39 que a indústria de transformação, as atividades financeiras e o comércio de carros e motos são as três mais comuns nos processos com e sem compensação. Por sua vez, a atividade econômica de eletricidade e gás tem maior participação em processos com compensação tributária (7%) em comparação com os processos sem compensação (3%).

6.8.2. Análise jurídica

A presente hipótese averigua se o volume de processos de compensação tributária é fator de incremento significativo do contencioso administrativo fiscal. Essa hipótese foi elaborada uma vez que no âmbito administrativo federal tramitam milhares de processos relativos a compensações tributárias. Na Exposição de Motivos n. 107/2017, que instruiu o Projeto de Lei n. 8.546-A, convertido na Lei n. 13.670/2018, o então Ministro da Fazenda, Henrique de Campos Meirelles, apontou que, em relação às antecipações e retenções de Imposto de Renda, havia 643 mil declarações de compensação de saldos negativos com demonstrativo de crédito, totalizando R\$309,1 bilhões em créditos, dos quais R\$160,5 bilhões já compensados. Tais dados, relativos a

uma das modalidades de compensação previstas na legislação (saldo negativo de IRPJ e CSLL), demonstram que tanto a quantidade de processos quanto os valores envolvidos são bastante representativos. Aventou-se,¹⁹⁶ então, a possibilidade de que grande parte dos processos integrantes do contencioso tributário administrativo referia-se a compensações com créditos tributários, tanto em razão da sistemática da apuração de determinados tributos, antecipações e retenções, quanto em razão de pagamentos indevidos ou a maior.

O instituto da compensação tributária está previsto na legislação como forma de extinção de créditos tributários, no art. 170, do Código Tributário Nacional. Ele assegura ao contribuinte a quitação de débitos tributários tanto nas situações de pagamento indevido ou a maior quanto nos casos de acumulação de créditos decorrentes da própria sistemática de apuração de determinados tributos. Diversos são os motivos que ensejam a apuração pelos contribuintes de créditos frente ao Fisco. Parte dos créditos compensados decorre do sistema não-cumulativo de apuração, aplicável a certos tributos. Outros fatores relevantes para a acumulação de créditos são a utilização de substituição tributária, as obrigações de retenção na fonte e de antecipações de tributos sobre bases estimadas, com posterior ajuste. Nesses casos, muitos contribuintes acabam obrigados a antecipar valores a título de tributos, que posteriormente poderão ser compensados com débitos por eles apurados.

A fim de se confirmar ou infirmar a Hipótese 8, buscou-se aferir quais percentuais de processos administrativos se referem a compensações de créditos tributários. A obtenção desses dados é de crucial relevância, pois, caso fosse demonstrada a existência de um percentual significativo de processos oriundos de compensações, seria possível chegar a uma conclusão a respeito de eventual deficiência estrutural na legislação tributária ou dos mecanismos de análise e reconhecimento das compensações pleiteadas. Essa possível deficiência poderia contribuir para a geração dos elevados estoques do contencioso administrativo tributário, com consequente oportunidade de aprimoramento, tais como a construção de mecanismos mais simplificados de compensações ou restituições - à exemplo do que se dá nas restituições anuais em lotes do IRPF.

¹⁹⁶ “Seria de grande contribuição se fossem implementadas alterações na legislação atual desses tributos, para que se passe a adotar o método de creditamento financeiro – ou seja, todas e quaisquer aquisições tributadas, de bens e serviços, geram direto ao crédito correspondente ao valor do tributo destacado na nota fiscal de aquisição, de forma automática. Com isso, a restituição/compensação de créditos acumulados seria facilitada e grande parte do contencioso hoje existente poderia ser encerrada”. GORISSEN, Zabetta Macarini. Ponto de Vista. **Revista ETCO** (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial). Agosto 2020. Número 25. Ano 17, p. 77. Disponível em: https://www.dsa.com.br/_2019/wp-content/uploads/2020/07/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020.pdf. Acesso em: 08 jan. 2022.

Constatou-se, porém, que a relevância de processos envolvendo a compensação com créditos tributários é diminuta, totalizando apenas 8,1% dos processos administrativos tributários, em tramitação no CARF. Tais dados indicam não ser possível confirmar a hipótese de que a compensação é um dos assuntos que mais gera contencioso administrativo tributário.

Não obstante, e a despeito disso, interessantes constatações sobre o perfil do litígio envolvendo compensação no âmbito dos tributos federais foram feitas. Primeiro, há indicação de que mais de 52% dos casos envolvem COFINS e IRPJ, proporção essa significativamente maior do que a proporção de casos de COFINS e IRPJ na base sem compensações, que é de 31%. Segundo, as atividades econômicas mais representadas em processos de compensação tributária são indústria de transformação, atividades financeiras e comércio de carros e motos.¹⁹⁷ Esses achados sinalizam pontos de priorização de atenção, caso se intente aperfeiçoar a sistemática e os mecanismos de compensação de tributos federais.

Sugere-se, a fim de desburocratizar o sistema de compensação tributária, a revisão da sistemática de compensação para os tributos mais geradores de litigiosidade administrativa tributária, quais sejam, IRPJ e COFINS. Isso porque, apesar da representativa baixa no montante de processos administrativos, os valores envolvidos são bastante expressivos.

Cabe salientar também que um percentual significativo dos processos de compensação é solucionado sem a necessidade de instauração de litígio.

¹⁹⁷ De se pontuar que estas atividades também são as mais comuns nos processos sem compensação. A atividade que é mais representada em compensação vs. não compensação é eletricidade e gás, cuja participação nos processos aumenta de 3% a 7% quando se trata de compensação tributária. De toda forma, por ter diminuta participação na totalidade dos processos de compensação (que a seu turno também não detêm tanta relevância no cenário total de litígios administrativos), não parece merecer maiores elucubrações.

7. CONCLUSÃO

As análises deste relatório foram motivadas pela inexistência de evidências empíricas que, até o início desta pesquisa, demonstrassem, por exemplo: i) qual é o tempo (mediano) de tramitação processual, ii) qual o percentual de decisões favoráveis ao ente fazendário, iii) qual é proporção de decisões por tipo (maioria, unanimidade ou voto de qualidade quando aplicável); iv) qual o impacto do contencioso para a arrecadação tributária e iv) quanto do contencioso administrativo foi judicializado e, por conseguinte, incrementa os custos do processo tributário. Foram encontrados dados de mais de 400 mil processos administrativos nas esferas federal, estadual e municipal que, conseqüentemente, congestionam os órgãos julgadores e reduzem a velocidade das decisões dos órgãos responsáveis. A título de exemplo, o CARF julga cerca de 15.450 processos por ano e, ainda assim, reduz apenas marginalmente seu acervo de processos.¹⁹⁸

Como existe grande variedade de procedimentos e composições, é possível identificar com maior clareza quais são as boas e más práticas na gestão do contencioso tributário, inclusive com modelos quantitativos que medem os efeitos de peculiaridades regionais no trâmite processual. A detida análise deste aspecto irá viabilizar a apresentação de proposta solucionadora eficiente, acessível e que assegure a almejada uniformidade, transparência e segurança jurídica aos administrados. Inevitavelmente, avaliar-se-á a necessidade de implementação do Código de Defesa dos Contribuintes e do Código de Processo Administrativo Fiscal, ambos em nível nacional.

¹⁹⁸ Segundo as estatísticas agregadas disponibilizadas no [portal do CARF](#), o acervo do CARF reduziu de 116,5 mil para 94,2 mil processos entre outubro de 2019 e setembro de 2021.

8. REFERÊNCIAS

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Adhesiones al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-asociaciones-colegios.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/empresas/grandes-empresas/delegacion-central-grandes-contribuyentes/contribuyentes-adscritos-delegacion-central.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Foro de Grandes Empresas. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html>. Acesso em: 25 mar. 2022.

APPY, Bernard *et al.* **Tributação no Brasil**: o que está errado e como consertar. Texto escrito como parte do projeto “Propostas de Reformas para Destruir o Brasil”, da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV). Ainda não publicado. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 24 dez. 2021.

ARANDES, Eduardo Fernandes. Compliance Tributário Cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: aspectos gerais. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p.111-127, 2018.

ARAÚJO, Marcelo Barbosa. A Competência dos Estados Membros para a promulgação de lei sobre Arbitragem. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3G6a5ni>. Acesso em: 22 jan. 2022.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. Estudo Jurimétrico Sobre Execução de Contratos: Relatório Doing Business. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_pnud_db.pdf. Acesso em: 21 abr. 2022.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Action Differentiation Framework. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Action-Differentiation-Framework/>. Acesso em: 21 set. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Annual compliance arrangements – what you need to know. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Compliance-and-governance/Annual-Compliance-Arrangements-what-you-need-to-know>. Acesso em: 21 set. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Justified trust. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Justified-Trust/> Acesso em: 02 out. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Reviewing tax governance for large public and multinational businesses. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/compliance-and-governance/reviewing-tax-governance-for-large-public-and-multinational-businesses/>. Acesso em: 02 out. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. RTP schedule expansion to large private companies. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Reportable-tax-positions/RTP-schedule-expansion-to-large-private-companies/>. Acesso em: 25 mar. 2022.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Tax assured: gaining confidence the right amount of tax is reported. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/General-research/Tax-assured---gaining-confidence-the-right-amount-of-tax-is-reported/>. Acesso em: 25 mar. 2022.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Tax risk management and governance review guide. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide/>. Acesso em: 02 out. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Top 1,000 Tax Performance Program. Disponível em <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Top-1,000-Tax-Performance-Program/>. Acesso em: 02 out. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Work out if you need to lodge a TPAR. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Reports-and-returns/Taxable-payments-annual-report/Work-out-if-you-need-to-lodge-a-TPAR/>. Acesso em: 21 set. 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus. 1999.

BOSSA, Gisele *et al* (coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. Contributos Práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane. **Tributação na nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

BRANDÃO, Francisco. Governo reestima gastos com Auxílio Brasil para R\$ 90,6 bilhões em 2022 e prevê benefício a R\$ 415. **Agência Câmara de Notícias**, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/837273-governo-reestima-gastos-com-auxilio-brasil-para-r-906-bilhoes-em-2022-e-preve-beneficio-a-r-415/>. Acesso em: 25 fev. 2022.

BRONZEWSKA, Katarzyna. **Cooperative Compliance**: A New Approach to Managing Taxpayer Relations. IBFD Doctoral Series n. 38. Amsterdam: IBDF, 2016.

BRONZEWSKA, Katarzyna; MAJDAŃSKA, Alicja. The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. **European Taxation Journal**, Amsterdam, v. 59, n. 2/3, p.99-105, February/March 2019.

CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020.

CONJUR (São Paulo). **STF começa a julgar ADIs que questionam fim do voto de qualidade no Carf**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-02/supremo-comeca-julgar-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília. 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília, p.10, out. 2021. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-nov.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Relatórios gerenciais. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 06 jan. 2022.

CORRAL GUADAÑO, Ignacio. La gestión del IRPF: ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? **Revista de Contabilidad y Tributación**, Madrid, n. 449-450, p.111-140, agosto-septiembre 2020.

CORREA, Fernando. Nuances no cálculo de tempos processuais. De 21 de Maio de 2018. Disponível em: <https://lab.abj.org.br/posts/2018-05-21-nuances-no-clculo-de-tempos-processuais/>. Acesso em: 21 abr. 2022.

CUSTO da usina de Belo Monte já supera os R\$ 30 bilhões. **Veja**, São Paulo, 12 de mai. De 2013. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/custo-da-usina-de-belo-monte-ja-supera-os-r-30-bilhoes/>. Acesso em: 25 fev. 2022.

DOURADO, Ana Paula. Arbitrating Cross-Border Tax Disputes in Line With European Union Law: Issues and Solutions. *In*: MONSENEGO, Jérôme; BJUVBERG, Jan. (Eds.) **International Taxation in a Changing Landscape: Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman**. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer. 2019.

EBERHARTINGER, Eva; ZIESER, Maximilian. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. **Schmalenbach Journal of Business Research**, n. 73, p.125-178, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6>.

ESCOBAR, Marcelo. **Arbitragem no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

ESTADO DE SÃO PAULO. Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 26 set. 2021.

ESTADO DO CEARÁ. Instrução Normativa n. 22, de 22 de fevereiro de 2021. Institui Projeto Piloto de classificação de contribuintes no âmbito do Programa De Conformidade Tributária denominado “Contribuinte Pai d'Égua”. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2021/03/IN-22-de-2021-Pai-DEgua.pdf>. Acesso em: 24 set. 2021.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Projeto de Lei Complementar n. 26/2020, de 8 de setembro de 2020. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e a administração tributária e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em:

<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1923.nsf/34c4e2da9b17c0d3832566ec0018d830/5d2b35178f5e4ac032585d8006a0932?OpenDocument>. Acesso em: 24 set. 2021.

FERRÁS, Adriana; RIVAS, Lucas. Prefeitura lança Nova Administração Tributária e modelo inédito de mediação no Brasil. **Notícias GP**, Porto Alegre, 21 de set. de 2021. Disponível em:

<https://prefeitura.poa.br/gp/noticias/prefeitura-lanca-nova-administracao-tributaria-e-modelo-inedito-de-mediacao-no-brasil>. Acesso em: 25 out. 2021.

FERREIRA, Thiago José Millet Cavalcanti Ferreira. Tribunal Multiportas e Arbitragem em Matéria Tributária: Proposta de um Modelo Eficiente e Legítimo de Solução dos Conflitos. *In*: PISCITELLI, Tathiane *et al.* **Arbitragem Tributária**. Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

GONÇALVES, Cláudio Cairo. Acordos Administrativos: Transação Tributária e Cláusula compromissória de Arbitragem em Inventivos Fiscais. *In*: OLIVEIRA, Gustavo Justino de (coord.). **Acordos Administrativos no Brasil**. Teoria e Prática. São Paulo: Almedina, 2020.

GORISSEN, Zabetta Macarini. Ponto de Vista. **Revista ETCO** (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial). Agosto 2020. Número 25. Ano 17, p. 77. Disponível em:

https://www.dsa.com.br/2019/wp-content/uploads/2020/07/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020.pdf. Acesso em: 08 jan. 2022.

HAMBRE, Anna-Maria. Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality. **Journal of Tax Administration**, [S.l.], v. 5, n. 1, feb. 2019. ISSN 2059-190X. Disponível em:

<http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/216/151>. Acesso em: 27 set. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. **Annual Report and Accounts 2019 to 2020**. Londres: HMRC, 2020. Disponível em:

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/932874/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2019_to_2020_Print_.pdf. Acesso em: 25 set. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Annual reports and accounts published by HMRC. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/collections/hmrca-annual-report-and-accounts>. Acesso em: 25 set. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Customer compliance: how HMRC's compliance yield is split by business area and our approach to tax compliance and large businesses. Corporate Report. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2019-to-2020/customer-compliance-how-hmrca-compliance-yield-is-split-by-business-area-and-our-approach-to-tax-compliance-and-large-businesses> Acesso em: 05 out. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. HMRC's compliance approach for Large Business. Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/large-business-strategy>. Acesso em: 25 set. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Litigation and Settlement Strategy (LSS). Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-lss>. Acesso em: 05 out. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Tax compliance checks. Disponível em: <https://www.gov.uk/tax-compliance-checks>. Acesso em: 05 out. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Tax Compliance Risk Management. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3000>. Acesso em: 05 out. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute. Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>. Acesso em: 05 out. 2021.

HONDA, Hélcio. Desafios para Adoção da Arbitragem Tributária no Brasil. *In*: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos, 2019.

INSPER. **Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF**. São Paulo, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/05/Analise_recorrencia_votos_qualidade_Carf_11052020.pdf. Acesso em: 01 fev. 2022.

INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES. **Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report**. Vienna, 2018. Disponível em: https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2018/09/VAT_Gap_final_1109_clean.pdf. Acesso em: 21 out. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Mais de meio PIB em contencioso tributário. **Revista ETCO**, São Paulo, v. 17, n. 25, p. 10-15, ago. 2020. Disponível em: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf. Acesso em: 14 fev. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015.

MAPA ESTATÍSTICO DA OCDE (2016). Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>. Acesso em: 05 fev. 2019.

MASCITTO. Sistema “Multiportas” de Disputas Tributárias no Brasil: Há Espaço para Arbitragem? *In*: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos, 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, Fábio Soares. **Processo Administrativo Tributário: Princípios, vícios e Efeitos Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2012.

MEXICO. Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 27 de dezembro de 2013. Disponível em: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328244&fecha=27/12/2013. Acesso em: 15 set. 2021.

MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. Lei n. 13.028, de 11 de março de 2022. Institui a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre, cria a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF), vinculada à estrutura da Superintendência da Receita Municipal na SMF, e altera a Lei nº 12.003, de 27 de janeiro de 2016 – que institui a Central de Conciliação e dá outras providências –, criando a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Procuradoria-Geral do Município (CMCT/PGM) e a incluindo no rol das Câmaras da Central de Conciliação. Disponível em: https://www.camarapoa.rs.gov.br/draco/processos/137049/Lei_13028.pdf. Acesso em: 01 abr. 2022.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre a Introdução da Arbitragem Tributária. *In*: REBELO DE SOUSA, Marcelo *et al* (Coords). **Estudos de homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Vol. V. Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2015.

OECD. **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance**. Paris: OECD, 2004. Disponível em: <https://bit.ly/301Nu9C>.

OECD. **Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide**. Paris: OECD, 2004. Disponível em: <https://bit.ly/3g3CrlR>.

OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD, 2008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Acesso em: 03 out. 2021.

OECD. **Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance**. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 03 out. 2021.

OECD. **Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders**. OECD, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-en>.

OECD. **Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks**. Paris: OECD, 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2WXqEhb>.

OECD. **Tax Morale: What Drives People and Business to Pay Tax?** Paris: OECD, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2OZR0e6>.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de Oliveira. **Série Doutrina Tributária v. XVIII**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

OWENS, Jeffrey. Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed? **Bulletin for International Taxation**, IBFD, p.515-518, September 2012.

OWENS, Jeffrey. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue. **INTERTAX**, Vol. 46, Issue 8&9. The Netherlands, Kluwer Law International BV, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PGFN alcança R\$ 31,7 bilhões em valor arrecadado em 2021. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2022/pgfn-alcanca-r-31-7-bilhoes-em-valor-arrecadado-em-2021>. Acesso em: 25 fev. 2022.

PIB de 2020: R\$ 7,5 trilhões, segundo estimativa do IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTÁTICA. Produto Interno Bruto - PIB. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 25 fev. 2022.

PISCITELLI, Tathiane *et al* (coord.). **Arbitragem Tributária**. Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

PORTUGAL. Decreto-Lei n. 10/2011. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo art. 124 da Lei n. 3-B/2010, de 28 de Abril. **Diário da República** n. 14/2011, Série I de 2011-01-20, Lisboa, 2011. Disponível em: [Consolidação Decreto-Lei n.º 10/2011 - Diário da República n.º 14/2011, Série I de 2011-01-20 \(caad.pt\)](https://www.dre.pt/consolidacao-decreto-lei-n-10-2011-diario-da-republica-n-14-2011-serie-i-de-2011-01-20). Acesso em: 06 out. 2021.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Acordo de Transação. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao>. Acesso em: 25 fev. 2022.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Painel das Negociações. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos>. Acesso em: 25 fev. 2022.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Termos de negócio jurídico processual. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-negocio-juridico-processual>. Acesso em: 25 fev. 2022.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Termos de transação individual. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 fev. 2022.

RECEITA Federal cria comitê responsável pela gestão do Programa CONFIA. Gov.br - Receita Federal. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-federal-cria-comite-responsavel-pela-gestao-do-programa-confia>. Acesso em: 25 mar. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CONFIA - Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 26 set. 2021.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 10, jan. 1995. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol.7, fev. 2011.

SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa “Nos Conformes”. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Downloads.aspx>. Acesso em: 28 jan. 2022.

SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Resultados do Programa “Nos Conformes”. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 26 set. 2021.

SECRETARIA DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. **Resultado da pesquisa para o Programa de Conformidade Tributária do DF**. fev. 2021. Disponível em: <https://www.economia.df.gov.br/wp-content/uploads/2021/05/SEEC-DF-Resultado-da-pesquisa-para-o-Programa-de-Conformidade-Tributaria-do-DF.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Datos abiertos del SAT. Sentencias definitivas favorables al SAT. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodii02.html. Acesso em: 21 set. 2021.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Dados abertos del SAT. Sentencias definitivas favorables en monto. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodii04.html. Acesso em: 21 set. 2021.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Tasas efectivas de ISR de grandes contribuyentes. Disponível em: <http://omawww.sat.gob.mx/TasasEfectivasISR/Paginas/index.html>. Acesso em: 16 set. 2021.

SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise do contencioso tributário brasileiro**. Orientadora: Maria Eduarda Tannuri-Pianto. 2021. 91 p. Dissertação (Mestrado) - Mestrado em Economia do Setor Público, Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

TFEU (2012). Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union – TFEU. **Official Journal** C 326, 26/10/2012.

THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia**. CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuinte – Simplificação e Eficiência Administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, p.91-126, mar./abr. 2003.

TORRES, Heleno Taveira. Risco e Complexidade na Hermenêutica do Sistema Tributário. *In*: LOPEZ, Teresa Ancona; LEMOS, Patrícia Faga Iglecias; RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz (coord.). **Sociedade de risco e direito privado**. São Paulo: Atlas, 2013.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária**. São Paulo: Juruá, 2017.

VALDÉS, José Andrés Rozas. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español**. Documentos, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), n. 6/2016. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_06.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

VILLA-LOBOS, Nuno. Entrevista com presidente do CAAD. **Revista da Ordem dos Contabilistas Certificados**, Lisboa, n.224, p.31-32, nov. 2018. Disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/2018-12-12/instasize_181129232005.pdf. Acesso em: 06 out. 2021.

YURGEL, Ana Paula Olinto. Arbitragem tributária em Portugal: possibilidade de inserção do instituto no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Tributária das Américas**, v.8, p.109-128, 2013. Disponível em: <https://www.cma-ie.org.br/noticias/307/2014-10-24/artigo-arbitragem-tributaria-em-portugal-possibilidade-de-insercao-do-instituto-no-direito-tributario-brasileiro>. Acesso em: 25 out. 2021.

APÊNDICE A – Detalhamento Metodológico da Pesquisa

A.1. Hipótese 1: O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso

A.1.1. Pergunta 1

Qual o tempo mediano de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final, na esfera administrativa?

Método

Utilizou-se método quantitativo de pesquisa para a análise dos tempos de tramitação processual. Os dados foram obtidos através de extração automática do site dos órgãos pesquisados. Foram construídos raspadores de dados que visitavam as páginas de consulta processual de cada órgão, listavam os processos disponíveis e extraíam os dados disponíveis.

Órgãos pesquisados

Realizou-se, inicialmente, pesquisa de todos os órgãos listados nos Termos de Referência da Pesquisa, isto é, o CARF, os oito órgãos do contencioso estadual e sete órgãos do contencioso municipal. Contudo, em função da disponibilidade de dados e para fins de comparação de tempos, a análise aqui se concentra no CARF, nas Secretarias da Fazenda do Pará, Distrito Federal, São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Pernambuco e a Secretaria de Finanças de Belo Horizonte.

A.1.2 Pergunta 2

Qual é o tempo mediano em cada instância recursal?

Método

Para a análise dos tempos de cada instância, utilizou-se método quantitativo de pesquisa. Os dados foram obtidos por raspagem de dados e procedeu-se à extração das informações relevantes que indicassem a instância em que o processo se encontrava no período da raspagem.

Órgãos pesquisados

A comparação do tempo mediano de tramitação foi possível apenas para os órgãos cujos dados processuais indicassem a tramitação de um projeto em mais de uma instância. Esta limitação restringiu a comparação de tempos processuais no CARF,

nos órgãos estaduais do contencioso no Pará, Rio de Janeiro, Distrito Federal e São Paulo.

A.1.3 Pergunta 3

Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário e ao contribuinte?

Método

As análises quantitativas das decisões favoráveis por tipo de parte foram realizadas a partir dos dados obtidos via raspagem nos sites dos órgãos pesquisados. Identificou-se o beneficiário da decisão a partir da análise por expressões regulares (regex), que permitem saber se a parte exitosa foi o Fisco ou o contribuinte.

Órgãos pesquisados

A pesquisa de decisões foi feita para o CARF, os contenciosos estaduais do Pará, Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul e os municípios de Porto Alegre e Belo Horizonte. Esta análise, contudo, só levou em consideração os processos que estavam disponíveis na internet e cuja ementa permitisse a identificação da parte favorecida. Portanto, deve-se interpretar com parcimônia a taxa de vitória já que a disponibilização de mais dados poderia mudar as taxas de êxito aqui disponibilizadas.

A.1.4 Pergunta 4

Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário, por tipo de recurso?

Método

Além da análise da taxa de sucesso por parte, faz-se necessário cruzar o tipo de recurso interposto, nos casos em que os processos administrativos atingem a segunda instância, para melhor caracterizar os órgãos do contencioso. Investigou-se quantitativamente, portanto, a proporção de sucesso de cada parte por tipo de recurso.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.1.5 Pergunta 5

Qual é a proporção de decisões favoráveis ao ente fazendário ou ao contribuinte por tipo de recurso e espécie de tributo?

Método

Para contribuir maior riqueza à análise de decisões favoráveis em órgãos julgadores, investigou-se também, quantitativamente, a proporção de sucesso por tipo de recurso e por espécie de tributo.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.1.6 Pergunta 6

Qual é o percentual de julgamentos decididos por voto de qualidade?

Método

Analisou-se a proporção de decisões por tipo de voto (unânime, qualidade e maioria) de forma quantitativa a partir dos dados que foram obtidos pela extração direta dos órgãos julgadores.

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se todos os entes propostos nos Termos de Referência, mas só se obteve dados consistentes para os seguintes órgãos: do contencioso estadual, CE, PA, RS, MG, SP; do contencioso municipal, Porto Alegre; da União, o CARF.

A.1.7 Pergunta 7

Qual é o percentual de julgamentos por tipo de tributo no CARF?

Método

Analisou-se a proporção de decisões por tipo de tributo de forma quantitativa a partir dos dados que foram obtidos pela extração direta do CARF.

Órgãos Pesquisados

Pesquisou-se exclusivamente o CARF.

A.1.8 Pergunta 8

A estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e a União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções de vários tipos de participantes do contencioso nas três esferas federativas, acerca do federalismo fiscal brasileiro. Para esta pergunta, obtiveram-se 130 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.1.9 Pergunta 9

A eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios para a prestação jurisdicional em matéria tributária?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da existência de instâncias recursais superiores no contencioso administrativo, quaisquer que fossem as esferas federativas. Para esta pergunta, obtiveram-se 104 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.1.10 Pergunta 10

As decisões proferidas nas instâncias administrativas iniciais e revisoras são harmônicas ou convergentes?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da harmonia ou convergência percebida com relação às decisões das instâncias iniciais

e revisoras do contencioso administrativo. Para esta pergunta, obtiveram-se 93 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.2 Hipótese 2: Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária

A.2.1 Pergunta 1

Qual é o volume de litigiosidade por tipo de tributo e órgão?

Método

Dados obtidos via raspagem de dados dos órgãos. Cada órgão possui uma taxonomia diferente para classificação de tributos, o que dificultou as decisões de classificação.

Órgãos pesquisados

Foram considerados todos os órgãos que disponibilizaram dados de tributos nas coletas via raspagem de dados, a saber: CARF, no nível federal; Ceará, Pará, Rio Grande do Sul, São Paulo e Minas Gerais, no nível estadual; e São Paulo, Porto Alegre e Belo Horizonte, no nível municipal.

A.2.2 Pergunta 2

Como comparar os processos administrativos nas diversas esferas federativas?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os autos de infração.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas legislações nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.3 Pergunta 3

Quais são as semelhanças e diferenças dos autos de infração entre os órgãos pesquisados?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os autos de infração, os recursos de ofício, especiais e voto de qualidade.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.4 Pergunta 4

Quais são as semelhanças e diferenças dos autos de infração entre os órgãos pesquisados no que diz respeito aos vícios materiais?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os autos de infração.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.5 Pergunta 5

Quais são as semelhanças e diferenças dos recursos de ofício entre os órgãos pesquisados?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os autos de infração.

Órgãos Pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.6 Pergunta 6

Quais são as semelhanças e diferenças dos recursos especiais entre os órgãos pesquisados?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os institutos do recurso especial.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.7 Pergunta 7

Qual a semelhança total entre os processos administrativos nas diversas esferas federativas?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre o voto de qualidade.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.3 Hipótese 3: Incentivos à Litigiosidade Tributária

A.3.1 Pergunta 1

Quais são as características das empresas que formam o polo passivo no contencioso administrativo e judicial nos casos em que há atuação da PGFN?

Método

Utilizando dados quantitativos da base aberta da PGFN, buscou-se entender se as empresas em cada esfera do contencioso apresentavam características parecidas. Para os fins do levantamento, foi considerada apenas a base da “Dívida Ativa Geral”, sem considerar as bases de “Dívida FGTS” e “Dívida Previdenciária”.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que contém informações sobre processos tributários em que há atuação da PGFN.

A.3.2 Pergunta 2

As empresas em litígio nas esferas administrativa e judicial, nos processos em que há atuação da PGFN, apresentam situação fiscal semelhante?

Método

Comparou-se, quantitativamente, a frequência das situações das empresas junto à RFB em processos em que houve atuação da PGFN (seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial).

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que contém informações sobre créditos tributários não-previdenciários nos casos em que há atuação da PGFN.

A.3.3 Pergunta 3

As empresas com dívida ativa, com e sem execução fiscal, apresentam porte semelhante?

Método

Utilizando dados quantitativos da base aberta da PGFN com data-base de maio de 2021, buscou-se entender se as empresas com e sem execução fiscal apresentavam porte semelhante. Analisou-se 11.256.313 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que contém informações sobre a dívida ativa da União.

A.3.4 Pergunta 4

Quais são os principais tributos que se encontram em julgamento no contencioso administrativo fiscal de primeira instância (DRJs)?

Método

Utilizando dados quantitativos do estudo Serpa (2021)¹⁹⁹, com data-base de janeiro de 2021, buscou-se entender quais são os principais tributos no contencioso administrativo fiscal de primeira instância. Analisou-se um valor total de R\$ 146.097.723.298,40 em dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente as DRJs.

A.3.5 Pergunta 5

As empresas com dívida ativa, com e sem execução fiscal, apresentam natureza jurídica semelhante?

Método

Utilizando-se dados quantitativos da base aberta da PGFN obtidos no mês de maio de 2021, buscou-se entender se as empresas com dívida ativa, com e sem execuções fiscais, apresentavam proporção de tributos semelhante. Analisaram-se 11.256.313 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base de dados da PGFN, que contém informações sobre dívidas ativas da União.

A.3.6 Pergunta 6

Os créditos tributários, com ou sem execução fiscal, estão concentrados em quais espécies tributárias?

Método

¹⁹⁹ SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise do contencioso tributário brasileiro**. Orientadora: Maria Eduarda Tannuri-Pianto. 2021. 91 p. Dissertação (Mestrado) - Mestrado em Economia do Setor Público, Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

Utilizando-se dados quantitativos da base aberta da PGFN obtidos no mês de maio de 2021, buscou-se entender se as empresas com dívida ativa, com e sem execuções fiscais, apresentavam proporção de tributos semelhante. Analisaram-se 11.256.313 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base de dados da PGFN, que contém informações sobre dívidas ativas da União.

A.4 Hipótese 4: Especialização dos Julgadores Tributários

A.4.1 Pergunta 1

Qual seria alternativa de nomeação de julgadores que mais contribuiria para a imparcialidade dos órgãos julgamento administrativo?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da alternativa de nomeação de julgadores que contribuiria para a imparcialidade dos órgãos, independentemente das esferas federativas. Para esta pergunta, obtiveram-se 129 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.4.2 Pergunta 2

A antiguidade no cargo de julgador resulta em maior qualidade da decisão administrativa?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da existência de efeito positivo da antiguidade da pessoa que julga na qualidade da decisão administrativa. Para esta pergunta, obtiveram-se 114 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.4.3 Pergunta 3

Órgãos com maior rotatividade das pessoas julgadoras têm maior qualidade na decisão administrativa?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da existência de efeito positivo de uma maior rotatividade das pessoas que julgam na qualidade da decisão administrativa. Para esta pergunta, obtiveram-se 116 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.4.4 Pergunta 4

Há relação entre a existência de recondução dos julgadores e o tempo (em anos) de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Método

Nesta pergunta, utilizaram-se dados processuais, raspados dos sites dos entes pesquisados ou fornecidos à equipe de pesquisa via LAI (pesquisa quantitativa), e esses dados foram cruzados com a estrutura dos órgãos julgadores (obtida via pesquisa documental) no que diz respeito ao perfil dos julgadores.

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se os seguintes órgãos: no nível federal, o CARF; no nível estadual, DF, SP, PA, PE, RJ, RS; no nível municipal, Belo Horizonte e Porto Alegre.

A.4.5 Pergunta 5

Há relação entre perfil profissional dos julgadores e o tempo de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Método

Nesta pergunta, utilizaram-se dados processuais, raspados dos sites dos entes pesquisados ou fornecidos à equipe de pesquisa via LAI (pesquisa quantitativa), e se cruzam esses dados com a estrutura dos órgãos julgadores (obtida via pesquisa normativa) no que diz respeito ao perfil dos julgadores.

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se os seguintes órgãos: no nível federal, o CARF; no nível estadual, DF, SP, PA, PE, RJ, RS; no nível municipal, Belo Horizonte e Porto Alegre.

A.4.6 Pergunta 6

Há relação entre o número de julgadores e o tempo de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Método

Nesta pergunta, utilizaram-se dados processuais, raspados dos sites dos entes pesquisados ou fornecidos à equipe de pesquisa via LAI (pesquisa quantitativa), e se cruzam esses dados com a estrutura dos órgãos julgadores (obtida via pesquisa normativa) no que diz respeito ao perfil dos julgadores.

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se os seguintes órgãos: no nível federal, o CARF; no nível estadual, DF, SP, PA, PE, RJ, RS; no nível municipal, Belo Horizonte e Porto Alegre.

A.4.7 Pergunta 7

Qual é o percentual de decisões com e sem análise de mérito nas esferas administrativa e judicial?

Método

Nesta pergunta, utilizaram-se dados processuais, raspados dos sites dos entes pesquisados ou fornecidos à equipe de pesquisa via LAI (pesquisa quantitativa).

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se os seguintes órgãos: na esfera administrativa, o CARF; na esfera judicial, 23 TJs (AC, AL, AM, BA, CE, DF, TO, GO, MA, MS, MT, PA, PB, PE, PI, PR, RJ, RN, RO, RR, RS, SC, SE e SP) e 4 TRFs (1ª Região, 3ª Região, 4ª Região e 5ª Região).

A.5 Hipótese 5: Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários

A.5.1 Pergunta 1

Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários?

Método

Coletou-se, a partir da análise das legislações (pesquisa documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre iniciativas relacionadas à mediação, transação e arbitragem.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas a existência de iniciativas de utilização de métodos alternativos nas esferas Federal, nos seguintes estados: CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP, e nos municípios: Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo.

A.5.2 Pergunta 2

Há previsão de realização de audiências dialogais (ou não-discursivas, adversariais), negociações assistidas ou mediação?

Método

Esta pergunta foi incluída no questionário on-line para obter a informação objetiva dos órgãos pesquisados: se eles permitiam consultas de entidades de classe. Obtiveram-se 15 respostas de órgãos administrativos.

Órgãos pesquisados

Mesmo nos casos em que o respondente forneceu informações sobre os órgãos nos quais atuava, preservou-se sua identidade como exigência legal para todo o questionário on-line. Não se sabe, portanto, quais órgãos estão representados nesta pergunta. A Tabela 6.8 mostra a proporção de órgãos administrativos em que há previsão de realização de audiências dialogais, negociações assistidas ou mediação.

A.5.3 Pergunta 3

Você já celebrou ou presenciou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com a Fazenda Pública?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a experiência dos participantes em celebração de acordos em matéria tributária. Para esta pergunta, obtiveram-se 60 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

Mesmo nos casos em que o respondente forneceu informações sobre os órgãos nos quais atuava, preservou-se sua identidade como exigência legal para todo o questionário on-line. Portanto, não se pode identificar quais órgãos estão representados nas respostas.

A.6 Hipótese 6: Medidas Preventivas do Litígio Tributário

A.6.1 Pergunta 1

Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e a publicidade do órgão ao qual pertence / no qual mais atua?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a nota que as pessoas dariam para a transparência e a publicidade do órgão ao qual a pessoa pertence ou atua com mais frequência. Para esta pergunta, obtiveram-se 139 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.6.2 Pergunta 2

Você concorda com a afirmação: os (contribuintes / entes fazendários ou órgãos julgadores) com os quais eu trabalho mais frequentemente têm uma postura colaborativa com (o ente fazendário que eu represento / os contribuintes)?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a percepção das pessoas sobre o grau de concordância com a afirmação sobre colaboração entre o ente fazendário e contribuinte. Dependendo do tipo de respondente, foi perguntado se quem colaborava era o ente fazendário ou órgão julgador ou o contribuinte. Para esta pergunta, obtiveram-se 129 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.6.3 Pergunta 3

Você poderia descrever alguns exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência que encontrou ao longo de sua atuação profissional?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a percepção das pessoas sobre exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência. A resposta foi do tipo aberta, analisada a partir da leitura e sistematização das respostas. Para esta pergunta, obtiveram-se 97 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.6.4 Pergunta 4

Quais são as medidas de transparência, publicidade e acesso dos contribuintes ao conteúdo dos processos administrativos?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a percepção das pessoas sobre exemplos de medidas de transparência, publicidade e acesso dos contribuintes ao

conteúdo dos processos administrativos. Para esta pergunta, obtiveram-se 15 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam. Buscou-se informações sobre transparência dos 15 órgãos pesquisados (oito estados e sete municípios).

A.2.7 Hipótese 7: Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária

A.7.1 Pergunta 1

Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública? Ou seja, qual é o percentual do crédito tributário liquidado, decorrente das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública que ingressa aos cofres públicos, sem encaminhamento para inscrição em dívida ativa da União?

Método

Não foi possível obter dados que aferissem qual o percentual do crédito tributário que ingressa nos cofres públicos decorrentes de decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública, sem que fosse necessária uma ação de inscrição em dívida ativa por falta de pagamento. Buscou-se, então, realizar cálculo do potencial impacto para a arrecadação tributária das decisões favoráveis à Fazenda Pública. Esta pesquisa só pode ser feita com os processos em estoque no CARF, tendo em vista a disponibilidade dos dados. Utilizou-se, aqui, estratégia quantitativa para criar estimativas intuitivas de potencial arrecadação em diferentes cenários de redução de acervo processual do CARF.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.7.2 Pergunta 2

Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões favoráveis à Fazenda Pública por tipo de tributo?

Método

Para fornecer mais detalhes acerca do impacto para a arrecadação tributária, estimou-se, também, via método quantitativo, o impacto da redução de estoques apenas dos cinco tributos mais frequentes nos processos do CARF.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.7.3 Pergunta 3

Sua empresa possui estratégia de provisionamento para litígios administrativos?

Método

Construiu-se, via questionário de pesquisa qualitativo, o indicador de uso de estratégias de provisionamento para litígios administrativos. Para esta pergunta, se obteve 11 respostas válidas e duas inválidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.7.4 Pergunta 4

Qual é o valor em dívida ativa, segmentada por tributo, segundo os dados da PGFN?

Método

Utilizando dados quantitativos da base aberta da PGFN, considerando dados de pessoas físicas e jurídicas, buscou-se entender o valor em dívida ativa por tributo. Foram analisadas 18.697.130 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que contém informações sobre dívidas ativas inscritas na União.

A.7.5 Pergunta 5

Qual o perfil das empresas inscritas na dívida ativa?

Método

Utilizando dados quantitativos da base aberta da PGFN, considerando dados de pessoas físicas e jurídicas, buscou-se entender o valor em dívida ativa por tributo. Foram analisadas 11.227.119 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que envolve dívidas ativas relacionadas a tributos federais.

A.2.8 Hipótese 8: Compensação Tributária

A.8.1 Pergunta 1

Qual a relevância dos processos de compensação tributária no contencioso administrativo federal?

Método

A partir do cruzamento das bases de dados do CARF (obtida via raspagem de dados e do próprio órgão) e de CNPJ da RFB (dados abertos), foi possível obter estatísticas do perfil dos tributos associados à maior proporção de casos envolvendo compensação tributária. Após limpeza e estruturação da base de dados, esta análise contém 133.869 observações (processos).

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.8.2 Pergunta 2

Quais são os tributos mais frequentes em processos envolvendo compensação no contencioso administrativo federal?

Método

A partir do cruzamento das bases de dados do CARF (obtida via raspagem de dados e do próprio órgão) e de CNPJ da RFB (dados abertos), foi possível obter estatísticas dos tributos associados aos processos envolvendo compensação tributária. Após limpeza e estruturação da base de dados, esta análise contém 74.359 observações (processos).

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.8.3 Pergunta 3

Em processos envolvendo compensação, a proporção de processos relacionados a empresas constituídas sob a forma de Sociedade Anônima (S.A.) e Limitada (LTDA) é maior?

Método

A partir do cruzamento das bases de dados do CARF (obtida via raspagem de dados e do próprio órgão) e da base de CNPJs da RFB (dados abertos), foi possível obter estatísticas do perfil das empresas associadas aos processos envolvendo compensação tributária. Após limpeza e estruturação da base de dados, esta análise contém 133.860 observações (processos).

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.8.4 Pergunta 4

Entre as empresas constituídas sob a forma de Sociedades Anônimas, quais são as atividades econômicas com maior quantitativo de processos, que envolvem ou não compensação?

Método

A partir do cruzamento das bases de dados do CARF (obtida via raspagem de dados e do próprio órgão) e da base de CNPJs da RFB (dados abertos), foi possível obter estatísticas dos setores econômicos associados à maior proporção de casos envolvendo compensação tributária. Após limpeza e estruturação da base de dados, esta análise contém 29.936 observações (processos).

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

APÊNDICE B – Instrumentos de Pesquisa Quantitativa

A parte quantitativa deste estudo envolveu análise de dados enviados pelos órgãos de julgamento e de dados obtidos por meio de raspagem. Conforme apresentado no Capítulo 5, a ABJ submeteu 17 pedidos de LAI ou ofícios com pedidos de dados. Destes pedidos, foram obtidas sete aprovações e três negativas. Os demais sete pedidos ainda estavam em análise em 30 de setembro de 2021, data de encerramento da coleta de dados. O detalhamento das respostas encontra-se no Quadro B.1.

Quadro B.1 – Status das respostas de pedidos de LAI.

Status	UF ou Órgão
Aprovado	CARF, Minas Gerais, Ceará, Pará, Belo Horizonte, Fortaleza e Rio de Janeiro (municipal).
Negado	Distrito Federal, Recife e São Paulo (municipal).
Em Análise (30/set)	Receita Federal, Pernambuco, São Paulo (estadual), Rio de Janeiro (estadual), Rio Grande do Sul, Belém e Porto Alegre.

Fonte: Elaboração própria.

O objetivo da análise quantitativa foi responder às perguntas definidas no quadro lógico do estudo. Como esperado, nem todos os órgãos que fazem parte da pesquisa enviaram seus dados. Por esse motivo, a equipe de pesquisadores desenvolveu ferramentas de captura automatizada (“raspagem”), a fim de obter o máximo possível de informações sobre o contencioso administrativo tributário. Esse método de coleta foi descrito na Seção 5.1.1. Embora os achados incluídos no texto tragam informações agregadas, de maneira abrangente, para o diagnóstico do contencioso no nível nacional, abaixo buscou-se detalhar algumas das análises desagregadas que subsidiaram o diagnóstico e foram incluídas no *dashboard* [bidTrib](#), detalhado no Apêndice E.1.

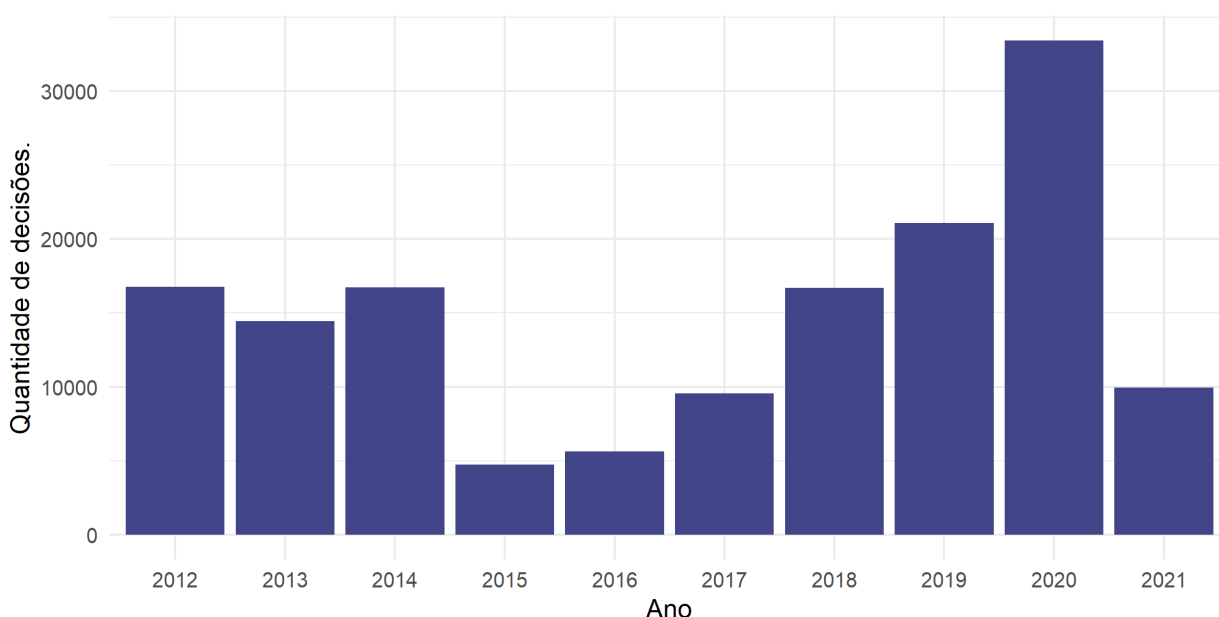
B.1. Dados Recebidos pelos Órgãos

Os dados recebidos pelos órgãos estavam em diferentes formatos. Por esse motivo, foi necessário padronizar e limpar as informações para realizar as análises. Infelizmente, boa parte das bases recebidas contavam com dados limitados, o que tornou uma parcela das análises inviável. Dois órgãos enviaram dados incompletos ou em formato fechado, que não puderam ser incluídos em todas os achados: o município do Rio de Janeiro, que enviou somente uma tabela agregada, e

o município de Belo Horizonte, que enviou as informações em um arquivo PDF, de difícil acesso, e que por isso não pôde ser aproveitado. Incluíram-se, conforme se segue, alguns exemplos de análises desagradadas com os dados recebidos.

CARF: A base de dados do CARF continha apenas cinco colunas, além do número do processo: data do protocolo, tipo de contribuinte, tributo, decisão em segunda instância e data da decisão em segunda instância. No total, essa base continha 159.543 processos que, após a retirada de embargos, se reduziram para 151.657. Cada processo corresponde a uma decisão, portanto, é equivalente dizer 151.657 processos ou decisões. A Figura B.1 mostra a quantidade de decisões por ano do órgão.

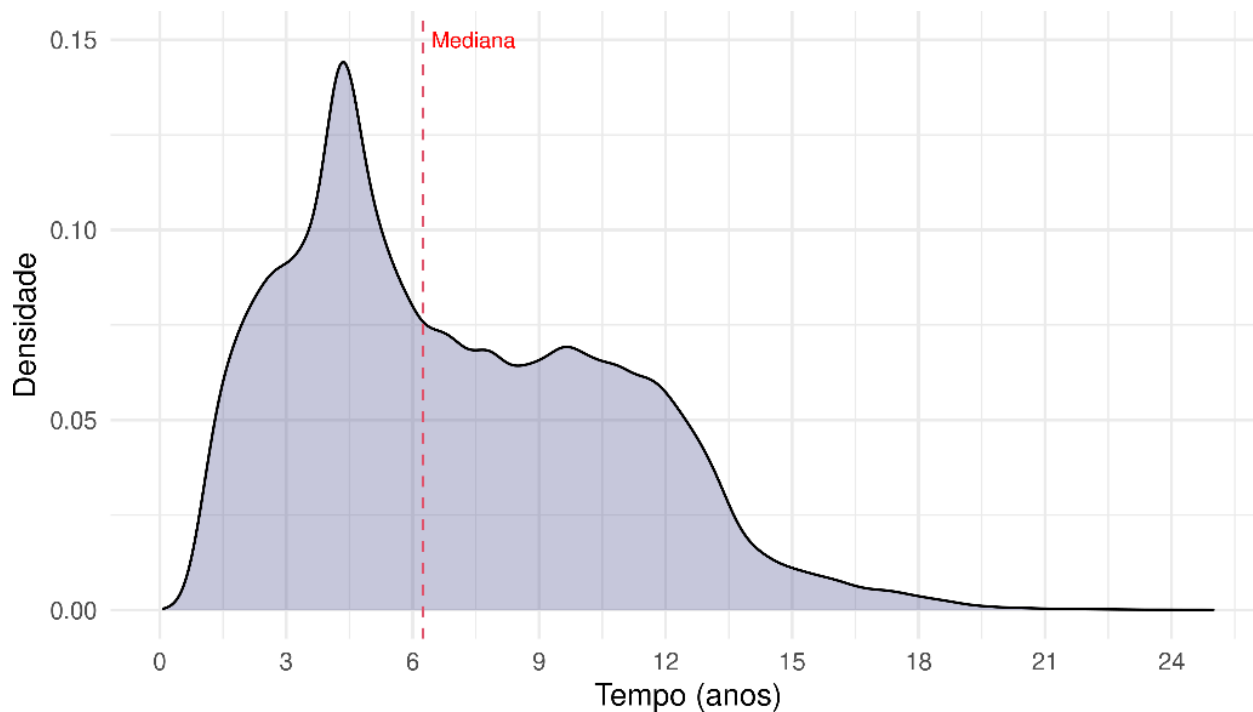
Figura B.1 – Volume processual por ano da decisão no CARF.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

De acordo com a Figura B.1, é possível observar uma queda no volume de decisões em 2015, decorrente da Operação Zelotes. Desde a operação, o volume de decisões cresceu consistentemente. Em 2021, a quantidade de decisões foi naturalmente menor, pois a última decisão do banco de dados é de maio de 2021, data da coleta destes dados. A Figura B.2 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data do protocolo até a decisão de segunda instância do órgão.

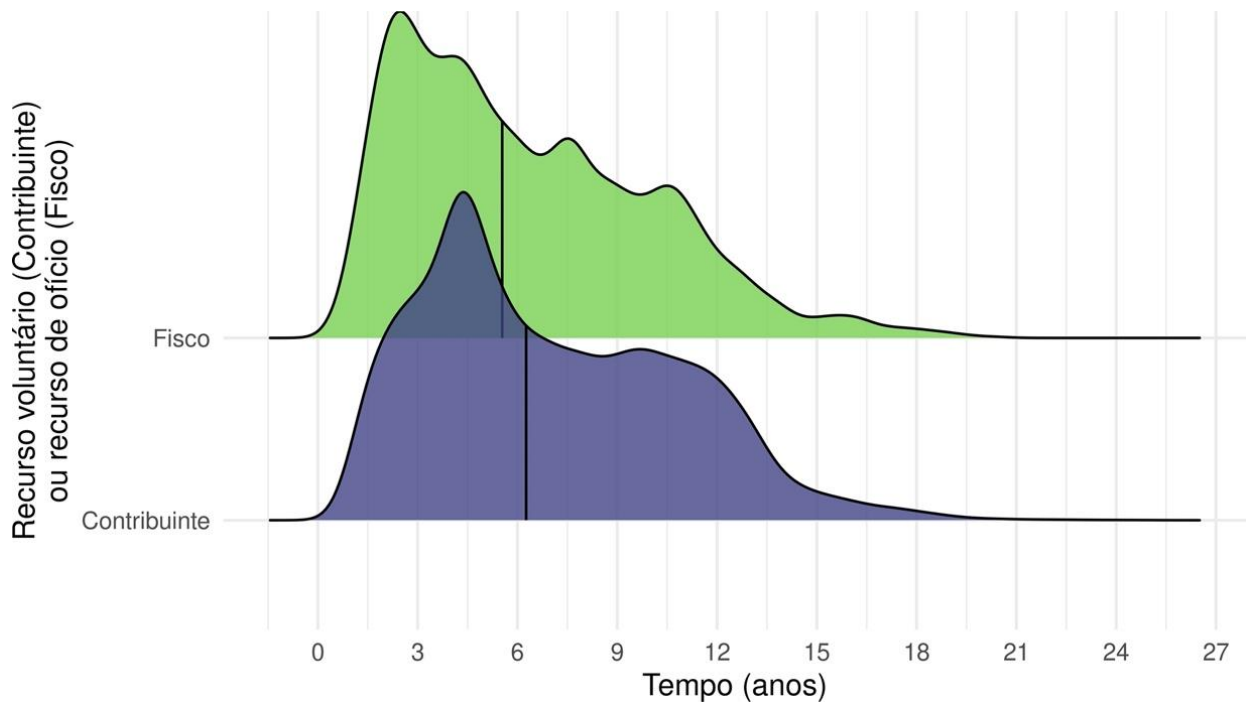
Figura B.2 – Distribuição dos tempos dos processos até a data de decisão no CARF.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Pelo gráfico, é possível afirmar que a mediana é próxima de seis anos, com moda estatística perto de quatro anos e meio. Também é possível notar que poucos processos passam dos 15 anos de duração. Também é possível estudar o tempo por tipo de recurso, como na Figura B.3.

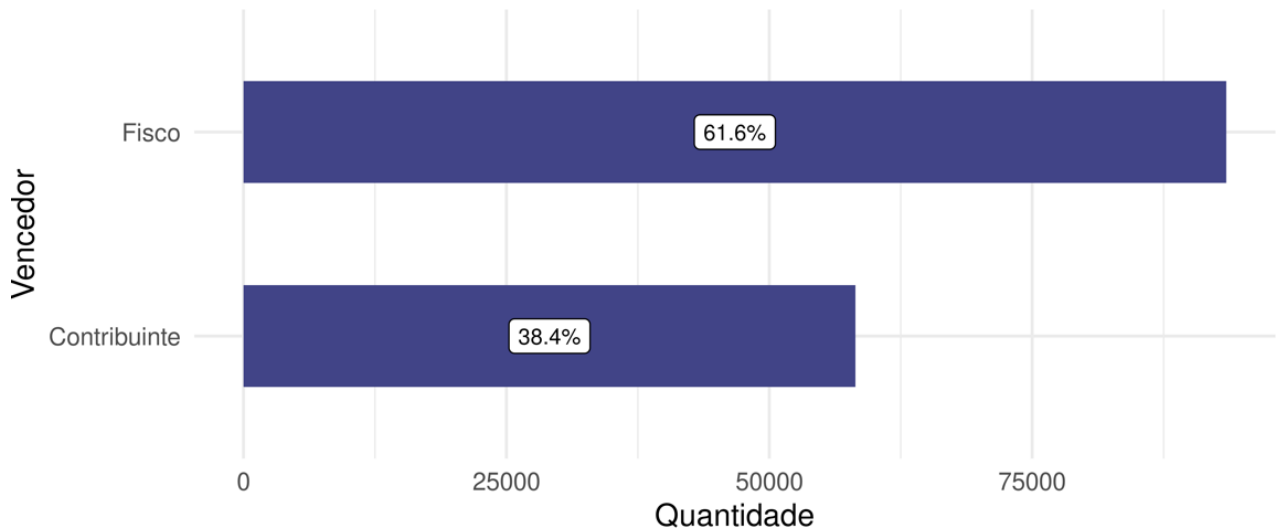
Figura B.3 – Tempo por tipo de recurso no CARF.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

É possível notar que o tempo de recursos voluntários é um pouco maior que o tempo mediano de recursos de ofício. A Figura B.4 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis em geral na base de dados.

Figura B.4 – Volume processual de cada resultado no CARF.

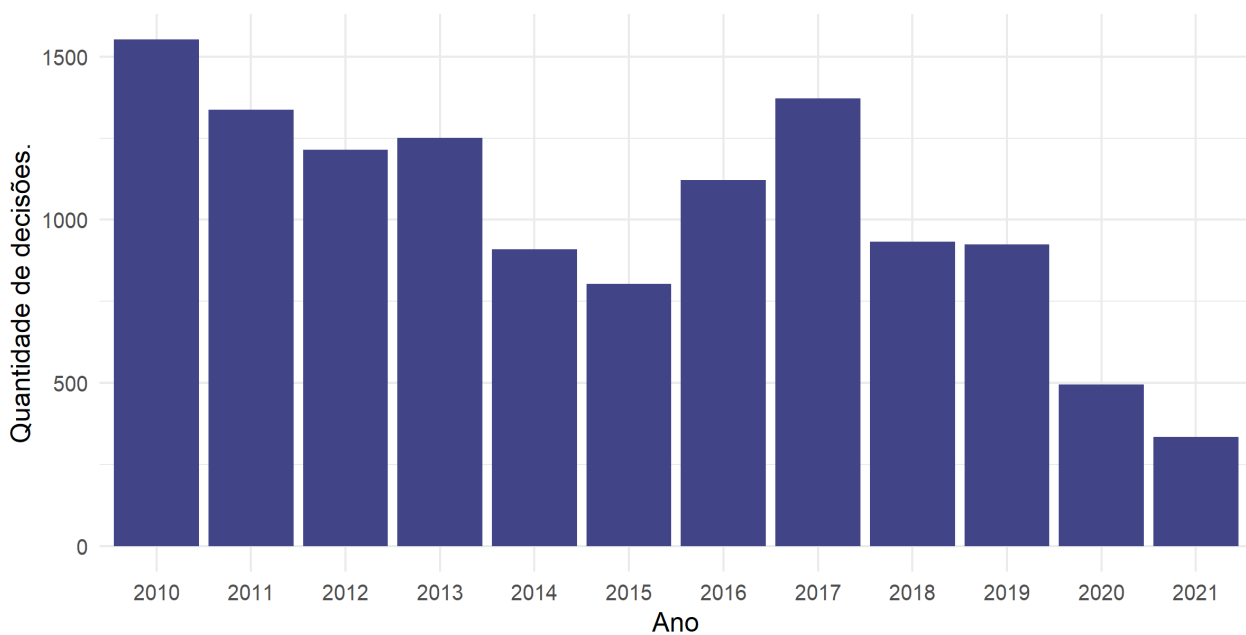


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Recursos voluntários não conhecidos foram considerados como favoráveis ao Fisco. Espera-se uma proporção em torno de 50% de desfavorabilidade por conta do viés de seleção inerente a esse tipo de disputa. No entanto, foi observada uma proporção de quase 62% de casos favoráveis ao Fisco.

SEF-MG: Os dados da SEF-MG tinham mais detalhes. Foi possível, por exemplo, obter informações do tipo de parte, ano da decisão, relator, instância, tributos envolvidos, votação, vencedor e tempo.

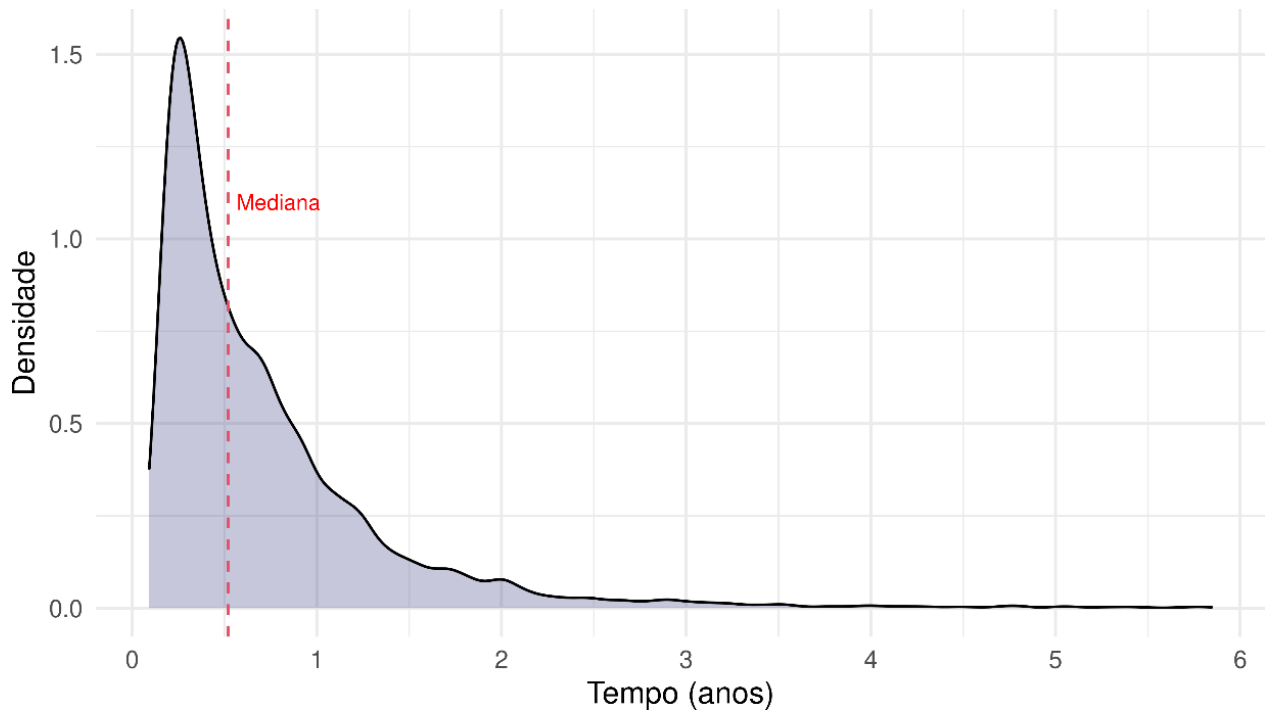
Figura B.5 – Volume processual por ano da decisão na SEF-MG.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

De acordo com Figura B.5, é possível observar que a quantidade de decisões se manteve relativamente estável ao longo dos anos, com pequenas quedas observadas em 2014 e 2015. Em 2020 houve uma queda mais acentuada – provavelmente um efeito da pandemia de Covid-19. A Figura B.6 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data de início do processo até a decisão final do órgão.

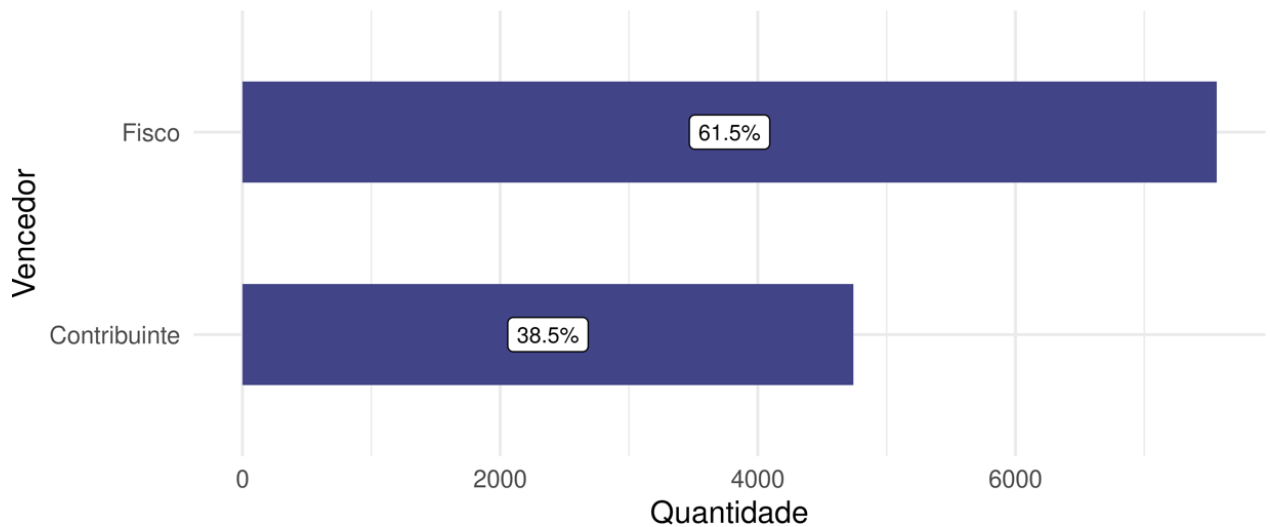
Figura B.6 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-MG.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A mediana do tempo ficou próxima de seis meses. Também é possível notar que a distribuição é assimétrica, com poucos casos com duração acima de dois anos. A Figura B.7 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis em geral na base de dados.

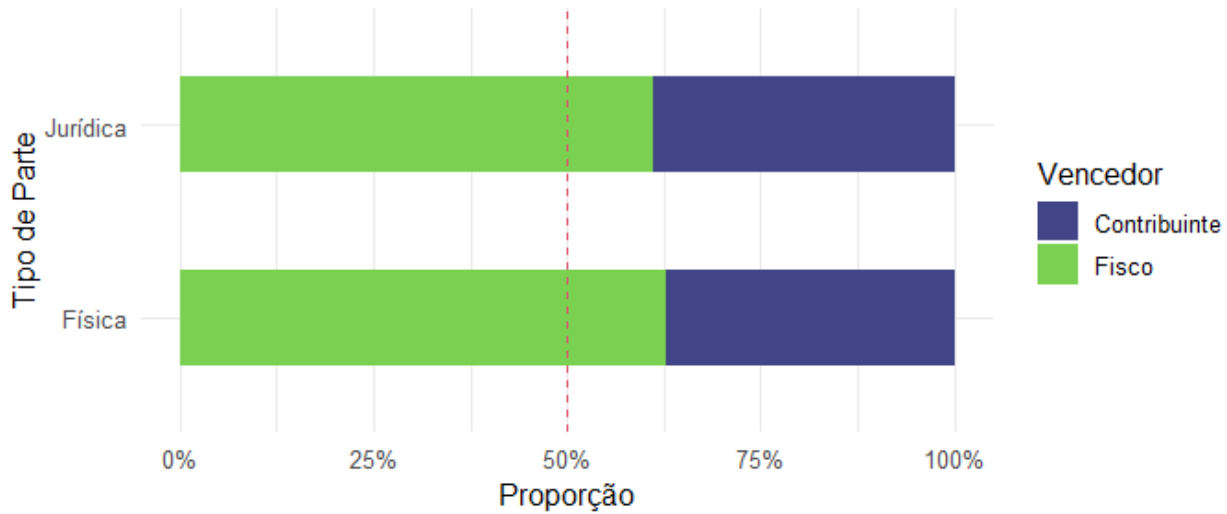
Figura B.7 – Volume processual de cada resultado na SEF-MG.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A taxa de decisões favoráveis ao Fisco é similar ao que foi identificado no CARF, em torno de 61,5%, enquanto a proporção é de 38,5% para contribuintes. A Figura B.8 mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte.

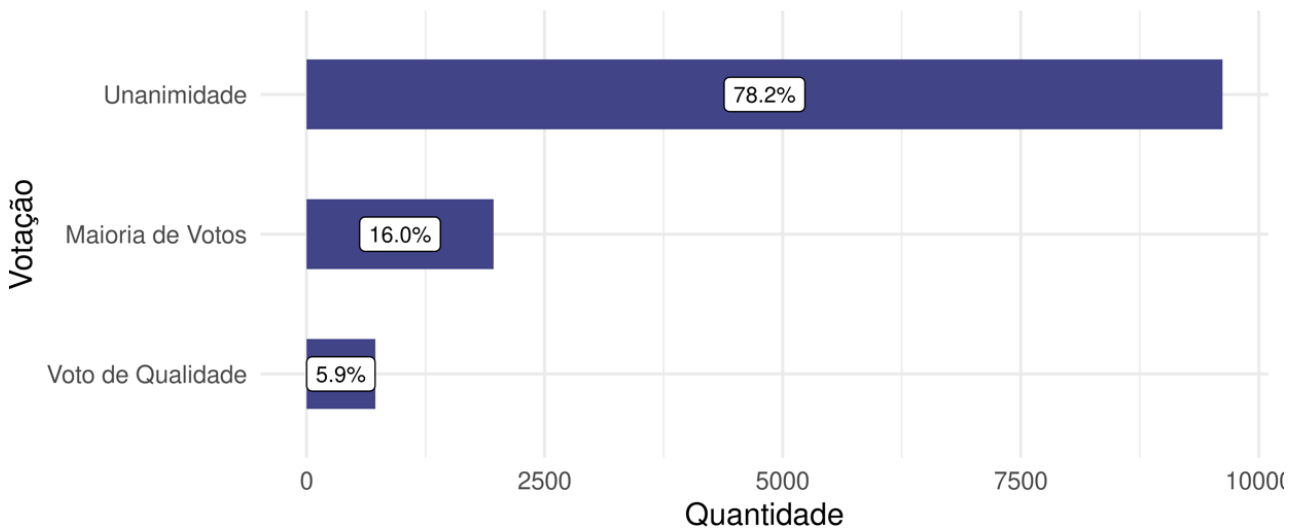
Figura B.8 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-MG.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nota-se que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco para pessoas físicas é bastante próxima da proporção para pessoas jurídicas. A Figura B.9 mostra proporção de decisões por tipo de votação.

Figura B.9 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de recurso na SEF-MG.

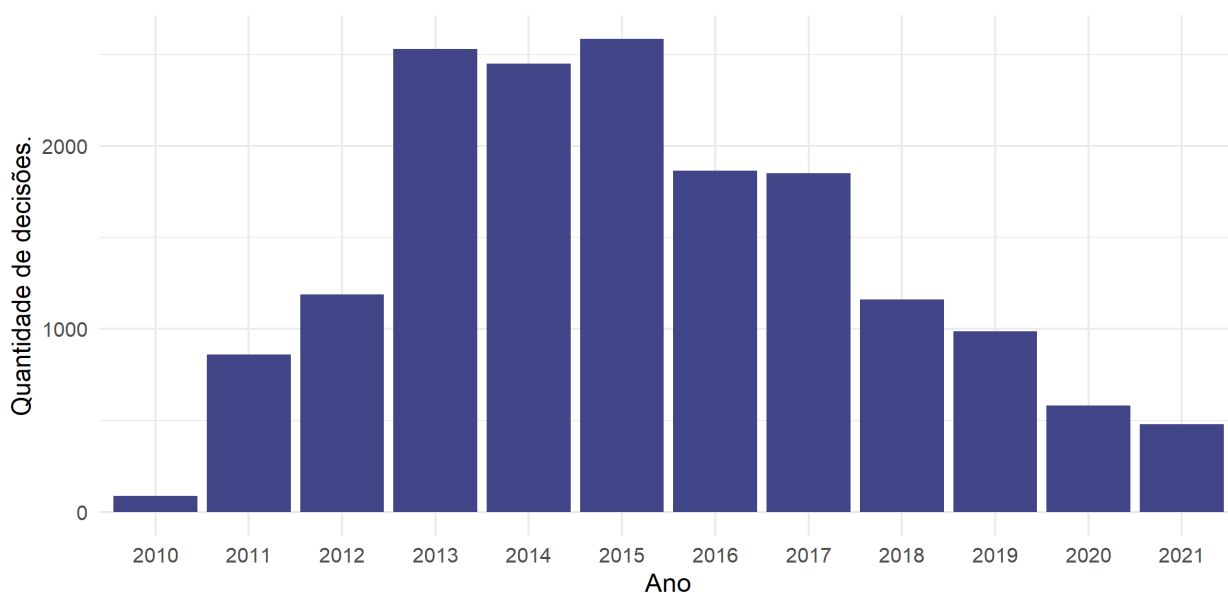


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A taxa de unanimidade é menor do que geralmente se observa no judiciário (em torno de 90%), e a proporção de decisões por voto de qualidade é de 6%, similar ao que é encontrado no CARF.

SEF-CE: Os dados enviados pela SEF-CE foram os mais ricos dos dados obtidos por meio de ofício ou LAI. Além de informar os valores em disputa e o CNPJ das pessoas jurídicas, o órgão disponibilizou informações sobre as decisões de primeira instância. Para as pessoas jurídicas, foi possível obter o CNPJ em 16.392 casos, o que corresponde a 98,6% dos 16.627 casos obtidos.

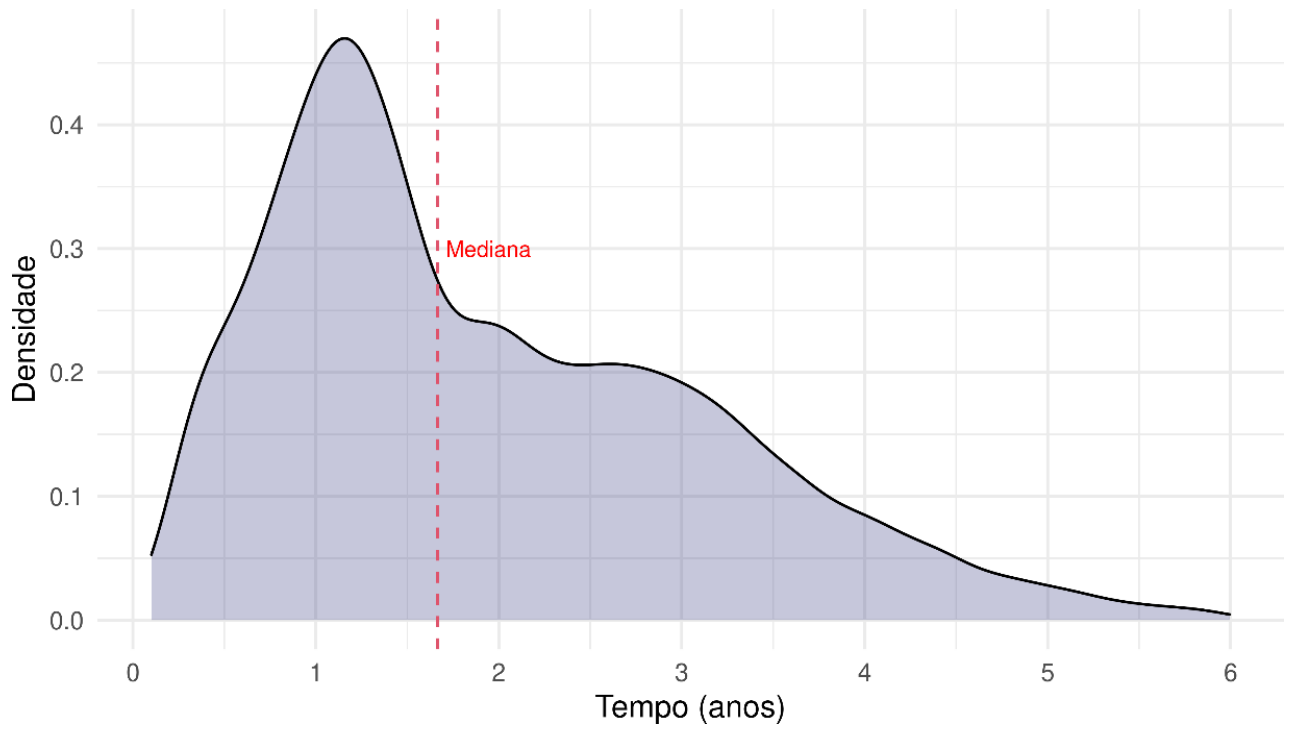
Figura B.10 – Volume processual por ano da decisão na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.11 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data de início do processo até a decisão final do órgão. A mediana do tempo ficou próxima de 1 ano e 8 meses.

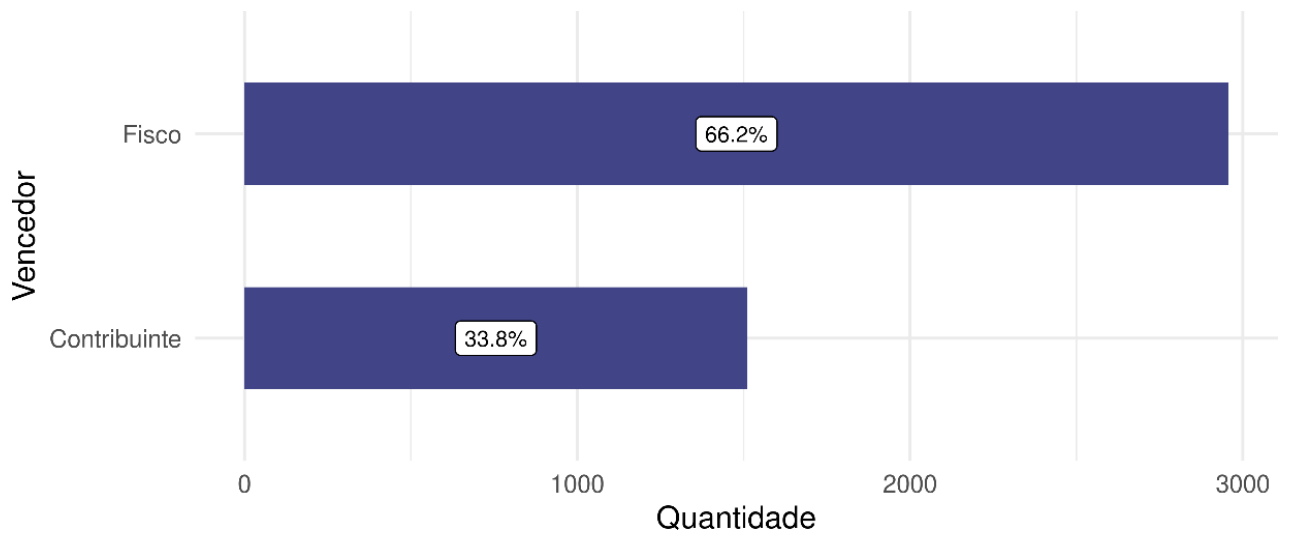
Figura B.11 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.12 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis em geral na base de dados.

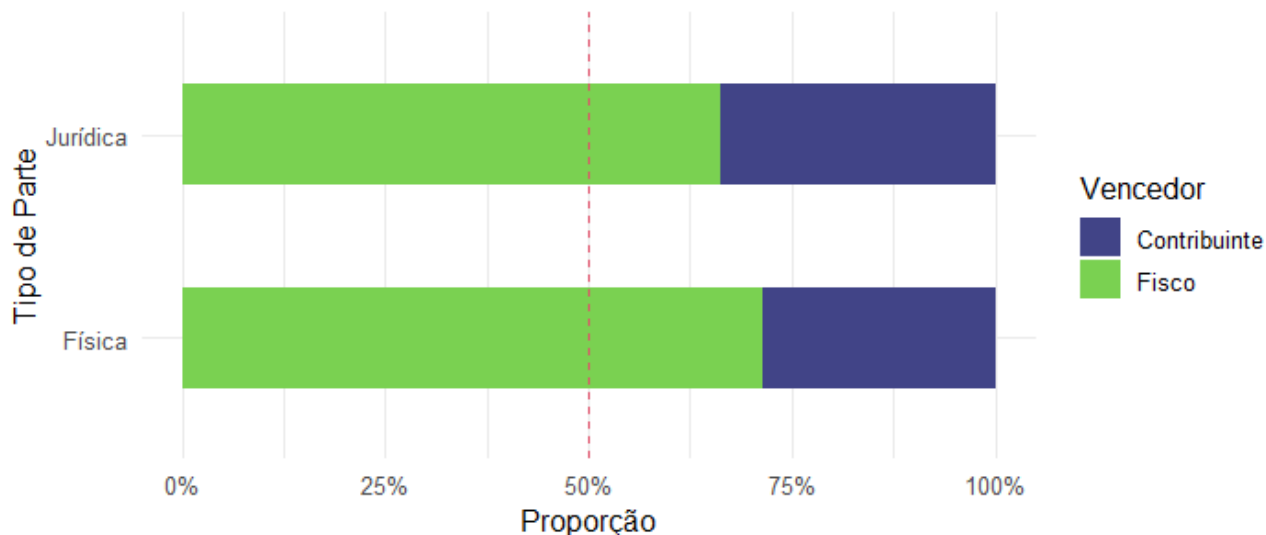
Figura B.12 – Volume processual de cada resultado na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A porcentagem de decisões favoráveis ao Fisco é maior do que a identificada no CARF, mas, ainda assim, é bem similar a ela, considerando que são órgãos com características bem diferentes. A Figura B.13 mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte. É possível notar que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco para pessoas físicas é próxima da taxa para pessoas jurídicas.

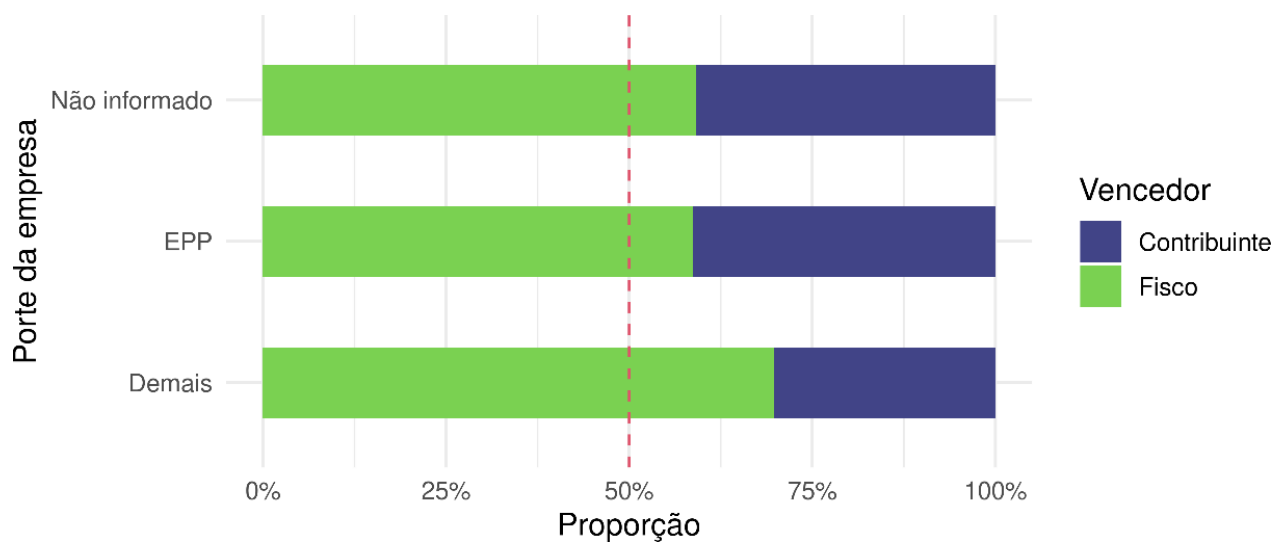
Figura B.13 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.14 mostra o total de decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa.

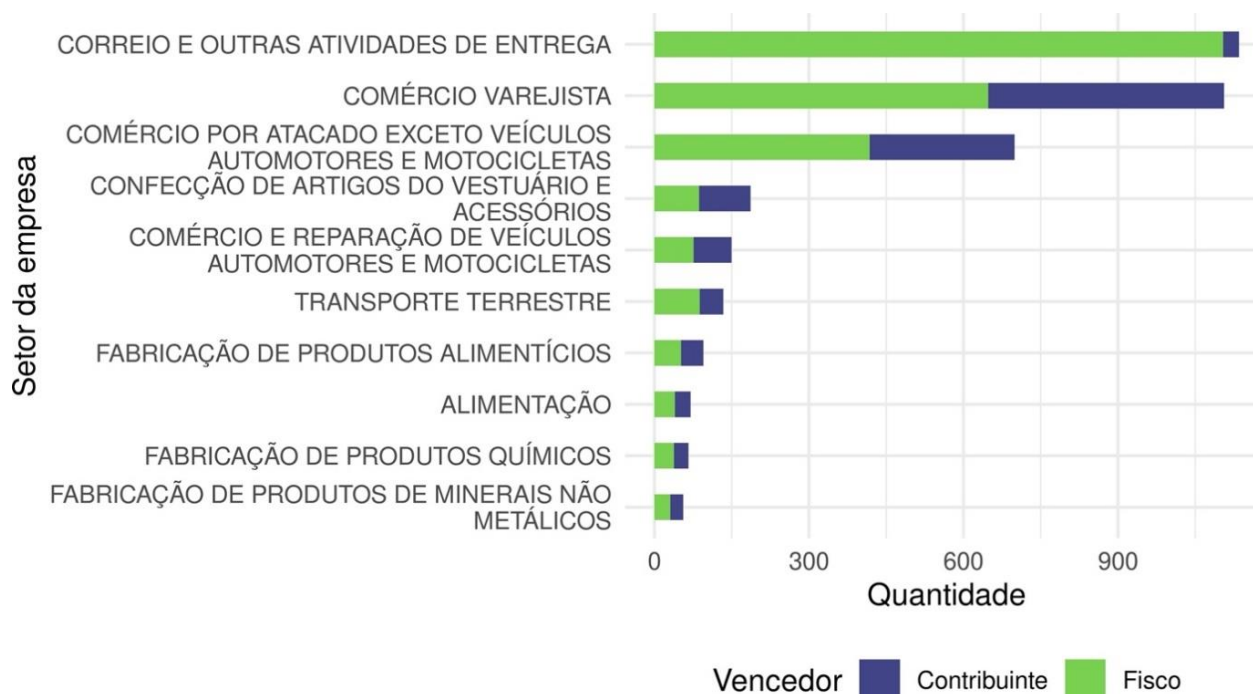
Figura B.14 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nota-se que empresas de pequeno porte têm uma taxa de favorabilidade maior que as demais. A Figura B.15 mostra a quantidade de processos por divisão do CNAE fiscal das empresas. A divisão se deu pelo segundo nível mais agregado do CNAE, permitindo uma visão geral dos principais setores de atuação das empresas.

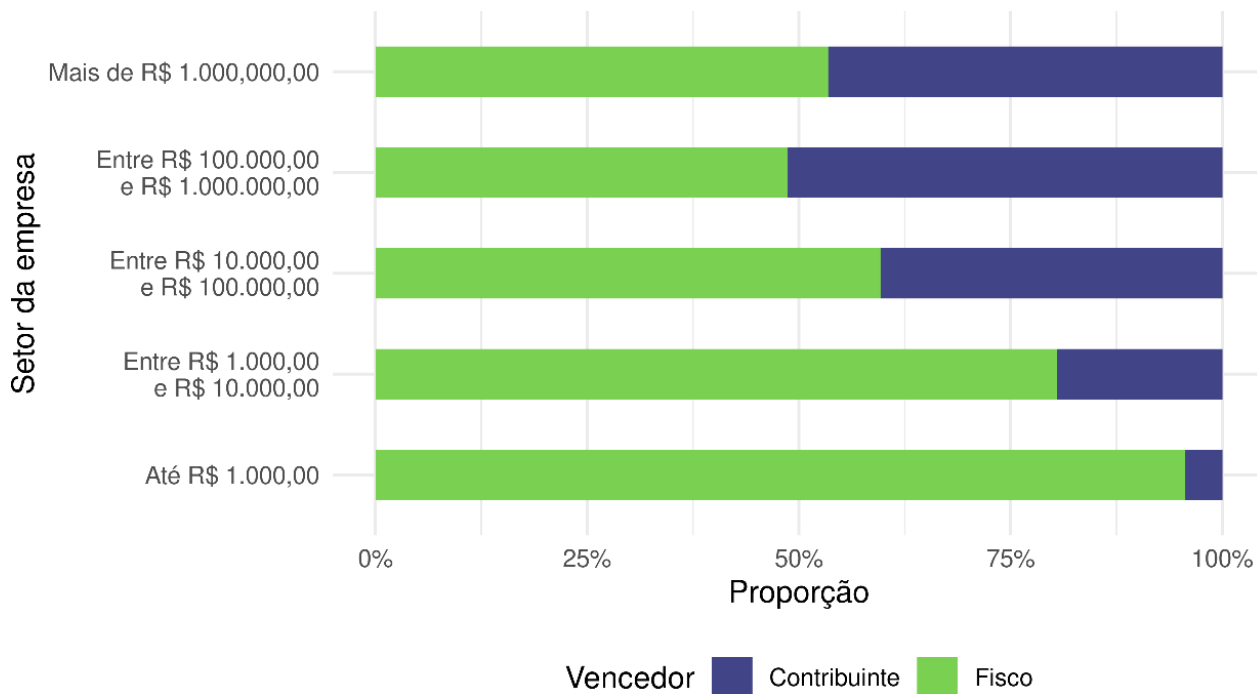
Figura B.15 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por setor da empresa na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

O gráfico mostra apenas setores com mais de 50 observações. É interessante notar que o setor mais frequente (correio e outras atividades de entrega) apresenta uma proporção de decisões favoráveis ao Fisco muito maior que a média, enquanto no segundo mais frequente, comércio varejista, a proporção é próxima ao 50%. A Figura B.16 mostra a proporção de decisões favoráveis de acordo com o valor em discussão. É possível notar que o Fisco ganha mais em ações de menor valor e, conforme o valor aumenta, a taxa de decisões favoráveis vai em direção aos esperados 50%.

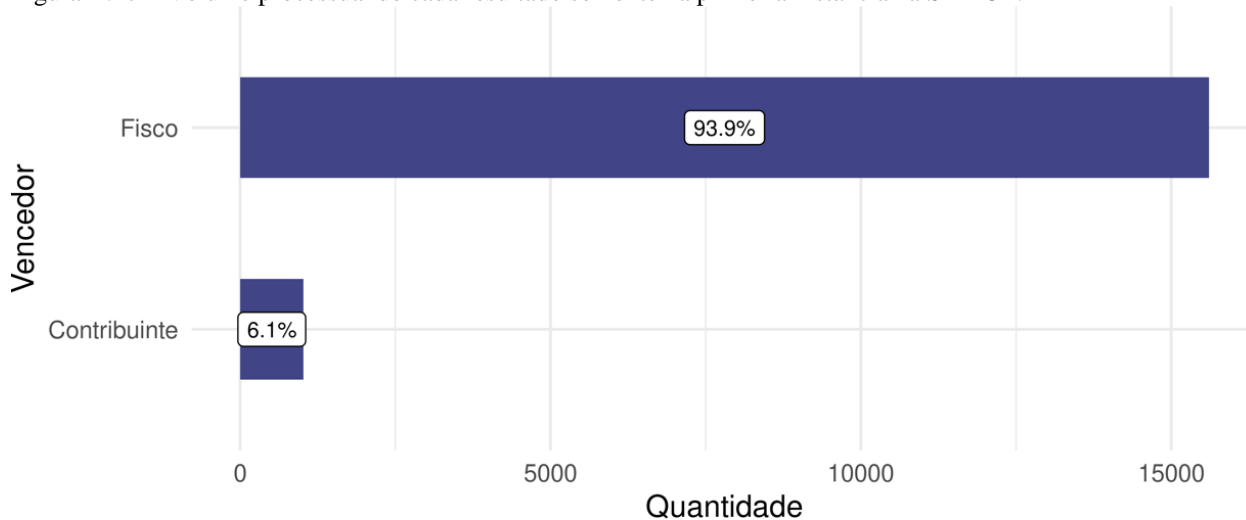
Figura B.16 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na primeira instância, a situação é bem diferente. Conforme é possível observar na Figura B.17, a proporção de vitórias do Fisco é elevada.

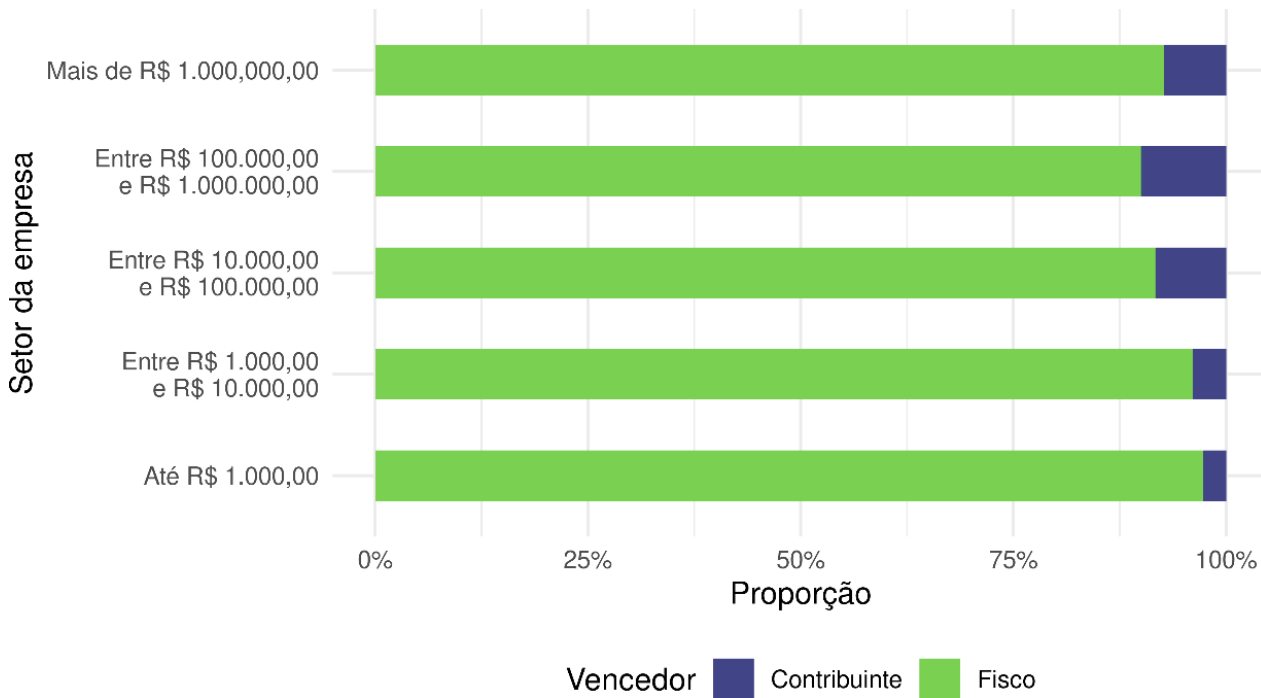
Figura B.17 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura B.18, verifica-se a proporção de decisões favoráveis na primeira instância, comparando os valores em discussão.

Figura B.18 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-CE.

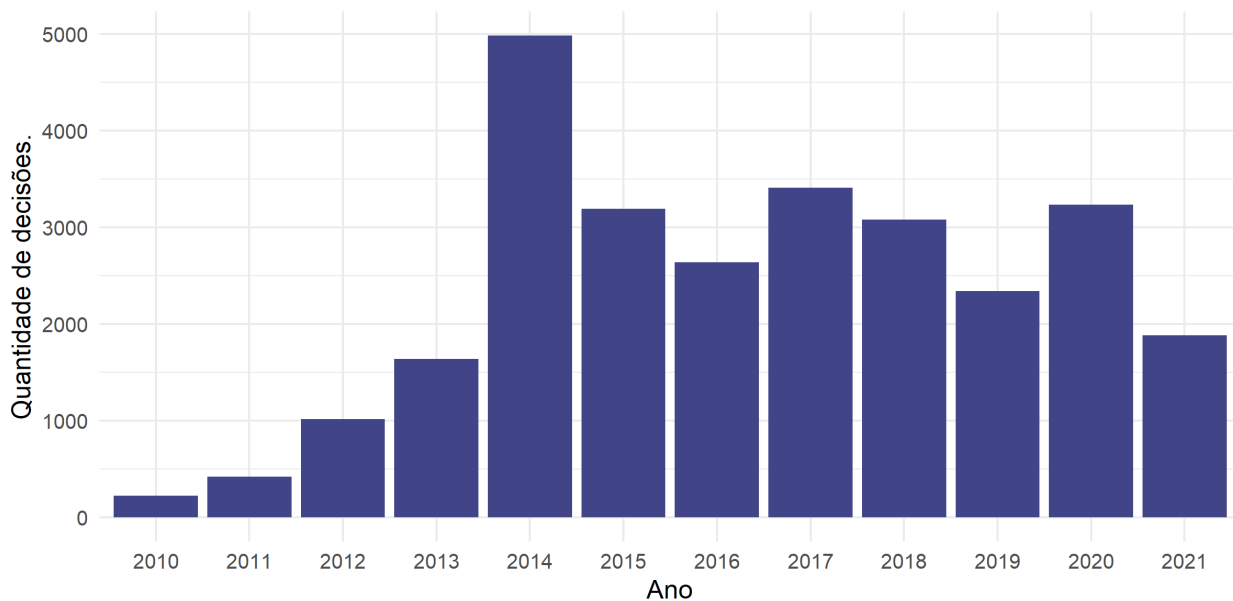


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

É possível notar que a proporção de vitórias do Fisco cai conforme o valor da causa aumenta, mas fica sempre acima de 90%.

SEF-PA: O penúltimo exemplo de análise com dados obtidos por meio de ofício ou LAI é o da SEF-PA. Sua estrutura de dados era similar aos dados do Ceará, com informações dos valores em disputa, CNPJ das pessoas jurídicas e as decisões de primeira instância. Para as pessoas jurídicas, foi possível obter o CNPJ em 9.280 casos, o que corresponde a 33,1% dos 28.074 casos obtidos.

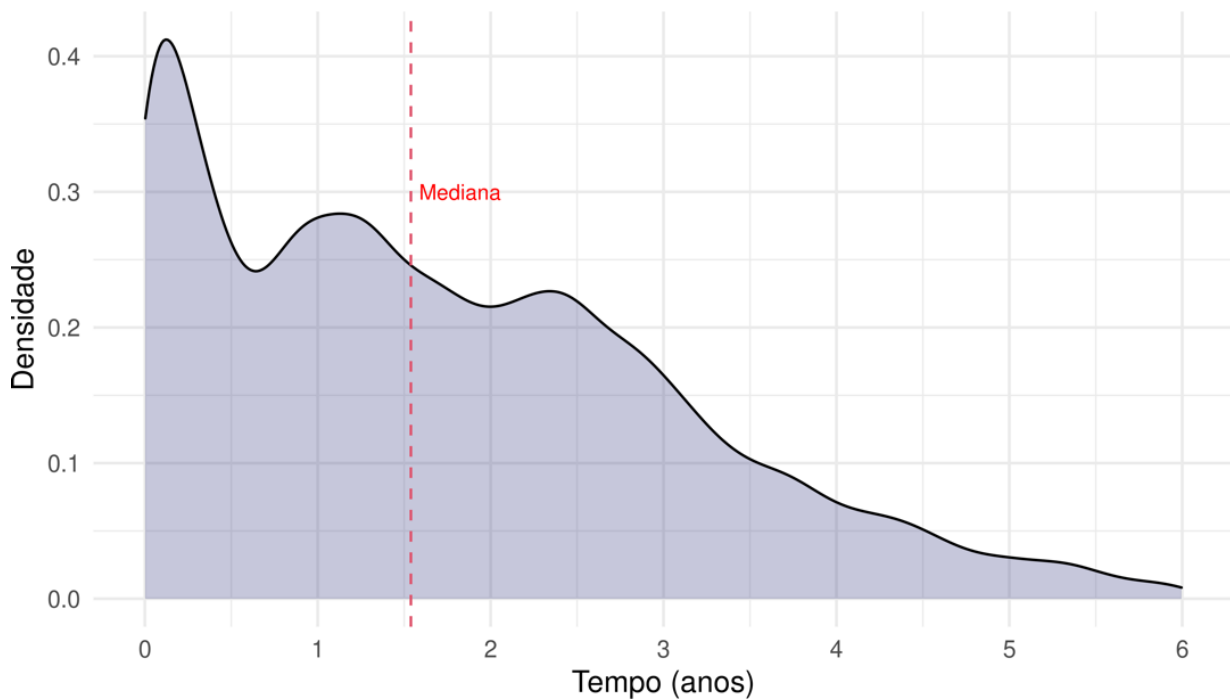
Figura B.19 – Volume processual por ano da decisão na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.20 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data de início do processo até a decisão final do órgão. A mediana do tempo ficou próxima de 1 ano e 6 meses.

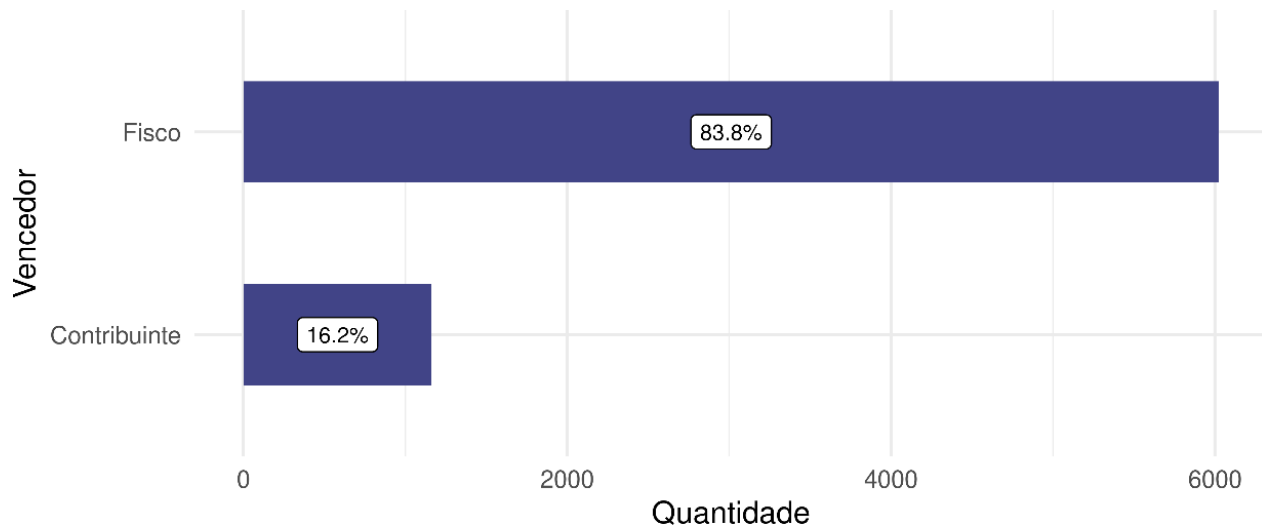
Figura B.20 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.21 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis na base de dados.

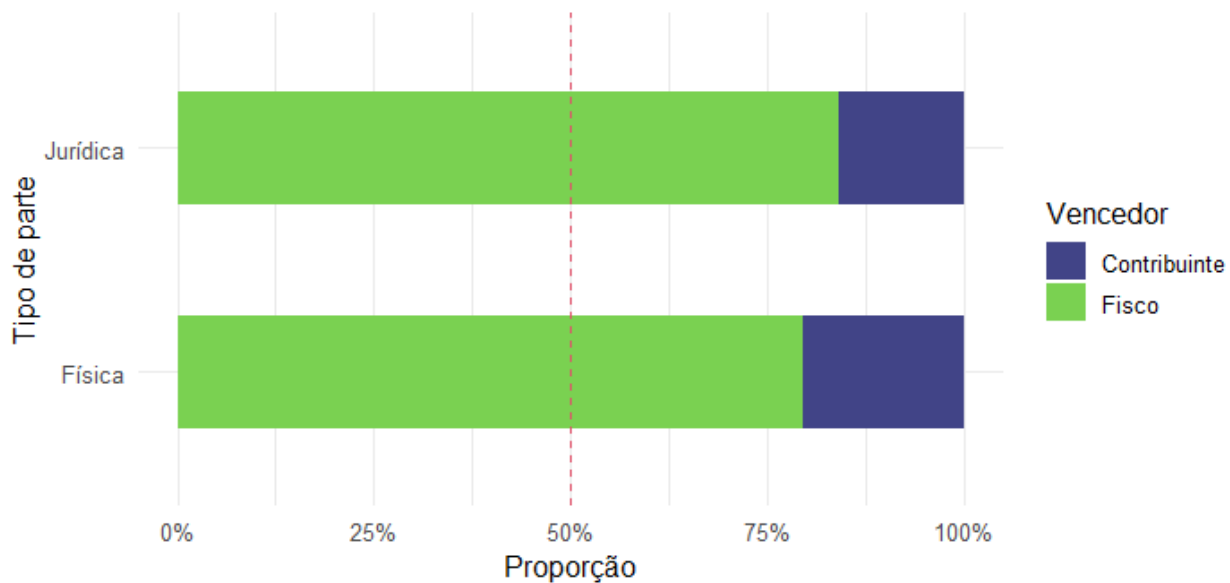
Figura B.21 – Volume processual de cada resultado na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A taxa de decisões favoráveis ao Fisco é significativamente maior do que a identificada no CARF, que era menor do que 65%, como mostrado anteriormente. A Figura B.22 mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte.

Figura B.22 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-PA.

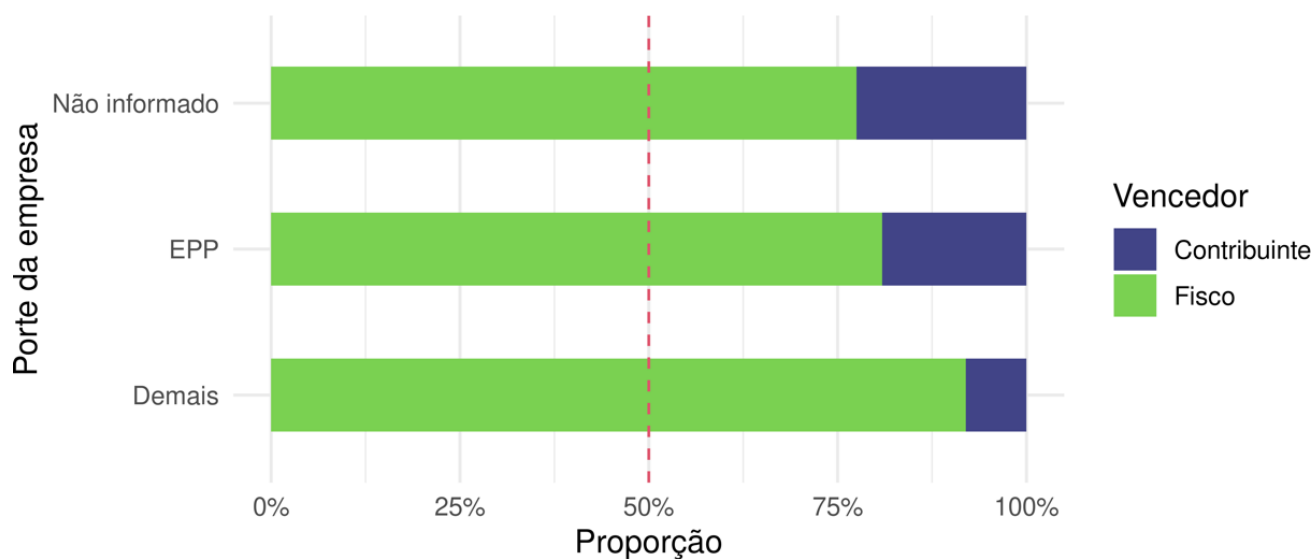


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

É possível notar que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco para pessoas físicas é próxima da proporção para pessoas jurídicas.

A Figura B.23 mostra o total de decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa. É possível notar que empresas de pequeno porte têm uma taxa de favorabilidade maior que as demais.

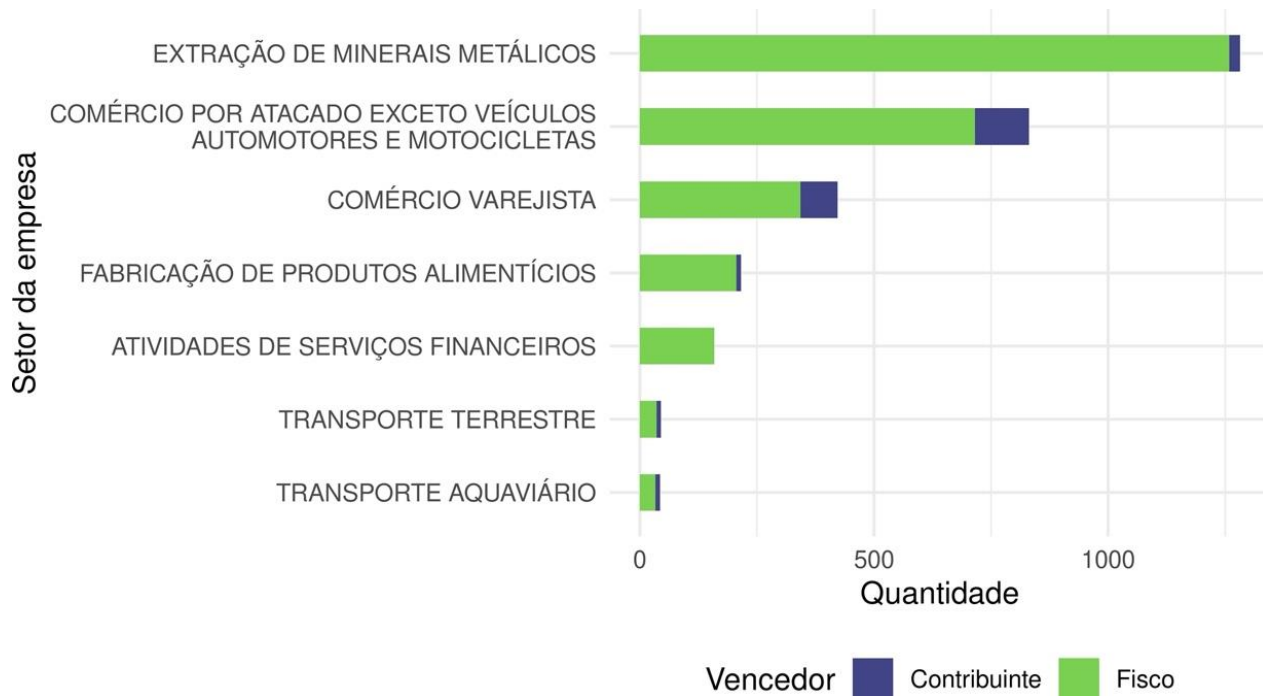
Figura B.23 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.24 mostra a quantidade de processos por divisão do CNAE fiscal das empresas. A divisão se deu pelo segundo nível mais agregado do CNAE, permitindo uma visão geral dos principais setores de atuação das empresas.

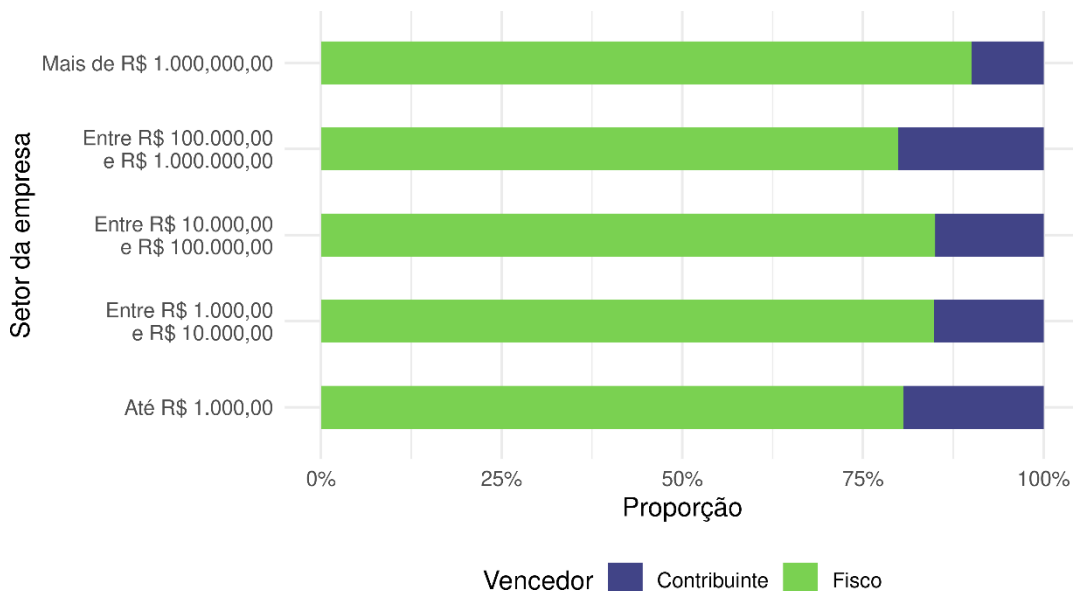
Figura B.24 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por setor da empresa na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

No gráfico, estão representados apenas setores com mais de 30 observações. É interessante notar que o setor mais frequente (extração de minerais metálicos) apresenta uma proporção de decisões favoráveis ao Fisco muito maior que a média, enquanto no segundo mais frequente, comércio por atacado, a proporção é próxima à média. A Figura B.25 mostra a proporção de decisões favoráveis de acordo com o valor em discussão.

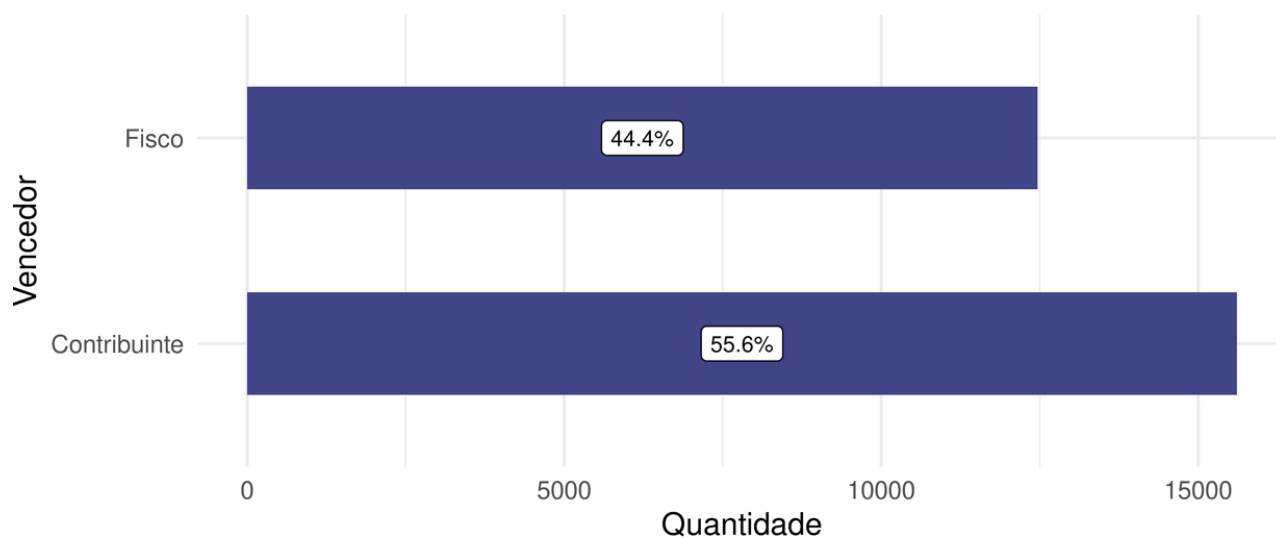
Figura B.25 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Não foi possível identificar uma relação clara do valor com o resultado dos processos. Na primeira instância, a situação é bem diferente da encontrada no Ceará. Conforme é possível observar na Figura B.26, a proporção de vitórias do contribuinte é elevada.

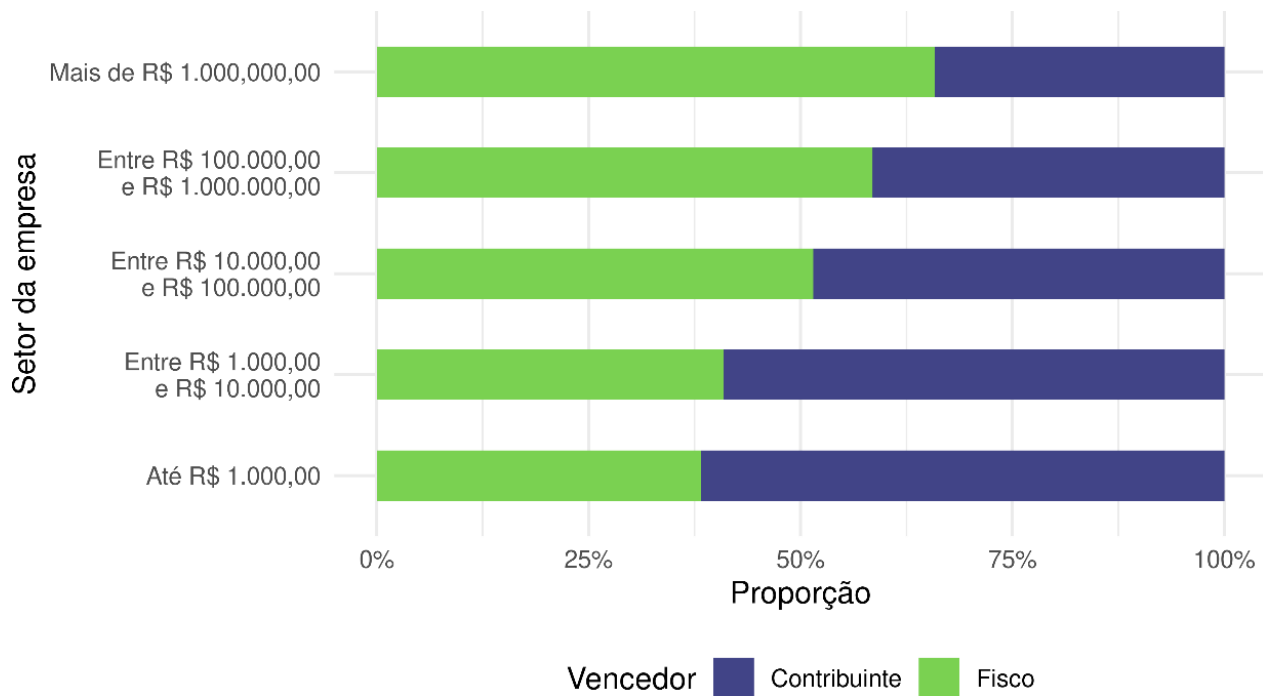
Figura B.26 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura B.27, verifica-se a proporção de decisões favoráveis na primeira instância, comparando os valores em discussão.

Figura B.27 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-PA.



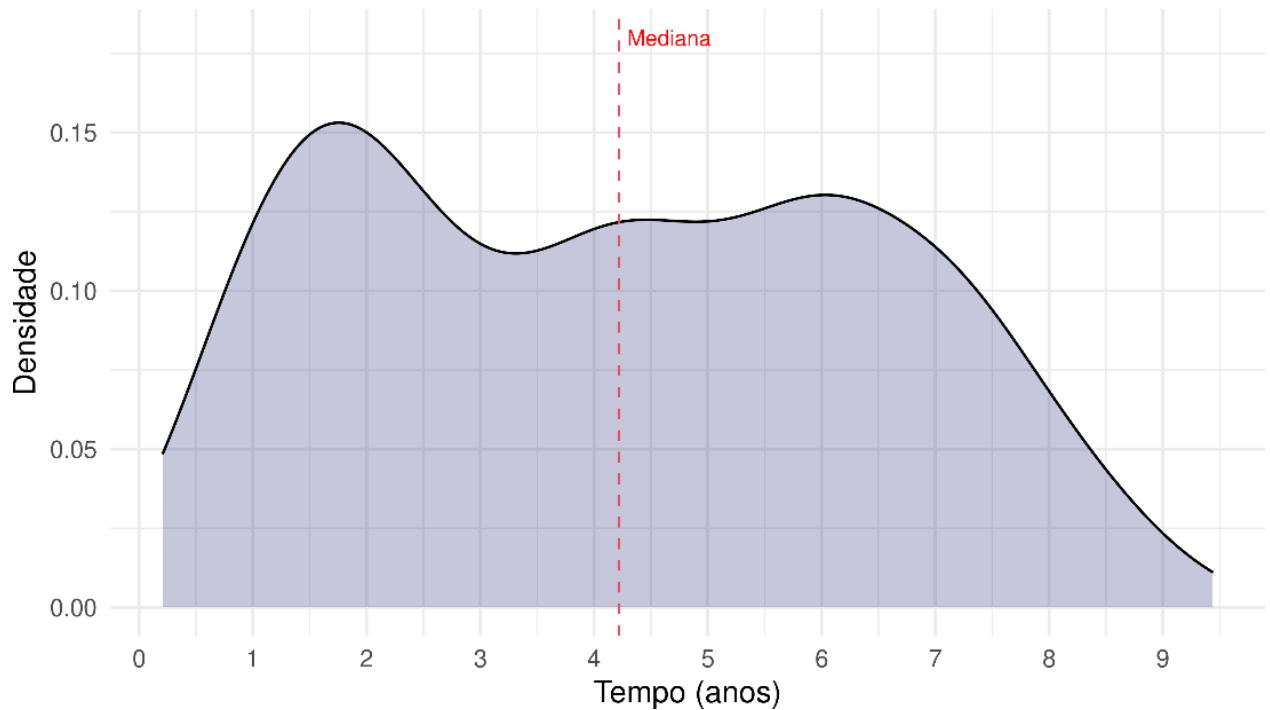
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nota-se que as proporções de vitória do Fisco aumentam conforme aumenta o valor envolvido nos processos, fenômeno interessante que não foi identificado nos dados enviados pela SEF-PA.

SMF-Fortaleza: A SMF de Fortaleza foi a única secretaria municipal a enviar dados, completando a presente análise. A estrutura de dados é similar aos dados do Ceará, com informações das decisões de primeira instância. Por conta disso, esta subseção apresenta algumas análises mais aprofundadas. Infelizmente, os CNPJ foram enviados de forma anonimizada. A base apresenta um total de 777 observações, podendo ser decisões de primeira ou segunda instância.

A Figura B.28 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data de início do processo até a decisão final do órgão. A mediana é pouco acima de quatro anos.

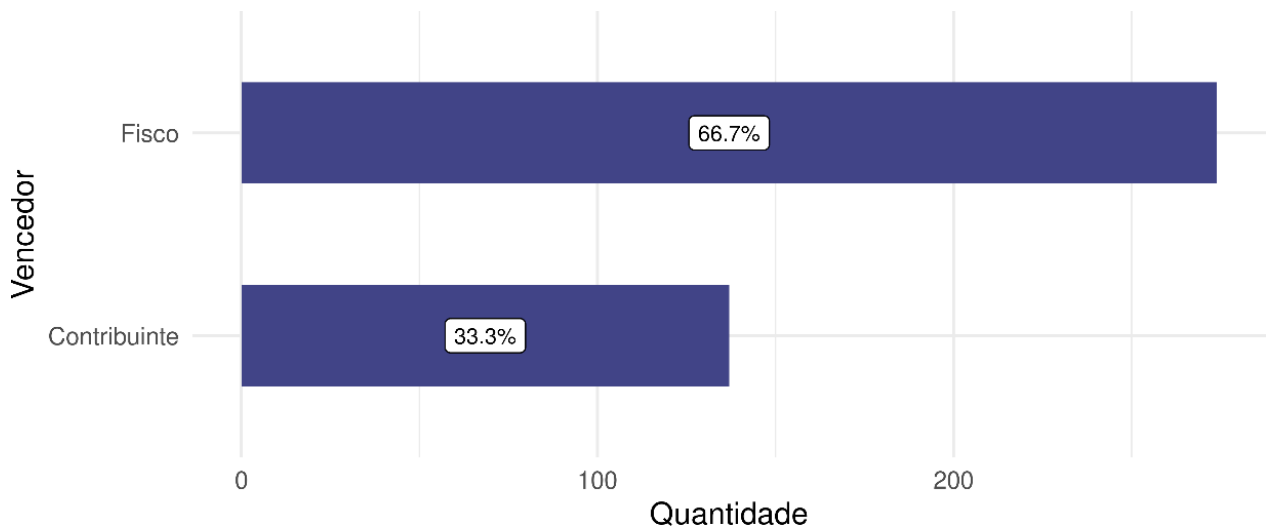
Figura B.28 – Distribuição dos tempos dos processos na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.29 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis, em geral, na base de dados.

Figura B.29 – Volume processual de cada resultado na SMF-Fortaleza.

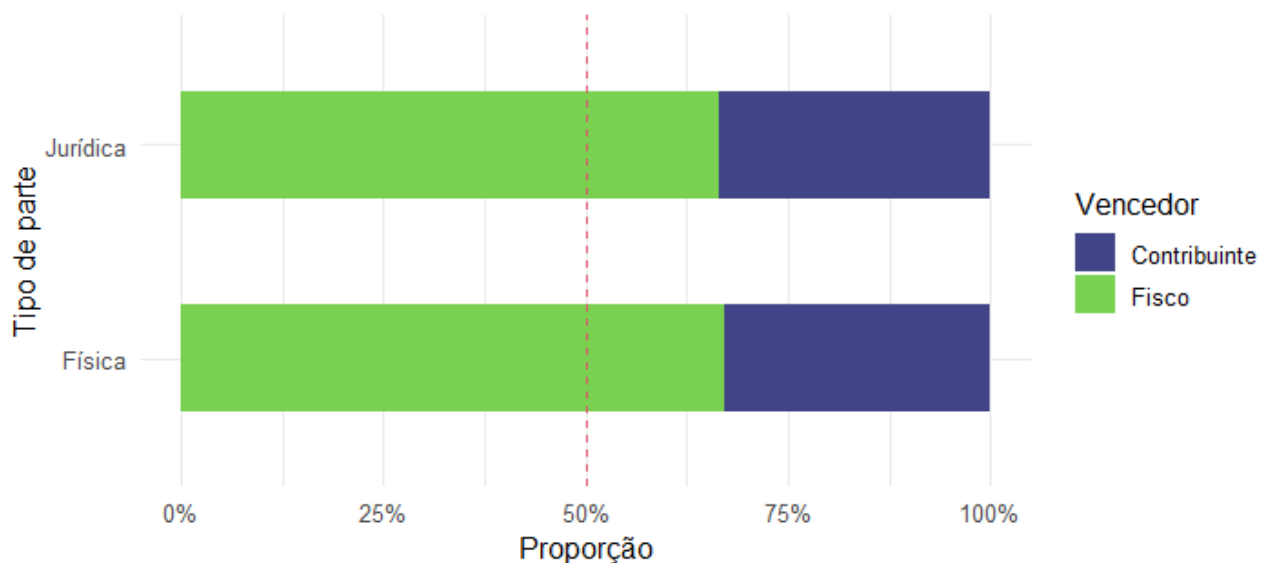


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A proporção de decisões favoráveis ao Fisco é maior do que a identificada no CARF, mas bastante similar, ainda mais considerando a pequena quantidade de dados na amostra.

A Figura B.30 mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte. É possível notar que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco para pessoas físicas é próxima da proporção para pessoas jurídicas.

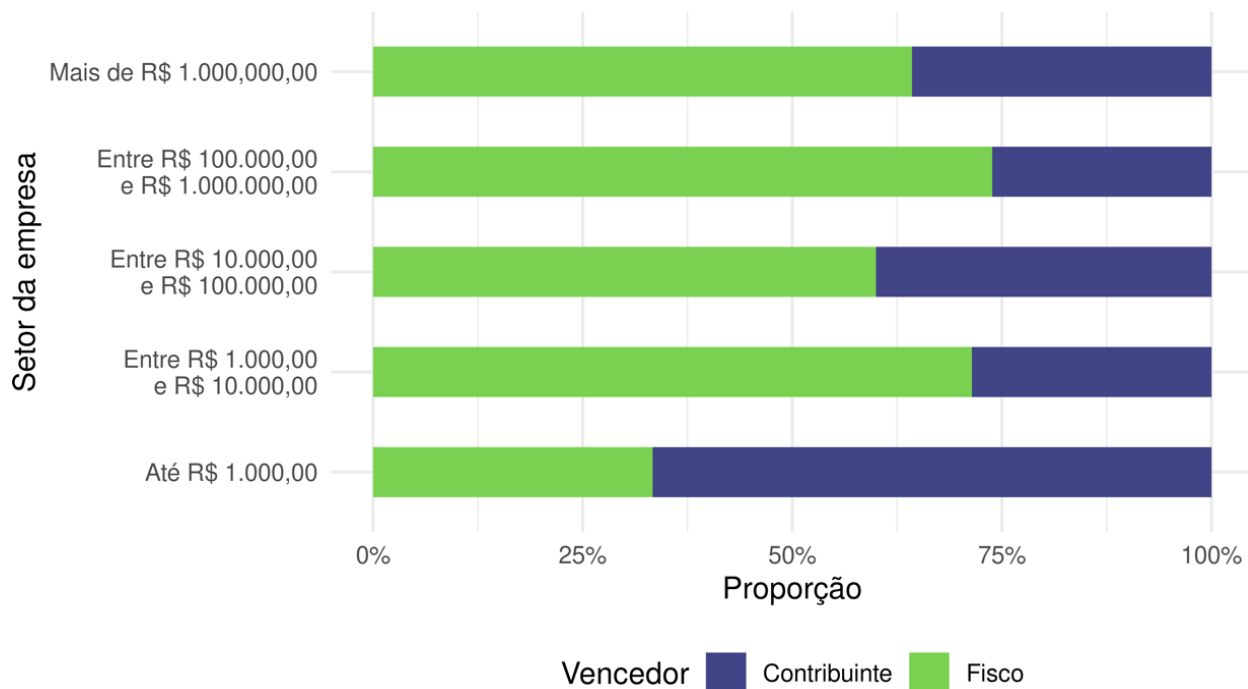
Figura B.30 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.31 mostra a proporção de decisões favoráveis de acordo com o valor em discussão. Não foi possível identificar uma correlação do valor com o resultado dos processos, mas é possível notar que casos com valor baixo apresentam maiores taxas de vitória dos contribuintes.

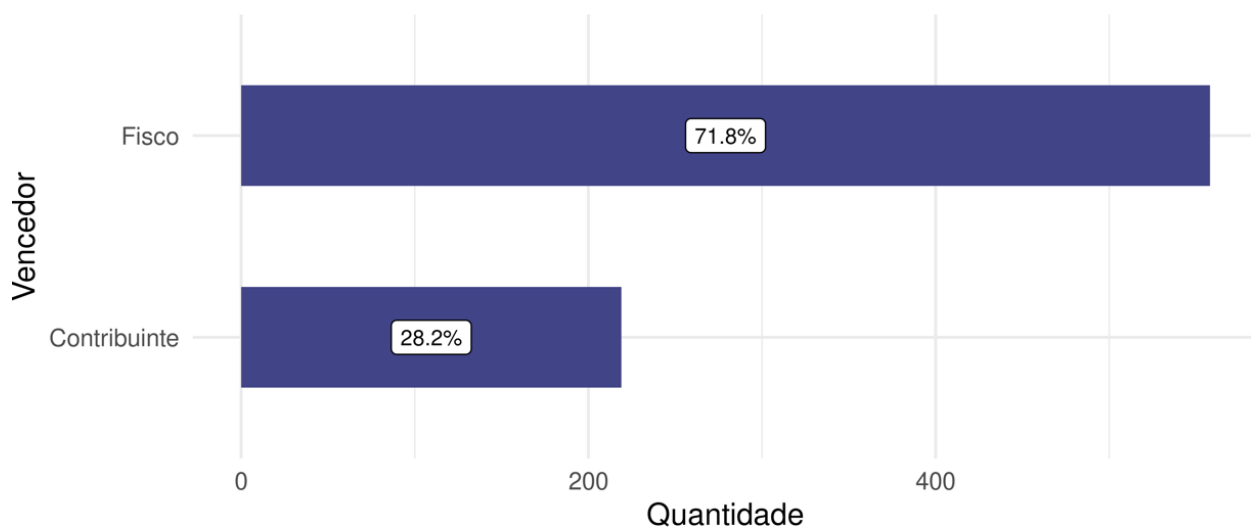
Figura B.31 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.32 mostra a proporção de decisões favoráveis na primeira instância. A proporção de vitórias do Fisco é maior do que na segunda instância.

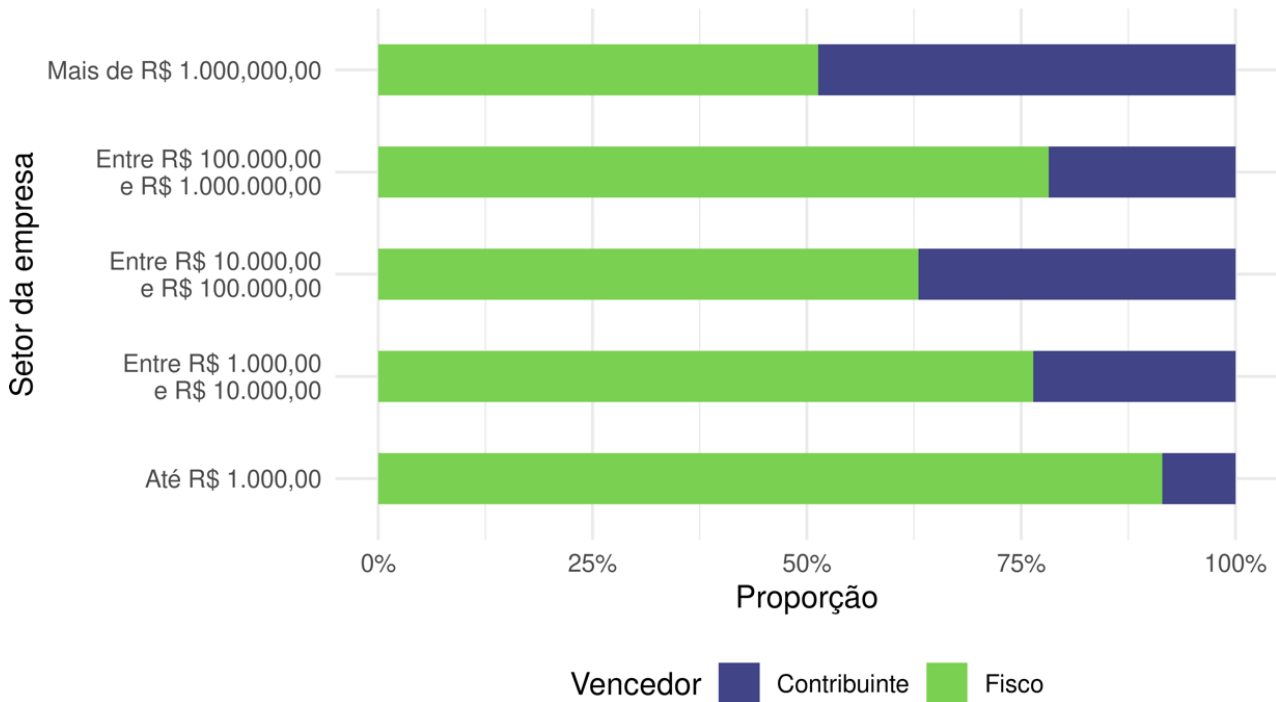
Figura B.32 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura B.33, verifica-se a proporção de decisões favoráveis na primeira instância, comparando os valores em discussão.

Figura B.33 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

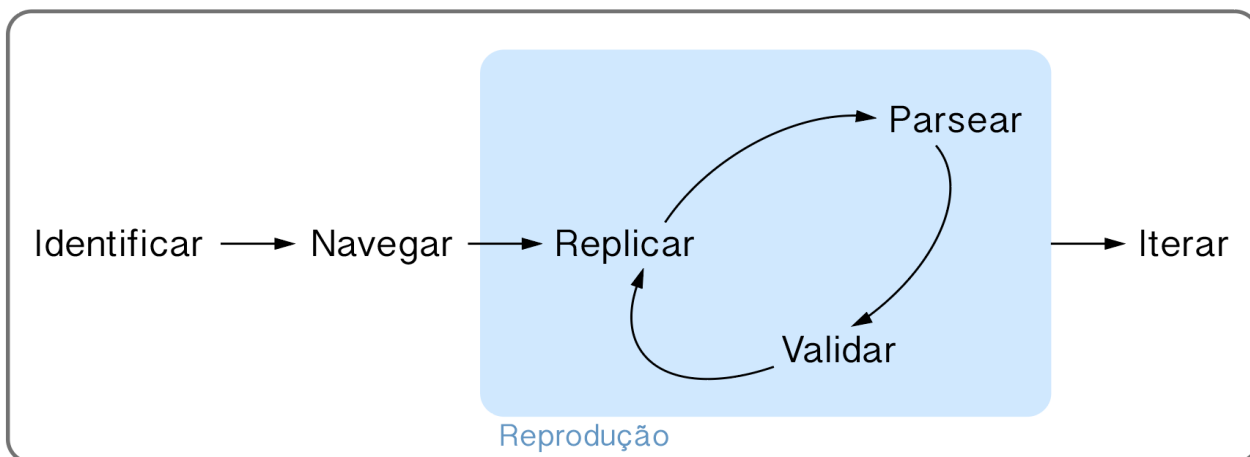
Com exceção da faixa entre cem mil e 1 milhão de reais, nota-se que as proporções de vitória do Fisco reduzem conforme aumenta o valor envolvido nos processos.

Todos os outros órgãos e dados foram incluídos no *dashboard* e omitidos deste apêndice, de forma que todos os métodos quantitativos fossem apresentados sucintamente.

B.2. Dados Obtidos via Raspagem

Os programas de captura foram construídos conforme o fluxo da raspagem de dados, descrito na Figura B.34.

Figura B.34 – Fluxo da raspagem de dados.



Raspagem

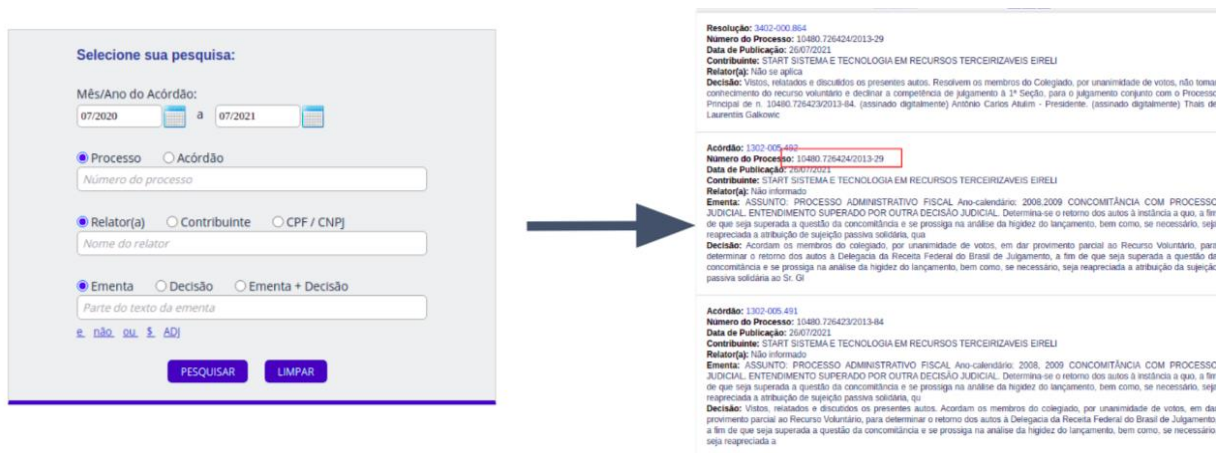
Fonte: [Curso-R Treinamentos](#).

- **Identificar:** busca-se o caminho para acessar a consulta de jurisprudência do tribunal administrativo.
- **Navegar:** estuda-se a página, criando uma estratégia para coletar todos os processos, seja realizando consultas genéricas, seja pesquisando todos os possíveis números de processos individualmente.
- **Replicar:** cria-se um código para imitar o que seria feito no navegador, reproduzindo automaticamente o que um ser humano faria para acessar os dados individualmente.
- **Processar ou Parsear:** Os arquivos brutos obtidos (em documentos HTML, PDF e JSON) são transformados em bases de dados minimamente organizadas para permitir a coleta das informações de interesse.
- **Validar:** Os arquivos processados passam por testes para verificar se as páginas foram baixadas corretamente, se não houve problemas de bloqueio ou falhas no acesso à internet.
- **Iterar:** Uma vez criado o fluxo de replicar, processar e validar os resultados, aplica-se o fluxo repetidamente para todos os processos de interesse. Por exemplo, no caso da SEF-PA, a ABJ criou o fluxo para a 1ª Câmara e o reaplicou (iterou) na 2ª Câmara e para o Tribunal Pleno.

Na sequência demonstra-se o funcionamento das ferramentas de captura por meio do exemplo do CARF. Esse processo foi feito em três passos: listagem, consulta e complementação.

O primeiro passo envolveu a listagem de todos os números identificadores de processos que se buscava analisar. Conforme indicado na Figura B.35, os pesquisadores acessaram os dados a partir da consulta de jurisprudência do conselho.

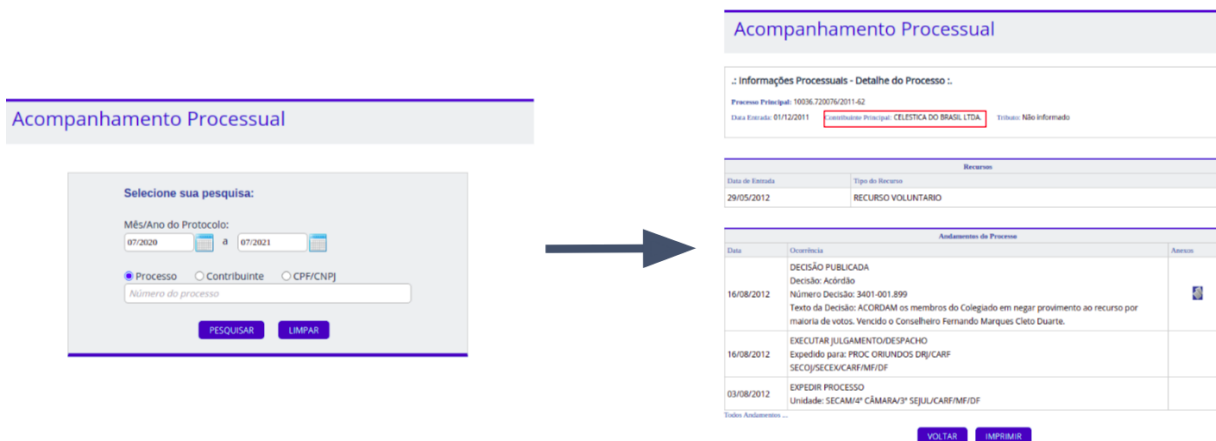
Figura B.35 – Consulta de jurisprudência do CARF.



Fonte: [Site do CARF](#).

O segundo passo consistiu em pesquisar os dados de cada processo na consulta de processos do CARF. Conforme indicado também na Figura B.35, a consulta processual mostrava algumas informações adicionais do processo, como nome do contribuinte e tributo (quando este era informado). Finalmente, o terceiro passo consistiu em pesquisar os dados de cada processo na consulta de processos do sistema de Comunicação e Protocolo da RFB (COMPROT). A consulta tinha um bloqueio contra ferramentas de captura automatizadas, que foi resolvido por meio do *software* [decryptr](#), desenvolvido por pesquisadores da ABJ.

Figura B.36 – Consulta de processos do CARF.



Fonte: [Site do CARF](#).

Conforme indicado na Figura B.37, a consulta processual mostrava algumas informações adicionais do processo, como CNPJ da parte, assunto do processo e estado de origem. A informação do CNPJ é importante para realizar cruzamentos com a base de dados aberta da RFB e obter o tipo de atividade de empresa e sua situação cadastral, dentre outros.

Figura B.37 – Consulta de processos do Comprot.



Fonte: [Site do Comprot](#).

Apesar de seguirem uma estrutura parecida, cada sistema de dados contava com um sistema de acompanhamento processual. Por isso, foi necessário construir um ou mais programas de captura para cada fonte de dados. Em seguida foram descritas algumas especificidades da coleta, para cada origem.

Este procedimento de listagem, consulta e complementação foi realizado para cada um dos sites fazendários de cada um dos órgãos analisados. O Quadro B.2 resume os sites consultados.

Quadro B.2 – Endereços pesquisados de cada órgão.

Origem	Órgão	Link
União	CARF	http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf
União	PFGN	https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos/dados-abertos
União	RFB	https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta.html
Minas Gerais	SEF	https://www2.fazenda.mg.gov.br/sol/ctrl/SOL/PECFORM/CONSULTA_002?ACAO=VISUALIZAR
		Acórdãos CC: http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/ Andamentos processuais: http://www4.fazenda.mg.gov.br/sipta/ServletPesquisaPta
Pernambuco	SEF	https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Paginas/Processos.aspx
São Paulo	SEF (TIT)	https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx
Ceará	SEF (CONAT/	2020.1:

	CRT)	https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/EMENT%C3%81RIO-2020_1%C2%BASEM_FINAL.pdf 2019: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2018/12/EMENTARIO_2019_CONAT_12_03_2020_compressed-1.pdf
Rio de Janeiro	SEF	http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portallapp/pages/buscas/buscaJurisprudencia.jspx
Distrito Federal	SEF (TARF)	http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf
Pará	SEF	https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos/dados-abertos
Rio Grande do Sul	SEF	https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta.html
Belém	SMF	https://www2.fazenda.mg.gov.br/sol/ctrl/SOL/PECFORM/CONSULTA_002?ACAO=VISUALIZAR Acórdãos CC: http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/ Andamentos processuais: http://www4.fazenda.mg.gov.br/sipta/ServletPesquisaPta
Belo Horizonte	SMF	https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Paginas/Processos.aspx
Fortaleza	SMF (CAT)	https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx
Porto Alegre	SMF (TART)	2020.1: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/EMENT%C3%81RIO-2020_1%C2%BASEM_FINAL.pdf 2019: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2018/12/EMENTARIO_2019_CONAT_12_03_2020_compressed-1.pdf
Recife	SMF	http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portallapp/pages/buscas/buscaJurisprudencia.jspx
São Paulo	SMF	http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf
Rio de Janeiro	SMF (C. Contrib.)	https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos/dados-abertos

Fonte: Elaboração própria.

PGFN: a PGFN pode ser considerada como padrão-ouro na disponibilização de dados. Além de inserir informações como valor da dívida, CNPJ e dados sobre tipo de inscrição, o órgão disponibilizava os dados para download em links diretos, por meio de sua [página de transparência](#). O órgão ainda disponibilizava *dashboards* interativos para acompanhamento de negociações de dívidas, com a opção de download dos dados por intermédio de uma planilha.

CARF: apesar de não disponibilizar os dados de forma aberta, o CARF também pode ser considerado como próximo ao padrão-ouro na completude das informações. Utilizando a complementação dos dados do Comprot, foi possível construir uma base com a maioria das variáveis de interesse de pesquisa. O CARF foi utilizado como base para construir o dicionário de dados e orientar a pesquisa nos demais órgãos.

Órgãos do Contencioso Estadual: com relação aos estados, o TIT-SP foi o órgão mais rico em informações. Apesar de não disponibilizar o CNPJ da empresa, o site apresentava informações como nome da parte e resultado do recurso, algo incomum em outros órgãos estaduais. No Pernambuco, por exemplo, as decisões foram disponibilizadas em um arquivo PDF de milhares de páginas (esse arquivo é atualizado periodicamente). Além de disponibilizar informações pessoais (CPF), o arquivo PDF não é uma forma eficiente de apresentar dados. Apesar dessa limitação, foi possível extrair os números identificadores dos processos e os números identificadores das empresas por meio do número CACEPE. A partir da [página de consulta da SEFAZ-PE](#), foi possível obter o CNPJ das empresas. As informações sobre desfecho e votação infelizmente apresentaram muitos dados faltantes.

No site da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal foi possível [consultar](#) os acórdãos a partir de diversos campos, mas as informações disponibilizadas também foram limitadas. Coletaram-se dados básicos sobre os processos, como as ementas das decisões, mas não havia informações de CNPJ das partes, por exemplo.

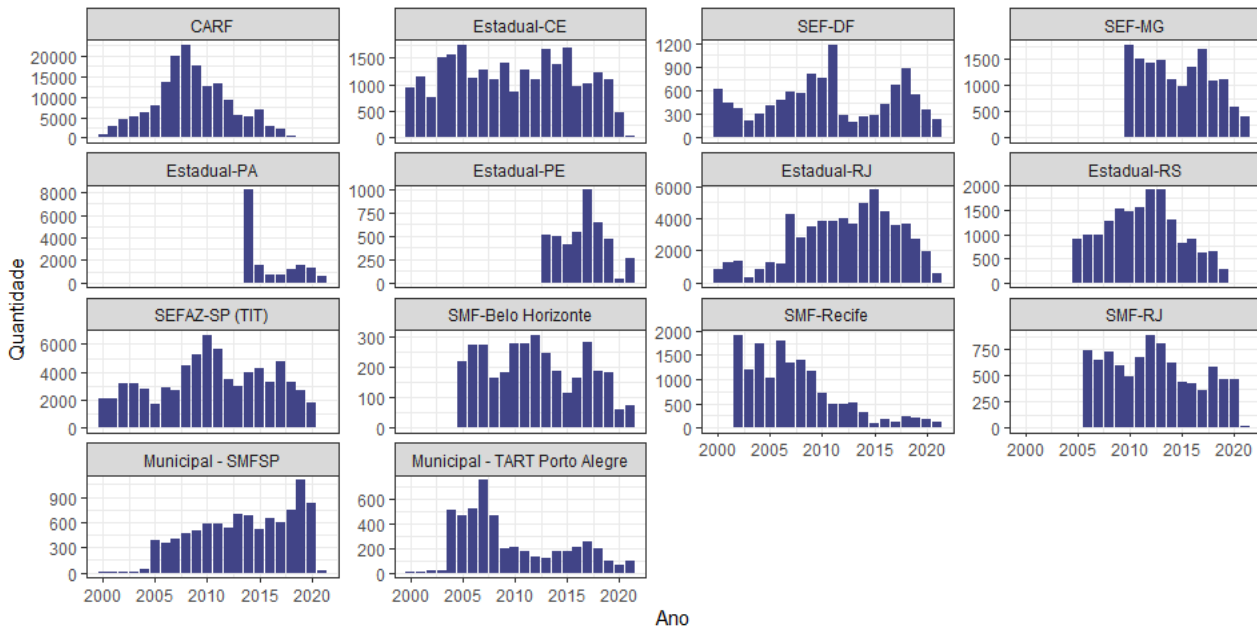
Por sua vez, em Minas Gerais, a [listagem de decisões](#), aliada à [consulta de acompanhamento processual](#), possibilitou a extração de alguns dados adicionais, como todos os andamentos dos processos. Ainda assim, não foi possível coletar dados das partes, como o CNPJ.

Os estados do Ceará e do Pará disponibilizam os dados de forma similar. Pelos sites foi possível acessar somente os arquivos das ementas das decisões. Isso permitiu extrair informações sobre a decisão, mas tornou as informações sobre as partes bastante limitadas. Por sua vez, o Rio Grande do Sul disponibilizou os dados de forma similar, mas com o inteiro teor dos acórdãos. Isso permitiu análises mais aprofundadas, mas também aumentou os riscos de classificações imprecisas de tributos.

Finalmente, no Rio de Janeiro, foram identificados diversos problemas na coleta. O site de consulta de jurisprudência tinha muitas limitações, apresentando erros de lógica na paginação ao realizar buscas. Por isso, foi necessário baixar os processos acessando caso a caso,

sequencialmente. O site permitia o download do PDF da decisão, mas, como o arquivo estava digitalizado, não foi possível obter o texto dos arquivos. No final, quase todas as informações relevantes dos processos estavam faltantes. A Figura B.38 mostra o volume de decisões por ano em cada órgão considerado.

Figura B.38 – Quantidade de decisões por ano de protocolo do processo.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Pelo gráfico, é possível notar que os dados estão disponíveis para diferentes escopos do projeto. Como os dados foram extraídos a partir das consultas de jurisprudência e está ordenado pela data de protocolo do processo, existem dois possíveis vieses: o primeiro é que os casos que estão em curso (sem decisão) no momento da coleta não estão disponíveis. Por isso, é natural que o gráfico decresça ao longo do tempo, especialmente se os processos são demorados. Por outro lado, se em algum órgão específico as decisões são liberadas somente a partir de determinada data, é esperado que se observe um volume menor de casos nos primeiros anos.

APÊNDICE C – Instrumentos de Pesquisa Qualitativa

C.1. Entrevistas

O primeiro instrumento de pesquisa foi o roteiro de entrevista semiestruturada. Essa ferramenta foi utilizada em sessões virtuais com participantes do contencioso administrativo, cuja duração foi limitada a uma hora, para registro de sua experiência individual. Os roteiros contêm cerca de dez (10) perguntas abertas sem limite de tempo para resposta. Intencionalmente, as perguntas são abrangentes, a fim de que o participante tenha liberdade para discutir os assuntos que lhe parecerem relevantes. Na sequência, estão listadas as principais perguntas que foram feitas aos participantes das entrevistas e que ajudam a contextualizar o diagnóstico do contencioso tributário administrativo.

Quadro C.1 – Entrevista: ente fazendário (indivíduos).

Pergunta
Na sua avaliação, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e a União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?
(em caso afirmativo) Quais aspectos da estrutura federalista de tributação, para você, impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários?
Qual é a melhor divisão de competências entre secretarias de finanças, órgãos de julgamento e as procuradorias para a prestação jurisdicional tributária, na sua opinião?
Você já celebrou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com contribuintes ou com a Fazenda Pública?
(em caso afirmativo) Quais foram algumas das dificuldades ou obstáculos para a celebração desses acordos?
(em caso negativo) Quais seriam as medidas necessárias para que a prática desses acordos fosse incorporada de forma mais cotidiana na Administração Fazendária?
A legislação atual sobre soluções pacíficas de controvérsias abarca os temas mais relevantes para os contribuintes?
Uma lei complementar instituidora de um processo administrativo fiscal único para todas as esferas, federal, estadual e municipal, traria maior racionalidade e segurança jurídica para o contribuinte?
Na sua opinião, quais são os melhores programas de premiação de contribuinte regular?

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro C.2 – Entrevista: contribuinte.

Pergunta
Na sua avaliação, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e a união) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?
(em caso afirmativo) Quais aspectos da estrutura federalista de tributação, para você, impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários?
Qual é a melhor divisão de competências entre secretarias de finanças, órgãos de julgamento e as procuradorias para a prestação jurisdicional tributária, na sua opinião?
A escolha inicial pela via administrativa justifica-se, essencialmente, por (motivos elencados oralmente em seguida)
Quais os principais critérios para se optar diretamente pela via judicial em detrimento da administrativa?
Você já celebrou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com contribuintes ou com a Fazenda Pública?
(em caso afirmativo) Quais foram algumas das dificuldades ou obstáculos para a celebração desses acordos?
(em caso negativo) Quais seriam as medidas necessárias para que a prática desses acordos fosse incorporada de forma mais cotidiana na Administração Fazendária?
A legislação atual sobre soluções pacíficas de controvérsias abarca os temas mais relevantes para os contribuintes?
Uma lei complementar instituidora de um processo administrativo fiscal único para todas as esferas, federal, estadual e municipal, traria maior racionalidade e segurança jurídica para o contribuinte?
Na sua opinião, quais são os melhores programas de premiação de contribuinte regular?

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Embora essas perguntas servissem para discutir os pontos mais relevantes do contencioso nos entes federativos, elas não esclarecem a estrutura, a duração e outros aspectos funcionais dessa parte do levantamento de dados. A ABJ alocou duas pessoas para cada sessão de entrevista: uma pessoa entrevistadora principal (coordenadora do projeto) e uma assistente de pesquisa responsável pela anotação de pontos-chave de discussão e logística da sessão (quando havia duas pesquisadoras da ABJ, a segunda pessoa acumularia também as tarefas de logística).

O recrutamento das pessoas participantes foi feito pela amostragem por conveniência, método em que um contato principal indica possíveis entrevistados. O objetivo foi construir um

pool de entrevistados, a partir do qual foram sorteados 12 participantes finais. Dessa forma, reduziu-se marginalmente o direcionamento de experiências inerente à amostragem por conveniência. A ABJ recebeu no total 60 indicações de especialistas no contencioso administrativo para participarem das entrevistas. Convidou 12 pessoas (sorteio aleatório) para realizarem a entrevista, mas apenas cinco tinham disponibilidade e interesse em participar da pesquisa. Essas pessoas representaram o contencioso no Brasil da seguinte forma:

- 4 pessoas que compartilhavam a visão da Fazenda Pública;
- 1 pessoa que compartilhava a visão do contribuinte e de profissionais que atuam no contencioso.

Para preservar a confidencialidade dos entrevistados, suas respostas foram incorporadas na análise sem a identificação dos participantes.

C.2. Questionários

Nesta seção apresentam-se os instrumentos de pesquisa para levantamento dos dados qualitativos. De modo geral, esse método de pesquisa envolve a coleta de dados subjetivos e geralmente não estruturados. Normalmente o número de observações (por exemplo, dados) é pequeno, mas ainda assim se configura como uma boa forma de coletar as diferentes perspectivas dos participantes do contencioso. Esses participantes são listados na Quadro C.3.

Quadro C.3 – Participantes do questionário on-line de pesquisa.

ID Participante	Título do Participante	Detalhamento
1	Ente Fazendário (órgão)	Levantamento de informações sobre o órgão pesquisado, e não sobre a experiência de seus funcionários
2	Ente Fazendário (indivíduos)	Representantes do Estado no contencioso administrativo (auditores, analistas fiscais, representantes fiscais)
3	Contribuinte	Pessoas Físicas e Jurídicas
4	Prestadores de serviço	Advogados(as), Contadores(as)
5	Julgadores	Responsáveis por decidir os processos administrativos tributários
6	Procuradores	Atuam em condição consultiva quando solicitados

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Os questionários on-line foram utilizados para obter as informações sobre os órgãos de pesquisa ou sobre a experiência dos participantes do processo administrativo, de forma a construir uma visão holística do contencioso administrativo no Brasil. Portanto, foram coletadas informações em dois níveis amostrais: dados objetivos do órgão (quando o respondente participava na condição de representante do órgão) ou dados subjetivos individuais (quando o respondente relatava sua experiência no contencioso administrativo). Cada tipo de participante recebeu um tipo de questionário diferente.

Os questionários continham tanto perguntas abertas quanto fechadas, com a seleção de alternativas predefinidas, num total de até 20 perguntas. O objetivo foi sistematizar alguns pontos controversos ao definir as alternativas apresentadas às pessoas participantes. Para reduzir o ônus de participação em questionários de pesquisa, a plataforma on-line dispôs de vídeos e textos explicativos para as perguntas; possibilidade de respostas em áudio ou texto; barras de progressão; possibilidade de interrupção e posterior retomada do questionário; gravação automática de respostas. Sobretudo, estimou-se a finalização de todo o questionário em menos de dez minutos.

Ainda, a pessoa participante não precisava ter o acompanhamento da equipe da ABJ e pôde concluir o questionário de forma independente. Obtiveram-se 150 respostas, dentro do alvo de 100 a 200 respostas de participantes do contencioso administrativo nos vários níveis de governo e com cobertura de todos os órgãos pesquisados. A ABJ também distribuiu o questionário para entidades de contribuintes e prestadores de serviços de apoio aos litigantes, de modo a formar um diagnóstico compreensivo do contencioso administrativo no Brasil. Assim como nas entrevistas, as pessoas que participaram da pesquisa tiveram seus direitos assegurados e consentiram em relação à coleta e à utilização dos dados. Para tornar mais claro como os participantes e os métodos de divulgação se relacionam, foi incluído na Figura C.1 o esquema de participação e métodos de disseminação dos questionários de pesquisa e entrevistas.

Figura C.1 – Participação e métodos de disseminação dos questionários.

		Métodos de disseminação		Método de participação
		Redes sociais	Emails direcionados	
Participantes	Estados e Municípios	Não	Sim, consolidados com contencioso judiciário	Questionário
	Especialistas	Não	Sim, lista própria com sorteio.	Entrevista semi-Estruturada
	Indivíduos	Sim	Sim, via entes pesquisados	Questionário

Detalhamento de Participantes

1. Estados e municípios: entes pesquisados e detalhados no plano de trabalho.
2. Especialistas: professoras, secretárias de finanças ou fazenda, ex-julgadoras dos tribunais administrativos, juristas.
3. Indivíduos: auditoras fiscais, contribuintes, julgadoras, advogadas, contadoras.

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nos Quadros a seguir, estão descritos os conteúdos dos questionários que foram recebidos por cada participante, o tipo de questão que lhes foi apresentada e o tipo de alternativa disponível para resposta.

Quadro C.4 – Questionário: ente fazendário (órgão).

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Existe identificador único dos processos administrativos (tributários ou fiscais)?	Seleção Única	Sim, Não
O órgão possui sistema próprio de gestão processual?	Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
O órgão possui tipologia própria de classificação processual?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Qual o meio de comunicação/notificação entre o ente fazendário e os contribuintes?	Seleção Múltipla	Correios, E-mail ou outro canal eletrônico, Presencial, Telefônico, Outros
O órgão adota alguma solução de tecnologia que contribua para a prestação jurisdicional?	Seleção Múltipla	Inteligência Artificial (por exemplo, tomada de decisões automatizada), Plataforma (própria) de gestão processual, Plataforma (contratada) de gestão processual, Plataforma de gestão on-line de conflitos, Sistema de notificação (<i>push</i>) de andamento processual, Outra tecnologia não listada, Sessões de Julgamento Virtuais, Nenhuma das tecnologias acima
O órgão possui sistema de consulta de processos e busca textual em autos processuais? Em outras palavras, os membros do ente fazendário conseguem consultar material eletrônico (documentos, provas, etc.) de outros processos quando trabalha em seus próprios processos?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Há previsão de realização de perícia administrativa no âmbito do processo administrativo?	Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
(em caso afirmativo) Você poderia descrever rapidamente os procedimentos da perícia? (por exemplo, se há corpo técnico dedicado à perícia, principais benefícios e obstáculos a sua implementação etc.)	Áudio + Texto	–
Qual é a justificativa para o voto de qualidade? (se existente no contencioso da sua unidade federativa)	Áudio + Texto	–
Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e publicidade do órgão ao qual pertence/no qual mais atua?	Slider	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10
Quais são as medidas de transparência, publicidade e acesso dos contribuintes ao conteúdo dos processos administrativos?	Áudio + Texto	–
O órgão tem um sistema de esclarecimento de dúvidas ou questionamentos dos contribuintes na etapa de fiscalização?	Seleção Única	Sim, Não
O órgão permite consultas fiscais por investidores não residentes?	Seleção Única	Sim, Não
O órgão permite consultas fiscais por entidades de classe?	Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
(em caso afirmativo) Qual o processo para formulação dessas consultas?	Áudio + Texto	–
Há previsão de realização de audiências dialogais (ou não discursivas, adversariais), negociações assistidas ou mediação em Consulta Fiscal?	Áudio + Texto	–
O ente fazendário possui iniciativa estruturada, com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade, para revisar e propor a legislação tributária?	Áudio + Texto	–
O ente fazendário possui programas para premiar o contribuinte regular, com medidas como a redução de cumprimento de obrigações acessórias, redução de sanções no caso de autorregulação, exigência de garantia, canais específicos etc.?	Áudio + Texto + Seleção Múltipla	Canais específicos (por exemplo, atendimento prioritário), Exigência menor de garantias, Redução ou eliminação de sanções de natureza não pecuniária, Redução de multas, Redução de cumprimento de obrigações acessórias, Aceitação facilitada de outras garantias para além do depósito em dinheiro (por exemplo, seguro-garantia ou carta de fiança), Não há nenhum programa

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro C.5 – Questionário: ente fazendário (indivíduos).

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Na sua avaliação, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?	Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Quais aspectos da estrutura federalista de tributação, para você, impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários?	Áudio + Texto	–
Em sua opinião, a eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios para a prestação jurisdicional em matéria tributária? Por quê?	Áudio + Texto	–
Em sua opinião, as decisões proferidas nas instâncias administrativas iniciais e revisoras são harmônicas?	Áudio + Texto	–
Você poderia ordenar os temas abaixo, em ordem de importância, para a prestação jurisdicional na esfera administrativa tributária?	Ordenação de Alternativas	Conflito de competências, Número de instâncias revisoras, Formação dos julgadores, Composição do órgão julgador, Tempo de tramitação processual, Programas de regularização fiscal, Transparência e publicidade processual, Coerência e uniformidade jurisprudencial, Demandas Repetidas, Conciliação/Mediação, Outros

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Você acredita que a formação paritária é medida eficaz para garantir a imparcialidade do órgão de julgamento administrativo?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Qual é a justificativa para o voto de qualidade? (se existente no contencioso da sua unidade federativa)	Áudio + Texto	–
Qual seria, em sua opinião, alternativa de nomeação de julgadores que contribua para a imparcialidade dos órgãos julgadores?	Seleção Múltipla	Concurso público, Formação ímpar, Indicação paritária, Sorteio a partir de lista de julgadores, Outra
Na sua opinião, a antiguidade da pessoa julgadora resulta em maior qualidade da decisão administrativa?	Áudio + Texto	Sim, Não
Na sua opinião, órgãos com maior rotatividade de pessoas julgadoras têm maior qualidade na decisão administrativa?	Áudio + Texto	Sim, Não
Você concorda com a afirmação: os contribuintes com os quais eu trabalho mais frequentemente têm uma postura colaborativa com o ente fazendário que eu represento.	Likert	Discordo Totalmente, Discordo Parcialmente, Neutro, Concordo Parcialmente, Concordo Totalmente
Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e publicidade do órgão ao qual pertence/no qual mais atua?	Slider	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Você poderia descrever alguns exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência que encontrou ao longo de sua atuação profissional?	Áudio + Texto	–
Você já celebrou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com contribuintes ou Fazenda Pública?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Quais foram algumas das dificuldades ou obstáculos para a celebração desses acordos?	Áudio + Texto	–
(em caso negativo) Quais seriam as medidas necessárias para que a prática desses acordos fosse incorporada de forma mais cotidiana na Administração Fazendária?	Áudio + Texto	–
Você já presenciou, detectou ou apurou formalmente ilicitude nos acordos realizados com transação tributária?	Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Se você se sentir confortável, poderia descrever a situação em que isso ocorreu?	Áudio + Texto	–
A adoção de solução pacífica de controvérsias tributárias tornaria o processo administrativo mais célere, menos custoso e mais eficaz?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Uma lei complementar instituidora de um processo administrativo fiscal único para todas as esferas, federal, estadual e municipal, traria maior racionalidade e segurança jurídica para o contribuinte?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Na sua opinião, quais são os melhores programas de premiação de contribuinte regular?	Áudio + Texto + Seleção Múltipla	Canais específicos, exigência menor de garantias, redução de sanções, redução de multas, redução de cumprimento de obrigações acessórias, não há nenhum programa

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro C.6 – Questionário: contribuinte, prestadores de serviço, julgadores.

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Na sua avaliação, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?	Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Quais aspectos da estrutura federalista de tributação, para você, impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários?	Áudio + Texto	–
Em sua opinião, a eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios para a prestação jurisdicional em matéria tributária? Por quê?	Áudio + Texto	–

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Em sua opinião, as decisões proferidas nas instâncias administrativas iniciais e revisoras são harmônicas?	Áudio + Texto	–
Você poderia ordenar os temas abaixo, em ordem de importância, para a prestação jurisdicional na esfera administrativa tributária?	Ordenação de Alternativas	Conflito de competências, Número de instâncias revisoras, Formação dos julgadores, Composição do órgão julgador, Tempo de tramitação processual, Programas de regularização fiscal, Transparência e publicidade processual, Coerência e uniformidade jurisprudencial, Demandas Repetidas, Conciliação/Mediação, Outros
Você acredita que a formação paritária é medida eficaz para garantir a imparcialidade do órgão de julgamento administrativo?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Qual seria, em sua opinião, a alternativa de nomeação de julgadores que contribuiria para a imparcialidade dos órgãos julgadores?	Seleção Múltipla	Concurso público, Formação ímpar, Indicação paritária, Sorteio a partir de lista de julgadores, Outra
Na sua opinião, a antiguidade da pessoa julgadora resulta em maior qualidade da decisão administrativa?	Áudio + Texto	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Na sua opinião, órgãos com maior rotatividade da pessoas julgadoras têm maior qualidade na decisão administrativa?	Áudio + Texto	Sim, Não
Você tem uma estratégia de provisionamento para litígios administrativos?	Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Você poderia descrever brevemente sua estratégia de avaliação de risco e reflexos tributários em sua companhia?	Áudio + Texto	–
A escolha inicial pela via administrativa justifica-se, essencialmente, por	Seleção Múltipla	Ampla dilação probatória, Chance de êxito, Custo, Expertise dos julgadores, Suspensão da exigibilidade do crédito tributário, Compensação, Matéria (se infralegal ou regulatória)
Quais os principais critérios para se optar diretamente pela via judicial em detrimento da administrativa?	Seleção Múltipla	Ampla dilação probatória, Chance de êxito, Custo, Estratégia processual, Expertise dos julgadores
Você concorda com a afirmação: os entes fazendários com os quais eu trabalho mais frequentemente têm uma abordagem coercitiva em relação ao contribuinte	Likert	Discordo Totalmente, Discordo Parcialmente, Neutro, Concordo Parcialmente, Concordo Totalmente

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e publicidade do órgão ao qual pertence/no qual mais atua?	Slider	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10
Você poderia descrever alguns exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência que encontrou ao longo de sua atuação profissional?	Áudio + Texto	–
Você já celebrou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com contribuintes ou com a Fazenda Pública?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Quais foram algumas das dificuldades ou obstáculos para a celebração desses acordos?	Áudio + Texto	–
(em caso negativo) Quais seriam as medidas necessárias para que a prática desses acordos fosse incorporada de forma mais cotidiana na Administração Fazendária?	Áudio + Texto	-
Você já presenciou, detectou ou apurou formalmente ilicitude nos acordos realizados com transação tributária?	Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
(em caso afirmativo) Se você se sentir confortável, poderia descrever a situação em que isso ocorreu?	Áudio + Texto	–
A adoção de solução pacífica de controvérsias tributárias tornaria o processo administrativo mais célere, menos custoso e mais eficaz?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Uma lei complementar instituidora de um processo administrativo fiscal único para todas as esferas, federal, estadual e municipal, traria maior racionalidade e segurança jurídica para o contribuinte?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Na sua opinião, quais são os melhores programas de premiação de contribuinte regular?	Áudio + Texto + Seleção Múltipla	Canais específicos, exigência menor de garantias, redução de sanções, redução de multas, redução de cumprimento de obrigações acessórias, não há nenhum programa

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

APÊNDICE D – Pesquisa Documental

Na pesquisa documental, realizou-se a análise de legislações nacionais a respeito do contencioso administrativo. Essa pesquisa foi realizada para 16 entes federativos, a saber, a União, sete estados (Minas Gerais, Pernambuco, São Paulo, Ceará, Rio de Janeiro, Pará e Rio Grande do Sul), o Distrito Federal e sete capitais (Belo Horizonte, Fortaleza, Porto Alegre, Recife, São Paulo e Rio de Janeiro), conforme resumido no Quadro D.1.

Quadro D.1 – Órgãos que foram comparados.

Ente	Nível Federativo	Sigla de Identificação
União	Federal	BR
Minas Gerais	Estadual	MG
Pernambuco	Estadual	PE
São Paulo	Estadual	SP
Ceará	Estadual	CE
Rio de Janeiro	Estadual	RJ
Distrito Federal	Estadual	DF
Pará	Estadual	PA
Rio Grande do Sul	Estadual	RS
Belém	Municipal	bel
Belo Horizonte	Municipal	bhz
Fortaleza	Municipal	for
Porto Alegre	Municipal	poa
Recife	Municipal	rec
São Paulo	Municipal	spo
Rio de Janeiro	Municipal	rje

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Esses 16 entes foram utilizados como base para realizar comparações a respeito de seis temas: i) o processo administrativo fiscal local e a estrutura dos órgãos responsáveis pelo processo; ii) os mecanismos de consulta tributária; iii) os mecanismos de mediação tributária; iv) os

mecanismos de arbitragem tributária; v) os mecanismos de transação tributária; e vi) as iniciativas de *cooperative compliance*.

O assunto (i) é o mais extenso e detalhado. Ele trata de toda a parte relacionada ao contencioso. Os demais assuntos tratam de vias alternativas ao contencioso tributário administrativo, que podem ser tanto formas preventivas do litígio como a consulta tributária (ii) e o *cooperative compliance* (vi), como formas de resolução alternativa dos conflitos já instaurados, como a mediação (iii), a arbitragem (iv) e a transação tributária (v). Todos os quadros e assuntos podem ser encontrados [aqui](#).

Para cada um desses temas uma equipe de pesquisadores buscou, primeiramente, por legislações que pudessem ser utilizadas como base para realizar comparações entre os 16 entes federativos. Na ausência de legislações, outros materiais foram utilizados, tais como reportagens e páginas em sites oficiais do governo.

Sobre o contencioso administrativo (i), foram encontradas tanto as legislações a respeito do processo administrativo tributário como as legislações a respeito da organização dos tribunais administrativos. Essas legislações foram encontradas, majoritariamente, nos sites da Fazenda da União, estados ou municípios. Em alguns casos, os sites ofereciam poucas informações, de forma que não foi possível encontrar legislações sobre o processo administrativo ou sobre a estrutura dos órgãos julgadores. Nesses casos, a busca pelas legislações foi feita na internet, procurando por palavras-chave em uma ferramenta de busca. O Quadro D.2 resume todas as legislações encontradas.

Quadro D.2 – Legislações consultadas de processo administrativo tributário e de organização dos tribunais.

Ente	Processo Administrativo Tributário	Organização Do Tribunal
BR	Decreto n. 70.235/1972	Portaria MF n. 341/2011 (DRJ) Portaria MF n. 343/2015 (CARF)
MG	Decreto n. 44.747/2008	Decreto n. 44.747/2008 Decreto n. 44.906/2008 Lei n. 6.763/1975
PE	Lei n. 10.654/1991	Lei n. 15.683/2015
SP	Lei n. 13.457/2005	Lei n. 13.457/2009 Decreto n. 54.486/2009
CE	Decreto n. 32.885/2018	Lei n. 15.614/2014

RJ	Decreto n. 2.473/1979 Decreto-Lei n. 05/1975	Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	Lei n. 4.567/2011	Decreto n. 33.268/2011
PA	Lei n. 6.182/1998	Decreto n. 3.578/1999
RS	Lei n. 6.537/1973	Resolução TARF n. 1/2016 Lei n. 6.537/1973
Belém	Lei n. 7.056/1977	Lei n. 9.154/2015 Decreto n. 20.617/89 de 11 de julho de 1989 Decreto n. 39.937/PMB, de 20 de fevereiro de 2002* *esse decreto não foi encontrado
Belo Horizonte	Lei n. 1.310/1966, art. 86 e seguintes Lei n. 1.082/2011	Decreto n. 16.197/2016 arts. 14 a 17, Lei n. 10.082/2011 Decreto n. 16.197/2016 Portaria n. 044/2020 (julgamentos virtuais)
Fortaleza	Lei Complementar n. 305/2021, art. 34 ao art. 100 Decreto n. 13.716/2015 Lei Complementar n. 159/2013	Lei Complementar n. 305/2021, art. 1º ao art. 33
Porto Alegre	Decreto n. 15.416/2006, art. 234 e seguintes Decreto n. 16.500/2009, art. 154 e seguintes Lei Complementar n. 765/2015 Lei Complementar n. 534/2005	Regimento Interno do TART
Recife	Lei n. 15.563/1991, art. 177 e seguintes	Lei n. 18.276/2016 Decreto n. 28.021/2014
São Paulo	Decreto n. 50.895/2009 Lei n. 14.107/2005	Lei n. 14.107/2005 Portaria SF n. 213/2021
Rio de Janeiro	Decreto n. 14.602/1996	Resolução SMF n. 2.694/2011

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A partir dessas legislações foram coletadas informações para serem comparadas entre os 16 entes federativos. Para as legislações de processo administrativo tributário foi montada uma planilha em que cada coluna dizia respeito a uma característica do processo administrativo tributário. A estrutura da planilha foi montada a partir do Decreto n. 70.235/1972, que disciplina o

processo fiscal no âmbito federal. Todos os demais processos tributários de cada um dos outros entes federativos foram analisados em comparação com o modelo federal. Em caso de dúvidas de preenchimento, foi consultada uma equipe de especialistas em direito tributário.

Para as legislações referentes à organização dos tribunais, foi montada outra planilha, que não se baseou mais na legislação federal, uma vez que as estruturas entre os entes eram muito diversas. Cada coluna da planilha dizia respeito a uma característica dos tribunais administrativos de primeira ou segunda instância. Novamente, em caso de dúvida de preenchimento, consultou-se uma equipe de especialistas em direito tributário.

Ao fim da análise, foram enviados e-mails para todas as Secretarias das Fazendas de todos os entes analisados, para que eles validassem ou corrigissem as informações dos quadros. Os quadros elaborados a partir desse procedimento estão resumidos no Quadro D.3.

Quadro D.3 – Lista de quadros construídos para a pesquisa documental na parte de processo administrativo e estrutura dos tribunais.

Título do quadro	Informações coletadas
<u>Comparação dos elementos básicos do auto de infração</u>	Elementos do auto de infração
<u>Comparação das hipóteses de vícios nos autos de infração</u>	Hipóteses de nulidade ou sanabilidade para os vícios formal e material nos autos de infração
<u>Comparação do tipo de órgão de primeira instância</u>	Descrição do órgão julgador de primeira instância; a natureza desse órgão (um órgão e julgamento especializado ou um representante fazendário)
<u>Comparação da estrutura dos órgãos julgadores de primeira instância</u>	Nome do órgão de julgamento especializado; o tipo de julgamento realizado (colegiado ou monocrático); a estrutura do órgão
<u>Comparação dos recursos de ofício</u>	A previsão de recurso de ofício na legislação de PAF (sim ou não); o valor de referência a partir do qual o recurso de ofício é obrigatório; o valor em reais a partir do qual o recurso de ofício é obrigatório
<u>Comparação da estrutura dos órgãos julgadores de segunda instância</u>	Nome do órgão; a quantidade de câmaras do órgão; o número de julgadores por câmara; o total de julgadores do órgão

<u>Comparação do perfil dos julgadores de segunda instância</u>	Nome do órgão, perfil técnico dos julgadores de segunda instância; o tempo de mandato dos julgadores; a possibilidade de prorrogação e a quantidade de vezes em que é permitido prorrogar os mandatos
<u>Comparação da forma de escolha dos julgadores de segunda instância</u>	Nome do órgão; a forma de escolha dos julgadores do Fisco e do contribuinte em segunda instância (nomeação ou concursado); a pessoa que escolhe os julgadores em caso de nomeação; para o Fisco, se há lista que antecede a escolha dos seus julgadores e como é essa lista; para o contribuinte, se há lista que antecede a escolha dos seus julgadores e como é essa lista.
<u>Comparação da indicação dos julgadores de segunda instância</u>	Nome do órgão; para o caso dos julgadores do Fisco, a informação sobre onde são escolhidos tais representantes; para os casos dos julgadores dos contribuintes que são nomeados a partir de lista, a informação de qual entidade indica esses julgadores
<u>Comparação do tipo de nomeação</u>	Nome do órgão; o tipo de lista que embasa a escolha dos membros do Fisco; o tipo de lista que embasa a escolha dos membros do contribuinte
<u>Comparação do recurso especial</u>	Nome do órgão; a presença de recurso especial (sim ou não); as hipóteses em que o recurso especial é cabível (hipótese da maioria, hipótese da divergência e a hipótese do voto de qualidade)
<u>Comparação do voto de qualidade</u>	Nome do órgão; a presença de voto de qualidade para a segunda instância administrativa (sim ou não); a presença de voto de qualidade para recurso especial (sim ou não)
<u>Comparação da relação entre a estrutura do tribunal com o voto de qualidade para recurso voluntário</u>	Nome do órgão; a presença de voto de qualidade para recurso voluntário (sim ou não); a quantidade de julgadores de recurso voluntário (par ou ímpar); a composição paritária do órgão de julgamento de recurso voluntário (sim ou não)
<u>Comparação da relação entre a estrutura do tribunal com o voto de qualidade para recurso especial</u>	Nome do órgão; a presença de voto de qualidade para recurso especial (sim ou não); a quantidade de julgadores de recurso especial (par ou ímpar); a composição paritária do órgão de julgamento de recurso especial (sim ou não)
<u>Comparação do perfil do julgador de voto de qualidade em segunda instância</u>	Nome do órgão; quem é o julgador que realiza o voto de qualidade de recurso voluntário; por quem esse julgador é nomeado; quem esse julgador representa (Fisco, contribuinte ou terceiro imparcial)
<u>Comparação do perfil do julgador de voto de qualidade em recurso especial</u>	Nome do órgão; quem é o julgador que realiza o voto de qualidade de recurso especial; por quem esse julgador é nomeado; quem esse julgador representa (Fisco, contribuinte ou terceiro imparcial)

<u>Comparação dos prazos processuais</u>	Prazo de impugnação de crédito; prazo para o recurso em segunda instância; prazo para recurso especial
--	--

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Essa análise documental também foi feita para os temas restantes, a saber, a consulta tributária, a mediação tributária, a arbitragem tributária, a transação tributária e o *cooperative compliance*. As informações para esses temas foram mais escassas e difíceis de encontrar, pois nem todos os entes tinham alguma experiência relacionada a eles. A consulta tributária foi o procedimento mais consistente, pois está frequentemente prevista na própria legislação de processo administrativo tributário. Ao lado da consulta, foram encontradas também, com certa frequência, disposições sobre a transação tributária. Isso ocorreu em razão de o Código Tributário Nacional (CTN) autorizar expressamente a realização de transações tributárias.

Para os demais procedimentos, por outro lado, não foram encontradas legislações de forma tão consistente em relação aos entes federativos. Em muitos lugares sequer havia previsão para esses procedimentos acontecerem. A mediação tributária foi encontrada apenas em três lugares (Minas Gerais, Belo Horizonte e Porto Alegre), conforme demonstrado nos achados (Capítulo 6), mas ela não está regulamentada em nenhuma legislação específica. Todas as experiências analisadas foram encontradas apenas em reportagens em sites oficiais do governo.

Quanto à arbitragem tributária, por ser muito recente no mundo, não foi encontrada em lugar algum. A única previsão legal aparece em um projeto de lei de 2019, de autoria do senador Antonio Anastasia (PSDB/MG). Esse projeto de lei ainda está em tramitação.

Quanto ao *cooperative compliance*, as experiências encontradas também foram muito escassas. Muitos documentos utilizados para a pesquisa não foram legislações, mas informações disponibilizadas nos sites dos governos. Em alguns casos já havia leis ou projetos de leis que podiam ser analisados. Todas as fontes utilizadas para a pesquisa a respeito desses cinco procedimentos (consulta, mediação, arbitragem e transação tributários e *cooperative compliance*) estão resumidos no Quadro D.4.

Quadro D.4 – Material utilizado para pesquisar consulta tributária, mediação tributária, arbitragem tributária, transação tributária e *cooperative compliance*.

Ente	Consulta Tributária	Mediação Tributária	Arbitragem Tributária	Transação Tributária	<i>Cooperative Compliance</i>
------	---------------------	---------------------	-----------------------	----------------------	-------------------------------

BR	Decreto n. 70.235/1972 Lei Federal n. 9430/1996	-	Projeto de Lei n. 4.257/2019	Lei n. 13.988/2020	Programa CONFIA, ainda em fase de elaboração da lei, conforme visto em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-federal-cria-comite-responsavel-pela-gestao-do-programa-confia
MG	Decreto n. 44.747/2008 Lei 6.763/1975	https://www.bjl.com.br/pernambuco-inaugura-o-nucleo-de-atuacao-e-mediacao-tributaria/	-	Decreto n. 44.747/2008 (arts. 191-193) art. 217 e 218, IV da Lei n. 6.763/1975	-
PE	Lei n. 10.654/1991	-	-	Decreto n. 47.086/2019	-
SP	Lei n. 6.374/1989 Lei n. 13.457/2009 Decreto n. 45.490/2000	-	-	Lei n. 17.293/2020 Resolução PGE de 27/2020	Programa Nos Conformes, projeto já iniciado, regulamentado pela Lei Complementar n. 1.320/2018 e pelo Decreto n. 64.453/2019
CE	Decreto n. 24.569/1997	-	-	-	Programa Contribuinte Pai D'Égua, projeto em fase piloto, regulamentado pela Lei n. 17.087/2019 e pelo Decreto n. 33.820/2020
RJ	Decreto n. 2.473/1979	-	-	Lei n. 368/1980 Projeto de Lei Complementar n. 19/2020 e Projeto de Lei Complementar n. 32/2020	Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, ainda em fase de votação da lei, por meio do Projeto de Lei n. 26/2020
DF	Lei n. 4.567/2011	-	-	-	Programa de Conformidade Tributária, ainda em fase de elaboração da lei, conforme visto em https://www.economia.df.gov.br/wp-content/uploads/2021/05/SEE-C-DF-Resultado-da-pesquisa-para-o-Programa-de-Conformidade-Tributaria-do-DF.pdf
PA	Lei n. 6.182/1998	-	-	Lei n. 9.260/2021	-
RS	Lei n. 6.537/1973	-	-	Lei n. 6.537/1973	Programa Nos Conformes, projeto já iniciado,

					regulamentado pelos arts. 20 a 32 da Lei n. 15.576/2020
Belém	Lei n. 7.056/77	-	-	Lei n. 7.056/1977	-
Belo Horizonte	Decreto n. 17.190/2019	https://prefeitura.pbh.gov.br/noticias/pbh-promove-mediacao-para-contribuintes-da-dividativa	-	Lei n. 9.158/2006 Decreto n. 12.926/2007	-
Fortaleza	Lei Complementar n. 159/2013 Lei Complementar n. 305/2021	-	-	art. 103, Lei Complementar n. 159/2013	-
Porto Alegre	Decreto n. 15.416/2006	Lei n. 13.028 de 11 de março de 2022	-	PLL n. 43/2021 aprovado	Programa Em dia com Porto Alegre, ainda em fase de elaboração da lei, conforme visto em https://prefeitura.poa.br/gp/noticias/prefeitura-lanca-nova-administracao-tributaria-e-modelo-inedito-de-mediacao-no-brasil
Recife	Lei n. 15.563/1991	-	-	-	-
São Paulo	Lei n. 14.107/2005	-	-	Lei n. 17.324/2020 Decreto n. 60.939/2021	-
Rio de Janeiro	Decreto n. 14.602/1996	-	-	Lei n. 5.966/2015	-

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A partir destes materiais, foram elaborados alguns quadros comparativos. A quantidade de análises variou conforme a quantidade de informações disponibilizadas pelas fontes utilizadas na pesquisa. No caso da mediação, por exemplo, em que as únicas fontes foram reportagens, foi possível fazer um único quadro comparativo. Para a arbitragem, que possui um único projeto de lei que ainda está em tramitação, não foi feita nenhuma análise. Para outros procedimentos, como a consulta e a transação, as análises foram mais ricas.

O preenchimento de todos estes procedimentos passou também por um processo de validação com uma equipe de especialistas. Ao fim da elaboração dos quadros, eles foram enviados para a Secretaria da Fazenda de cada um dos entes analisados a fim de obter validação ou correção das informações. O Quadro D.5 lista todos os quadros comparativos elaborados a partir deste procedimento.

Quadro D.5 – Lista de quadros construídos para pesquisa documental a respeito da consulta tributária, mediação tributária, transação tributária e *cooperative compliance*.

Tema	Título do quadro	Informações coletadas
Consulta	<u>Comparação dos legitimados a realizar a consulta</u>	Legitimidade de realizar consulta pelo sujeito passivo do crédito tributário (sim ou não); legitimidade de realizar consulta pelas entidades representantes de classe (sim ou não); legitimidade de realizar consulta pela administração pública (sim ou não)
Consulta	<u>Comparação do objeto da consulta</u>	Objeto da consulta (é igual ou diferente ao que está disposto na legislação federal?)
Consulta	<u>Comparação do momento para a realização de consultas</u>	A possibilidade de se realizar consulta antes da instauração do processo litigioso (sim ou não); a possibilidade de se realizar consulta depois de instaurado o litígio (sim ou não)
Consulta	<u>Comparação da vinculatividade da consulta</u>	A vinculatividade da consulta ao contribuinte
Consulta	<u>Comparação da possibilidade de recursos nas consultas</u>	A possibilidade de recurso na consulta (sim ou não); a hipótese recursal; órgão que aprecia o recurso; tipo de julgamento realizado neste órgão (colegiado ou monocrático)
Consulta	<u>Comparação do efeito suspensivo na consulta</u>	Previsão de efeito suspensivo para o pagamento do imposto ao se realizar um procedimento de consulta (sim ou não)
Mediação	<u>Entes que há experiências</u>	Descrição das experiências de mediação tributária existentes
Transação	<u>Comparação da efetividade dos termos de transação</u>	Forma de extinção da obrigação tributária
Transação	<u>Comparação do alcance do objeto da transação</u>	Objeto da transação
Transação	<u>Comparação do momento da transação</u>	Momento da transação (depois da inscrição na dívida ativa, depois da inscrição na dívida ativa, ou em qualquer fase do processo)

Transação	<u>Comparação da renúncia da ação judicial</u>	Obrigatoriedade da renúncia à ação judicial para realizar transação (sim ou não)
<i>Cooperative Compliance</i>	<u>Panorama da conformidade tributária no Brasil</u>	Nome do programa de cada ente; status do programa (elaboração de lei, regulamentado, fase piloto); ano de início; legislação importante

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

APÊNDICE E – *Dashboards*

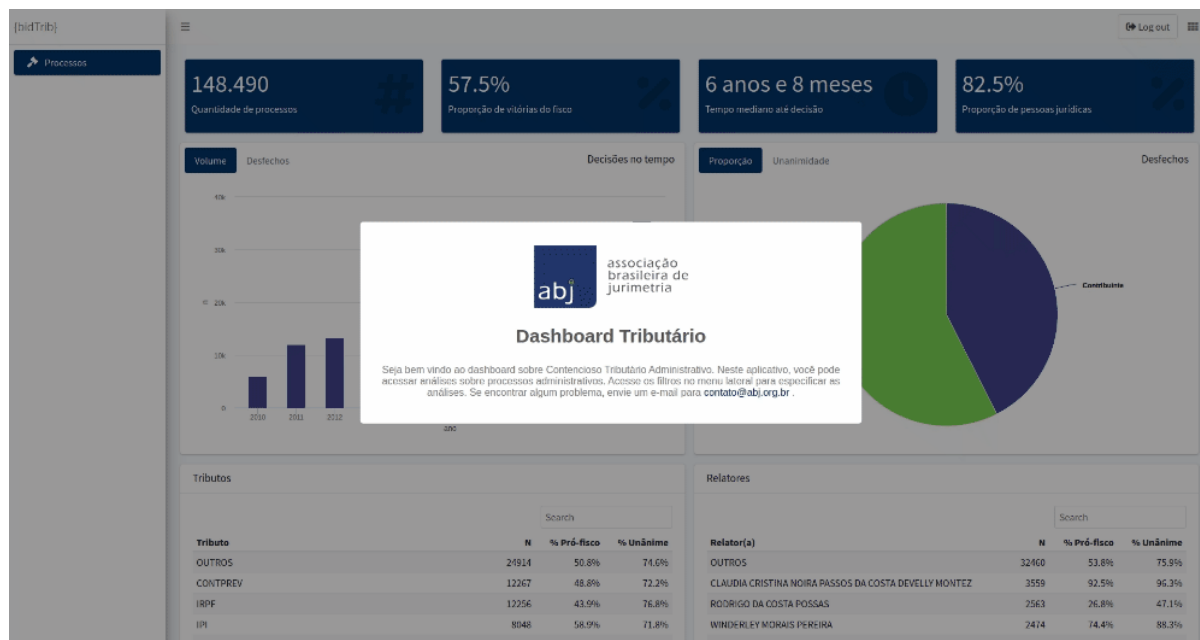
Uma das entregas principais da pesquisa foram os *dashboards*, ferramentas de visualização interativa do contencioso administrativo tributário. Alimentadas pelos programas de captura de processos, estes aplicativos permitem a visualização das estatísticas importantes dos processos, como volume, proporção de decisões favoráveis e tempo mediano, e da pesquisa qualitativa, como o número de respondentes por unidade federativa, o percentual de respondentes por tipo de participante, etc.

E.1. *Dashboard*: bidTrib

A Figura E.1 mostra a tela inicial deste *dashboard*. A ferramenta apresenta as seguintes estatísticas:

- **Cards:** Nos retângulos superiores, são apresentados a quantidade de processos, a proporção de decisões favoráveis ao Fisco, o tempo mediano até a decisão e a proporção de pessoas jurídicas na base.
- **Decisões no tempo:** O primeiro gráfico de colunas mostra o volume de decisões ao longo do tempo, além do volume de decisões ao longo do tempo por desfecho.
- **Desfechos:** Mostra a proporção de decisões favoráveis ou desfavoráveis ao Fisco, além da proporção de unanimidade, maioria e decisões por voto de qualidade.
- **Tributos:** Mostra as combinações de tributos envolvidos no caso, apresentando a quantidade, proporção de decisões favoráveis ao Fisco e taxa de unanimidade.
- **Relatores:** Mostra quantidade, proporção de decisões favoráveis ao Fisco e taxa de unanimidade por relator.
- **Partes:** A aba de partes, que ainda se encontra em construção, mostra a quantidade de casos e proporção de decisões favoráveis por tipo de atividade e natureza empresarial.

Figura E.1 – Tela inicial do *dashboard* bidTrib.

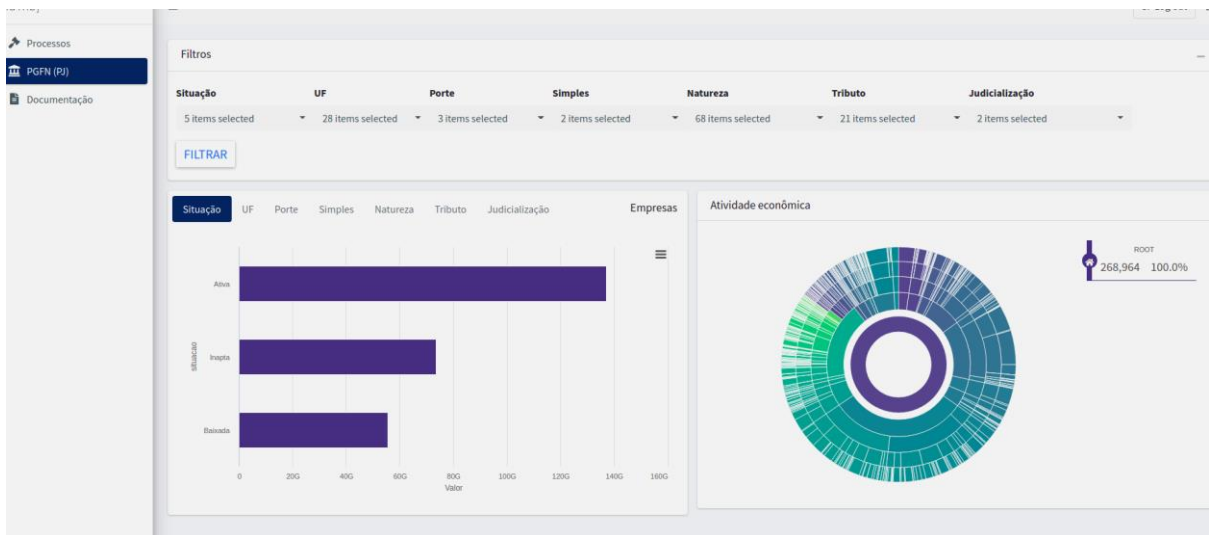


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

No canto superior direito, é possível acessar a aba de filtros. Nessa aba, é possível selecionar o tribunal de interesse e aplicar filtros para atualizar as visualizações. A Figura E.2 mostra a aba de filtros. Considerando o dicionário de dados, a ferramenta permite a aplicação dos seguintes filtros:

- Tipo de pessoa (jurídica ou física).
- Ano da decisão.
- Autor do recurso (contribuinte ou Fisco).
- Órgão julgador.
- Instância (segunda ou câmara superior/tribunal pleno).
- Tributos envolvidos.
- Vencedor (contribuinte ou Fisco).
- Votação (unânime, maioria ou voto de qualidade).
- Relator(a) da decisão.

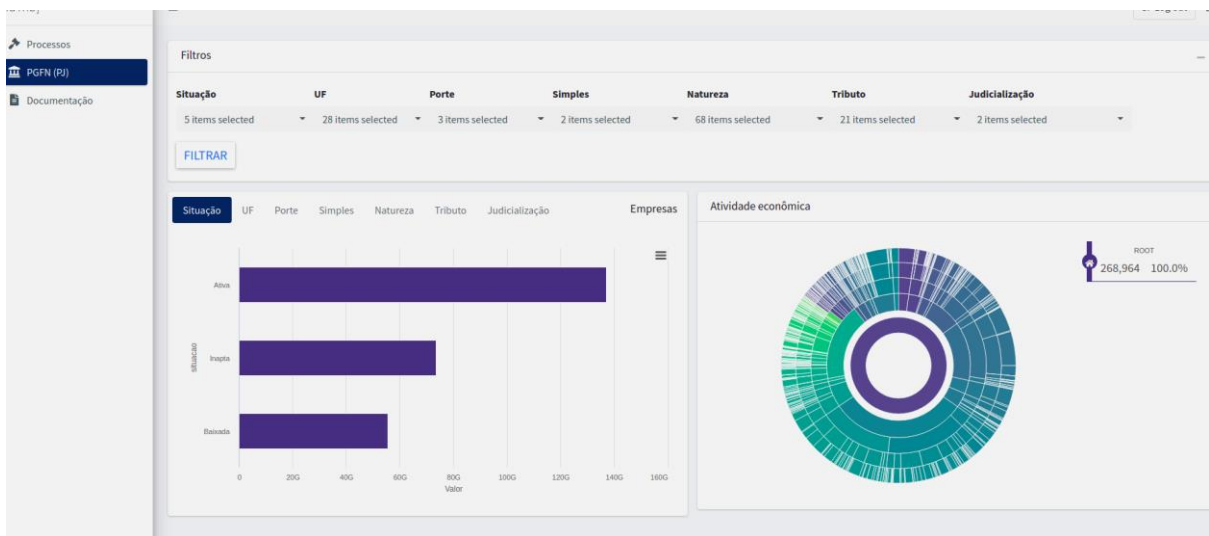
Figura E.2 – Aplicação de filtros no *dashboard* tributário.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A *dashboard* final está disponível on-line. Em futuros trabalhos, a ferramenta poderá ser atualizada automaticamente a partir da re-execução das ferramentas de captura. Em seguida, apresenta-se a aba referente aos dados da PGFN, que possui portal de dados abertos que permitiram a realização de algumas análises complementares, considerando apenas pessoas jurídicas e cruzando com a base de dados de CNPJ aberta Receita Federal. A Figura E.3 mostra a tela da PGFN.

Figura E.3 – Aba com dados da PGFN.



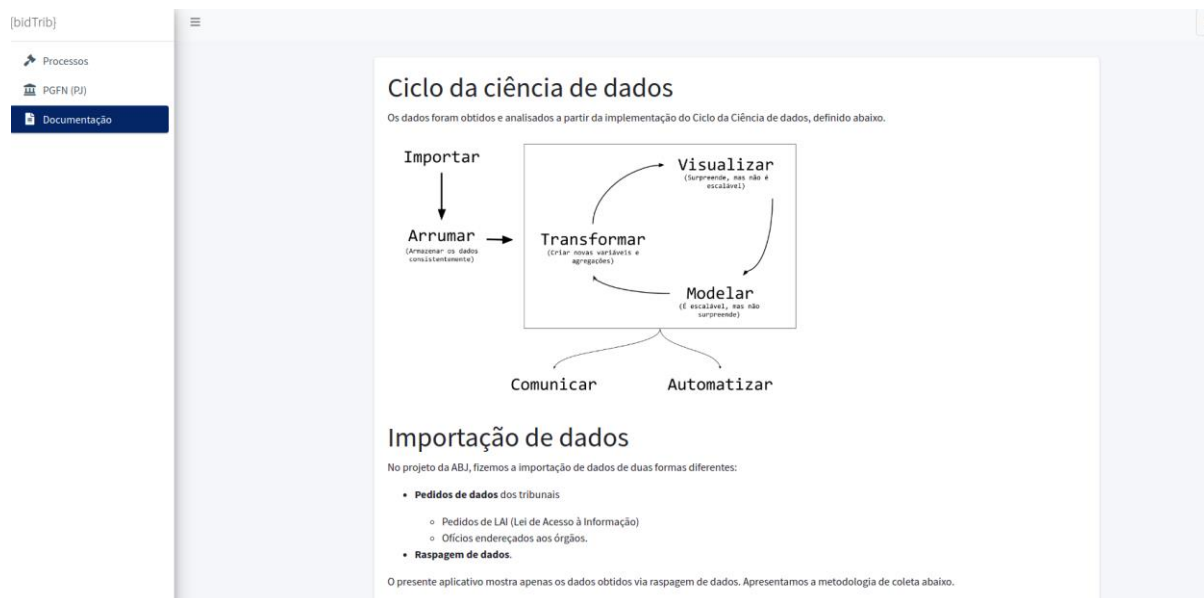
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A ferramenta apresenta as seguintes estatísticas:

- **Situação:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com a situação (ativa, inapta, baixada) das empresas segundo o cadastro da RFB.
- **UF:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa em cada estado, de acordo com a informação da UF de origem.
- **Porte:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com o porte das empresas segundo o cadastro da RFB.
- **Simples:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com a opção pelo Simples das empresas segundo o cadastro da RFB.
- **Natureza:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com a natureza jurídica das empresas segundo o cadastro da RFB.
- **Tributo:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com o tributo.
- **Judicialização:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com a ocorrência de judicialização.
- **Atividade econômica:** Gráfico *sunburst* mostrando o total em dívida ativa de acordo com os vários níveis de atividade empresarial (CNAE) principal, segundo o cadastro da RFB.
- **Filtros:** Nessa parte, é possível aplicar filtros para atualizar as visualizações.

Finalmente, apresenta-se a aba de documentação, que foi construída com o intuito de demonstrar como os dados foram baixados e especificidades da coleta. A aba mostra informações básicas sobre raspagem e faxina de dados, além de apresentar estatísticas de quantidade de processos, cobertura e quais colunas foram obtidas a partir do dicionário de dados e a disponibilidade dos órgãos.

Figura E.4 – Aba com informações sobre a forma de coleta dos dados.



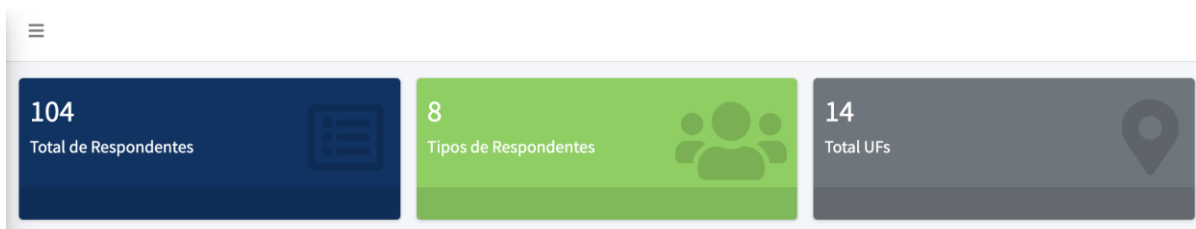
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

E.2. Dashboard: bidSurvey

O *dashboard* bidSurvey apresenta um painel visual interativo do contencioso tributário administrativo. O principal objetivo do *dashboard* é facilitar o acompanhamento dos resultados da parte qualitativa do projeto.

Dele é possível extrair indicadores e métricas relacionados ao questionário on-line de pesquisa aplicado pela ABJ. Aqui, descreve-se os principais elementos deste segundo *dashboard*. Em seu topo, estão disponíveis três caixas de alerta contendo informações sobre o total de respondentes, tipos de respondentes e o total de UFs, conforme Figura E.5.

Figura E.5 – Boxes do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

No corpo, estão duas caixas com os dados principais da plataforma. À esquerda, a pessoa que visita o site pode ler uma breve explicação de seu conteúdo e selecionar os recortes analíticos de interesse (por tipo de respondente ou unidade federativa, por exemplo).

Figura E.6 – Padrão de explicações e gráficos da pesquisa qualitativa.

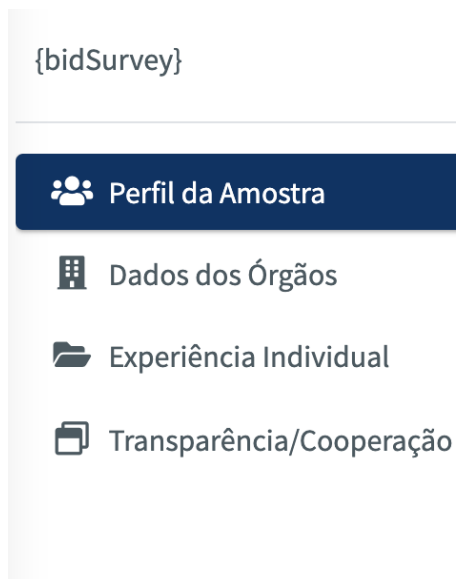


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Ao lado esquerdo do corpo do *dashboard*, há um painel de seleção para visualizar dados específicos de uma das seções do questionário on-line, quais sejam:

- **Perfil da amostra:** Mostra a composição da amostra em geral, localização dos respondentes e o nível dos participantes.
- **Dados dos Órgãos:** Mostra questões mais específicas sobre os órgãos, levantando informações sobre os representantes dos órgãos julgadores.
- **Experiência Individual:** Mostra questões relacionadas à experiência individual do respondente.
- **Transparência/Cooperação:** Mostra questões sobre os programas que os entes fazendários utilizam para premiar o contribuinte regular.

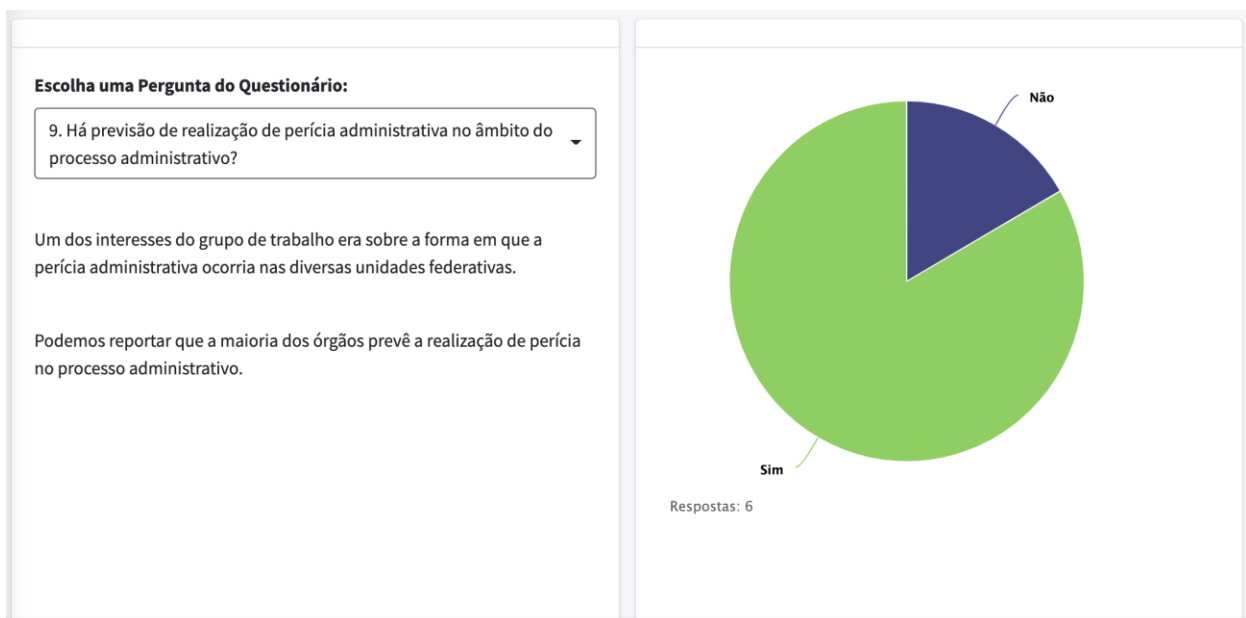
Figura E.7 – Painel de seções do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

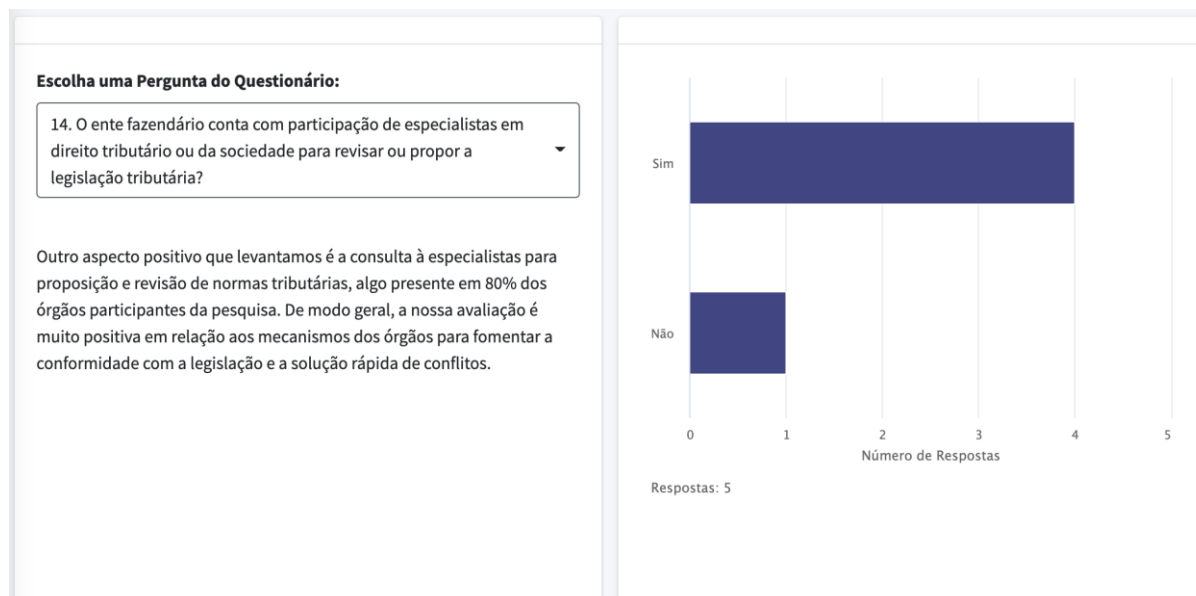
Por fim, para exemplificação de como navegar os resultados, demonstra-se abaixo alguns exemplos das sessões individuais:

Figura E.8 – Pergunta em perfil da amostra do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



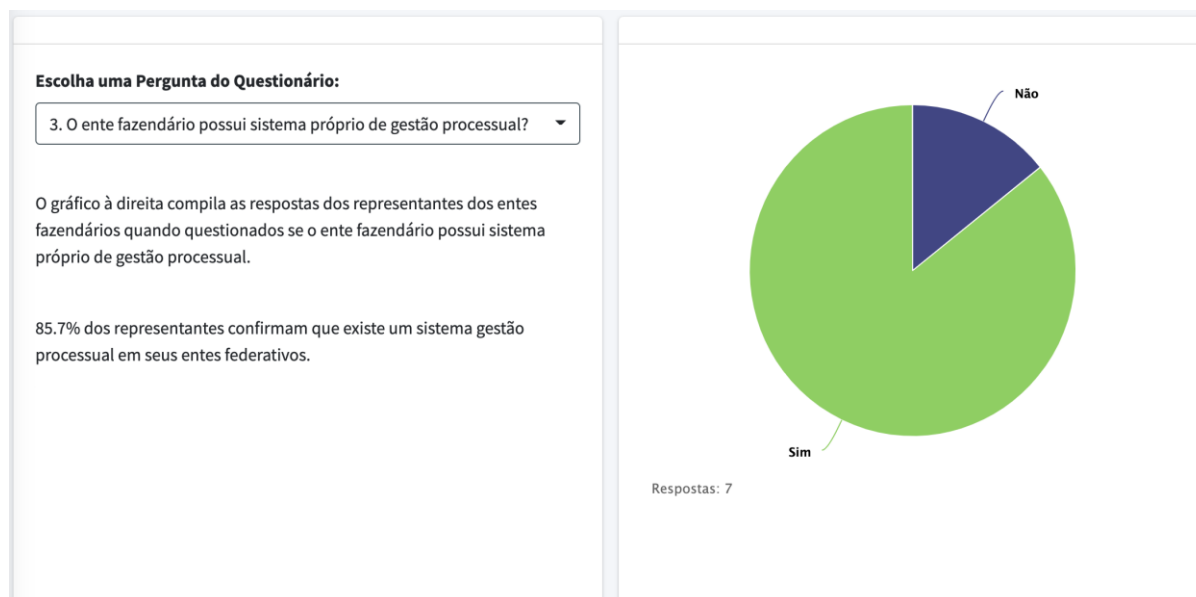
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.9 – Pergunta em dados dos órgãos do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



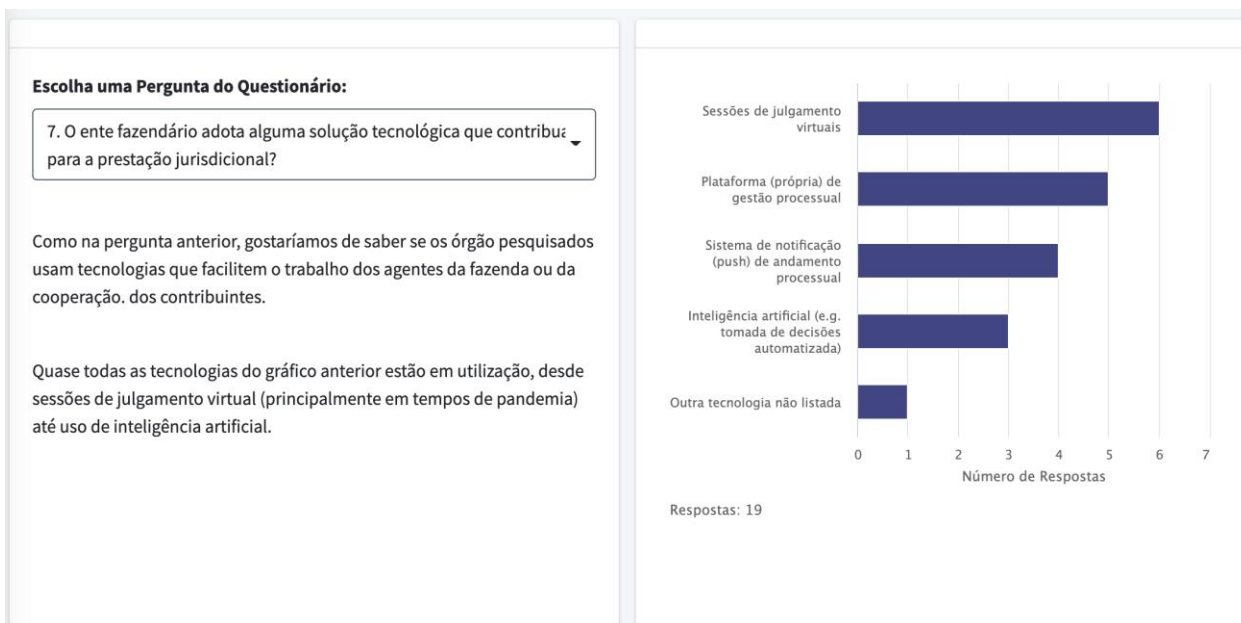
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.10 – Pergunta em dados dos órgãos do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.11 – Pergunta em dados dos órgãos do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



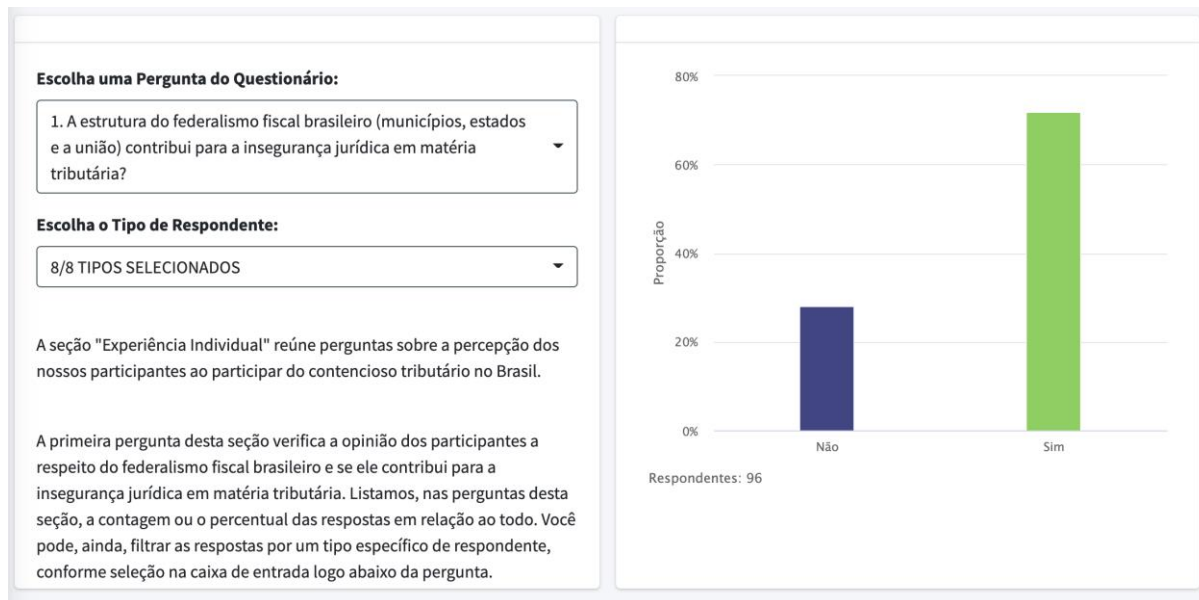
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.12 – Pergunta em experiência individual do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



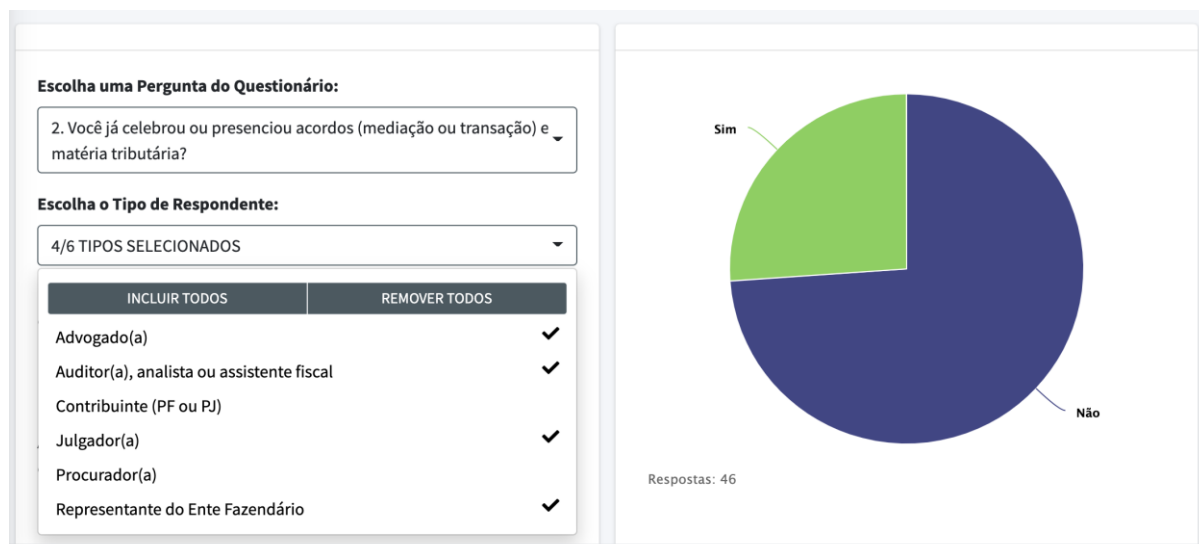
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.13 – Pergunta em experiência individual do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



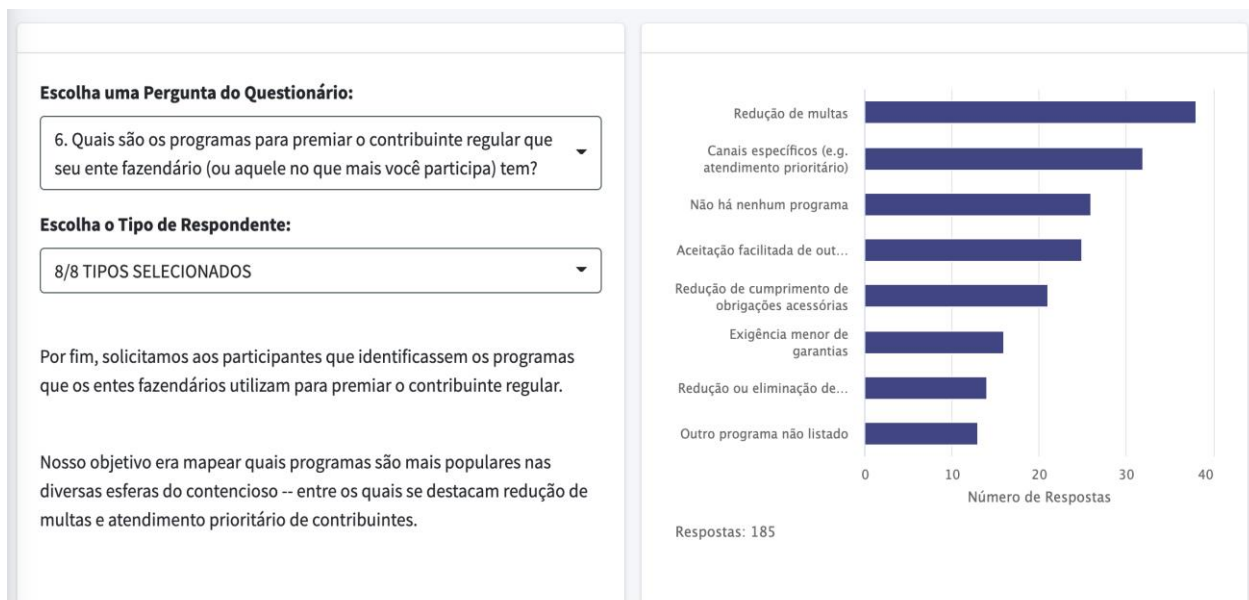
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.14 – Pergunta em transparência/cooperação do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.15 – Pergunta em transparência/cooperação do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.