

SEMINÁRIO DE DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

SUMÁRIO EXECUTIVO

Copyright © 2022 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 sua Diretoria Executiva, ou dos países que eles representam.



APRESENTAÇÃO

Este Sumário Executivo apresenta uma síntese dos principais achados e conclusões da pesquisa denominada Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo (DCT-Administrativo), realizada pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ) no segundo semestre de 2021, incorporando, à análise realizada pela ABJ, reflexões complementares e recomendações técnicas.

Esse estudo inédito sobre o contencioso fiscal brasileiro, envolvendo os três níveis de governo, originou-se de uma solicitação da Receita Federal do Brasil (RFB) ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID),¹ com a finalidade de melhor 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 federal (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 em 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.

Concomitantemente, a RFB celebrou com o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) o Acordo de Cooperação Técnica (ACT n. 43/2020), com a finalidade de desenvolver pesquisas e atividades voltadas à eficácia e eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Nesse contexto, o CNJ contratou o INSPER para realizar um trabalho técnico-científico consubstanciado no Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial, que permitisse identificar alternativas para a redução do grande número de conflitos fiscais que tramitam no Poder Judiciário brasileiro.

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.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf. Acesso em: 14 fev. 2021.

Em continuidade a essa cooperação entre a RFB e o CNJ, foi instituído o Comitê de Apoio Técnico à realização de Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo e Judicial e à elaboração de estudos e pareceres sobre a ampliação da eficácia e efetividade do referido contencioso, por meio da Portaria conjunta SEP/RFB n. 1/2021, que reuniu autoridades e representantes das principais instituições envolvidas em ambos os Diagnósticos.

As duas pesquisas realizadas pela ABJ e pelo INSPER foram efetuadas no ano de 2021, baseadas em metodologia e especificações técnicas bastante similares e se encontram minimamente harmonizadas quanto aos instrumentos e métodos de investigação utilizados, à abrangência e ao escopo investigativo. No entanto, em razão de serem pesquisas autônomas, desenvolvidas por instituições distintas, fez-se necessário um trabalho de sistematização metodológica, para que seus principais achados e conclusões pudessem ser analisados de forma consolidada, propiciando uma visão integral do contencioso tributário nacional, abrangendo as esferas administrativa e judicial.

Referida sistematização pressupôs a identificação das oito hipóteses consolidadas, objeto de investigação em ambas as pesquisas, 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.

O Relatório de Sistematização foi fruto do trabalho dispensado pelas equipes da RFB, BID e ABJ, por intermédio dos seguintes colaboradores: Júlio César Vieira Gomes (RFB); José Barroso Tostes Neto (RFB); Sandro de Vargas Serpa (RFB); André Rocha Nardelli (RFB); Maria Cristina MacDowell (BID); Mônica Calijuri (BID); Maria de Fátima Cartaxo (BID); Julio Trecenti (ABJ); André Assumpção (ABJ); Gisele Bossa (ABJ); Dayana Uhdre (ABJ). A sistematização do DCT-Administrativo foi coordenada por Sandro de Vargas Serpa (RFB), Cristina MacDowell (BID); Mônica Calijuri (BID), Maria de Fátima Cartaxo (BID).³

3. O Relatório de Sistematização do DCT-Administrativo será publicado após a divulgação do Relatório Final da ABJ, e servirá de base à análise comparativa com os principais achados, conclusões e recomendações do Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial, a fim de se obter uma visão geral (consolidada) do Contencioso Tributário Nacional – Administrativo e Judicial.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
1.1 Objetivos, Justificativa e Metodologia	5
1.2 Hipóteses e Perguntas Norteadoras	9
1.3 Estrutura e Critérios do Relatório de Sistematização	13
2 COMPÊNDIO DAS HIPÓTESES PESQUISADAS	14
2.1 O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional	16
2.2 Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária	22
2.3 Incentivos à Litigiosidade Tributária	24
2.4 Especialização dos Julgadores Tributários.....	28
2.5 Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários	29
2.6 Medidas Preventivas do Litígio Tributário	38
2.7 Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária	46
2.8 Compensação Tributária	49
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	51

1 INTRODUÇÃO



1.1 Objetivos, Justificativa e Metodologia

Objetivos

Os objetivos traçados no 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 relevância desse trabalho decorre do robusto levantamento de dados e informações aportados pela pesquisa realizada pela ABJ, em relação a um tema 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.

Justificativa

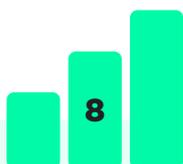
A realização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo se justifica devido ao elevado número de processos tributários pendentes de decisão administrativa, associado às dificuldades enfrentadas pelos órgãos de julgamento administrativo em reduzir esse volume de contencioso fiscal. Esses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

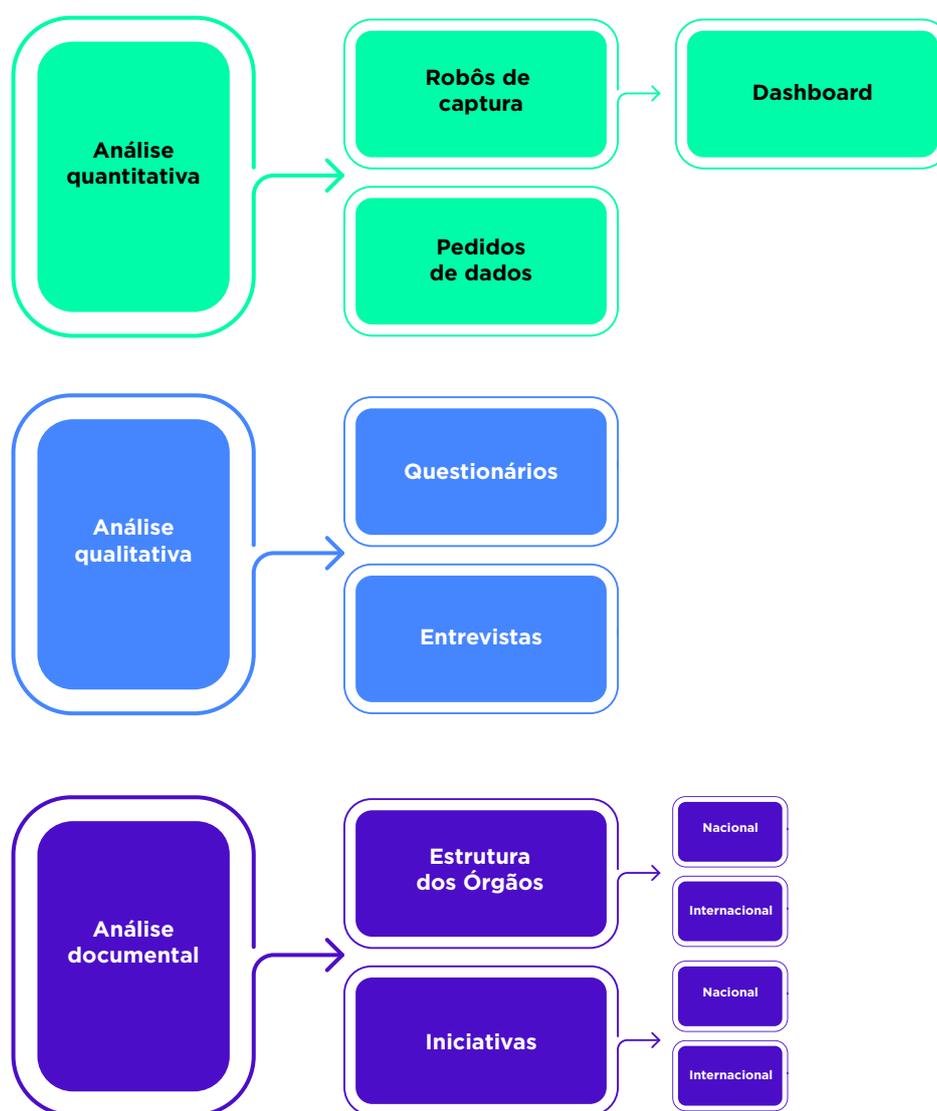
Outra justificativa não menos importante reside no entendimento de que o contencioso tributário seria um *locus* institucional que possibilitaria a identificação das lacunas e imperfeições da legislação vigente, inclusive os conceitos jurídicos indeterminados, buscando-se solucionar tais imperfeições, 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.



Metodologia

Os três métodos de pesquisa utilizados, quantitativo, qualitativo e documental, contemplam tanto i) a verificação de dados das instituições selecionadas, por meio de buscas realizadas por computador, de maneira automatizada, de algoritmos e de escolha de palavras-chave, com recorte temporal estabelecido de 2011 a 2021, quanto ii) a realização de entrevistas e aplicação de questionários eletrônicos semiestruturados, com atores-chave vinculados às instituições abrangidas, iii) como também uma ampla pesquisa documental. O APÊNDICE A do Diagnóstico apresenta em detalhes a metodologia utilizada na realização da pesquisa.

Figura 1- Desenho geral da pesquisa.



Fonte: Pesquisa Contencioso Administrativo ABJ/BID.

Esses três métodos auxiliam a responder às hipóteses de pesquisa a partir da aplicação de instrumentos mistos de pesquisa. Foi necessário interpretar os resultados do ponto de vista empírico, considerando a eficiência da prestação jurisdicional, paralelamente à análise normativa, com foco em direitos assegurados no sistema legal brasileiro.

Para atingir os objetivos da pesquisa, mapeou-se a situação atual dos litígios administrativos em matéria tributária nos órgãos da administração tributária nos âmbitos federal, estadual e municipal, quais sejam: CARF, CSRF, DRJs, Órgãos Julgadores dos Contenciosos Tributários Estaduais (OJCTEs) e Órgãos Julgadores dos Contenciosos Tributários Municipais (OJCTMs). Para fins de representação, foram analisados os dados do Distrito Federal, dos estados de CE, MG, RJ, RS, PA, PE e SP, e dos municípios de Belo Horizonte, Belém, Fortaleza, Porto Alegre, Recife, Rio de Janeiro e São Paulo.

1. 2 Hipóteses e Perguntas Norteadoras

Para sistematizar os resultados sobre o estudo do contencioso tributário administrativo nacional, e orientar a interpretação dos dados, foram criadas oito hipóteses de pesquisa (conforme Quadro 1 - Lista de hipóteses de pesquisa.). Cada uma dessas hipóteses valeu-se de, ao menos, uma metodologia de pesquisa científica, isto é, quantitativa, qualitativa ou documental. Quando possível, mais de uma metodologia foi utilizada para responder as perguntas de uma hipótese.

Quadro 1 - Lista de hipóteses de pesquisa.

#	Título e descrição
1	<i>O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso Tributário</i> 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 nosso modelo de federalismo fiscal, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual.
2	<i>Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária</i> A diversidade e a complexidade da legislação processual fiscal brasileira contribuem para o incremento da litigiosidade tributária.
3	<i>Incentivos à Litigiosidade Tributária</i> Existe correlação entre o aumento do contencioso fiscal brasileiro e determinados incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do processo tributário nacional.
4	<i>Especialização dos Julgadores Tributários</i> A especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.
5	<i>Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários</i> 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.

#	Título e descrição
6	<i>Medidas Preventivas do Litígio Tributário</i> Contribui para a diminuição da litigiosidade tributária, a adoção de medidas que promovam maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte.
7	<i>Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária</i> 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.
8	<i>Compensação Tributária</i> 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, foi possível obter respostas para as 46 perguntas apresentadas a seguir (Quadro 2 - Perguntas de pesquisa respondidas.). Essas perguntas estão divididas por hipótese, indicando-se o método de pesquisa utilizado para coletar os dados.

Quadro 2 - Perguntas de pesquisa respondidas.

Hipótese 1: O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso	
Forma de análise	Texto
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	
Forma de análise	Texto
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	
Forma de análise	Texto
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	
Forma de análise	Texto
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	
Forma de análise	Texto
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	
Forma de análise	Texto
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	
Forma de análise	Texto
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	
Forma de análise	Texto
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

1.3 Estrutura e Critérios do Relatório de Sistematização⁴

A sistematização iniciou-se com o detalhamento da estrutura para análise das oito (8) hipóteses consolidadas, seguido pelo agrupamento, por hipótese, dos achados da pesquisa realizada pela ABJ sobre o contencioso administrativo tributário. Para cada uma das hipóteses consolidadas, realizou-se a descrição conceitual, abrangência e fundamentação teórica. Buscou-se filtrar os principais achados, tecendo-se comentários e reflexões analíticas, em uma organização estruturada, seguindo um desdobramento lógico de perguntas agrupadas por hipóteses, para confirmar ou infirmar as respectivas hipóteses, a partir das evidências detectadas.

Como principais achados, foram levantadas as evidências empíricas, documentais e outros dados brutos, compilados em gráficos, tabelas e figuras. Nessa etapa do trabalho, a sistematização, por meio de análise estruturada, elencou conclusões e comentários de natureza metodológica e estatística sobre os achados, suas fontes, representatividade, valor conclusivo e amostral. Em seguida, estruturaram-se os resultados da pesquisa qualitativa, analisando-se os dados consolidados, seguindo a mesma lógica de agrupamento por perguntas e respectivas hipóteses. Elaboraram-se considerações sobre as inferências advindas da pesquisa qualitativa pertinentes às hipóteses consolidadas, tecendo-se comentários de natureza metodológica e científica sobre o significado, representatividade e valor conclusivo dos achados qualitativos.

Para maior embasamento jurídico dos achados, cotejaram-se as evidências com as normas legais, em busca de se identificar eventuais conflitos, necessidade de ajustes ou recomendações a serem apresentadas, refinando-se a análise jurídica de cada uma das hipóteses consolidadas, no contexto do contencioso fiscal dos três níveis de governo. Em seguida, elencaram-se iniciativas inovadoras, verificadas entre os achados da pesquisa, a título de boas práticas ou lições aprendidas, para potenciais implementações por outros órgãos de julgamento administrativo, com as devidas adaptações. Adicionalmente, relataram-se algumas experiências internacionais de interesse para os objetivos da pesquisa, no intuito de enriquecer as reflexões e contribuir para o aperfeiçoamento do contencioso fiscal do país.

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

4. O Relatório de Sistematização do DCT-Administrativo será publicado após a divulgação do Relatório Final da ABJ, e servirá de base à análise comparativa com os principais achados, conclusões e recomendações do Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial, com a fim de se obter uma visão geral (consolidada) do Contencioso Tributário Nacional – Administrativo e Judicial

2

COMPÊNDIO DAS HIPÓTESES PESQUISADAS



Antes de se passar à análise das hipóteses consolidadas, convém registrar que esse estudo representou um grande esforço de levantamento de dados e informações a respeito da litigiosidade fiscal brasileira, com foco na esfera administrativa. Trata-se de um primeiro ciclo de reflexões sobre um conjunto de informações e evidências que foram sistematizadas com o intuito de facilitar o exercício analítico e compreensivo do contencioso administrativo tributário brasileiro, em prol de seu aperfeiçoamento e da redução dos elevados níveis de litigância existentes no Brasil.

Novos debates e interpretações desses achados necessariamente acontecerão, envolvendo outros atores relacionados ao tema (contribuintes, advogados, contadores, auditores, servidores e administradores tributários, juristas, magistrados, julgadores administrativos, estudantes, pesquisadores, etc.), até que se chegue ao nível de maturidade reflexiva requerido para a formulação de propostas concretas de medidas legais e administrativas voltadas ao enfrentamento dos principais problemas e desafios apontados pela diagnóstico.

Apresentam-se a seguir as primeiras conclusões gerais e recomendações técnicas sobre este importante trabalho.

Relatório Final da ABJ

Ineditismo

O primeiro aspecto do Diagnóstico que chama a atenção do leitor é o seu ineditismo. De fato, até a realização deste projeto de pesquisa, inexistiam evidências empíricas, metodologicamente levantadas e sistematizadas, que pudessem ser traduzidas em informações confiáveis e atualizadas, a respeito de temas de grande relevância para a compreensão do fenômeno da excessiva litigiosidade tributária no Brasil. Com efeito, essa litigiosidade impacta negativamente o ambiente de negócios e o desenvolvimento do país, reclamando a adoção imediata de medidas legais e administrativas para o seu enfrentamento.

Nesse contexto, o trabalho levantou informações e dados estatísticos sobre temas importantes para a análise do contencioso tributário administrativo, como, por exemplo: i) o tempo (mediano) de tramitação processual entre os diversos órgãos julgadores dos entes federativos pesquisados; ii) o percentual de decisões favoráveis ao ente fazendário e ao contribuinte, iii) a proporção de decisões por tipo de votação (maioria, unanimidade ou voto de qualidade, quando aplicável); iv) o impacto do contencioso para a arrecadação tributária; v) o percentual do contencioso administrativo que foi judicializado, incrementando, por conseguinte, os custos do processo tributário; vi) a utilização de meios alternativos para solução de conflitos tributários na esfera administrativa; vii) a existência de medidas preventivas da litigiosidade tributária, com destaque para o instituto da consulta e os programas de conformidade tributária; viii) a formação especializada dos

juizadores tributários; ix) a identificação dos tributos que concentram o maior volume de litígios administrativos em comparação com as respectivas participações percentuais na arrecadação tributária; x) o número de juizadores tributários existentes em cada órgão de julgamento pesquisado, em proporção à população das respectivas jurisdições; e xi) os percentuais de convergência entre os dispositivos das legislações estaduais e municipais sobre o Processo Administrativo Tributário em comparação à legislação federal vigente (Decreto n. 70.235/72), tomada como paradigma entre outras questões não menos relevantes.

Foram pesquisados dados de mais de 400 mil processos administrativos nas esferas federal, estadual e municipal que, conseqüentemente, congestionam os órgãos juizadores e reduzem a velocidade das decisões proferidas. A título de exemplo, o CARF julga cerca de 15.450 processos por ano e, ainda assim, reduz apenas marginalmente seu acervo de processos.⁵

Como existe grande variedade de procedimentos e composições, com essa pesquisa, é possível identificar com maior clareza quais são as boas práticas e as oportunidades de melhoria na gestão do contencioso tributário, inclusive mediante a utilização de modelos quantitativos que medem os efeitos de peculiaridades regionais no trâmite processual. A detida análise desses aspectos poderá viabilizar a apresentação de futuras propostas saneadoras desses problemas detectados, que sejam eficientes, acessíveis e que assegurem a almejada uniformidade, transparência e segurança jurídica aos administrados.

Foco Exclusivo no Diagnóstico

Diferentemente de outros estudos sobre o contencioso tributário brasileiro, os quais apresentam proposições concretas, baseadas, na maioria das vezes, no conhecimento e na percepção de seus autores, esse trabalho decidiu focar seu esforço analítico e suas reflexões na apresentação de um diagnóstico em sentido estrito, ou seja, na análise dos principais problemas e desafios relacionados ao tema, trabalhando-se com algumas hipóteses norteadoras da investigação, prospectando-se suas causas, identificando-se tendências e iniciativas inovadoras e apontando-se diretrizes e recomendações técnicas.

Portanto, outra conclusão que aflora da análise do DCT-Administrativo é o fato de ele não incorporar em seu conteúdo nenhuma proposta concreta de alteração legislativa, nem tampouco de medida administrativa, em consequência dos seus achados.

Feitas essas considerações iniciais a respeito do ineditismo da pesquisa e do seu foco no diagnóstico, passa-se ao relato das principais conclusões e recomendações técnicas relacionadas a cada uma das Hipóteses Consolidadas e respectivas perguntas norteadoras.

5. 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. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília, out. 2021. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-nov.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2022.

2.1 O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso Fiscal

As pesquisas realizadas com relação a esta Hipótese 1 procuraram investigar se 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 brasileiro, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual.

As principais conclusões e recomendações referentes a essa Hipótese são a seguir apresentadas.

A) MOROSIDADE DECISÓRIA DAS INSTÂNCIAS SUPERIORES - O tempo para conclusão dos litígios levados a instâncias superiores é acrescido, em média, em mais de 55% do tempo transcorrido até a instancia recursal.



RECOMENDAÇÃO - 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.

B) ELEVADOS NÍVEIS DE IMPROCEDÊNCIA DOS RECURSOS DE OFÍCIO - Nos casos em que há apresentação de recurso de ofício, estima-se em 90% o percentual de conformidade da decisão em primeira instância no âmbito do CARF. A principal inferência advinda deste achado é que as instâncias recursais prolongam o tempo de resolução dos litígios fiscais na esfera administrativa, na medida em que aumentam o tempo de resolução do litígio em mais de 50%; sem embargo, em aproximadamente 90% dos casos, ocorre a confirmação da decisão de primeira instância. Segundo a percepção dos respondentes, não se estaria questionando o mérito ou a legitimidade da existência das mencionadas instâncias, ao se cogitar sua eliminação, mas sim, do incremento da morosidade processual a elas relacionado.



RECOMENDAÇÃO - Verifica-se potencial oportunidade de aprimoramento de tal modalidade recursal, para capturar reais incidências materiais de aplicação em detrimento do critério exclusivamente valorativo.

C) VOTO DE QUALIDADE - Cerca de 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 a 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.

Um fato que dificultou a análise desse tema em âmbito nacional, abrangendo os três níveis de governo, foi a revogação do instituto do voto de qualidade para o CARF em 2020⁶ e a sua manutenção nos entes subnacionais pesquisados, o que fez com que o percentual de convergência relativo a este item passasse a ser de 0,0%. Ou seja, a partir de 14 de abril de 2020, ocorrendo empate no julgamento do processo administrativo tributário no âmbito do CARF, resolve-se o litígio de forma favorável ao contribuinte.

A extinção do voto de qualidade no CARF (no nível federal) suscitou diversos questionamentos acerca da legalidade e constitucionalidade de tal dispositivo, o que culminou com a apresentação de três ações diretas de inconstitucionalidade que se insurgem contra o fim do voto de qualidade no CARF.⁷ São elas ADI 6.399, ADI 6.403 e ADI 6.415, cujos julgamentos ainda se encontram em andamento.



RECOMENDAÇÃO - Por mais intensas que sejam as controvérsias em torno do tema, o diagnóstico não é resolutivo com relação ao voto de qualidade, tampouco tem o condão de direcionar a manutenção, ou não, desse instituto no âmbito do CARF, enquanto medida capaz de elevar ou reduzir o grau de litigiosidade. Como o tema encontra-se em análise pelo Supremo Tribunal Federal, conforme ADI anteriormente citadas, recomenda-se aguardar o resultado final do julgamento pelo STF para que se adotem providências em consonância com o que vier a ser decidido pela Suprema Corte do país.

6. 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 nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte”.

7. 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.

D) AUSÊNCIA DE ESPELHAMENTO ENTRE OS TRIBUTOS DE MAIOR ARRECADAÇÃO E OS QUE GERAM MAIOR VOLUME DE LITÍGIOS

- Com relação a esse item, a pesquisa buscou identificar os tributos que concentram o maior volume de litígios no contencioso administrativo em comparação com as respectivas participações percentuais na arrecadação tributária.

Os achados da pesquisa conduzem 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) PIS/COFINS (37,9%) e ii) 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 predominância 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 primeiro assunto, é de se ressaltar que, de um lado, verifica-se que três tributos (PIS, COFINS e IRPJ) que conformam quase 60% da arrecadação federal são responsáveis por quase 30% do volume processual de litígio administrativo. No outro extremo, o IRPF, correspondente a apenas 4,8% da arrecadação federal, detém quase 20% do volume em litígio administrativo.

No âmbito estadual, identifica-se 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.⁸ 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.



RECOMENDAÇÃO 1 - Medidas para Redução da Litigiosidade Tributária - Formulação de medidas preventivas à instauração de litígios, orientativas ou educativas dos contribuintes, pessoas físicas, ou a formulação de programas de transações ou mediações administrativas (haja vista que o êxito decisório é relativamente equilibrado entre ambas as partes, conforme achados da pesquisa analisados nos capítulos anteriores).

RECOMENDAÇÃO 2 - Imposto de Renda das Pessoas Físicas - Demandas do Cidadão Comum - Sobre o IRPF, especificamente, apesar de não ser o tributo com maior impacto arrecadatório, ele é o tributo que impulsiona um grande volume de litígios,

8. 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.

sendo relevante no âmbito do PAF. Nesse sentido, é de se pensar em mecanismos atrativos e acessíveis, tais como educação fiscal e canais mais efetivos de diálogo e orientação que consigam atender os contribuintes adequadamente e sanar eventuais dúvidas (e.g., atendimento virtual com participação de técnicos ou auditores da RFB, a depender do grau de complexidade do questionamento). Ou, ainda, desenvolver mecanismos mais transparentes de explicitação dos critérios interpretativos utilizados pela administração tributária, os quais contemplem interpretações 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, as demandas do cidadão comum.

RECOMENDAÇÃO 3 - Recursos Protelatórios - Súmulas Vinculantes - Da mesma forma, tendo em conta o alto percentual de êxito da administração fiscal federal no contencioso administrativo em temas como “Contribuições Sociais”, “IRPJ” e “COFINS” (resultados esses tomados em grande parte por maioria ou unanimidade de votos), constata-se eventual oportunidade de se estudar a adoção e/ou o aperfeiçoamento de mecanismos que sejam mais efetivos, no sentido de dissuadir a propositura de recursos manifestamente protelatórios para teses já consolidadas ou sumuladas na esfera administrativa ou judicial.

E) O MODELO DE FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO CONTRIBUI PARA A INSEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL - Os resultados da pesquisa qualitativa realizada pelo DCT-Administrativo apontam para um percentual de 71% dos respondentes⁹ que concordam que o federalismo fiscal contribui para insegurança jurídica em matéria tributária no Brasil.

Adicionalmente, os respondentes indicam 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.¹⁰ Para agravar esse 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 são surpreendentes as inúmeras “guerras fiscais” travadas tanto

9. Proporção de respostas agregadas.

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

horizontal (isto é, entre entes de mesma estatura federativa), quanto verticalmente (isto é, entre entes de esferas distintas).¹¹

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.



RECOMENDAÇÃO 1 - Medidas administrativas e institucionais - Recomenda-se a implementação de mecanismos jurídicos e institucionais que favoreçam a obtenção de consensos interpretativos e a harmonização jurisprudencial no âmbito das administrações tributárias brasileiras. A introdução de referidos mecanismos teria como objetivo a criação de um ambiente tributário mais consensual e colaborativo entre os entes federados, mediante a adoção de estratégias jurídicas e institucionais de prevenção da litigiosidade tributária e de harmonização do funcionamento dos contenciosos administrativo-tributários estaduais, assim como da jurisprudência por eles emanada.

RECOMENDAÇÃO 2 - Harmonização jurisprudencial e interpretativa no âmbito das administrações fazendárias dos estados e do Distrito Federal - Com respeito à litigiosidade de caráter federativo, relacionada basicamente à necessidade de harmonização fiscal entre os entes subnacionais, os achados da pesquisa evidenciaram a ausência de mecanismos destinados a promover a harmonização jurisprudencial e interpretativa no âmbito das administrações fazendárias dos estados e do Distrito Federal. Nesse contexto, seria útil analisar a possibilidade de adoção de Protocolos CONFAZ de natureza normativa e/ou interpretativa (ou outra solução que se considere mais apropriada), destinados a: i) promover a harmonização das decisões administrativas emanadas dos contenciosos tributários estaduais, em matéria legislativa comum, de natureza substantiva ou procedimental; e ii) pacificar as controvérsias verificadas na interpretação da legislação tributária estadual (grandes teses controversas), conferindo maior determinação conceitual à(s) norma(s) jurídica(s) em questão. Ambas as iniciativas podem contribuir para o incremento da segurança jurídica e da confiança nas relações entre o fisco estadual e os contribuintes por explicitarem os critérios interpretativos utilizados pelas administrações fazendárias subnacionais, podendo significar instrumentos importantes para a prevenção de litígios tributários.

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

F) DIVERSIDADE DO NÚMERO DE JULGADORES POR HABITANTE, ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS PESQUISADOS - 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 almejada pela sociedade), destaca-se a falta de uniformidade dos órgãos, evidenciada inclusive 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 de julgamento, em vista de uma questão prática: se há mais pessoas na região, a chance de que haja mais conflitos tributários é maior.

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 sob o 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, chama a atenção que o número de julgadores (proporcional ao número de habitantes) seja tão reduzido.

Cabe ressaltar, porém, que o número de habitantes é apenas um dos parâmetros para se dimensionar a capacidade instalada para a resolução de conflitos tributários entre os diversos órgãos pesquisados. Outros parâmetros igualmente relevantes, que não foram objeto da pesquisa, seriam o número de processos existentes nos estoques dos respectivos contenciosos administrativos tributários e o volume de crédito tributário em discussão nesses mesmos órgãos de julgamento, em comparação com o número de julgadores existentes em cada um deles.

Embora o indicador utilizado pela pesquisa seja, apenas, uma das formas indiretas de se averiguar a capacidade de resolução de conflitos tributários, ele nos traz um achado importante concernente à desigualdade de estrutura e de carga de trabalho enfrentada pelos julgadores tributários 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 entre os julgadores da União (0,85 por milhão de habitantes) e dos estados do Rio de Janeiro (0,92 por milhão de habitantes) e São Paulo (1,04 por milhão de habitantes). Naturalmente, a produtividade dessas unidades pode estar prejudicada por esses aspectos organizacionais.



RECOMENDAÇÃO - No intuito de reduzir as desigualdades institucionais verificadas entre os órgãos julgadores dos entes federativos, sobretudo no tocante à capacidade instalada desses órgãos para a resolução dos conflitos tributários (com foco específico no número de julgadores existente em cada um deles), recomenda-se que sejam definidos parâmetros nacionais para que os órgãos do contencioso administrativo exerçam suas funções em bases minimamente padronizadas, estabelecidas conforme critérios objetivos a serem acordados com os entes federativos, de maneira que os contribuintes brasileiros possam dispor de um atendimento similar em todo o território nacional.

2.2 Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária

As pesquisas realizadas com relação a Hipótese 2 procuraram investigar se a diversidade e complexidade da legislação processual fiscal brasileira contribuem para o incremento da litigiosidade tributária. Com essa finalidade, compararam-se 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.¹²

Assim sendo, 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.¹³

Os achados da pesquisa demonstram que, de uma forma geral, as várias legislações tendem mais a convergir com o Decreto n. 70.235/1972 do que a divergir. Mais especificamente, tendo por critérios: 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 um percentual de 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 do Ministério da Economia n. 260, de 2020). No entanto, ao se comparar com a disposição legal anteriormente vigente no CARF (que previa o voto de qualidade), o percentual de convergência para esse item seria 100,0%.

De se pontuar aliás, relativamente ao voto de qualidade, a grande variabilidade de arquiteturas institucionais erigidas, a influir no desenho final de tal instituto.

Entretanto, mesmo com relação aos assuntos em que a tendência seja pela convergência, análise mais cuidadosa revela a presença de muitos pontos de reflexão e outros tantos de dissonância entre os regimes legais, a indicarem oportunidades de aperfeiçoamento. Esse é o caso, por exemplo, da previsão de prazos diferentes pelos entes pesquisados para interposição de recursos voluntário e especial; e dos valores de alçada para interposição do recurso de ofício. Daí ser possível 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, o que potencializa a complexidade do sistema de uma forma geral.

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

13. Trata-se de diploma com *status* de lei ordinária - com todas as consequências desse status resultante - pois assim foi recepcionado 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.

Conforme achados da pesquisa quantitativa, qualitativa e documental realizadas pelo Diagnóstico, é de se reconhecer a existência de uma grande diversidade normativa, especificamente no tocante às várias legislações processuais tributárias vigentes nos três níveis de governo e, por consequência, às respectivas arquiteturas jurídicas e institucionais que regem os vários órgãos do contencioso fiscal administrativo brasileiro. Esse fenômeno afeta a ordem tributária do país, impactando as relações federativas e, por consequência, o ambiente de negócios e a economia do país. Tanto é assim que os elevados custos de fazer negócios no Brasil (custos de transação) têm no sistema fiscal, aí incluído o sistema processual tributário, uma das suas principais causas, sendo a insegurança jurídica e a falta de harmonização tributária fatores relevantes para a caracterização dessas deformações do modelo de tributação vigente.

Cabe considerar, nesse aspecto, que o modelo federativo brasileiro possibilita a autonomia e independência de cada ente tributante na criação e administração de seus tributos. Isto é, a cada um dos entes da federação compete instituir, por lei ordinária, os tributos que lhe são atribuídos pelo texto constitucional, assumindo, ainda, a responsabilidade pela sua administração, arrecadação e resolução dos conflitos instaurados. Assim sendo, as normas sobre Processo Administrativo-Tributário são de competência de cada um dos entes tributantes, em relação aos seus respectivos tributos. Essa multiplicidade de legislações atualmente existente entre os entes da federação acarreta diversidade de estruturas, de procedimentos, de prazos e de meios de defesa, entre outros problemas que têm sido invocados como fonte de tratamento não isonômico dos contribuintes, além de ocasionar custos adicionais para a economia nacional.

Não se pode admitir um processo estatal de revisão que não tenha regras bem definidas e uniformes, sob pena de insegurança jurídica, disparidades normativas e discricionariedade na definição dos respectivos modelos de funcionamento e arquitetura institucional.



RECOMENDAÇÃO - Norma Geral do Processo Administrativo Tributário - Em razão da falta de uniformidade no tratamento da matéria pela União, pelos estados e pelos municípios, recomenda-se a edição de uma Norma Geral do Processo Administrativo Tributário, de abrangência nacional, que padronize o funcionamento do contencioso tributário brasileiro, nos três níveis de governo. Mediante essa Norma Geral (Lei Complementar), o próprio funcionamento do contencioso administrativo fiscal também deveria ser harmonizado, incluindo normas sobre competências, procedimentos, prazos e outros assuntos correlatos. Tais regras são necessárias para garantir a legalidade e a eficácia das revisões administrativas dos lançamentos tributários realizadas no âmbito dos contenciosos administrativos dos três níveis de governo.

2.3 Incentivos à Litigiosidade Tributária

As investigações se concentraram na identificação dos incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, que pudessem estar relacionados ao aumento do contencioso fiscal brasileiro, em consequência das próprias características da legislação processual tributária no país.

Os achados e comentários apresentados reforçam o entendimento de que as empresas de grande porte fazem uso estratégico das esferas administrativa e judicial do contencioso fiscal. Por outro lado, evidencia-se que as empresas de pequeno porte, aderentes ao regime do Simples Nacional, concentram as dívidas na esfera administrativa, não ingressando na fase judicial do contencioso tributário.

Assim sendo, é possível trabalhar com a hipótese de que as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional são as que têm menor poder econômico para litigar perante o Poder Judiciário, circunscrevendo seus questionamentos e suas dívidas à esfera administrativa. As condições que podem contribuir para que a litigância dessas empresas menores se concentre na esfera administrativa são a gratuidade do acesso à esfera administrativa tributária e, ainda, o fato de que as “reclamações e os recursos apresentados nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” suspendem a exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o art. 151, inciso III, do CTN.

Cumpra, ainda, ressaltar que essas empresas têm prazo de vida útil estimado em torno de 5,6 anos, portanto, bem menor do que o das empresas de maior porte, de forma que não lhes sobra tempo para uma litigância de caráter mais protelatório.

Registra-se, por fim, 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 da 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 formal de um litígio tributário.

A seguir, apresentam-se as principais reflexões e conclusões a respeito desta Hipótese 3.

A) MOROSIDADE PROCESSUAL - Os prazos de tramitação processual muito longos estimulariam o não recolhimento de tributos, na expectativa de surgir algum tipo de benefício, anistia fiscal ou perdão de dívidas tributárias, como por exemplo, os Programas de Regularização Tributária (Refis). Essa reflexão encontra fundamento nos achados e comentários da Hipótese 1, que tratam dos prazos do contencioso tributário.

Além dos supracitados 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.

B) REFORMA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - A possibilidade de reforma e/ou improcedência dos lançamentos tributários, verificada tanto no contencioso administrativo e sobretudo no judicial estimulariam a litigância, na expectativa de se ver julgada improcedente a exigência fiscal originalmente constituída. Essa reflexão encontra fundamento nos achados e comentários da Hipótese 1 que tratam dos percentuais de reforma e/ou improcedência do lançamento tributário, nas esferas administrativa e judicial.

C) GRATUIDADE DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - A baixa onerosidade (responsabilização financeira) em se litigar na esfera administrativa, desprovida da exigência de depósito ou garantia do crédito tributário; da cobrança de custas processuais; da obrigatoriedade de representação por meio de advogado seriam fatores que estimulariam a litigância administrativa. Essa reflexão encontra fundamento nos comentários da Hipótese 2, que tratam da ocorrência de referidos elementos 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 Judicial¹⁴ 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.

D) ANTAGONISMO NAS RELAÇÕES ENTRE O FISCO E OS CONTRIBUINTES - Merece ser reconhecido nesta análise da Hipótese 3, outro fator de estímulo à litigiosidade tributária, decorrente da constatação, baseada em pesquisa qualitativa, da falta de transparência, de confiança e de cooperação nas relações entre o Fisco e os contribuintes. Esses aspectos contribuiriam para a instauração de um clima naturalmente marcado pelo antagonismo e pelo estímulo à litigância. Essa reflexão encontra fundamento nos achados e comentários da Hipótese 6, que tratam da percepção pelos respondentes dos questionários on-line da existência de um ambiente conflituoso, marcado pelo “paradigma da desconfiança”, que caracterizaria o relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes.

14. 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.

E) EXPECTATIVA POR DECISÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL DE CARÁTER VINCULANTE - Embora a pesquisa realizada pela ABJ 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 registro no sentido de que “há aumento no número de ações ajuizadas quando há risco de modulação em uma decisão de inconstitucionalidade”.¹⁵

F) INSEGURANÇA JURÍDICA E DIVERGÊNCIAS INTERPRETATIVAS A RESPEITO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Concernente aos incentivos à litigiosidade tributária, deve-se também considerar a insegurança jurídica decorrente da falta de harmonização interpretativa com relação à legislação tributária, tanto entre os órgãos das administrações fazendárias, quanto entre esses e aqueles integrantes do poder judiciário. Essa situação faz com que as empresas estabelecidas no Brasil necessitem 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, em virtude da já comentada ausência de harmonização interpretativa 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.

Em síntese, com base nos achados e comentários da pesquisa realizada pela ABJ, 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 muitos 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 em se litigar na esfera administrativa; iv) o antagonismo e a falta de transparência e colaboração nas relações entre o Fisco e os contribuintes; v) 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; e vi) a insegurança jurídica decorrente de divergências interpretativas relacionadas à legislação tributária.

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



RECOMENDAÇÃO - Os possíveis fatores elencados acima apontam para a necessidade de se adotarem medidas saneadoras ou preventivas, como forma de reduzir os elevados níveis de litigiosidade tributária existentes no Brasil. Referidas medidas estão contempladas na análise das Hipóteses 1, 2, 5 e 6, especificamente com respeito: i) à redução da taxa de congestionamento e dos prazos de tramitação dos processos tributários, envolvendo as esferas administrativas e judiciais; ii) à avaliação da viabilidade e pertinência de se reduzirem o número de instâncias administrativas e/ou judiciais; iii) à avaliação da factibilidade e pertinências de integração entre as instâncias administrativas e judiciais; iv) à análise da gratuidade do processo administrativo e avaliação quanto à factibilidade e pertinência de criação de uma Lei de Custas Processuais para a esfera administrativa, assim como a criação da obrigatoriedade de depósito para a interposição de recursos administrativo; v) à implantação gradual de meios alternativos para a solução de litígios tributários, conforme explicado na análise da Hipótese 5; vi) à implantação de um amplo programa de prevenção da litigiosidade tributária, conforme descrito na análise da Hipótese 6, incluindo necessariamente mecanismos de harmonização interpretativa e de “densificação”¹⁶ da legislação tributária; vii) ao aperfeiçoamento dos mecanismos de utilização de precedentes judiciais e de súmulas administrativas vinculantes, para solução das demandas repetitivas, com provável impacto para a redução do estoque do contencioso fiscal; viii) à utilização da transação e de outros mecanismos institucionais e legais para a pacificação e das grandes teses controversas, com provável impacto na tendência crescente da litigiosidade tributária.

2.4 Especialização dos Julgadores Tributários

Relativamente à Hipótese 4, as investigações se concentraram na identificação dos critérios e requisitos exigidos para a investidura no cargo de julgador tributário na esfera administrativa, com o intuito de analisar se a especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.

Ao se analisar os dados trazidos em cada uma das perguntas constantes desta Hipótese 4, alguns achados de pesquisa qualitativa apontam para uma percepção dos respondentes dos questionários on-line no sentido de que a especialização dos julgadores administrativos em matéria tributária contribuiria para a qualidade e celeridade das decisões proferidas. Isso porque, em breve síntese, os achados dessa pesquisa qualitativa (de percepção) indicam que:

16. A expressão “densificação” é utilizada neste trabalho no sentido de redução das indeterminações conceituais, imprecisões e lacunas da legislação tributária. (conceitos jurídicos indeterminados)

- 56,6% dos respondentes apoiam a nomeação de julgadores por concurso público;
- A rotatividade dos julgadores administrativos não é vista como um fator que contribui positivamente para a qualidade das decisões administrativas;
- 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%. Ou seja, a grande maioria dos julgamentos administrativos adentram as questões de mérito que envolvem os litígios tributários, não se fixando significativamente em aspectos formais ou questões preliminares à matéria substantivamente controversa.

Especificamente com relação ao CARF, a partir da análise dos requisitos exigidos para a investidura no cargo de julgador tributário e do respectivo processo seletivo, é possível inferir que o mencionado tribunal administrativo federal possui corpo técnico especializado, apto a cuidar da análise fático-probatória e de direito material que compõem o contencioso administrativo tributário federal de segunda instância administrativa. Tal constatação alinha-se ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário, em contrapartida ao princípio da verdade formal que tem direcionamento percentual relevante das decisões proferidas no âmbito do contencioso tributário judicial, conforme evidenciado em recente pesquisa realizada pelo CNJ/INSPER sobre o referido tema.



RECOMENDAÇÃO - Essas evidências sinalizam a importância da especialização do julgador tributário, mormente na esfera do contencioso fiscal administrativo, em razão do princípio da verdade material, bem como, conduzem à inferência de que a permanência do profissional no cargo de julgador administrativo acaba por contribuir para a sua especialização, repercutindo, por consequência, na qualidade e celeridade das decisões proferidas pelos órgãos de julgamento administrativo.

2.5 Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários

As pesquisas em relação a esta Hipótese 5 buscaram levantar evidências a respeito da utilização de meios alternativos para a solução de conflitos tributários na esfera administrativa dos três níveis de governo no Brasil. Paralelamente, fizeram-se algumas reflexões no sentido de analisar se a eventual utilização desses meios alternativos contribuiria, de alguma forma, para a redução do estoque e para a celeridade processual do contencioso tributário brasileiro.

Inicialmente, cumpre ressaltar 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 dos interesses jurídicos dos administrados.

Apresentam-se, as seguir, as principais conclusões e recomendações relacionadas ao tema da Hipótese 5.

A) POUCA UTILIZAÇÃO DOS MEIOS ALTERNATIVOS NO BRASIL - A utilização de meios alternativos para a solução de conflitos tributários administrativos no Brasil é ainda bastante incipiente entre os entes federativos pesquisados. À exceção da transação tributária (que apresenta experiência recente pelo governo federal,¹⁷ PGFN e RFB, e pelo estado de São Paulo),¹⁸ e também da mediação tributária, com lei recém-aprovada pelo município de Porto Alegre,¹⁹ pouco mais se pode relatar a respeito da utilização desses métodos alternativos na seara tributária brasileira.

B) UTILIZAÇÃO CRESCENTE EM ÂMBITO INTERNACIONAL - Por outro lado, análises comparadas realizadas durante a pesquisa demonstram ser uma tendência internacional o emprego dos referidos métodos alternativos no enfrentamento do grande volume de contencioso tributário que vem atingindo a maioria dos países, com destaque especial para a utilização da arbitragem tributária.

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.

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. Assim sendo, a comunidade internacional tem dedicado especial atenção a essa crescente litigiosidade tributária, 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, que atualmente atinge a grande maioria dos países, sobretudo no âmbito da OCDE e da União Europeia, levou os tribunais fiscais a uma situação de esgotamento da sua capacidade em 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.

17. Lei n. 13.988/2020.

18. Lei n. 17.293/2020.

19. Lei n. 13.028, de 11 de março de 2022.

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 pelos respectivos países. Tais mecanismos visam, de um lado, reduzir o estoque de processos que aguardam a prolação de sentenças judiciais e, de outro, a 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.

Tanto é assim que a ONU e a OCDE estabeleceram disposições específicas e instrumentos reguladores da arbitragem tributária por meio de suas Convenções Modelo, para utilização pelos países membros. Nessa mesma linha, os Instrumentos Multilaterais (MLI) fornecem uma abordagem para uma rápida execução dessas estipulações. Ressalta-se, ainda, que a União Europeia também dispõe de instrumentos específicos (Convenção e Diretiva) para disciplinar a utilização da arbitragem tributária pelos países integrantes desse bloco econômico.

Porém, 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. Entretanto, 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 vem-se consolidando como uma possibilidade efetiva de atender a essas demandas do atual ambiente econômico global.

C) TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA - A transação 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 analisados pela pesquisa (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)²⁰ e delinea seus contornos mais gerais (art. 171, CTN).²¹

20. 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.*

21. 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 conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.*

C.i) Previsão normativa da transação tributária - Dada essa previsão expressa autorizando a transação, é 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.

As pesquisas documentais realizadas pelo Diagnóstico evidenciam que a maioria dos entes federativos pesquisados (12/16) possuem alguma previsão legal sobre a transação tributária (ainda que de forma genérica sem maiores detalhamentos em sua disciplina). Somente quatro entes não têm nenhuma disposição, a saber, Ceará, Distrito Federal, Porto Alegre e Recife.

C.ii) 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 meio das legislações elaboradas nos últimos dois anos (2020 e 2021). Analisando-se o tema mais detidamente, nota-se que a elaboração de grande parte dos diplomas (cinco de doze) regentes do instituto das transações dos entes pesquisados foi feita nos últimos dois anos, a indicar um movimento de crescente interesse no assunto. Ainda, relativamente a esses diplomas mais recentes, verifica-se uma tendência de convergência às modalidades de acordos previstas (por adesão ou proposta individual), sendo prevista, inclusive, a abertura de oportunidade de acordo referente a créditos objeto de contencioso judicial ou administrativo tributário de relevante e disseminada controvérsia, medida essa que tende a tratar de forma mais adequada e célere litígios estratégicos aos entes federados, com possível repercussão positiva na “taxa de congestionamento” da esfera judicial.

C.iii) Modalidades de transação no âmbito federal - No âmbito federal, as transações dirigidas ao encerramento de contencioso de relevante e disseminada controvérsia ou de pequeno valor dirigem-se à redução dos litígios fiscais, 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. Importante definir bem esse entendimento, para não confundir as espécies de transação do contencioso (relevante matéria e pequeno valor) com a transação da dívida ativa da União.

C.iv) Transações Tributárias realizadas pela Receita Federal do Brasil - Cabe mencionar, ainda, a experiência e os resultados alcançados pela Receita Federal do Brasil - RFB na utilização do referido meio alternativo de solução de litígios tributários.

Saliente-se, todavia, que a transação no âmbito da RFB é mais restrita que a oferecida pela PGFN, conforme disposição na Lei n. 13.998, de 14 de abril de 2020. Nessa lei, restou para a 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). Importante lembrar que os débitos inscritos em DAU se originam de créditos tributários sob a administração da RFB e, em caso de insucesso na cobrança, esses são encaminhados à PGFN. Portanto, não mudam de natureza; mudam, apenas, de órgão responsável pela cobrança.

Dentre as possibilidades previstas de transação no âmbito da RFB, há ainda aquelas decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica (art. 16); e também a transação destinada ao contencioso de pequeno valor (art. 23), entendido como aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários-mínimos.

C.v) Transação no estado de São Paulo - Na mesma linha do que ocorre com a PGFN, no nível federal, vale ressaltar 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).

C.vi) Transação e Transparência Ativa - Outro aspecto que merece referência é a determinação legal contida no art. 1º, §3º da Lei n. 13.988/2020, que estabelece 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).²²

C.vii) Percepção dos respondentes dos questionários on-line - De acordo com a percepção dos respondentes dos questionários on-line da pesquisa qualitativa, considera-se ainda tímida a efetiva implementação e realização de acordos em matéria tributária, consoante respostas consolidadas na Figura 5.1 do Diagnóstico.²³

22. 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.

23. Figura 5.1 - Proporção de Pessoas que Celebraram ou Presenciaram Acordos (mediação ou transação) em Matéria Tributária por Tipo de Respondente. Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ/BID.

Como visto, a transação tributária ainda não é percebida como uma experiência devidamente estruturada e de utilização consolidada no país, conforme pesquisa qualitativa realizada pelo Diagnóstico. De fato, a exceção atual fica por conta da União, que introduziu a transação na esfera federal por meio da Lei n. 13.988/2020, 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.²⁴

C.viii) Primeiros resultados advindos das transações tributárias - Apesar de ser uma experiência recente, que sequer é percebida como um método alternativo vigente e efetivo no país, pela maioria dos participantes da pesquisa, já se podem verificar os primeiros resultados arrecadatórios advindos das transações tributárias no Brasil, tanto nas transações realizadas pela PGFN, quanto naquelas sob a responsabilidade da RFB, conforme evidências incorporadas à análise da Hipótese 5. Com relação às transações promovidas pela PGFN, os valores arrecadados se acercaram ao montante de R\$ 7,8 bilhões em 2020 e 2021, sendo que em 2021 a arrecadação fruto das transações celebradas representou cerca de 20% do total arrecadado pela PGFN ao longo do ano. Por outro lado, as transações realizadas pela RFB referentes à relevante e disseminada controvérsia jurídica atingiram até janeiro de 2022 o montante de R\$ 142 milhões, enquanto que aquelas transações vinculadas exclusivamente ao contencioso de pequenos valores perfizeram o total de R\$ 6,4 milhões.

D) MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA - A mediação é um procedimento alternativo de solução de conflitos, 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”. Apesar de essa legislação 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). Daí a possibilidade de ser previsto procedimento de mediação para gerir conflitos tributários em todos os entes federativos brasileiros.

D.i) Experiência incipiente - 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 ainda bastante tímida. Legislações específicas sobre o tema de “mediação tributária” estão ausentes em todos os entes pesquisados, tendo sido detectadas apenas algumas poucas experiências locais em matéria fiscal que se valeram desse procedimento.

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

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.

D.ii) O pioneirismo do município de Porto Alegre - No município de Porto Alegre, ocorre a única exceção a esse estado da mediação, com a recente aprovação da Lei n. 13.028 de 11 de março de 2022, que “*institui a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre e cria a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal de Fazenda (CMCT/SMF), vinculada à Superintendência da Receita Municipal na SMF*”.

D.iii) Outras iniciativas de mediação tributária - Na pesquisa, mencionam-se, apenas, três entes federativos com experiência - ainda que incipiente - em mediação tributária, a saber, Pernambuco, Belo Horizonte e Porto Alegre, sendo que esse último se encontra mais avançado, havendo aprovado recentemente lei específica sobre a matéria. Apesar de no estado de Pernambuco e no município de Belo Horizonte existir alguma iniciativa a esse respeito, não há, todavia, uma regulamentação normativa em vigência sobre o assunto, como ocorre com o município Porto Alegre. Essas poucas iniciativas em mediação citadas entre os achados da pesquisa levam à conclusão de que se trata de um método ainda bastante inicial e em fase de estruturação e experimentação entre as administrações tributárias do país.

E) ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA - Como se sabe, o Brasil ainda não incorporou a arbitragem tributária em seu ordenamento jurídico, o que implica inexistirem experiências concretas que pudessem haver sido relatadas e analisadas pelo Diagnóstico realizado. No entanto, considerando a relevância do tema para o enfrentamento das questões que permeiam o excessivo contencioso tributário brasileiro, algumas reflexões e recomendações sobre a matéria merecem ser aqui colocadas:

E.i) Razões para a utilização da arbitragem tributária - 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 fiscais contenciosos pendentes de julgamento que reclamam medidas mais céleres e eficazes para a sua redução; b) a complexidade das relações jurídicas tributárias, que exigem a participação de julgadores detentores de conhecimento técnico especializado, sobretudo no contencioso judicial; c) a celeridade, simplicidade e efetividade do procedimento arbitral.

E.ii) Necessidade de legislação específica - 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.

E.iii) Matérias mais apropriadas para utilização do método arbitral - 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, conceito de estabelecimento permanente, entre outros. 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.

E.iv) Hipóteses de recurso ao poder judiciário (tribunais superiores) - 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.

E.v) Implantação gradual, com segurança e respaldo institucional - No sentido de viabilizar materialmente a implementação da arbitragem tributária no Brasil, considerando as dimensões continentais do país, algumas iniciativas em carácter 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.

E.vi) Recomendação CNJ - 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.

F) 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 dos contribuintes. Portanto, além da já comentada transação tributária, 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), com fundamento no art. 190 do Código de Processo Civil.

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.²⁵

CONCLUSÕES - Com base nos achados da pesquisa e na análise da evolução desse tema em âmbito nacional e internacional, observa-se que os 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, mormente no âmbito da fiscalidade internacional.

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 uma solução capaz de resolver todos os problemas isoladamente. Contudo, os meios alternativos para dirimir conflitos fiscais fazem parte da solução e representam um esforço relevante para a desobstrução dos tribunais, relativamente ao estoque de processos tributários.

Por fim, há que se mencionar um aspecto importante que tem sido invocado como fundamento para a introdução dos meios alternativos de resolução de conflitos tributários no Brasil, relacionado aos impactos do contencioso fiscal para o ambiente de negócios e para a competitividade do país. Referido argumento torna-se ainda mais forte neste cenário de crise econômica e fiscal que o Brasil atravessa, face 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.



RECOMENDAÇÕES - 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, 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 que se pautar nos limites da moldura legal que rege a matéria litigiosa do país.

25. 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.

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 deste capítulo 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.

2.6 Medidas Preventivas do Litígio Tributário

As pesquisas realizadas com relação a esta Hipótese 6 buscaram levantar evidências a respeito da adoção de medidas que promovam uma maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte, com vistas à diminuição da litigiosidade tributária.

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 fiscais, sobretudo naquelas matérias que, por seu próprio conteúdo ou pela natureza da imposição tributária, podem ensejar divergências interpretativas, geradoras de futuros conflitos judiciais.

Por outro lado, análises comparadas realizadas durante a pesquisa demonstram ser uma tendência internacional o emprego de medidas preventivas da litigiosidade tributária, para o enfrentamento do grande volume de contencioso fiscal que vem atingindo a maioria dos países, com destaque especial para a utilização de programas de transparência e conformidade tributária, em prol de um relacionamento menos antagônico, baseados nos paradigmas da confiança e da colaboração.

Essa é a hipótese, por exemplo, do procedimento de revisão prévia do Auto de Infração, bastante utilizado pela Espanha e recomendado pela OECD,²⁶ previsto já em alguns estados brasileiros, como o de Minas Gerais, como procedimento destinado 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 internacionalmente, para os casos que envolvem preços de transferência, espelhada na realização dos “acordos prévios”

26. OECD. Innovations in dispute resolution. *In*: OECD. **Tax Administration 2019**: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/8e7a6f5d-en>. Acesso em: 04 abr. 2022.

OECD. Disputes: 0. *In*: OECD. **Tax Administration 2021**: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/87e9b8f2-en>. Acesso em: 04 abr. 2022.

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 que possam ensejar discordâncias de entendimento, na aplicação da legislação tributária ao fato concreto.

A) ANTAGONISMO - As percepções trazidas pela pesquisa qualitativa, baseadas nas respostas dos administrados ou de seus representantes, apontam para a existência de uma desconfiança mútua no relacionamento entre o ente fazendário e os contribuintes, a oportunizar o aperfeiçoamento do mesmo, a fim de se erigir um sistema mais preventivo que resolutivo de conflitos.

B) EXPERIÊNCIAS ANALISADAS - Nesse contexto, a pesquisa examinou o atual estado da arte no que tange às iniciativas dos entes federados estudados, voltadas à estruturação de ambientes mais cooperativos e de relacionamentos dialogais com os contribuintes. As iniciativas objeto desse mapeamento foram o instituto da “consulta tributária” e os “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, analisando-se, quando possível, os seus resultados.

C) MULTIPLICIDADE E DIVERSIDADE NORMATIVA - Apesar de, em uma primeira análise, ser positivo o fato de os entes federativos possuírem iniciativas relacionadas à consulta e aos programas de conformidade tributária, um ponto que pode despertar nova ordem de preocupações seria no tocante à multiplicidade de disciplinas regentes desses 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), 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, as iniciativas legislativas vigentes, ou em fase de propositura, relacionadas a soluções de consulta ou programas de conformidade tributária (*cooperative compliance*).

D) CONSULTA TRIBUTÁRIA

D.i) 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 foram considerados como critérios de comparação, a saber: i) quem são as pessoas legitimadas a solicitar a consulta; ii) quais são os efeitos deste procedimento para o

contribuinte, isto é, se o consulente fica obrigado a adotar o que lhe foi respondido; iii) se as consultas são passíveis de recurso ou não; iv) se é possível realizar consultas sobre matérias relacionadas a fatos que já ocorreram e geraram alguma obrigação tributária; e v) se o exame sobre a matéria tributária se dá somente em circunstâncias atinentes à situação do consulente ainda não tributada.

D.ii) 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 (i) vinculatividade da decisão do procedimento de consulta e (ii) efeitos suspensivos, há uma similitude bastante significativa, sendo apenas destoante o município de São Paulo relativamente ao item (ii). No que tange aos temas dos itens (iii) possibilidade de recurso e (iv) momento de apresentação do pedido de consulta - se anterior ou posterior a ocorrência de fato jurídico - há predomínio pela convergência, sendo apenas quatro (de 14) entidades dissonantes do regime federal em ambos os assuntos. Porém, quanto ao item (v), que trata dos legitimados à propositura da consulta, verificou-se aderência ao regime federal em apenas 50% dos casos (isto é, em sete dos 14 entes comparados), sendo detectada, nesse ponto, a oportunidade mais premente de revisitação por parte dos eventuais interessados.

E) CONFORMIDADE COOPERATIVA - *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*,²⁷ e ganhou corpo com a publicação, em 2008, do primeiro relatório da OCDE a respeito do tema, *Study into the Role of Tax Intermediaries*,²⁸ documento em que depois foi cristalizado no conceito de *Enhanced Relationship* enquanto um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e contribuinte. Constatou-se 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, alocam-se os recursos de fiscalização a eles. Foi nessa dinâmica de relacionamento, alicerçada em gestão de riscos, comunicação e transparência, que restou desenhado o conceito de *Enhanced Relationship*.

27. 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.

28. 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.

F) EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL EM CONFORMIDADE COOPERATIVA - Conforme comentado anteriormente, considerando que o Brasil não dispõe de experiência consolidada em *cooperative compliance*, apresentando iniciativas pontuais, incipientes e desarticuladas, a pesquisa optou por realizar, paralelamente, uma análise comparada sobre esse tema, a fim de identificar as principais tendências e boas práticas na fiscalidade internacional, que pudessem enriquecer os debates e reflexões sobre essa relevante matéria.

Em 2013, foi lançado pela OCDE o estudo *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative*.²⁹ 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*. Daí porque, a fim de deixar claro que o objetivo de programas dessa natureza é o de fomentar o adimplemento do imposto no montante e momento estabelecidos em lei, e não o de gerar qualquer benefício 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 para que as administrações fiscais nacionais pudessem se pautar quando fossem estabelecer iniciativas dentro desse novo paradigma relacional. No entanto, ainda que haja essas características-chave, o *cooperative compliance* possui facetas muito diversas, inexistindo um consenso sobre que características devem ter as iniciativas para serem catalogadas como afetas à implementação do *cooperative compliance* tal qual as diretrizes lançadas pela OCDE e FTA³⁰ em seus relatórios.

Sobre esse tema, o Centro Interamericano de Administrações Tributária (CIAT), em seu relatório *Relationship of Cooperative Tax Compliance: its Current Reality in CIAT Member Countries of Latin America, Caribbean, Africa and Asia*,³¹ ao examinar um espectro mais lato de experiências dos países em desenvolvimento, faz referência a “iniciativas” de conformidade cooperativa, o que significa que elas não necessariamente devam fazer parte de um programa específico e sistematizado de forma abrangente. 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”. Trata-se de delimitação que se alinha ao tripé de sustentação dessa forma de cooperação, enumeradas nos relatórios da OCDE: a confiança mútua, a transparência e a compreensão.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

Para os fins do Diagnóstico, foi essa 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 existentes, entre os sistemas tributários. 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.

Vários são os países que começaram a desenvolver programas de *cooperative compliance*, entre eles, Áustria, Bélgica, Croácia, França, Irlanda, Itália, Holanda, Polônia, Rússia, Espanha e Reino Unido. Da mesma forma, alguns países em desenvolvimento, implementaram iniciativas de *cooperative compliance*, dentre eles: Argentina, Equador, República Dominicana, México, Índia, Brasil.

G) CARACTERÍSTICAS DAS EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS ANALISADAS - As abordagens de relacionamento cooperativo internacional podem ser divididas em dois modelos complementares, adiante comentados. O modelo de estratégias gerais que 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. Além delas, há ainda o modelo de estratégias “personalizadas”, geralmente para grandes contribuintes, por meio de programas e acordos de cooperação voluntária.

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 diálogo, 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 fazendária para melhorar o sistema fiscal.

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.

Em geral, é realizado um projeto piloto, preferencialmente com contribuintes de baixo risco e com estrutura menos complexa, o que permite a conformação do modelo em situações mais simples, com o avanço gradual para outros grupos de contribuintes, com a colaboração dos participantes:

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.

H) INICIATIVAS BRASILEIRAS EM CONFORMIDADE COOPERATIVA - No tocante ao tema da conformidade cooperativa no Brasil, a pesquisa analisou as seguintes iniciativas: Confia (Governo Federal); Nos Conformes - SP (estado de São Paulo); Contribuinte Pai D'égua (estado do Ceará); Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (estado do Rio de Janeiro); Programa de Conformidade Tributária (Distrito Federal); Nos Conformes - RS (estado do Rio Grande do Sul); Programa Municipal de Estímulo à Conformidade Tributária - Em Dia com Porto Alegre (município de Porto Alegre).

Panorama geral de *cooperative compliance* no Brasil - De uma forma geral, e a par de não existir um diploma federal que faça as vezes de diretrizes gerais, identificam-se algumas 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. Os casos em que isso acontecem são nas iniciativas do estado do Rio Grande do Sul e do município de Porto Alegre, em que 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. Os programas de São Paulo, Rio de Janeiro e Porto Alegre preveem tal possibilidade apenas no caso de erro material no manejo dos critérios legais de classificação. Os diplomas regentes dos programas de Rio Grande do Sul e Ceará são omissos quanto à possibilidade de contestação. 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 encontram-se mais detalhadas nos achados e respectivos comentários constantes do Relatório do Diagnóstico, especificamente na análise da Hipótese Consolidada 6.

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 instituem 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 mesmo a possibilidade (ou não) de impugnação de tal classificação. Ou ainda que não possam elas serem aprimoradas, mormente em um contexto de concepção dessas políticas, a exemplo do previsto pelo estado do Rio Grande do Sul e pelo 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.



CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES - É de se pontuar que a escolha pela consulta e por iniciativas de *cooperative compliance* enquanto meios preventivos de litígios tributários 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, os quais eventualmente também mereçam ser ponderados 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 voltadas à pacificação das grandes teses controversas (atos normativos/interpretativos ou mesmo de proposta de alteração legislativa); 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) a estruturação de uma sistema eficaz de precedentes judiciais e/ou súmulas administrativas vinculantes, com o intuito de pacificar o entendimento a respeito de demandas repetitivas; (v) implementação de métodos dialogais com participação do contribuinte, prévios ao lançamento de ofício, para esclarecimento de dúvidas, sobretudo relacionadas a matérias de fato, como por exemplo: (a) os acordos prévios sobre temas que envolvem clara dissonância interpretativa; (b) realização de perícias e diligências antes da formalização do lançamento de ofício, para deslinde de questões factuais ou de maior complexidade contábil ou financeira, que dificilmente podem ser decididas sem uma análise mais próxima aos aspectos materiais em que se fundamenta a controvérsia.

Parte significativa dessas recomendações evidenciam o relevante papel desempenhado pelas administrações fazendárias, no que respeita à “densificação” da legislação tributária, ou seja, à redução das suas indeterminações conceituais e à prevenção dos litígios dela decorrentes, como forma de evitar o incremento da judicialização de natureza fiscal.

Esse breve panorama realizado pelo Diagnóstico a respeito das medidas preventivas da litigiosidade tributária demonstra que, no Brasil, existem iniciativas recentes e pontuais, que, todavia, não chegam a conformar um efetivo Programa de Prevenção da Litigiosidade Tributária. Essa seria, certamente, uma das mais importantes conclusões desse Diagnóstico:

a necessidade de se implantar em âmbito nacional um amplo Programa de Prevenção da Litigiosidade Tributária, envolvendo os três níveis de governo. Na hipótese de cada nível de governo ou ente federativo desejar instituir o seu próprio programa, haveria que se acordar, ao menos, que todos tivessem os mesmos pilares norteadores, a saber: i) a simplificação da legislação tributária (material e processual); ii) a harmonização interpretativa entre os diversos órgãos fazendários, em matéria legislativa comum; iii) a divulgação/explicitação dos critérios jurídicos interpretativos adotados pelas administrações tributárias; iv) o aperfeiçoamento do instituto da consulta tributária; v) a implementação de programas de conformidade tributária, minimamente harmonizados; vi) a utilização de precedentes e súmulas administrativas vinculantes como fator de harmonização interpretativa e segurança jurídica; vii) a priorização de medidas orientativas em detrimento de ações coativas; viii) a elucidação prévia ao lançamento tributário de matérias de fato ou de maior complexidade contábil e/ou financeira, por meio de perícias, diligências ou acordos prévios; ix) a harmonização dos institutos, prazos e procedimentos entre as diversas legislações processuais tributárias atualmente vigentes (ou a criação de uma Lei Geral do Processo e Procedimento Tributário), entre outras medidas a serem consensuadas em nível nacional.

2.7 Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária

As pesquisas realizadas com relação a esta Hipótese 7 procuraram investigar se 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.

A) REPERCUSSÃO PARA AS FINANÇAS PÚBLICAS, PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE E AMBIENTE DE NEGÓCIOS - 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, podendo, inclusive, impactar o seu próprio equilíbrio fiscal.

Por essa razão, os países têm buscado alternativas para a redução do estoque de processos fiscais que transitam nas esferas administrativas e judiciais, com fundamento nos impactos econômicos e financeiros ocasionados ao orçamento público, ao patrimônio do contribuinte e ao ambiente de negócios por essa excessiva litigiosidade tributária.

B) FUNDAMENTOS - O primeiro desses fundamentos diz respeito à arrecadação tributária, que é um dos pilares fundamentais do moderno Estado de Direito, conformado sob o modelo de Estado Fiscal. Por essa razão, 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.

Um segundo argumento 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.

Outro 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. 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.

C) PRINCIPAIS ACHADOS E ESTIMATIVAS DE PERDAS ARRECADATÓRIAS - Utilizando-se o universo de processos nas bases de dados coletadas para o Diagnóstico, foi possível aferir a taxa de sucesso do Fisco na esfera federal do contencioso administrativo. Por exemplo, o percentual de sucesso do Fisco, sem segregação por tributo, é de 57%. O percentual de êxito em casos de litígios sobre COFINS é de 69,1%; em relação ao IRPF, é de 43%. Esses 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.

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. 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.

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 bilhões de créditos recuperáveis na dívida ativa da união; o IPI, cerca de R\$ 33,6 bilhões.



RECOMENDAÇÃO - O que se observa é que uma reforma dessas espécies tributárias não só poderia reduzir o ingresso de processos no acervo, por meio de simplificação tributária, como também poderia aumentar a saída de processos de acervo por resolução definitiva de litígios. Estes valores indicam um benefício complementar às leituras mais comuns sobre reforma tributária: eles indicam oportunidades concretas de arrecadação da Fazenda Pública. Há que se observar, evidentemente, que nem sempre o potencial arrecadatário se converte em arrecadação

D) O PONTO DE VISTA DO CONTRIBUINTE - 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 da perspectiva do Fisco. Como demonstrado nos achados da pesquisa qualitativa realizada para a análise desta Hipótese, 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. Esses são recursos que poderiam ter sido empenhados em atividades econômicas durante todo o período em que estiveram provisionados para litígio administrativo. A se somar 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.



RECOMENDAÇÃO - A análise em conjunto, portanto, dos impactos econômicos para o Fisco e para os contribuintes indica a importância da adoção de soluções eficazes para redução de litígios tributários no Brasil.

2.8 Compensação Tributária como Fator de Incremento do Contencioso Fiscal

As pesquisas realizadas com relação a esta Hipótese 8 procuraram investigar se o grande volume de processos de compensação tributária é fator de incremento significativo do contencioso tributário nacional.

A) PRINCIPAIS ACHADOS - Tributos mais frequentes em processos envolvendo compensação tributária - Enquanto as 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. A proporção é significativamente maior que a proporção de casos de COFINS e IRPJ na base sem compensações, que é de 31%.



Natureza Jurídica e Atividades Econômicas predominantes entre as empresas que demandam compensação tributária. Considerando somente sociedades anônimas e as 12 atividades com maior volume processual, os achados da pesquisa demonstram que as três atividades econômicas que mais aparecem, nos processos com e sem compensação, são a indústria de transformação, atividades financeiras e comércio de carros e motos. Por sua vez, a atividade econômica de eletricidade e gás tem a maior participação em processos com compensação tributária (7%) em comparação com os processos sem compensação (3%).

B) RELEVÂNCIA DOS PROCESSOS DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL - 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.

C) PERFIL DO LITÍGIO ENVOLVENDO COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS. 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 que são mais representadas em processos de compensação tributária são indústria de transformação, atividades financeiras e comércio de carros e motos.³² Tais achados sinalizam pontos de priorização de atenção, caso se intente aperfeiçoar a sistemática e os mecanismos de compensação de tributos federais.



RECOMENDAÇÃO - Dessa feita, poder-se-ia sugerir, 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 representatividade 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.

32. 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.

3

CONSIDERAÇÕES FINAIS



Os elevados números envolvidos no Contencioso Tributário Nacional, tanto em quantidade de processos, quanto em volume de crédito tributário, prenunciam um cenário bastante preocupante para as finanças públicas do país, com impactos negativos para o seu desenvolvimento, ambiente de negócios e relacionamento entre as instituições fiscais e os contribuintes. Esse cenário motivou a realização do presente Diagnóstico, com a finalidade de identificar seus principais problemas e desafios e vislumbrar potenciais soluções.

O Diagnóstico objetivou, portanto, compreender o fenômeno do contencioso fiscal em sua integralidade. Analisou-se a questão a partir dos principais fatores que contribuem para o surgimento dos litígios tributários (causas da litigiosidade) e em função dos seus impactos para o desenvolvimento do país (efeitos da litigiosidade). Assim sendo, transitou-se de uma abordagem, inicialmente, de caráter mais investigativo e analítico, com relação às raízes e às repercussões da litigiosidade tributária e seus elementos constitutivos, até se chegar à fase propositiva do trabalho, na qual foram apresentadas sugestões e recomendações técnicas, de caráter resolutivo ou preventivo, com foco na redução do contencioso tributário administrativo.

As reflexões realizadas ao longo deste trabalho evidenciaram que o tema do incremento exponencial da litigiosidade tributária no século XXI é um fenômeno global, que apresenta questões e desafios comuns aos diversos países. Por essa razão, em relação às Hipóteses em que o Brasil ainda não apresentava uma experiência consolidada considerável, que pudesse conformar um conjunto de achados que subsidiassem as reflexões analíticas sobre os respectivos temas, como é o caso das Hipóteses 5 e 6 que tratam, respectivamente, dos Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários e das Medidas Preventivas do Litígio Tributário, a pesquisa buscou realizar uma abordagem comparada a respeito dessas matérias, a fim de ampliar o entendimento sobre as principais questões envolvidas e enriquecer os debates, verificando como esses desafios vêm sendo enfrentados no âmbito da fiscalidade internacional. Dessa forma, retirou-se o esforço investigativo de um ambiente puramente doméstico, com o intuito de acrescentar um pouco mais de luz às discussões.

Algumas constatações relevantes, relacionadas ao entorno jurídico e conceitual da pesquisa, merecem ser destacadas. A primeira delas diz respeito à necessidade premente de se realizar a reforma do Processo e do Procedimento Tributário brasileiro, com a finalidade de torná-lo mais compatível e aderente ao Modelo de Estado Democrático de Direito vigente no país: eliminando-se as superposições e duplicidades de instâncias decisórias atualmente existentes; introduzindo formas alternativas de resolução de conflitos fiscais; e promovendo a integração entre as instâncias administrativa e judicial, entre outras sugestões apresentadas.

Os achados do Diagnóstico evidenciam que o Processo Administrativo Tributário brasileiro é bastante moroso e pouco transparente, além de não possuir harmonização em termos federativos, inexistindo um modelo nacional de contencioso administrativo-tributário. Esse

fato reclama a adoção de providências urgentes voltadas à sua reformulação em busca de uma maior padronização e efetividade.

Em suma, recomenda-se que se apliquem ao Processo Tributário as novas tendências do Direito Administrativo, consubstanciadas no processo de democratização da administração pública, que preconizam a consensualidade, a transparência e a integração do cidadão à estrutura do Estado, o que ensejaria importante benefício ao aperfeiçoamento da relação Fisco-contribuinte, cujo antagonismo tem sido apontado como fonte de litigiosidade.

Recomenda-se, adicionalmente, que os contenciosos tributários, com o intuito de fortalecer a transparência, a lealdade e a confiança entre as partes envolvidas na relação jurídico-tributária, deveriam dar publicidade aos fundamentos e orientações interpretativas adotadas na solução dos litígios tributários, possibilitando, dessa forma, o controle social da legalidade tributária.

A ausência de confiança pode ser considerada como um dos principais entraves da relação Fisco-contribuinte, repercutindo negativamente no cumprimento espontâneo das obrigações tributárias e, conseqüentemente, estimulando a litigiosidade. É preciso, portanto, construir um ambiente mais colaborativo e leal, sendo a transparência e a previsibilidade um dos seus pilares mais importantes. Os principais desafios para a construção da confiança no Brasil, especificamente em temas fiscais, vinculam-se basicamente à transparência e à lealdade entre as partes envolvidas.

No tocante à dimensão preventiva da litigiosidade tributária, o Diagnóstico analisou detidamente o instituto da consulta, comparando-se as diversas legislações vigentes (de regência) entre os entes federativos pesquisados, com a finalidade de verificar a sua real efetividade como instrumento propiciador de segurança jurídica e preventivo da instauração de litígios tributários. Os achados analisados na Hipótese 6 apontam para a necessidade de se aperfeiçoar esse instituto, inclusive mediante a harmonização entre as várias disposições normativas sobre a matéria.

Algumas reflexões adicionais merecem ser aportadas, considerando a relevância desse instituto como um possível instrumento de prevenção da litigiosidade tributária. A verdade é que a consulta tributária não tem aportado os benefícios que potencialmente lhe são atribuídos, haja vista o elevado índice de conflitos fiscais tramitando nas esferas administrativas e judiciais do país. Dentre as possíveis causas da baixa efetividade do instituto da consulta, em seu modelo atual, merecem ser destacados: i) o fato de a consulta não se encontrar harmonizada com as decisões dos contenciosos administrativos, verificando-se divergências de orientação técnica e de interpretação legislativa entre esses órgãos, com relação às mesmas hipóteses legais ou fáticas; e ii) o fato de que, em vários estados, a solução da consulta somente se aplicar ao consulente, não servindo para respaldar a conduta de outros contribuintes em relação à mesma matéria, até porque não são publicadas.

Nesse sentido, com a finalidade de restabelecer o potencial da consulta como instrumento de “densificação” da norma tributária, de promoção da segurança jurídica e de prevenção da litigiosidade fiscal, recomenda-se que seja realizada a reforma desse instituto, preferencialmente, em conjunto com a reforma do Processo Administrativo Tributário, de maneira a garantir que a solução da consulta seja pública e tenha valor de norma complementar, nos termos do art. 100, II, do CTN, sendo-lhe conferida a necessária eficácia normativa, para respaldar a conduta de todos os contribuintes que se enquadram em seu objeto e não apenas do consulente.

Com respeito à litigiosidade de caráter federativo, relacionada basicamente à necessidade de harmonização fiscal entre os entes federativos estaduais, os achados da pesquisa evidenciaram a ausência de mecanismos destinados a promover a harmonização jurisprudencial e interpretativa no âmbito das administrações fazendárias dos estados e do Distrito Federal. Nesse contexto, conforme comentado anteriormente, sugere-se analisar a possibilidade de utilização de Protocolos CONFAZ de natureza normativa e/ou interpretativa com a finalidade de harmonizar as decisões administrativas emanadas dos contenciosos tributários estaduais e pacificar controvérsias verificadas na interpretação da legislação tributária estadual.

Seriam, portanto, dois tipos de matérias que poderiam ser incluídas em protocolos de tal natureza: i) as decisões proferidas pelos contenciosos administrativo-tributários estaduais, de forma a serem sumuladas, sistematizadas e publicadas; ii) as lacunas, indefinições conceituais e divergências interpretativas verificadas no âmbito das administrações tributárias estaduais em matéria substantiva ou procedimental comum, com a finalidade de harmonizar o entendimento sobre as estipulações legais ou sobre o funcionamento de determinados institutos. Em ambos os casos, o protocolo celebrado no âmbito do CONFAZ vincularia os estados que a ele aderissem e propiciaria transparência dos critérios interpretativos adotados pelas respectivas administrações tributárias estaduais.

Os referidos protocolos teriam o condão de conferir segurança jurídica aos contribuintes de forma a pautarem suas condutas tributárias em conformidade com a orientação expressa nesses instrumentos. Cabe observar, por oportuno, que tais protocolos representam um esforço de coordenação e harmonização federativa, além de legitimar a atuação do CONFAZ como espaço institucional integrador dos estados da federação brasileira.

Assim sendo, a fim de contribuir para a proposição de futuras medidas de caráter legal e administrativo que visem à redução da litigiosidade tributária vigente no país, a pesquisa analisou grande volume de dados e informações gerados pelo Diagnóstico, que envolveram metodologias diversificadas de investigação (quantitativa, qualitativa e documental), sintetizando-se suas principais conclusões e recomendações nos seguintes itens:

- A) Embora seja sempre desejável a realização de aperfeiçoamentos legislativos, a conclusão do Diagnóstico é no sentido de que o grande volume do contencioso tributário brasileiro não apresenta relação de causalidade direta com os fluxos, procedimentos e etapas processuais da legislação em vigor. Em outras palavras, a mudança da legislação processual tributária não seria, em tese, a única solução para a redução da excessiva litigiosidade tributária existente no país.
- B) Conclui-se que a maneira mais efetiva de se reduzir o contencioso fiscal do Brasil seria mediante a implantação de um amplo programa de prevenção da litigiosidade tributária (de âmbito nacional), conforme descrito na análise da Hipótese 6, incluindo, necessariamente, mecanismos de harmonização interpretativa e de “densificação”³³ da legislação tributária.
- C) Identifica-se a necessidade de haver maior integração e cooperação institucional entre instâncias administrativa e judicial, mormente com respeito ao aproveitamento do processo administrativo tributário e das provas nele produzidas, por parte dos órgãos do contencioso tributário judicial.
- D) Verifica-se que a especialização dos julgadores tributários administrativos contribui para a qualidade técnica das decisões proferidas e para o significativo percentual de julgamentos que enfrentam o mérito do litígio fiscal (92,3%), em comparação aos que se baseiam em aspectos de natureza formal ou questões preliminares.
- E) Embora exista um longo e necessário caminho a ser percorrido para que os meios alternativos de solução de conflitos em âmbito tributário se tornem uma realidade, constata-se a relevância de se iniciar a implantação gradual de novas formas de solução de litígios tributários, com a finalidade de se obter maior celeridade decisória e redução do estoque processual. Nesse sentido, os achados do Diagnóstico já apresentam as primeiras experiências bem-sucedidas com a utilização desses métodos alternativos, inclusive sob o ponto de vista arrecadatório, no tocante às transações tributárias e, de forma mais incipiente, à mediação e conciliação fiscal.
- F) Ressalta-se a importância de se conceberem mecanismos jurídicos e institucionais que favoreçam a obtenção de consensos interpretativos e a harmonização jurisprudencial no âmbito das administrações tributárias brasileiras em matéria legislativa comum.
- G) Destaca-se a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de utilização de precedentes judiciais e de súmulas administrativas vinculantes, para solução das demandas repetitivas, com provável impacto para a redução do estoque do contencioso fiscal.

33. A expressão “densificação” é utilizada neste trabalho no sentido de redução das indeterminações conceituais, imprecisões e lacunas da legislação tributária (conceitos jurídicos indeterminados).

- H) Registra-se a necessidade de se avaliar a redução do número de instâncias administrativas e/ou judiciais, bem como a possibilidade de integração entre as instâncias administrativas e judiciais, como forma de reduzir os longos prazos e etapas de tramitação processual.
- I) Verifica-se a necessidade de se analisar mais profundamente a gratuidade do processo administrativo como um fator de incentivo à litigiosidade tributária e, posteriormente, caso essa hipótese seja confirmada, de se avaliar a criação de uma Lei de Custas Processuais para a esfera administrativa, assim como, a criação da obrigatoriedade de depósito para a interposição de recursos administrativos. Os achados da pesquisa não conduziram a uma conclusão taxativa a esse respeito. Tanto é assim que o volume de processos do contencioso judicial (que possui custas e exige depósito na maioria dos casos) é maior que o do contencioso administrativo (que é gratuito e não exige depósito).
- J) Evidencia-se a necessidade de implantação de mecanismos institucionais e/ou legais destinados à pacificação e resolução das grandes teses controversas (entre os quais a transação), com provável impacto na tendência crescente da litigiosidade tributária.



MINISTÉRIO DA
ECONOMIA

