SENADO FEDERAL

PARECER (SF) Nº 1, DE 2022

PRESIDENTE: Ministra Regina Helena Costa
RELATOR DO TEMA PROCESSO ADMINISTRATIVO: Valter Shuenquener de Araújo
RELATOR DO TEMA PROCESSO TRIBUTÁRIO: Marcus Lívio Gomes

11 de julho de 2022

EXCELENTÍSSIMOS SENHORES SENADOR RODRIGO PACHECO, PRESIDENTE DO SENADO FEDERAL, E MINISTRO LUIZ FUX, PRESIDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal n. 01/2022, com a aprovação de todos os integrantes do referido Colegiado, tem a honra de apresentar o

Relatório Final

que inclui um breve relatório e os anteprojetos de lei, acompanhados das exposições de motivos das propostas em questão.

Sumário

Relatório da Subcomissão do Processo Administrativo 4

Exposição de motivos n. 1/2022/CJADMTR 6

Anteprojeto de lei ordinária para a reforma da Lei nº 9.784/99 11

Relatório da Subcomissão do Processo Tributário 33

Primeira Parte - Proposições apresentadas de autoria da Subcomissão do Processo Tributário, para a modernização do Processo Tributário 36

Normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária 36

Exposição de motivos n. 2/2022/CJADMTR 36

Anteprojeto de lei complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária 43

Processo administrativo tributário da União 53

Exposição de motivos n. 3/2022/CJADMTR 53

Anteprojeto de lei ordinária do processo administrativo tributário da União 71

Consulta tributária da União 100

Exposição de motivos n. 4/2022/CJADMTR 100

Anteprojeto de lei ordinária sobre o processo de consulta tributária da União 104

Mediação tributária da União 113

Exposição de motivos n. 5/2022/CJADMTR 113

Anteprojeto de lei de Mediação Tributária da União 117

Arbitragem em matéria tributária e aduaneira 125

Exposição de motivos n. 6/2022/CJADMTR 125

Anteprojeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira 132

Código de Defesa dos Contribuintes 143

Exposição de motivos n. 7/2022/CJADMTR 143

Anteprojeto de lei de Código de Defesa dos Contribuintes 150

Execução fiscal 184

Exposição de motivos n. 8/2022/CJADMTR 184

Anteprojeto de lei ordinária de execução fiscal 193

Custas Federais 237

Exposição de motivos n. 9/2022/CJADMTR 237

Anteprojeto de lei ordinária de custas da justiça federal 240

Segunda Parte - Recomendações de proposições colaborativas encaminhadas para o Senado Federal 251

Reforma do Decreto-Lei n. 401/1968 251
Exposição de motivos n. 10/2022/CJADMTR 251
Anteprojeto de lei 255
Anteprojeto de Lei Orgânica do Conselheiro Representante do Contribuinte no CARF 256
Terceira Parte – Documentos Técnicos 269
DOC 1 – Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro 269
DOC 2 – Diagnóstico da Atuação dos Conselhos Profissionais 584
DOC 3 – Estudo sobre Custas Processuais 629
DOC 4 – Diagnósticos das Custas Processuais Praticadas nos Tribunais 652
DOC 5 – Seminário de Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo: Sumário Executivo 705
DOC 6 – Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo 762
DOC 7 - Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional: Contencioso Judicial Tributário 1100

Relatório da Subcomissão do Processo Administrativo

1. A Subcomissão de Processo Administrativo, órgão fracionário da Comissão de Juristas presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), teve como foco de sua atuação a análise, o debate e a redação de uma proposta de anteprojeto para o aprimoramento da legislação brasileira de processo administrativo.

2. A referida Subcomissão foi coordenada pelo seu relator, o juiz federal e Professor Dr. Valter Shuenquener de Araujo e teve como integrantes os professores doutores Gustavo Binenbojm, Patrícia Ferreira Baptista, Flávio Amaral Garcia, Alexandre Aroeira Salles, Maurício Zockun e Andre Jacques Luciano Uchoa Costa. Os trabalhos se desenvolveram ao longo de 2022 em reuniões periódicas e contaram com a contribuição de variados especialistas renomados em audiência pública, e oriunda de inúmeros e-mails recebidos através da consulta pública realizada.

3. O escopo de trabalho da Subcomissão de Processo Administrativo foi definido a partir de temas centrais da temática que se transformaram em diretrizes observadas ao longo das reuniões e debates do grupo, quais sejam:

> 1. O caráter nacional da matéria procedimento em processo administrativo;
> 2. O processo eletrônico como um instrumento para o incremento da eficiência e transparência da Administração, bem como para a facilitação da aproximação do cidadão em relação ao Estado;
> 3. O pragmatismo jurídico como diretriz decorrente da Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro e necessária para a maior eficiência do processo administrativo;
> 4. A consagração da participação popular por meio de consultas e audiência públicas como aspectos fundamentais do processo administrativo para o fortalecimento de um ambiente plural e democrático;
> 5. A fixação de prazos específicos para as etapas de instrução e decisão e para a conclusão do processo, com o objetivo de se concretizar, em todos os níveis, a duração razoável do processo.

6. A estipulação de que ordinariamente o silêncio da Administração produz o efeito translativo e que apenas excepcionalmente produzirá o efeito negativo ou positivo.
7. A necessidade de uma solução normativa para os casos de omissão reiterada, em que a Administração deve adotar um planejamento contendo ações destinadas a resolver o atraso sistêmico em um determinado órgão ou entidade;
8. O reconhecimento de que uma visão contemporânea da teoria das nulidades no Direito Administrativo exige o diálogo com o administrado, bem como a priorização da correção de vícios por meio da convalidação e da preservação dos efeitos irreversíveis dos atos inválidos;
9. A previsão de que casos semelhantes devem ser decididos da mesma maneira pela Administração e, nessa perspectiva, deve haver a extensão dos efeitos das decisões para os referidos casos e o incentivo à criação de enunciados vinculantes.
10. Os impactos de atos normativos de interesse geral devem ser precedidos de uma análise de impacto regulatório e referidos atos podem ser sucedidos por uma avaliação de resultado regulatório.
11. A Administração não pode, em uma mesma instância, decidir novamente sobre fatos cujo mérito já foi apreciado administrativamente, ressalvada a possibilidade de invalidação dentro dos parâmetros legalmente estabelecidos.
12. A necessidade de a lei brasileira de processo administrativo possuir um capítulo especifico sobre o procedimento administrativo sancionador, notadamente em razão de suas especificidades e da relevância do tema para a tutela de direitos fundamentais dos administrados.

4. O referido anteprojeto de lei ordinária é apresentado a seguir:

Exposição de motivos n. 1/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o anexo anteprojeto de lei ordinária, que dispõe sobre alterações na Lei n. 9.784/99, lei do processo administrativo.

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022 para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. Nessa perspectiva, e mais especificamente quanto à parte que incumbiu à Subcomissão de Processo Administrativo, o texto a seguir proposto tem o objetivo de atualizar, em diversos aspectos, a Lei n. 9.784/99, lei que ocupa o papel de competente protagonista no regramento do processo administrativo brasileiro. Assim, o esforço do grupo formado foi o de trazer para essa lei as diretrizes e matérias mais contemporâneas do Direito Administrativo encontradas em um cenário mais recente que o da sua entrada em vigor. Adotou-se a premissa de que o texto constitucional estabelece, em seu artigo 24, XI, a competência da União para legislar concorrentemente sobre normas gerais de procedimentos em matéria processual, o que é fundamental para, no âmbito da nossa federação com mais de cinco mil entes, a uniformização de parâmetros garantidores mínimos dos direitos dos administrados nas suas relações processuais com a Administração Pública brasileira e os respectivos órgãos de controle.

4. Uma das preocupações na condução dos trabalhos foi a de que, no Brasil, o processo administrativo se torne célere, imparcial, transparente, previsível, e, notadamente, sirva de instrumento para a redução da judicialização excessiva existente em nosso país. A referência à Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro, por sua vez, reforça a importância do pragmatismo jurídico

na relação jurídica processual e especialmente na formação da vontade estatal por meio do ato administrativo.

5. A proposta também volta sua atenção para o estabelecimento de normas gerais para processo administrativo eletrônico, a fim de que ele possa tornar a Administração Pública mais eficiente, mais transparente e mais próxima do cidadão. Em lugar de dificultar o acesso ao processo, a sua tramitação eletrônica facilita e amplia a participação do cidadão no processo administrativo. Os parâmetros a serem observados são, por exemplo, o do código fonte aberto, da interoperabilidade e o da simplificação dos requerimentos. Ainda no campo tecnológico do processo administrativo, o texto possibilita o uso de inteligência artificial pela Administração, desde que seja transparente, previsível, auditável, previamente informada aos interessados e seus dados e resultados possam ser revisados.

6. Acompanhando a tendência do direito público de fortalecimento do diálogo entre a Administração e o particular, a proposta disciplina o denominando negócio jurídico processual administrativo. Referido instituto autoriza as partes do processo a estabelecerem regras procedimentais que melhor se ajustem às suas necessidades.

7. Houve, ao longo de toda a proposta, uma preocupação com a duração razoável do processo. Por essa razão, foram fixados prazo máximos para a fase da instrução processual, para a etapa decisória e para a conclusão do processo.

8. No que concerne à participação popular no processo administrativo e na construção da vontade da Administração, houve proposta de regulamentação de questões importantes sobre a audiência e a consulta pública, o que se fez com o objetivo de garantir uma plena participação plural e democrática no processo.

9. O efeito do silêncio da Administração foi tema estudado e debatido pela Subcomissão de Processo Administrativo. Partindo-se da ideia de que o silêncio poderá produzir três efeitos (negativo, positivo e translativo), a opção normativa se deu pela predominância deste último. Nesse contexto, deixando a autoridade competente de decidir no prazo legalmente previsto, tal competência será, como regra, transferida à autoridade superior. O texto do anteprojeto também apresenta hipóteses em que o silêncio equivalerá a um

indeferimento (efeito negativo), tal como na circunstância em que o requerimento implica responsabilidade patrimonial da Administração. A proposta destaca, ainda, que o efeito positivo do silêncio, equivalente a uma aceitação tácita, poderá ser reconhecido por meio de ato normativo ou de contrato administrativo.

10. O anteprojeto também cuida do que denominou de omissão reiterada. Trata-se de uma omissão resultante de uma falha recorrente de um órgão ou entidade que não decide tempestivamente. Tendo em vista que a causa da omissão reiterada nem sempre é a mesma provocadora da omissão pontual, as soluções normativas para os problemas são distintas entre si. Na omissão reiterada, a Administração poderá ser instada por qualquer interessado a apresentar um plano de ação em sessenta dias indicando, no mínimo, as medidas concretas a serem adotadas, o prazo esperado para a cessação da omissão reiterada e o(s) agente(s) público(s) responsável(is) pela supervisão do seu cumprimento.

11. Com relação à necessidade de estabilidade, uniformidade e de segurança jurídica, o anteprojeto propõe que a Administração deverá, sempre que possível, ampliar os efeitos de uma decisão a outros casos semelhantes, notadamente quando resultante de processo judicial com trânsito em julgado ou de tribunais superiores, bem como editar enunciados que lhes sejam vinculantes.

12. Em virtude da potencial necessidade de apreciação de aspectos técnicos em um processo administrativo, bem como dos seus impactos, o texto proposto se ocupa de tornar obrigatória a realização de análise de impacto regulatório previamente à edição, alteração e revogação de atos normativos de interesse geral dos administrados, dos agentes econômicos e dos usuários de serviços públicos. Também há previsão quanto à possibilidade de elaboração de uma avaliação de resultado regulatório, a fim de se verificar o impacto de atos normativos em vigor, considerados os objetivos pretendidos e os efeitos concretamente observados sobre o mercado e a sociedade em decorrência de sua implementação.

13. No que tange à teoria das nulidades, o texto segue a tendência do Direito Administrativo contemporâneo de se prestigiar, com amparo na segurança jurídica e no princípio da proteção da confiança, a convalidação como técnica para expurgar os vícios existentes e a solução administrativa que melhor preserve os efeitos irreversíveis dos atos inválidos. Nessa perspectiva,

há previsão que autoriza expressamente a modulação temporal dos efeitos da invalidação, bem como dos efeitos da revogação. Em relação aos casos de má-fé, o direito potestativo de anular da Administração é ampliado de cinco para dez anos, afastando-se a tese que origina insegurança jurídica de que a anulação poderia ocorrer a qualquer tempo nessas hipóteses. Também se assegura à autoridade competente a prerrogativa de suspender, de modo cautelar, a execução de ato administrativo no curso do processo de anulação.

14. O tema da coisa julgada administrativa aparece no texto do anteprojeto, de modo a impedir que, em uma mesma instância, a Administração decida matéria, cujo mérito já foi apreciado em relação às mesmas partes e fatos. Evita-se, assim, que a alternância constante no poder, própria de um sistema republicano, acarrete uma frequente e indesejada oscilação do que já foi efetivamente decidido pelo Estado.

16. A Subcomissão de Processo Administrativo centrou grande parte dos seus esforços na criação de um capítulo sobre o procedimento administrativo sancionador. Nele há menção quanto aos princípios que regem essa espécie de processo, o reconhecimento da relevância da instituição de mecanismos e procedimentos de integridade para a dosimetria da sanção e a previsão de que a divergência interpretativa não pode configurar infração. No que tange à vedação de dupla punição pelo mesmo fato, o texto determina que as autoridades evitem impor mais de uma sanção de igual natureza em razão do mesmo fato e, para tanto, poderão compartilhar provas, suspender um dos processos sancionadores, suspender uma das sanções ou mesmo atuar de forma coordenada.

17. Ainda com relação ao procedimento administrativo sancionador, houve uma preocupação com a cadeia de custódia para a preservação de todos os elementos de prova, bem como com a segregação das funções, a fim de se evitar a eventual concentração excessiva de poderes nas mãos de uma única autoridade. À semelhança do que já ocorreu com a reforma da Lei de Improbidade Administrativa promovida pela Lei n. 14.230/21, ampliou-se a comunicabilidade das instâncias, de maneira que também as sentenças civis possam produzir efeitos no âmbito do processo administrativo.

18. Por fim, o anteprojeto apresenta uma regra prescricional geral para o procedimento administrativo sancionador, estipula que os prazos

processuais devem ser computados em dias úteis, e, estimulando o diálogo das fontes, predica a aplicação de forma subsidiária ou supletiva, no que couber, das disposições previstas no Código de Processo Civil, no Código de Processo Penal e no Código Penal.

19. São essas, portanto, as principais sugestões contidas no texto de anteprojeto de alteração da Lei n. 9.784/99 que ora se apresenta como resultado do trabalho da Comissão de Juristas criada por V. Exa e pelo Presidente do STF, Ministro Luiz Fux, para a oportuna e percuciente análise do Poder Legislativo brasileiro quanto à sua conveniência e juridicidade.

Ministra Regina Helena Costa
Presidente da CJAMDR

Valter Shuenquener de Araujo
Relator da Subcomissão de Processo Administrativo

Anteprojeto de lei ordinária para a reforma da Lei nº 9.784/99
Lei de Processo Administrativo

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Ordinária:

Art. 1º A ementa da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passa a vigorar com a seguinte redação:

> "Regula o processo e o procedimento administrativo no âmbito da Administração Pública direta e indireta".

> "Art. 1º Esta Lei institui normas gerais de processo administrativo e de procedimentos em matéria processual administrativa, sendo aplicável à Administração Pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios."
> §1º As normas gerais previstas nesta lei aplicam-se no âmbito dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e dos Tribunais de Contas, em todos os níveis federativos. (NR)
> .....
> ....." (NR)

Art. 2º A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passa a vigorar com as seguintes alterações:

> "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa,

contraditório, segurança jurídica, interesse público, eficiência e verdade material.

§1º Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

.....

.....

XIV – possibilidade de negociação com o administrado na busca do atendimento do interesse público.

§2º As disposições da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro aplicam-se aos processos administrativos." (NR)

"Art.3º.....

.....

V – participar nos processos em que tenha interesse e na formação das decisões que lhe digam respeito." (NR)

"Art.22.....

.....

§ 4º O processo administrativo, quando físico, deverá ter suas páginas numeradas sequencialmente e rubricadas." (NR)

"Art.23.....

.....

§ 1º. Serão concluídos depois do horário normal os atos já iniciados, cujo adiamento prejudique o curso regular do procedimento ou cause dano ao interessado ou à Administração.

§ 2º A prática de ato processual no âmbito de processo administrativo eletrônico pode ocorrer em qualquer horário até as vinte e três horas e cinquenta e nove minutos do último dia do prazo". (NR)

“Art. 25. Os atos nos processos administrativos físicos devem realizar-se preferencialmente na sede do órgão, cientificando-se o interessado se outro for o local de realização.” (NR).

“Art. 25-A. Os órgãos e entidades podem, em consenso com o administrado, celebrar negócio jurídico processual administrativo que estipule mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da situação concreta, antes ou durante o processo.

§ 1° O negócio jurídico processual administrativo deverá ser celebrado após a manifestação do órgão jurídico, observados os princípios previstos no artigo 2° desta Lei.

§ 2° As partes podem, consensualmente, fixar calendário para a prática dos atos processuais, quando for o caso.

§ 3º O calendário vincula as partes, e os prazos nele previstos somente serão modificados em casos excepcionais, devidamente justificados.

§ 4° Dispensa-se a intimação das partes para a prática de ato processual cujas datas tiverem sido designadas no calendário.” (NR)

“Art.29.....
.....

§3º Quando a lei não dispuser de forma diversa, o prazo de instrução dos processos administrativos será de sessenta dias, admitindo-se a prorrogação desde que prévia e devidamente motivada.” (NR)

“Art.31.....
.....

§ 1º A abertura da consulta pública será objeto de divulgação pelos meios oficiais e respectivo sítio eletrônico, a fim de que pessoas físicas ou jurídicas possam examinar os autos, fixando-se prazo para oferecimento de manifestações, preferencialmente na forma eletrônica.

.....
.....

§ 3° A resposta fundamentada da Administração deverá ser anterior à tomada da decisão administrativa, ressalvado caso excepcional de urgência e relevância devidamente motivado ou pela própria natureza do objeto submetido à consulta pública.” (NR)

“Art. 32. Antes da tomada de decisão, a juízo da autoridade, diante da relevância da questão, poderá ser realizada audiência pública para debates sobre a matéria do processo, assegurada a participação plural e democrática.

Parágrafo Único. A audiência pública poderá ser realizada na forma presencial, remota ou híbrida, sendo a sua abertura precedida de aviso divulgado pelos meios oficiais e respectivo sítio eletrônico.” (NR)

“Art.34.....
.....

§ 1º O procedimento a ser observado na consulta pública ou na audiência pública poderá ser fixado por regulamento.

§ 2o Na fixação dos prazos para a apresentação de críticas e sugestões, bem como para o exame e respectivas respostas, o órgão competente deverá considerar, entre outros, a complexidade, a relevância e o interesse público da matéria em análise.” (NR)

“Art.42.....
.....

§ 1º Se um parecer obrigatório e vinculante deixar de ser emitido no prazo fixado, o processo seguirá conforme o disposto nos parágrafos do art. 49, responsabilizando-se quem der causa ao atraso.” (NR)

“CAPÍTULO X-A

DO PROCESSO ADMINISTRATIVO ELETRÔNICO” (NR)

“Art. 47-A. Os processos administrativos devem, preferencialmente, ser conduzidos por meio eletrônico, visando a atender aos seguintes objetivos:

I – facilitar o exercício de direitos e o cumprimento de deveres por meio de sistemas transparentes, seguros e céleres;

II – assegurar o acesso amplo, simples e rápido dos interessados ao procedimento e à informação;

III – simplificar e reduzir a duração dos procedimentos, promovendo a rapidez das decisões, sem prejuízo às garantias constitucionais e legais.

V – garantir a proteção de dados e o acesso à informação.

Parágrafo único. Quando o meio eletrônico estiver indisponível, for motivadamente inviável ou diante de risco de dano relevante à celeridade do processo, os atos processuais poderão ser praticados conforme as regras aplicáveis aos processos físicos, desde que posteriormente o documento-base correspondente seja digitalizado.” (NR)

“Art. 47-B. Os sistemas eletrônicos para gestão e processamento dos processos administrativos devem observar os seguintes parâmetros:

I – a utilização preferencial de códigos abertos;

II – a garantia de interoperabilidade;

III – a adoção de assinatura eletrônica para verificação de autoria e de autenticidade dos atos praticados;

IV – a previsão de mecanismos para a verificação de autenticidade, da integridade e da segurança dos documentos que neles sejam produzidos ou venham a ser inseridos;

V – padronização e simplificação de requerimentos.” (NR)

“Art. 47-C. A Administração Pública deve assegurar aos interessados meios para o acesso e a consulta aos sistemas eletrônicos de processamento administrativo, assim como para a prática dos atos nos processos de seu interesse.” (NR)

“Art. 47-D. A comunicação e a intimação dos atos no âmbito dos processos eletrônicos pode se utilizar de meios eletrônicos, assegurando a certeza da ciência do interessado e observando o disposto nos artigos 26 a 28 desta lei.” (NR)

“Art. 47-E. A utilização de modelos de inteligência artificial no âmbito do processo administrativo eletrônico deve ser transparente, previsível, auditável, previamente informada aos interessados e permitir a revisão de seus dados e resultados.

Parágrafo único. Os modelos de inteligência artificial devem utilizar preferencialmente códigos abertos, facilitar a sua integração com os sistemas utilizados em outros órgãos e entes públicos e possibilitar o seu desenvolvimento em ambiente colaborativo.” (NR)

“Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, podendo ser prorrogada por igual período de forma expressamente motivada, não podendo a conclusão do processo ultrapassar o prazo total de seis meses, salvo prazo distinto previsto em lei especial.

§ 1º O início do prazo de conclusão do processo previsto no caput se dará com a sua instauração nos casos iniciados de ofício pela Administração ou da data da entrada do requerimento do interessado no órgão competente.

§ 2º Além das hipóteses previstas em lei especial, admite-se a suspensão do curso do prazo para a conclusão do processo:

a) quando a decisão depender informação ou de documento a ser fornecido pelo interessado, por órgão ou entidade da Administração;

b) quando a decisão administrativa depender de pronunciamento prévio e obrigatório de órgão ou de entidade legalmente competente;

c) no curso de outro processo administrativo ou judicial que condicione diretamente o conteúdo do processo administrativo em trâmite;

d) quando a decisão depender de perícia pelo tempo necessário à conclusão dessa prova;

e) quando iniciadas as tratativas para a celebração de acordo.” (NR)

“Art.49-A

.....

.....

§7º A anulação de decisão coordenada dependerá da manifestação de vontade das mesmas autoridades que a editaram, sob pena de apenas produzir efeitos em relação ao órgão ou entidade que reconheceu sua nulidade.” (NR)

“Art. 49-H. A omissão ou recusa da autoridade em decidir após o decurso do prazo previsto no caput do art. 49 transferirá, pelo mesmo prazo, a competência decisória para a autoridade superior, sempre que a lei não dispuser de forma diversa, sem prejuízo da responsabilidade de quem deu causa ao atraso.

§ 1º Na hipótese do caput, a autoridade que deveria ter decidido o processo poderá, a qualquer tempo, antes da decisão da autoridade superior, suprir a omissão.

§ 2º A transferência de competência de que trata o caput não afasta a necessidade de adequada instrução do processo, com a realização prévia de todas as etapas técnicas previstas em lei.

§ 3º Compete à autoridade superior zelar pelo cumprimento do disposto no § 2º.

§ 4º Nos casos de omissão ou recusa de decidir e sempre que a lei não dispuser de forma diversa, a Administração Pública pode atribuir, em ato normativo ou contrato, efeitos de aceitação tácita ou de alteração de competência para decidir.

§ 5º O silêncio administrativo terá efeito de indeferimento tácito do pedido formulado pelo interessado nos processos que tenham como consequência:

a) a transferência de poderes relativos ao domínio ou serviço público para o requerente ou a terceiros;

b) que envolvam o exercício de atividades lesivas ao meio ambiente, conforme estabelecido pelo respectivo órgão ambiental competente;

c) responsabilidade patrimonial e compromisso financeiro das Administrações Públicas.

§ 6º Nas hipóteses de indeferimento tácito por silêncio administrativo, caberá recurso administrativo, incumbindo à autoridade competente decidir expressamente dentro do prazo legal.

§ 7º Nos processos administrativos, a ausência de decisão no prazo legalmente previsto viola o direito líquido e certo dos interessados.

§ 8º Os efeitos do silêncio administrativo podem ser opostos perante a Administração e qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, produzindo seus efeitos a partir do termo do prazo máximo em que a decisão deve ser emitida.

§ 9º O silêncio poderá ser comprovado por qualquer meio de prova admitido por lei, inclusive por certidão que o ateste.” (NR)

“Art. 49-I. Na hipótese de omissão reiterada da Administração em decidir no prazo estabelecido, qualquer interessado pode requerer à autoridade superior que, no prazo improrrogável de sessenta dias, apresente plano de ação para viabilizar que os pedidos sejam decididos no prazo previsto no art. 49.

§1º Entende-se por omissão reiterada o frequente descumprimento do prazo previsto no art. 49 desta lei ou estabelecido por norma específica para a apreciação de requerimentos administrativos.

§2º O plano de ação mencionado pelo caput deverá ser disponibilizado no portal do órgão ou entidade na internet durante o seu período de execução e deve indicar, no mínimo, as medidas concretas a serem adotadas, o prazo esperado para a cessação da omissão reiterada e o(s) agente(s) público(s) responsável(is) pela supervisão do seu cumprimento.

§3º Durante a execução do plano de ação, a autoridade superior deverá ser mensalmente informada sobre o seu andamento e, se for o caso, deverá determinar medidas adicionais para a mais célere observância do art. 49.

§4º A autoridade superior deverá, de ofício, adotar o procedimento previsto neste artigo sempre que identificar a omissão reiterada.” (NR)

“CAPÍTULO XI–B

DA EXTENSÃO DAS DECISÕES” (NR)

“Art. 49-J Quando a decisão proferida em um determinado processo administrativo se caracterizar como extensível a outros casos similares, poderá a autoridade competente, após manifestação do órgão jurídico, mediante ato

devidamente motivado, atribuir-lhe eficácia vinculante e normativa, com a devida publicação na imprensa oficial.” (NR)

“Art 49-K. A autoridade administrativa poderá, após manifestação do órgão jurídico, editar enunciado vinculante, para tornar obrigatória a aplicação de decisão judicial transitada em julgado ou proferida por órgão colegiado, cujo conteúdo seja extensível a situações similares.” (NR)

“Art. 49-L A autoridade administrativa ou controladora deverá, de ofício ou mediante requerimento, observar para os casos similares as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados de súmula vinculante, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional.

§1º A extensão dos efeitos da decisão mencionada no caput será precedida de parecer jurídico, a ser proferido no prazo de noventa dias a contar do requerimento ou da instauração do procedimento.

§2º Quando decorrer de requerimento do administrado, o decurso do prazo previsto no §1º produzirá o efeito de extensão tácita da decisão judicial mencionada no caput para o requerente.” (NR)

“Art. 50-A. As propostas de edição, alteração e revogação de atos normativos de interesse geral dos administrados, dos agentes econômicos e dos usuários de serviços públicos, de competência de órgão ou entidade da Administração Pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, devem ser

precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo em custos, benefícios e riscos para os afetados.

§1º. A avaliação de resultado regulatório se destina à verificação do impacto de atos normativos em vigor, considerados os objetivos pretendidos e os efeitos concretamente observados sobre o mercado e a sociedade em decorrência de sua implementação.

§2º Submetem-se à exigência prevista no caput os órgãos controladores mencionados pelo art. 20 do DL nº 4.657/1942.

§3º Não se submetem à exigência prevista no caput as estatais que explorem atividade econômica em regime de concorrência.” (NR)

“Art. 50-B. Caberá a cada órgão ou entidade da Administração Pública dispor, conforme sua competência, sobre as possíveis metodologias de análise de impacto regulatório e de avaliação de resultado regulatório a serem utilizadas, os quesitos mínimos a serem objeto de exame, as hipóteses em que será obrigatória sua realização e as hipóteses em que poderá ser dispensada.

§1° A dispensa da realização da análise de impacto regulatório deve ser objeto de decisão motivada e razoável, com exposição das razões de fato e de direito que justifiquem o afastamento do dever de realizar o procedimento.

§2º Nos casos em que não for realizada a análise de impacto regulatório, deve ser disponibilizada nota técnica que tenha fundamentado a proposta de decisão adotada.

§3° A inobservância das exigências procedimentais relativas à analise de impacto regulatório acarreta a invalidade do ato normativo ou de outra decisão administrativa adotada, salvo vício sanável.” (NR)

“Art. 50-C. Os relatórios de impacto e de resultado regulatório têm por função subsidiar a tomada de decisão pela autoridade competente, sem efeito vinculante, sendo-lhe facultado determinar complementações pelos órgãos técnicos.

§1° Os relatórios de impacto e de resultado regulatório deverão ser submetidos a consulta ou audiência pública, conforme o caso, antes da decisão final.

§2° Decisão em sentido contrário ao recomendado pelos órgãos técnicos deve ser fundada em motivação explícita, clara e congruente.” (NR)

“Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, observado o disposto no art. 55, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

§1º Ao decidir sobre a necessidade de anulação, revogação ou de convalidação de seus atos, a Administração deverá observar as regras contidas no Decreto-Lei nº 4.657/42, bem como assegurar ao beneficiário do ato a oportunidade de se manifestar previamente.

§2º Na anulação de licitações, concursos públicos ou de outros procedimentos em que haja mais de dez pessoas afetadas diretamente, a intimação prévia dos interessados poderá ser feita por meio de publicação no Diário Oficial ou no sítio da instituição em local visível e de fácil acesso.

§3º Por razões de segurança jurídica, o administrador poderá decidir que a revogação só produza efeitos em momento futuro.” (NR)

“Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé, hipótese em que a invalidação poderá ocorrer no prazo de 10 (dez) anos a contar da sua edição.

.....
.....

§3º Nas hipóteses do §2º, o direito de anular decairá quando tiverem decorridos mais de cinco anos entre a medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato e a edição do ato de anulação.

§4º Na hipótese de anulação, a autoridade deve considerar, entre outros, os impactos econômicos, financeiros, sociais e ambientais decorrentes do atraso na fruição dos benefícios do objeto do ato.

§5º A autoridade pode, tendo em vista razões de segurança jurídica, restringir os efeitos da declaração de nulidade ou decidir que ela só tenha efeitos a partir de um determinado momento a ser fixado.” (NR)

“Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis devem ser convalidados pela própria Administração.” (NR)

“Art. 55-A Em caso de invalidação, não estão sujeitos à repetição os valores de natureza alimentar recebidos de boa-fé pelo administrado, em decorrência de errônea ou

inadequada interpretação da lei por parte da Administração Pública.” (NR)

“Art. 55-C. No curso do processo de anulação, a autoridade poderá motivadamente, de ofício ou em face de requerimento, suspender, de forma cautelar, a execução do ato administrativo, para evitar prejuízos de difícil reparação.” (NR)

“Art.56.....
.....

§ 2º A lei não poderá condicionar a interposição de recurso administrativo a exigência de caução.” (NR)

“Art. 65-A. Administração não poderá, na mesma instância, decidir sobre matéria, cujo mérito já foi apreciado em relação às mesmas partes e fatos, ressalvado o disposto no artigo 54 desta lei.” (NR)

“CAPÍTULO XVII

DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR” (NR)

“Art. 68-A. A elaboração, interpretação, aplicação e execução de normas de direito administrativo sancionador estão especialmente submetidas à observância dos princípios da retroatividade da norma mais benéfica, contraditório, prévia e ampla defesa, intranscendência da sanção, proporcionalidade, razoabilidade e non bis in idem.” (NR)

“Art. 68-B. Não haverá responsabilização sancionatória objetiva da pessoa física e jurídica, salvo disposição legal especial.

§ 1º A existência e funcionamento efetivo de mecanismos e procedimentos internos de integridade, de auditoria e de incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica serão considerados na dosimetria da sanção aplicável e, sendo o caso devidamente motivado, como excludente de responsabilidade

§ 2º Não configura infração administrativa a ação ou omissão decorrente de divergência interpretativa da lei, baseada em jurisprudência judicial ou administrativa, ainda que não pacificada, mesmo que não venha a ser posteriormente prevalecente nas decisões dos órgãos de controle ou do Poder Judiciário.” (NR)

“Art. 68-C Na hipótese de existência de mais de um processo administrativo sancionatório, baseado, total ou parcialmente, nos mesmos fatos, as autoridades administrativas da mesma ou de diferentes esferas administrativas e unidades da federação, deverão reduzir o tempo de processamento dos processos e evitar a imposição de mais de uma sanção de igual natureza em razão do mesmo fato.

Parágrafo único. Com a finalidade de atender ao disposto no caput, as autoridades administrativas e controladoras poderão:

a) compartilhar provas produzidas, respeitados, em qualquer hipótese, a ampla defesa e o contraditório;

b) suspender o processo administrativo até a conclusão de outro processo administrativo ou judicial, cuja instrução ou

decisão lhe possa aproveitar, influenciar ou implicar a imposição de sanção da mesma natureza em razão do mesmo fato;

c) suspender o cumprimento da sanção, quando o acusado já estiver cumprindo sanção de igual natureza pelo mesmo fato em decorrência de outro processo administrativo ou judicial, hipótese em que o cumprimento da sanção precedente implicará a extinção da pena de igual natureza imposta no processo suspenso;

d) atuar de forma coordenada com outro órgão, com a finalidade de instrução e decisão conjunta, hipótese em que, havendo a possibilidade de aplicação de sanção de igual natureza por mais de um órgão, a pena final aplicada não deverá superar a pena mais grave;

e) observar o disposto no artigo art. 68-C.” (NR)

“Art. 68-D. A Administração direta e indireta poderá promover investigação preliminar para colheita de elementos para aferir a plausibilidade da ocorrência de fato ilícito levado ao seu conhecimento, inclusive decorrente de denúncia anônima.

§ 1º A investigação preliminar ou a sindicância será concluída no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias corridos, prorrogável uma única vez, pela metade deste prazo, mediante ato fundamentado submetido à revisão da instância competente do órgão, conforme dispuser a respectiva lei.

§ 2º Encerrado o prazo previsto no § 1º deste artigo sem a instauração de processo administrativo sancionador, os autos da investigação preliminar ou da sindicância serão arquivados.” (NR)

“Capítulo XVII-A

DA CONSENSUALIDADE E DOS MÉTODOS ALTERNATIVOS PARA SOLUÇÃO DOS CONFLITOS” (NR)

“Art. 68-E. A Administração poderá negociar e firmar acordos com os interessados, salvo impedimento legal ou decorrente da natureza e das circunstâncias da relação jurídica envolvida, observados os princípios previstos no art. 2º.” (NR)

“Art. 68-F No âmbito dos processos administrativos e desde que haja concordância dos interessados, a Administração poderá se utilizar da mediação, da negociação, do comitê de resolução de disputas e da arbitragem, observada a legislação específica.” (NR)

“Art. 68-G. O investigado, sindicado ou processado tem o direito de permanecer em silêncio em interrogatórios ou depoimentos e o seu silêncio não caracterizará confissão.

§1º Aos investigados, sindicados e processados é assegurado o direito de ter ciência da tramitação da investigação preliminar, sindicância ou processo administrativo sancionador, ter vista dos autos, de obter cópias dos documentos neles contidos, de conhecer as decisões proferidas, de utilizar-se de todos os meios lícitos de prova, de formular alegações ou esclarecimentos e apresentar documentos e pareceres antes da decisão.

§2º No procedimento administrativo sancionador, cabe à Administração Pública o ônus da prova da materialidade, qualificação jurídica e da autoria da infração administrativa, e aos acusados o ônus de provar fatos excludentes de sua responsabilidade.

§ 3º A Administração pública tem o dever de garantir a cadeia de custódia preservando todos os elementos de prova acessados ou examinados no curso da investigação preliminar, sindicância ou processo administrativo sancionador.

§ 4º As atividades realizadas no curso da investigação, sindicância, acusação e julgamento, nos processos administrativos sancionatórios, devem ser segregadas e realizadas por distintos agentes públicos, garantindo-se a imparcialidade investigativa, instrutória e julgadora das autoridades competentes.

§ 5º Não se admitirá que os mesmos fatos sejam submetidos a dois ou mais processos administrativos sancionadores pelo mesmo órgão ou entidade da Administração, caso em que deverão ser reunidos.” (NR)

“Art. 68-H. A decisão em processo administrativo sancionador será motivada com as razões que justifiquem a edição do ato, indicando a regra de competência, a contextualização dos fatos e os fundamentos de direito.

§ 1º As sentenças civis e penais produzirão efeitos em relação à infração administrativa quando concluírem pela inexistência da conduta ou pela negativa da autoria.

§ 2º No caso de absolvição criminal, na qual se discuta os mesmos fatos, a autoridade administrativa deverá considerar os elementos do processo criminal.

§ 3º É vedada a imposição de sanção administrativa por tipificação legal diversa da apontada no ato de instauração, admitida a sua emenda com observância do contraditório e ampla defesa.

§ 4º Na aplicação e gradação de sanções administrativas, a autoridade competente deverá considerar, fundamentadamente:

I - a proporcionalidade entre a sanção e a gravidade da infração;

II - a gravidade da infração, considerando seus motivos e suas consequências, inclusive econômicas e sociais;

III – os danos da infração que provierem para a Administração Pública;

IV – os antecedentes do infrator;

V – as circunstâncias gerais agravantes ou atenuantes da infração, sem prejuízo daquelas previstas em legislação específica.

§ 5º São circunstâncias gerais que sempre atenuam a penalidade:

I - a ausência de dolo;

II - a reparação espontânea do dano, ou sua limitação significativa;

III - a comunicação prévia e eficaz, pelo infrator, do risco de danos a bens, pessoas e serviços;

IV - a colaboração do infrator com o órgão competente, inclusive em relação a soluções consensuais.

§ 6º São circunstâncias gerais que sempre agravam a penalidade, quando não constituem ou qualificam a infração:

I - reincidência nas infrações;

II - ter o infrator cometido a infração:

a) para obter vantagem pecuniária ou por outro motivo torpe;

b) coagindo outrem para a execução material da infração;

c) afetando ou expondo a perigo, de maneira grave, a saúde pública ou o meio ambiente;

d) causando danos à propriedade alheia;

e) mediante fraude ou abuso de confiança;

§ 7º Havendo efetiva lesão ao patrimônio público, a reparação do dano deverá deduzir o ressarcimento ocorrido nas instâncias criminal, civil, administrativa e controladora que tiver por objeto os mesmos fatos.” (NR)

“Art. 68-I. Da decisão que aplicar a sanção cabe recurso, com efeito suspensivo, em prazo não inferior a 10 (dez) dias úteis, salvo disposição legal específica.

§ 1º Não se aplica no processo administrativo sancionador o reexame obrigatório recursal.

§ 2º Do recurso administrativo interposto pelo sancionado, é vedado à instância recursal exacerbar a sanção administrativa imposta ao recorrente ou alterá-la por outra mais gravosa.” (NR)

“Art. 68-J Prescreve em cinco anos a ação punitiva da atividade administrativa e controladora, objetivando apurar infração administrativa, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado

§1º Incide a prescrição intercorrente no processo administrativo sancionador paralisado sem justa causa por mais de 2 (dois) anos, pendente de providência, despacho ou julgamento, a cargo do órgão de instrução ou de julgamento competente.

§2º Interrompe-se a prescrição da pretensão punitiva da Administração Pública:

I – pela intimação do acusado, inclusive por meio de edital;

II – pela decisão condenatória recorrível;

III – por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa de tentativa de solução conciliatória no âmbito interno da Administração pública.

§3º A prescrição interrompida recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato que a interrompeu. Se interrompida durante a primeira metade do prazo, recomeça a correr pelo prazo remanescente.” (NR)

“Art. 69-B. Os prazos processuais serão contados em dias úteis, ainda quando houver menção expressa em dias.” (NR)

“Art. 69-C Aplicam-se de forma subsidiária ou supletiva, no que couber, as disposições previstas no Código de Processo Civil, no Código de Processo Penal e no Código Penal.” (NR)

Relatório da Subcomissão do Processo Tributário

1. O Senado Federal instaurou, no dia 17 de março de 2022, a Comissão de Juristas, presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com vistas a apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

2. A fim de alcançar os objetivos propostos, a Comissão foi subdivida em duas subcomissões, sendo elas as Subcomissões do Processo Administrativo e do Processo Tributário.

3. O escopo de trabalho da Subcomissão de Processo Tributário foi definido a partir de temas centrais da temática, quais sejam:

> 1. Anteprojeto de Lei Complementar de Normas Gerais de Prevenção de Litígios, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário Nacional, a qual promoverá alterações no Código Tributário Nacional;
> 2. Anteprojeto de Lei Ordinária de Processo Administrativo Tributário no âmbito da União;
> 3. Anteprojeto de Lei Ordinária de Consulta Tributária no âmbito da União;
> 4. Anteprojeto de Lei Ordinária de Mediação no âmbito da União;
> 5. Anteprojeto de Lei Ordinária de Arbitragem, a regular a arbitragem nos três níveis da Federação
> 6. Anteprojeto de Lei Complementar de Código de Defesa do Contribuinte;
> 7. Anteprojeto de Lei Ordinária de Execução Fiscal, a regular a a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público; e
> 8. Anteprojeto da Lei Ordinária de Custas da Justiça Federal, no âmbito da União.

4. Os anteprojetos apresentados são frutos de sucessivas reuniões entre os partícipes e submetidas a intenso debate, resultando na aprovação dos textos com inúmeras inovações, modificações, supressões e acréscimos.

5. Os textos afinal aprovados e expostos na Primeira Parte deste Relatório Final são resultado de uma verdadeira atuação consensual e concertada entre juristas com profícua atuação acadêmica e profissional de segmentos representativos, como a Fazenda Pública, Administração Tributária,

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Advocacia e Poder Judiciário. Trata-se da reforma do consenso.

6. Vale destacar que a Subcomissão do Processo Tributário recebeu diversas demandas durante o período de seus trabalhos. Muitas dessas, no entanto, fugiam do escopo de atuação. Diante da relevância, na Segunda Parte do Relatório Final, encaminha-se para apreciação do Senado Federal as duas proposições em caráter de recomendação que foram recebidas pela Subcomissão.

7. A Terceira Parte deste Relatório é constituída por documentos técnicos que subsidiaram os trabalhos da Comissão.

8. Não poderíamos concluir este relato sem reconhecer e homenagear pessoas que, ao longo das atividades, assídua e proficuamente, ofereceram valiosíssima colaboração jurídica para o bom êxito dos trabalhos.

9. São os membros JÚLIO CÉSAR VIEIRA GOMES, RICARDO SORIANO, ADRIANA REGO, VALTER DE SOUZA LOBATO, ARISTOTELES DE QUEIROZ CAMARA, CAIO CÉSAR FARIAS LEÔNCIO, LEONEL PITTZER, BRUNO DANTAS NASCIMENTO, CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, JOSIANE MINARDI, LUIS GUSTAVO BICHARA e EDVALDO BRITO[1].

10. Encerrando esta introdução, confia a Subcomissão do Processo Tributário que o legislador brasileiro saberá adotar as providências administrativas e legislativas, para fazer um novo marco do Direito Processual Tributário.

[1] Os colaboradores ANDRÉA DUEK SIMANTO, JOÃO HENRIQUE GROGNET, MANOEL TAVARES DE MENEZES NETTO, EDUARDO SOUSA PACHECO CRUZ SILVA, TALITA PIMENTA FÉLIX, GUILHERME FERREIRA DA ROCHA MORANDI, BRUNA GONÇALVES FERREIRA e RAQUEL DE ANDRADE VIEIRA ALVES ofertaram também competente e entusiasmado trabalho e assessoria.

11. Ao Senador RODRIGO PACHECO, Presidente do Senado Federal, e ao Ministro LUIZ FUX, Presidente do Supremo Tribunal Federal, o respeito e o agradecimento dos membros desta Comissão, por terem permitido que ela pudesse, em tão essencial matéria, servir ao país.

Ministra Regina Helena Costa
Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes
Relator da Subcomissão Processo Tributário

Primeira Parte - Proposições apresentadas de autoria da Subcomissão do Processo Tributário, para a modernização do Processo Tributário

Normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária

Exposição de motivos n. 2/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o projeto de lei complementar anexo, que dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária.

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. Dentro desse escopo, a presente proposta congrega um grupo de alterações ao Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) fundadas em três eixos: (i) alterações voltadas à prevenção de conflitos tributários, como o mandamento direcionado ao estabelecimento de programas de conformidade e à facilitação da autorregularização; (ii) alterações voltadas ao estímulo à adoção de soluções consensuais em litígios tributários, incluindo a desjudicialização dos processos tributários; e (iii) alterações com vistas à harmonização das normas relativas ao processo administrativo tributário, como forma de fortalecer o contencioso administrativo por meio da previsão de garantias mínimas a serem observadas por todas as esferas da Federação.

4. Em 2022, o Conselho Nacional de Justiça publicou o "Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro", que, com base nos

dados do relatório “Justiça em Números”, edição 2021 [2], e considerando que as execuções fiscais representam o maior fator de congestionamento do Poder Judiciário, atingindo o patamar de 87%, indicou a adoção de mecanismos de cobrança administrativa que precedam o ajuizamento das execuções fiscais como medida prioritária para a redução do elevado estoque de processos judiciais. O diagnóstico apontou ainda que medidas administrativas de cobrança amigável, inclusive as que não consistam em sanção, representam uma potencial alternativa à desjudicialização da cobrança do crédito tributário.[3]

5. As conclusões acima apenas corroboram a Recomendação n. 120, de 28 de outubro de 2021, editada pelo Conselho Nacional de Justiça, a fim de que os magistrados promovam, sempre que possível, uma solução consensual de controvérsias tributárias, estimulando a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação, extensível à seara extrajudicial, observados os princípios da administração pública e as condições, os critérios e os limites estabelecidos nas leis e os demais atos normativos das unidades da Federação.

6. Nesse sentido, a utilização de soluções alternativas de conflitos na esfera tributária ainda na fase pré-contenciosa representa um instrumento de governança no cenário internacional, utilizado por países como Alemanha, França, Estados Unidos da América e Itália, que preveem em sua legislação a possibilidade de transação, enquanto Portugal e Itália autorizam a arbitragem de débitos tributários.[4]

7. No Brasil, apesar do significativo avanço que foi a inclusão no Código de Processo Civil de 2015 do instituto do negócio jurídico processual, valiosa ferramenta de autocomposição entre as partes adotada pela Procuradoria da Fazenda Nacional e outras procuradorias estaduais, bem como da edição da Lei n. 13.988/2020, que regulamentou a transação tributária de créditos da União e tem se mostrado um mecanismo de sucesso para fins de solução amigável de litígios tributários, ainda há um longo caminho a ser

---

[2] CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números**. Brasília, DF: CNJ, 2021. p. 169

[3] CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília, DF: CNJ; Insper, 2022. p. 194. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf.

[4] INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Contencioso Tributário no Brasil**. Núcleo de Tributação do Insper. Relatório 2019, ano de referência 2018. São Paulo, jul./2020.

percorrido quanto a meios alternativos de solução de conflitos em matéria tributária e redução de estoque de débitos exigíveis, a fim de alinhar o país aos padrões internacionais.

8. Atento a esse cenário, o primeiro eixo de alterações proposto pela Comissão de Juristas diz respeito à inclusão de dispositivos no Código Tributário Nacional que funcionem como verdadeiro princípio norteador da atividade das administrações tributárias, visando à implementação de métodos preventivos de autorregularização e programas de conformidade que possibilitem o diálogo e a plena compreensão objetiva e subjetiva de divergências, seguindo o espírito uniformizador do Código, que na Exposição de Motivos n. 662/1966 foi intitulado “Texto básico disciplinador do poder de tributar”. Para tanto, propõe-se a inserção dos arts. 139-A e 139-B na Lei n. 5.172/1966.

9. Além desses dispositivos, propõe-se o estabelecimento de um verdadeiro *regime jurídico das multas tributárias*, até hoje inexistente no ordenamento pátrio, mediante a fixação de limitações específicas à imposição de penalidades por parte das administrações tributárias, como o dever de observância à razoabilidade e à proporcionalidade em relação à infração praticada pelo sujeito passivo, constante no *caput* do art. 113-A. Ainda, os parágrafos do aludido dispositivo contêm limites quantitativos para a fixação de multas tributárias, adequando a atuação estatal em matéria de sanções pecuniárias de cunho tributário aos princípios constitucionais do não confisco e da capacidade contributiva.

10. Dispositivo ímpar, nesse sentido, corresponde à proposta do art. 194-A, que estabelece critérios de dosimetria para gradação das multas cominadas em face do descumprimento de obrigações tributárias, de modo a individualizar a conduta do agente diante do caso concreto, levando em consideração também os bons antecedentes fiscais do contribuinte. Com o objetivo de dar efetividade aos critérios estabelecidos pelo regramento geral e em respeito à autonomia federativa dos entes, o art. 211-A determina que União, estados, Distrito Federal e municípios terão o prazo de dois anos para atualizar a respectiva legislação tributária de modo a incorporar os critérios de moderação sancionatória estabelecidos pelo art. 194-A, findo tal prazo sem que tenha havido

a edição da respectiva legislação, serão aplicados os próprios critérios do art. 194-A.

11. É de se destacar que a previsão de critérios de dosimetria na aplicação de multas tributárias pelas administrações não configura renúncia de receita, para os fins do disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, razão pela qual se dispensa a necessidade de mensuração do respectivo impacto orçamentário e financeiro e eventual indicação da fonte de custeio.

12. Isso porque a moderação sancionatória não constitui benefício fiscal e nem subvenção estatal, já que não estimula nenhuma atividade do contribuinte que não a autorregularização espontânea e a manutenção de conduta colaborativa com o Fisco. Tampouco corresponde à despesa oriunda de receita validamente ingressada nos cofres estaduais ou expectativa de receita válida.

13. Ao contrário, da mesma forma que a repetição de indébito tributário[5], a exigência de multa tributária que desborde dos limites impostos pelo ordenamento jurídico jamais poderia configurar receita devida para o ente estatal, portanto, sob uma perspectiva dinâmica e complexa do fenômeno financeiro, não há que se falar em renúncia de receita diante de critérios de moderação sancionatória extraídos dos próprios limites constitucionais pelo legislador ao exercício do *ius tributandi* estatal. [6]

14. Ainda dentro do primeiro eixo de atuação, a presente proposta dá nova redação ao atual art. 138 do Código Tributário Nacional, de modo a esclarecer que a denúncia espontânea feita pelo sujeito passivo acarreta o afastamento das multas de mora e de ofício. Com o mesmo intuito de prevenir possíveis conflitos tributários, sugere-se uma alteração no art. 142 do Código, a fim de afastar a cominação de multa de ofício em caso de lançamento para prevenção da decadência, quando a exigibilidade do crédito tributário estiver

---

[5] Como bem identificou Fernando Facury Scaff, pode-se afirmar que: **(1)** uma coisa são as *renúncias* fiscais, comumente designadas como *benefícios* ou *incentivos* fiscais, que correspondem a um tipo específico de despesa, pois não ingressam no Tesouro e por ficção jurídica são denominadas de *gasto tributário;* **(2)** outra coisa são as *subvenções*, que correspondem a despesas que *efetivamente* saem dos cofres públicos; e **(3)** uma terceira coisa são as *repetições* e *compensações* tributárias, que são despesas, mas *correlacionadas* a receitas indevidamente recebidas. (SCAFF, Fernando Facury. Renúncias fiscais, subvenções e o Reintegra são despesas públicas? **Revista Eletrônica Consultor Jurídico**. 18 de abril de 2022.).

[6] FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 116.

suspensa na forma dos incisos II, IV e V do art. 151 da mesma Lei. O mesmo objetivo se observa na proposta de inserção do § 3º do art. 161.

15. Finalmente, não se pode deixar de ressaltar a proposta de inclusão do art. 194-C, que conceitua e disciplina o instituto da consulta tributária ao regramento geral, garantindo a uniformidade na aplicação de entendimentos exarados pela administração tributária a todos os demais contribuintes não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas. Prestigiam-se, assim, a segurança jurídica e a expectativa legítima dos contribuintes que confiam na estabilidade e harmonia da interpretação normativa feita pela administração tributária.

16. No tocante ao segundo eixo de alterações proposto pela Comissão de Juristas, por meio das sugestões de alteração aos arts. 151, 156, 171 e 171-A e 171-B, pretende-se construir um suporte jurídico de aplicação geral em matéria tributária para os institutos da mediação, da arbitragem e da transação.

17. Seguindo o sucesso da regulamentação da transação em âmbito federal, implementado pela Lei n. 13.988/2020, os trabalhos desenvolvidos pela Comissão de Juristas buscaram ampliar o alcance do instituto da transação trazendo parâmetros gerais de observância pelas três esferas, criando, ainda, novas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que, para além da transação, constituem a base normativa para os respectivos projetos de lei regulamentadores dos institutos da arbitragem e da mediação tributária no país. Em linha com esse objetivo, constatou-se a necessidade de previsão de nova hipótese de extinção do crédito tributário de modo a permitir que o procedimento arbitral tenha eficácia terminativa em relação aos litígios tributários.

18. De igual modo, verificou-se a necessidade de inclusão do art. 194-B no Código Tributário Nacional, trazendo para o âmbito da lei complementar os efeitos vinculantes para as administrações tributárias das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, e pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos.

19. Nesse ponto, vale destacar que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário com repercussão geral assim como as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em

recursos repetitivos apresentam, *de acordo com o ordenamento jurídico atual*, efeito vinculante restrito aos órgãos do Poder Judiciário (art. 927 do Código de Processo Civil), não tendo a mesma eficácia dos julgados emanados em ações de controle concentrado, que vinculam tanto o Judiciário quanto a administração pública (art. 102, § 2º, da Constituição Federal, e art. 28, parágrafo único, da Lei n. 9.868/1999).

20. Não obstante, é inegável a insegurança jurídica que a obrigatoriedade legal de vinculação da administração pública apenas às decisões da Corte Constitucional em controle concentrado de constitucionalidade gera, porquanto permite que entendimentos reiterados e vinculantes em âmbito judicial sejam ignorados em âmbito administrativo, fazendo com que o Judiciário seja novamente instado, a cada situação concreta, uma vez que a possibilidade de atribuição de efeitos vinculantes e *erga omnes* para todos os tipos de controle de constitucionalidade, com base no art. 52, X, da Constituição Federal, tornou-se regra em desuso.

21. Tal fato, em âmbito tributário, por exemplo, tem consequências diretas e facilmente visualizáveis, na prática, pois acarreta o ajuizamento de diversas ações para controle de constitucionalidade de leis estaduais, a partir do momento em que a inconstitucionalidade de um tributo de competência estadual é assentada em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, ou seja, um litígio tributário resolvido em definitivo pela mais alta Corte do país dá azo a, pelo menos, 27 novas ações de controle de constitucionalidade (uma para cada ente federado).[7]

22. Dessa forma, a determinação de edição de ato normativo vinculante por cada Fazenda Pública a fim de dar eficácia em relação ao crédito

---

[7] A título de exemplo, cita-se o caso do ajuizamento de 24 ações diretas de inconstitucionalidade, pela Procuradoria-Geral da República em face de leis estaduais que permitiam a exigência de ITCMD quando há elemento de conexão no exterior, a despeito da ausência de lei complementar disciplinadora da questão. A inconstitucionalidade da exigência foi assentada pelo Supremo Tribunal Federal, em 27/2/21, no julgamento do RE n. 851.108, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, com repercussão geral. Apesar disso, a administração estadual, por não estar vinculada ao precedente proferido em sede de repercussão geral, continuou promovendo a referida cobrança, o que ensejou a propositura das 24 ações pela Procuradoria-Geral da República, além da ação direta de inconstitucionalidade por omissão n. 67. Cf. Pernambuco (ADI 6817), Paraná (ADI 6818), Pará (ADI 6819), Tocantins (ADI 6820), Maranhão (ADI 6821), Paraíba (ADI 6822), Santa Catarina (ADI 6823), Rondônia (ADI 6824), Rio Grande do Sul (ADI 6825), Rio de Janeiro (ADI 6826), Piauí (ADI 6827), Alagoas (ADI 6828), Acre (ADI 6829), São Paulo (ADI 6830), Goiás (ADI 6831), Espírito Santo (ADI 6832), Distrito Federal (ADI 6833), Ceará (ADI 6834), Bahia (ADI 6835), Amazonas (ADI 6836), Amapá (ADI 6837), Mato Grosso (ADI 6838), Minas Gerais (ADI 6839) e Mato Grosso do Sul (ADI 6840).

tributário às determinações do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em última instância, para além da esfera do Judiciário, constitui um avanço, não só em matéria de redução do contencioso judicial tributário, como especialmente em termos de consolidação da teoria de precedentes brasileiros. Ademais, contribui para o reequilíbrio da relação Fisco × contribuinte a partir do trânsito em julgado de decisões tributárias favoráveis a este último, na medida em que, por força da "vinculatividade" plena do ato administrativo de lançamento, as decisões em última instância favoráveis às administrações tributárias são imediatamente cumpridas.[8]

23. Por fim, o terceiro eixo de alterações proposto pela Comissão de Juristas propõe a inserção do Capítulo IV no Código Tributário Nacional, a fim de consolidar e harmonizar a disciplina atinente ao processo administrativo tributário, sem, com isso, invadir a esfera de autonomia de cada ente federado. Para tanto, os dispositivos propostos se limitam ao estabelecimento de normas gerais que asseguram o cumprimento do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, pelas três esferas. A ideia é que haja uniformidade de prazos e recursos mínimos, permitindo-se que cada ente tenha a disciplina própria no que tange ao processo administrativo tributário, desde que observe o núcleo essencial do devido processo legal densificado pelos arts. de 208-A a 208-H.

Ministra Regina Helena Costa

Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes

Relator da Subcomissão Processo Tributário

[8] PENCAK, Nina. A repercussão geral em matéria tributária e a vinculação da Administração Pública: Quantas ADIs serão necessárias para que a Fazenda cumpra as decisões do STF? **O JOTA**. 4 de junho de 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-repercussao-geral-em-materia-tributaria-e-a-vinculacao-da-administracao-publica-04062021. Acesso em: 15 jul. 2022.

Anteprojeto de lei complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária

Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 113-A. As penalidades cominadas pela legislação em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo.
§1º A multa cominada pela legislação em razão do descumprimento de obrigação principal ou acessória, exceto as multas isoladas desvinculadas de valor de crédito ou tributo, não poderá exceder o valor do próprio tributo lançado ou do crédito cuja fiscalização tiver sido afetada pela desconformidade ou pelo atraso na prestação das informações pelo sujeito passivo.
§2° A multa majorada em face da configuração de dolo, fraude, simulação sonegação ou conluio não poderá exceder ao dobro do valor da multa que seria originalmente aplicada." (NR)

.....
.....

"Art. 138. A responsabilidade é excluída, inclusive em relação à multa de mora, pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração." (NR)

“Art. 139-A. A Administração Tributária deverá priorizar e disponibilizar métodos preventivos para possibilitar ao contribuinte autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica.” (NR)

“Art. 139-B. A Administração Tributária estabelecerá programas de conformidade com vistas à prevenção de conflitos, que deverão assegurar o diálogo e a plena compreensão objetiva e subjetiva de divergências ou disputas acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, nos termos da legislação específica.” (NR)

“Art. 142. .....
..

§1º. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.(NR)
§2º No lançamento destinado a prevenir a decadência de crédito tributário cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos II, IV e V do art. 151 desta Lei, não será cominada multa de ofício ou multa de mora a ele relativo.
§3º O disposto no § 1º deste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.” (NR)

“Art. 151. .....

VII – a instauração da arbitragem, quando da nomeação do(s) árbitro(s), nos termos da legislação específica;
VIII – a transação tributária, conforme decisão do representante da administração tributária, nos termos da legislação específica;
.....
.....” (NR)

“Art. 156. .....

XII – a sentença arbitral favorável ao sujeito passivo transitada em julgado .

.....
.....” (NR)

“Art. 161.
.....

§ 3º A interposição da ação judicial favorecida com medida liminar ou antecipação de tutela interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo.” (NR)
.....
.....

“Art. 171.
.....
.

§ 1º A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.
§ 2º A transação poderá ser celebrada nas seguintes modalidades, sem prejuízo de outras modalidades previstas na legislação específica:
I – transação na cobrança da dívida ativa, hipótese em que a concessão de desconto observará a situação econômica e a capacidade de pagamento dos contribuintes inscritos, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária;
II – transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, como forma resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários pendentes, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária; e
III – transação no contencioso tributário em relação a créditos definidos em lei como sendo de pequeno valor, destinada a atender a critérios de racionalidade e eficiência na gestão e arrecadação de créditos tributários, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária.
§ 3º A adesão à transação tributária constituirá, no mínimo, renúncia pelo sujeito passivo a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem impugnações ou recursos, na esfera administrativa ou judicial, a respeito dos créditos transacionados.
§ 4º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes na esfera administrativa ou judicial.” (NR)

“Art. 171-A. A Lei autorizará a arbitragem para, prioritariamente, promover a prevenção do litígio e, subsidiariamente, a resolução no contencioso administrativo e jurisdicional de controvérsias tributárias.
Parágrafo único. A sentença arbitral será vinculante e produzirá os mesmos efeitos que a decisão judicial.” (NR)

"Art. 171-B. A Lei estabelecerá os critérios e condições para mediação de controvérsias tributárias, a ser exercida por terceiro sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxiliará e estimulará na identificação ou construção de soluções consensuais.” (NR)

Art.174.....
.....
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
.....
.....” V- pela instauração do procedimento de mediação, que se dá com a assinatura do respectivo termo de aceitação (NR).
VI- pela assinatura do compromisso arbitral (NR).”

“Art. 194-A. A autoridade administrativa que lavrar o auto de infração aplicará a penalidade cabível, observado o parágrafo único, do art. 100, do CTN, no montante ou percentual previsto na legislação específica.
§ 1° As multas cominadas em face do descumprimento de obrigações tributárias serão graduadas motivadamente, levando em consideração as seguintes circunstâncias atenuantes:
a) cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida, na hipótese de lançamento da obrigação principal;
b) readequação às normas tributárias, entre o início do procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica;
c) não configuração de dolo, fraude ou simulação;
d) não configuração de reincidência específica;
e) configuração de bons antecedentes fiscais;
f) da infração não resultar prejuízo ao erário;
g) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato.
§ 2° Não haverá graduação, redução ou afastamento da penalidade em relação ao responsável tributário e ao

devedor contumaz, assim definido em lei específica e submetido a processo administrativo.
§ 3° A gradação das penalidades previstas no § 1° deste artigo não exclui o dever de pagamento da obrigação tributária principal, com os devidos acréscimos legais, quando for o caso.
§ 4° A aplicação de penalidade será acompanhada de demonstração individualizada por sujeito passivo da autoria da infração.” (NR)

“Art. 194-B. O trânsito em julgado de controvérsia tributária decidida pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos em matéria infraconstitucional, favoravelmente a contribuintes ou responsáveis, terá eficácia vinculante para a Administração Tributária.
Parágrafo único. No prazo máximo de 90 (noventa) dias, a contar do trânsito em julgado, a Fazenda Pública, por parecer devidamente fundamentado e publicizado:
I – aplicará a orientação adotada pelo STF ou STJ em relação aos seus créditos tributários;
II – indicará os casos em que a Fazenda Pública, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, deixará de impugnar pleitos de contribuintes ou responsáveis;
III – indicará os casos em que Fazenda Pública, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, desistirá de impugnações ou recursos já formulados.” (NR)

“Art. 194-C. A consulta tributária consiste no procedimento administrativo gratuito destinado à resolução de dúvidas dos contribuintes e fixação de interpretação e aplicação da legislação tributária, nos termos da legislação específica.
Parágrafo único. A consulta terá efeitos vinculantes no âmbito do respectivo órgão e será observada em relação a todos os demais sujeitos passivos não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas, nos termos da legislação específica.” (NR)

CAPÍTULO IV
Processo Administrativo Tributário

“Art. 208-A. Este capítulo estabelece normas gerais para regular o processo administrativo tributário no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, visando, em especial,

assegurar aos litigantes o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa e o duplo grau de jurisdição.

"Art. 208-B. O auto de infração será lavrado com base nos elementos de prova disponíveis e conterá obrigatoriamente:
I – a qualificação do autuado;
II – a descrição clara dos fatos;
III – o(s) dispositivo(s) legal(is) infringido(s) e a penalidade aplicada;
IV – o fundamento jurídico do lançamento; e
V – a determinação da exigência fiscal e a intimação para cumpri-la ou impugná-la." (NR)

"Art. 208-C. O julgamento dos processos de exigência de tributos e multas previstas na legislação tributária e de outros que lhe são correlatos, observará o seguinte:
I – a apresentação tempestiva de impugnação terá o efeito de instaurar o contencioso administrativo fiscal, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário impugnado imediatamente na forma do art. 151, III, desta Lei;
II – o julgamento de primeira instância será realizado monocraticamente ou por órgão colegiado, conforme legislação específica;
III – da decisão de primeira instância caberão recursos voluntário e de ofício, conforme legislação específica;
IV – o julgamento de segunda instância será realizado por órgão colegiado, conforme legislação específica; e
V – quando houver instância superior, caberá recurso especial contra decisão de segunda instância que conferir à legislação tributária interpretação diversa daquela que lhe tenha atribuído outro colegiado do mesmo tribunal administrativo, conforme legislação específica.
VI – sempre haverá duplo grau de jurisdição, conforme legislação específica.
Parágrafo único. caberão embargos de declaração, que terão o efeito de interromper o prazo para a interposição de outros recursos, por qualquer das partes, quando a decisão ou o acórdão incorrer em obscuridade, omissão ou contradição, nos termos da legislação específica." (NR)

"Art. 208-D. Será garantido aos contribuintes, no mínimo, o direito aos recursos, defesas e incidentes previstos neste artigo, além de outros previstos na legislação específica:
I – apresentação de impugnação, em 30 (trinta) dias contados da ciência da lavratura do Auto de infração;

II – interposição de recurso voluntário, em 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão de primeira instância que lhe for desfavorável;
III – interposição de recurso especial, em 15 (quinze) dias, contados da ciência da decisão de segunda instância que lhe for desfavorável, nas hipóteses previstas na legislação específica, quando houver instância superior;
IV – oposição de embargos de declaração, em 5 (cinco) dias, contados da ciência de qualquer decisão, em caso de obscuridade, omissão ou contradição, contado da ciência da respectiva decisão.
§1º As pautas de julgamento de segunda instância e da instância superior, quando houver, deverão ser divulgadas com antecedência mínima de 10 (dez) dias.
§2º Os prazos para a apresentação de contrarrazões devem ser os mesmos previstos nos incisos II, III e IV para a interposição dos respectivos recursos.
§3° Os prazos serão contados em dias úteis, excluindo-se o dia do início e incluindo-se o do vencimento.
§4º Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.
§5º Suspende-se o curso do prazo processual nos dias compreendidos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, inclusive.” (NR)

“Art. 208-E. A decisão definitiva favorável ao sujeito passivo no processo administrativo tributário não poderá ser revista pelos secretários de fazenda, pelo ministro da economia ou por qualquer outro integrante do poder executivo.

“Art. 208-F. As decisões e os acórdãos deverão indicar com clareza os pressupostos de fato e de direito que os determinaram e as administrações tributárias deverão torná-los públicos, disponibilizando-os para consulta.” (NR)

“Art. 208-G. No âmbito do processo administrativo tributário têm efeito vinculante:
I – súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal, na forma do art. 103-A da Constituição Federal;
II – decisões já transitadas em julgado proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma dos artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil;

III – decisões já transitadas em julgado proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, na forma do art. 102, § 2º, da Constituição Federal; e
IV – decisões já transitadas em julgado proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso que tenham declarado inconstitucional dispositivo legal cuja execução tenha sido suspensa por resolução do Senado Federal, na forma do art. 52, X, da Constituição Federal." (NR)

"Art. 208-H. A Administração deve anular seus próprios atos quando eivados de vício de legalidade.
Parágrafo único. São nulos:
I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
II – o lançamento, os despachos e as decisões proferidos por autoridade incompetente ou impedida, sem fundamentação ou com preterição do direito de defesa.
§ 1º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre a falta ou a irregularidade delas.
§ 2º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.
§ 3º Ao declarar a nulidade, a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou à solução do processo.
§ 4º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta." (NR)

"Art. 208-I. O trâmite e o julgamento do processo administrativo tributário poderão ser diferenciados em função do valor do crédito tributário discutido ou do indébito pleiteado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação específica." (NR)

Disposições Finais e Transitórias

"Art. 211-A. A União, Distrito Federal, Estados e Municípios deverão, dentro do prazo de dois anos, atualizar a sua legislação tributária para adotar, no mínimo, os critérios enumerados no § 1°, do art. 194-A, como forma de

implementar moderação sancionatória e dosimetria da penalidade.
§ 1° A não implementação das disposições do caput acarretará a aplicação dos critérios enumerados nos parágrafos seguintes, até que sobrevenha legislação específica:
§ 2º Para fins de aplicação das circunstâncias atenuantes indicadas no § 1º, do art. 194-A, serão observados os seguintes critérios e percentuais de redução sobre a penalidade originalmente aplicável:
I – o sujeito passivo enquadrado em todas as atenuantes listadas nesse artigo terá, com fundamento em razões de equidade, a penalidade reduzida em cinquenta por cento da penalidade originalmente aplicável;
II – o sujeito passivo enquadrado em no mínimo três atenuantes terá a penalidade reduzida em trinta e cinco por cento da penalidade originalmente aplicável;
III – o sujeito passivo enquadrado em no mínimo duas atenuantes terá a penalidade reduzida em vinte por cento da penalidade originalmente aplicável.
§ 3° Para fins de caracterização de reincidência específica, na forma da alínea “d” do § 1° do art. 194-A, deve-se considerar a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, ou de disposição idêntica, da legislação do mesmo tributo.
I – não prevalece a condenação anterior se, entre a data do cumprimento ou extinção da pena e a infração posterior tiver decorrido período de tempo superior a 5 (cinco) anos; ou
II – independentemente de prazo, quando a infração estiver abarcada pelas hipóteses dos incisos IV e V, do art. 151, desta Lei;
§ 4° Para fins de caracterização de bons antecedentes fiscais, na forma da alínea “e” do § 1° do art. 194-A, deve-se considerar o preenchimento cumulativo dos requisitos I e II, ou, isoladamente, do requisito III:
I – a inexistência de débitos em aberto perante o mesmo ente tributante, assim entendidos aqueles sem garantia ou sem causa suspensiva de exigibilidade na forma do art. 151, desta Lei;
II – for constatado comportamento colaborativo do infrator na identificação dos fatos e na sua posterior regularização, assim entendidos:
a) atendimento tempestivo das notificações fiscais no procedimento de apuração do crédito tributário, bem como a inexistência de obstáculos para o acesso da autoridade administrativa aos documentos e locais necessários à atividade de fiscalização; e
b) posterior regularização da atividade do contribuinte se, a despeito da constatação da infração, adotar as medidas

necessárias à sua regularização, ainda que extemporaneamente, se a infração comportar efetiva regularização.-

III – o infrator participar de programa de conformidade tributária, caso instituído pelo Fisco e desde que franqueada a participação do infrator; e

§ 5° Para fins de caracterização de prejuízo ao erário, na forma da alínea "f" do § 1° do art. 194-A, deve-se considerar a falta de recolhimento de tributos, bem como de valores pecuniários referentes a direitos antidumping, medidas compensatórias e salvaguardas.

§ 6° As reduções previstas no § 2°, incisos I a III, deste artigo, são progressivas e não cumulativas, de modo que devem ser aplicadas pela autoridade administrativa uma única vez, para cada lançamento tributário efetivado, levando-se em conta o preenchimento dos respectivos requisitos." (NR)

"Art. 211-B. A União, Distrito Federal, Estados e Municípios deverão, dentro do prazo de dois anos, atualizar a sua legislação tributária para adotar, no mínimo, os critérios enumerados nos artigos 208-A a 208-H, como forma de implementar o devido processo legal, a ampla defesa, o duplo grau de jurisdição e o contraditório no âmbito do processo administrativo tributário.

Parágrafo único. A não implementação das disposições do caput acarretará a aplicação do disposto nos artigos 208-A a 208-H, até que sobrevenha legislação específica, a qual deverá adotar, no mínimo, os parâmetros explicitados nos artigos anteriores." (NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Processo administrativo tributário da União

Exposição de motivos n. 3/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de lei, que dispõe sobre o processo administrativo tributário federal.

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. Atualmente, vige o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, que, mesmo tendo sofrido constantes alterações, demanda revisão e sistematização em consonância com o ordenamento jurídico vigente, bem como adaptação aos avanços da tecnologia.

4. O Anteprojeto de Lei do Processo Administrativo Tributário Federal (PL do PAT Federal) configura um marco na busca da atualização e sistematização do processo administrativo tributário. Funda-se, também, no intuito de promover mais integração entre as instâncias administrativa e judicial, bem como ampliar a transparência e a cooperação na relação fisco e contribuinte.

5. O texto fundamenta-se nas seguintes premissas metodológicas:

> *Primeira premissa*, inserir artigos do Código de Processo Civil (CPC) no PL do PAT Federal não pode comprometer o princípio constitucional da razoável duração do processo, há que existir equilíbrio entre este e a ampla defesa. De tal modo, (i) não podem ser inseridos incidentes processuais que tornem o processo moroso, bem como (ii) não é recomendável a inclusão de procedimentos que comprometam o funcionamento dos

julgamentos realizados pelas Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), mas sim que preservem sua autonomia e organicidade. Em síntese, não pode haver aumento do tempo de duração do processo;

Segunda premissa, há que sopesar a criação de novas despesas, de modo a não afetar o orçamento federal;

Terceira premissa, deve haver equilíbrio entre o devido processo legal e a proposição de regras que evitem comprometer o funcionamento do órgão, em razão de limitações técnica e pessoal, com o fito de não criar entraves às atividades; caso contrário o prejuízo seria maior do que o benefício que se busca.

6. O rito processual encontra-se delineado em onze capítulos, divididos em seções e incisos, em seus vários trâmites, conforme especificado nos dispositivos legais que a seguir serão detalhados.

7. Foram positivados neste texto todos os processos que estão de acordo com o Regimento Interno da DRJ, uma vez que todos os processos que chegam ao Carf já foram objeto de julgamento na instância anterior, a DRJ.

8. O PL foi denominado de “federal” em vez de “nacional”, visto que se aplica à União Federal, e não aos demais entes de direito público interno (Estados, Distrito Federal e Municípios).

9. Com relação ao Capítulo I – Das Disposições Preliminares, o art. 1º estabelece que a proposta de lei rege o PAT Federal relativo aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). As hipóteses de processos administrativos trazidas para a lei são as que atualmente seguem o rito do Decreto n. 70.235/1972, muitas dessas encontravam-se em legislações esparsas, que ora se consolidam.

10. O disciplinamento em cinco incisos facilita a triagem nas instâncias julgadoras e permite melhor conhecimento sobre os temas que são de competência do órgão, também informa ao legislador ordinário que, ao desejar incluir algum novo processo no rol de julgamentos desse rito, deverá fazê-lo objetivamente.

11. O inciso I disciplina a cobrança de créditos tributários exigíveis pela União, nos quais se incluem, exemplificativamente, o IOF e a

CIDE. O inciso II trata de autos sem valor dos quais não resulte exigência de crédito tributário. O inciso III regula os direitos *antidumping*, compensatórios e de salvaguardas comerciais. O inciso IV versa sobre a determinação e exigência de créditos relativos à imposição de penalidades pecuniárias previstas na legislação tributária e aduaneira, exceto os submetidos a legislação processual específica. O inciso V retrata oito situações de processos nos quais cabem análise contra apreciação de autoridade competente, como a alínea *b*, que relata a suspensão e redução de alíquotas de tributos, relacionada à legislação atinente à Zona Franca de Manaus (ZFM), mantida em razão da quantidade de processos em papel que ainda aguardam julgamento.

12. O parágrafo único busca esclarecer que o rito de julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Receita Federal e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não se aplica a discutir execução de decisão administrativa ou judicial a ser realizada pelas unidades da RFB, sem qualquer inovação aos procedimentos atualmente adotados.

13. O art. 2º lista os princípios norteadores do processo administrativo tributário consentâneos com o ordenamento jurídico vigente e com as lições da doutrina especializada no assunto, a saber: legalidade do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da eficiência, da publicidade, da lealdade e boa-fé, da motivação, da oficialidade, da razoável duração do processo e da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

14. No Capítulo II – Dos Atos e Termos Processuais, a Seção II – Da Forma atualizou o texto, com a supressão de expressões que denotam procedimentos anacrônicos, não mais compatíveis com o modelo do processo digital. Foram aproveitadas as disposições constantes nos arts. de 2º a 4º do Decreto n. 70.235/1972, com adaptações ao processo eletrônico.

15. No art. 3º, foi incluída a possibilidade de apresentação de petições por via postal quando estiver demonstrada a impossibilidade de utilização de meio eletrônico. Com efeito, a realidade hoje é o processo em meio eletrônico, mas é preciso prever alternativas a eventuais falhas de sistema, a serem tratadas como exceção para não haver retardos ao atual *modus operandi* da administração tributária.

16. Na Seção II – Dos Prazos, assim como a parcela significativa das contribuições recebidas pela Comissão de Juristas por meio de Audiência e

Consulta Pública, as regras dos prazos constantes nos arts. 6º a 8º foram atualizadas para prever, notadamente, a contagem de prazo em dias úteis, o dia de início e o de término do interstício e a suspensão dos prazos processuais nos dias compreendidos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro. Promove-se, assim, mais diálogo com o Código de Processo Civil (CPC). O art. 7º dispõe sobre atos de impulso do processo, não atos decisórios.

17. Os arts. 9º e 10 da Seção III estabelecem regras de intimação que correspondem às previstas atualmente no art. 23 do Decreto n. 70.235/1972. Logo, a intimação poderá ser realizada em quatro modalidades, quais sejam: pessoal, via postal, por edital e por meio eletrônico. Suprimiu-se a intimação telegráfica, por já se encontrar obsoleta.

18. Para reconhecimento do domicílio tributário (§ 2º do art. 9º), foram consideradas duas opções, (i) o endereço postal fornecido pelo contribuinte para fins cadastrais ou (ii) o endereço tributário eletrônico que lhe foi atribuído pela administração tributária, com a sua concordância, ou, de forma obrigatória, nos termos da legislação específica. Ainda que, geralmente, o contribuinte não possa ser forçado a ter um domicílio eletrônico, há dispositivos em leis específicas que assim o obrigam, como é o caso do domicílio eletrônico no âmbito da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, e da recente legislação sobre regras e instrumentos para o Governo Digital (Lei n. 14.129, de 29 de março de 2021). Cabe enfatizar que, em relação ao domicílio tributário eletrônico (DTE), a lei atribui à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a expedição de atos complementares, tal como hoje ocorre pela IN RFB n. 2.022, de 16 de abril de 2021.

19. Na Seção IV – Dos Vícios e das Nulidades, o art. 11 apresenta importante regra do processo administrativo tributário segundo a qual a administração deve anular seus próprios atos quando identificados vícios de legalidade, independentemente de provocação do administrado. Essa regra, há bastante tempo, é consagrada no art. 53 da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e agora foi importada para o presente projeto de lei.

20. O art. 12 define os atos nulos, nos termos de seus incisos I e II, com as particularidades tratadas nos parágrafos do *caput* do dispositivo, aproveitando-se a atual redação do art. 59 do Decreto n. 70.235/1972. No inciso II, foi acrescentada a nulidade em face do lançamento, além do despacho ou da

decisão proferida por autoridade incompetente ou impedida e da decisão sem fundamentação, em consonância com as regras do CPC.

21. As regras do art. 13 elencam situações de impedimento do julgador administrativo, observáveis em qualquer instância.

22. O art. 14 repete o art. 60 do Decreto n. 70.235/1972, e, com exceção das nulidades prescritas nos incisos I e II do art. 12, todas as demais nulidades presentes no art. 14 serão formais. Logo, as irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando as nulidades não resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa ou quando não influenciarem a solução do litígio.

23. O art. 15 repete o art. 61 do Decreto n. 70.235/1972, cujo teor disciplina que "a nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade".

24. No Capítulo III – Do Procedimento Fiscal, o art. 16 cuida do início do procedimento fiscal e da perda da espontaneidade, estabelecendo as mesmas hipóteses hoje previstas no art. 7º do Decreto n. 70.235/1972.

25. O inciso I foi mantido; o inciso II permaneceu com a "apreensão de mercadorias" e transportou a "apreensão de documentos ou de livros" para o inciso III e o antigo inciso III tornou-se o atual inciso IV, que dispõe que o procedimento fiscal tem início com o "começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada".

26. O § 1º foi mantido e o § 2º determina que a perda da espontaneidade afetará "o sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos". O § 3º revela que, para efeito do disposto nos dois parágrafos anteriores, "os atos referidos nos incisos I, II e III do *caput* deste artigo valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, contado a partir do término, mediante qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, desde que lavrado e cientificado ao sujeito passivo dentro do prazo anterior", ou seja, houve a manutenção do prazo, no entanto, incluiu-se: (i) o termo inicial para sua contagem, (ii) o dever de ser lavrado e (iii) cientificado ao sujeito dentro do prazo referenciado.

27. O § 4º esclarece o que deve ser compreendido como "começo do despacho aduaneiro da mercadoria importada", de tal modo revela

que se entende “I – iniciado o despacho aduaneiro de importação na data do registro da Declaração de Importação” e do “II – registro da Declaração de Importação a sua numeração pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil no Sistema Integrado de Comércio Exterior, ou, quando dispensado o registro com a utilização desse meio, na forma estabelecida por esse órgão”.

28. O § 5º determina que, nas hipóteses em que se identifique responsabilidade de terceiro, a autoridade fiscal reduza a termo a participação dele e o intime a prestar os esclarecimentos necessários antes da lavratura do auto de infração. Tal previsão mostrou-se relevante para evitar que o responsável tenha o primeiro contato com o tema apenas no auto de infração e que eventuais gravames sejam levados à apreciação do Poder Judiciário.

29. Cabe frisar, entretanto, que referida previsão não constitui um novo processo, anterior ao processo administrativo fiscal, e tampouco influencia no prazo para o lançamento tributário, sendo apenas uma intimação para dar conhecimento ao responsável e possibilitar que este preste esclarecimentos, caso queira.

30. Nos termos do § 6º, foram descritos elementos que deverão constar no lançamento de ofício quando ocorrer hipótese de imputação de responsabilidade tributária de terceiro. São eles: I – a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva; II – a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária; III – o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II deste parágrafo; IV – a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável; e V – as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária de cada um dos terceiros.

31. O § 7º determina a cientificação de todos os sujeitos passivos autuados para que apresentem, no prazo de sessenta dias, (i) a exigência a ser cumprida ou (ii) a impugnação. Nesse último caso, a impugnação “deverá ter por objeto o crédito tributário e o vínculo de responsabilidade, conforme o caso”, eis o teor do § 8º. Por fim, o § 9º dispõe que o prazo de cada sujeito passivo será contado individualmente, ou seja, “a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento”.

32. Na Seção II – Da Exigência Fiscal, o art. 17 aduz que o lançamento de ofício representa competência privativa do auditor fiscal da

Receita Federal do Brasil e o divide em dois parágrafos. O § 1º replica o art. 12 do Decreto n. 70.235/1972. Já o § 2º, ao dispor que "no exercício de suas funções, os ocupantes dos cargos de que trata o *caput* deste artigo não serão responsabilizados, exceto pelos respectivos órgãos correicionais ou disciplinares, ressalvadas as hipóteses de dolo ou de fraude", reitera o que já existe para outras carreiras típicas de Estado e afasta o disposto no art. 142 do CTN "sob pena de responsabilidade funcional", com o fito de facilitar qualquer espécie de autocomposição e ofertar segurança para o auditor, texto já presente na norma de transação.

33. O art. 18, antigo art. 9º do Decreto n. 70.235/1972, assenta que a "exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento distintos para cada tributo ou penalidade" e delineia tal ponto em oito parágrafos. Esses comandos asseveram, em síntese, que: o § 1º é o desdobramento da parte final do *caput* do antigo diploma, no entanto, o termo "indispensáveis à comprovação do ilícito" foi substituído por "indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência"; no § 2º os autos de infração e as notificações de lançamento poderão ser formalizados em um único processo quando relativos ao mesmo sujeito, se depender dos mesmos elementos de prova; no § 3º a formalização será válida mesmo que efetuada por auditor fiscal com exercício em unidade com jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo; aqui foi substituído o termo "servidor competente" por "auditor fiscal da Receita Federal do Brasil"; no § 4º a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que primeiro a conhecer, sem novidades; o § 5º desse dispositivo repete o § 5º do art. 16 do PL do PAT; o § 6º replica parte do comando do art. 100 do CTN e inova o PL do PAT Federal ao determinar que "não será aplicada penalidade quando for constatado que o sujeito passivo adotou as orientações gerais da época em que ocorrido o fato gerador; nessa hipótese, serão consideradas orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência administrativa que a lei atribua eficácia normativa e, ainda, as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público"; o § 7º repete o antigo § 5º do art. 9 do Decreto n. 70.235/1972; já o § 8º dispõe que "o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, quando imputar responsabilidade tributária, deverá descrever

circunstanciadamente os fatos que estabelecem o vínculo existente entre terceiro e fato gerador".

34. Na "Seção III – Do Auto de Infração", o art. 19, antigo art. 10 do Decreto n. 70.235/1972, estabelece que o auto de infração será lavrado em face dos elementos de prova disponíveis e, para tanto, registra seis elementos que deverão constar, obrigatoriamente, no Anteprojeto de Lei do Processo Administrativo Tributário Federal. A inovação ficou a cargo dos incisos V e VI. No inciso V, foi incluído prazo inicial para que a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la sejam "contados da data da ciência", e, no inciso VI, está disposto que o auto de infração deve conter "a identificação, a assinatura e o número da matrícula do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela autuação", e não mais a identificação de cargo e função.

35. Na Seção IV – Da Notificação de Lançamento, o art. 20, antigo art. 11 do Decreto n. 70.235/1972, cuida da notificação de lançamento que será expedida pela "unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil encarregada da formalização da exigência", e não mais "pelo órgão que administra o tributo". Nos moldes do art. 19, alterou o inciso IV para atribuir "a identificação e a assinatura do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela notificação de lançamento, com indicação de cargo e número de matrícula" e, não mais, "a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula". No parágrafo único, assim como no Decreto n. 70.235/1972, revela que a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico dispensa a assinatura do auditor fiscal, porém inova ao obrigar que a notificação de lançamento possua identificação do auditor fiscal que a emitir.

36. Na Seção V – Do Lançamento Complementar, atual art. 21 do PL, antigo § 3º do art. 18 do Decreto n. 70.235/1972, o lançamento complementar acrescenta ao artigo o comando de que "incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência" não poderão importar em "mudança de critérios jurídicos adotados no lançamento originário" e deverão ser "específicos em relação à matéria modicada, respeitado o prazo decadencial". Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato ou erro de direito. Este dispositivo interpreta-se à luz do art. 146 do CTN. O prazo decadencial deve

observar o mesmo para o lançamento original, dentro dos cinco anos da ocorrência do fato gerador.

37. No § 1º dispõe que o auto de infração ou notificação de lançamento terão dois possíveis objetivos, quais sejam: "I – complementar o lançamento original; ou II – substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do *quantum* devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada". No caso do inciso II, não há que se falar em inovação de critério jurídico, a título exemplificativo, seria o caso de o auditor descrever dez infrações e lançar apenas nove no auto de infração, é matéria que anteriormente já estava no auto de infração.

38. No § 2º confere ao sujeito passivo o prazo de trinta dias, "contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas referente à matéria modificada", no que repete a parte final do antigo § 3º do art. 18 do Decreto n. 70.235/1972.

39. O § 3º inova ao dispor que "o auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o *caput* deste artigo devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados".

40. A Seção VI – Da Revelia, atual art. 22 do PL, antigo art. 21 *caput* e § 1º do Decreto n. 70.235/1972, substituiu o prazo de trinta dias por sessenta dias para a cobrança do crédito amigável, uma vez não cumprida nem impugnada a exigência será declarada sua revelia. Entende-se que prazo superior a sessenta dias poderia gerar problemas de recuperabilidade do crédito no âmbito da PGFN e dificultaria a possibilidade de autoregularização do crédito (como a transação do contencioso).

41. Foi mantido o § 1º, que dispõe que "No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original".

42. O § 2º sofreu algumas modificações, pois dispôs que "Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago ou parcelado o crédito tributário, o órgão preparador, dentro de trinta dias, encaminhará os

débitos para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para fins de controle de legalidade e inscrição em dívida ativa da União", ou seja, (i) estabeleceu prazo que anteriormente inexistia, (ii) esclareceu que os débitos deverão ser encaminhados para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e não mais "à autoridade competente para promover a cobrança executiva", (iii) para "fins de controle de legalidade e inscrição em dívida ativa da União".

43. O § 3º dispõe que "Os órgãos da administração tributária poderão adotar meios consensuais de solução de litígios destinados à extinção do crédito tributário previstos em legislação própria", isto é, acresce previsão da utilização de meios autocompositivos no curso da cobrança amigável.

44. Na Seção VII, para fazer o paralelismo com a revelia, cria-se a seção da preclusão, tratando da perda de prazo dos demais recursos nas fases processuais seguintes à da impugnação, ressalvada a apresentação de provas nos casos especificados. Assim, no art. 23 revela que "A perda de prazo processual fixado na legislação implicará preclusão, com a consequente extinção do direito de manifestação acerca da matéria tratada naquele momento processual, ressalvadas as hipóteses de que trata o art. 35, § 4º, desta Lei".

45. Na Seção VIII, art. 24, assevera que "No caso de Manifestação de Inconformidade contra despacho decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório requerido pelo sujeito passivo em Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para garantir o direito ao crédito relativamente à parcela incontroversa". O artigo determina que o órgão preparador aparte os autos quando o contribuinte tem reconhecido direito à percepção da parte do crédito pleiteado. A finalidade do item é conferir celeridade à liberação da parcela parcialmente confirmada em despachos decisórios, afastando a longa espera atrelada ao contencioso administrativo de créditos não homologados. A alteração se faz necessária porque atualmente o contribuinte aguarda o trânsito em julgado administrativo para receber o que já foi reconhecido parcialmente em decisões anteriores.

46. O Capítulo IV, Seção I – Preparo do Processo, art. 25, estabelece que o preparo do processo compete ao órgão responsável pela administração do tributo, como na regra do art. 24 do Decreto n. 70.235/1972.

47. Na Seção II – Competência para Julgamento, os arts. 26 e 27 detalham a competência para julgamento dos processos administrativos, delegando às Delegacias da Receita Federal do Brasil a apreciação de impugnação do sujeito passivo, bem como de recursos contra decisões de primeira instância, em rito sumário. Da mesma forma, retrata a delegação conferida ao Carf para julgar, em rito ordinário, os recursos de ofício e voluntários das decisões de primeira instância e os recursos de natureza especial.

48. Vale destacar que o § 1º do art. 26 ressalva a possibilidade de, no caso dos julgamentos realizados nas sessões de plenário virtual no Carf, estar garantido ao sujeito passivo a possibilidade de apresentação de pedido de destaque, a fim de que o processo seja excluído de pauta do ambiente virtual de julgamento.

49. Em compasso com os princípios norteadores do PAT Federal e com as contribuições recebidas por Consulta Pública por esta Comissão de Juristas, foi estabelecida a regra de publicidade dos julgamentos do Carf e prevista a possibilidade de apresentação de memoriais aos integrantes de turma de julgamento. Assim também, previu-se a divulgação do dia e da hora das sessões, com prazo mínimo de dez dias, em nome dos contribuintes e dos procuradores cadastrados em sistema próprio.

50. Delegou-se à Portaria do Ministro da Economia a regulamentação do procedimento de julgamento nas Delegacias da Receita Federal do Brasil.

51. Os arts. de 28 a 31 dispõem sobre a composição e o funcionamento do Carf. Oportuno ainda se faz esclarecer que, como o Conselho é um órgão da administração tributária, está sendo proposto que a presidência das turmas seja exercida por servidores(as) da administração tributária. O voto de qualidade foi previsto tal como se encontra atualmente.

52. Após, estabelecem-se as regras comuns ao julgamento do processo administrativo tributário para ambos os ritos, incluindo-se aqui aqueles proferidos no âmbito das DRJ, que dispõem sobre:

a. forma, prazos, local de apresentação dos diversos tipos de recursos e definição do momento da instauração da fase litigiosa;

b. pressupostos e requisitos dos recursos;

c. momento de juntada das provas e consequências da não juntada de documento no momento estabelecido;

d. concomitância do contencioso administrativo com o processo judicial que trata de mesmo pedido;

e. formas de vinculação dos órgãos de julgamento e efeito vinculante das súmulas;

f. petições apresentadas fora do prazo ou com intuito protelatório;

g. prioridades de tramitação dos processos;

h. não cabimento de pedido de reconsideração;

i. forma de corrigir as inexatidões materiais ocasionadas por lapso ou erro.

53. A Seção III – Do Julgamento disciplina o tema dos arts. de 32 a 47 e, na esteira da sistematização das regras do processo administrativo tributário, a manifestação de inconformidade é retratada pelo Decreto n. 7.574, de 29 de setembro de 2011, passa a compor o rol do art. 32 do PL. Assim, rege esse dispositivo que a (i) manifestação de inconformidade, a (ii) impugnação da exigência fiscal e (iii) os recursos serão apresentados ao órgão preparador responsável pela administração do tributo.

54. O prazo para apresentação da manifestação de inconformidade e a impugnação da exigência fiscal passa de trinta para sessenta dias, art. 33 do PL, regido pelo art. 15 do Decreto n. 70.235/1972. O primeiro se inicia a contar da data da ciência do despacho da autoridade administrativa que indeferir o pleito e, o segundo, da data em que for feita a intimação da exigência; sem inovações nesse *dies a quo*.

55. Outra mudança ficou a cargo do reconhecimento de que a fase litigiosa do procedimento passa a ser instaurada com a apresentação *tempestiva* de manifestação de inconformidade ou de impugnação, art. 34, diversamente do disposto no art. 14 do Decreto n. 70.235/1972, que a instaura com somente a apresentação de impugnação.

56. O art. 35 trata dos elementos a serem mencionados na manifestação de inconformidade e na impugnação, no que reitera os itens e os parágrafos do art. 16 do Decreto n. 70.235/1972. Uma mudança que chama a atenção é a do § 8º, ao determinar o não conhecimento da defesa apresentada

pelo sujeito passivo, acaso a matéria contestada tenha sido objeto de apreciação pelo Poder Judiciário e não tenha sido juntada cópia da petição na instauração da fase litigiosa. A proposta visa permitir ao julgador administrativo melhor conhecimento do teor da demanda judicial, para que a confrontação com a discussão administrativa seja mais acurada.

57. O art. 36 prescreve considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, na mesma linha do art. 17 do Decreto n. 70.235/72.

58. Outra relevante positivação do PL, art. 37, é a extinção de litígio administrativo, em qualquer etapa do processo, quando da propositura de ação judicial com idêntico pedido.

59. O art. 38 apresenta filtros para os recursos administrativos que visem discutir matérias que não podem ser apreciadas ou alteradas no âmbito administrativo, com intuito de evitar recursos protelatórios e conferir celeridade processual.

60. O art. 39 veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, em redação aperfeiçoada do art. 26-A do Decreto n. 70.235/72, haja vista a vinculação das decisões administrativas a tais atos. No § 1º do dispositivo, são elencadas as hipóteses em que o dispositivo não se aplica, conforme § 6º do art. 26-A do decreto citado.

61. Em uma das maiores inovações do PL do PAT, o art. 40 estabelece as hipóteses de efeitos vinculantes no âmbito do processo administrativo tributário, com o objetivo de dar celeridade ao processo, trazer segurança jurídica e coerência decisória entre instâncias administrativa e judicial e reduzir a litigiosidade. O dispositivo elenca todos os atos vinculantes a fim de trazer transparência para o administrado, diminuindo a necessidade de remissões à Constituição Federal e a outras normas. Os §§ 1º, 2º e 3° determinam o sobrestamento, no âmbito do Carf, dos processos administrativos após a afetação de tema repetitivo ou de repercussão geral, enquanto não houver decisão definitiva de mérito. Veja-se, após a afetação, e não decisão do tema. Esse tema foi objeto de, praticamente, todas as consultas públicas recebidas por esta subcomissão.

62. O art. 41 dispõe que petição apresentada fora do prazo não instaura o litígio nem produz efeito de recurso, inclusive quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, regra já adotada pelo art. 56, § 2º, do Decreto n. 7.574/2011. O parágrafo único desse dispositivo atribui ao órgão responsável pela administração do tributo a análise da tempestividade da petição em tela, uma vez ser esse é o responsável pelo controle do crédito tributário e lavratura dos termos de revelia e perempção.

63. O disposto no art. 42 visa positivar prática atual que permite a gestão do acervo de processos no âmbito do contencioso administrativo federal, além da operacionalização das regras de tramitação prioritárias de que trata o art. 43, resultantes de diversos dispositivos legais, na maior parte consolidados no art. 62 do Decreto n. 7.574/2011.

64. O art. 44 dispõe que não cabe pedido de reconsideração das decisões em rito sumário ou ordinário. Tal regra existe no art. 36 do Decreto n. 70.235/72, porém restrita à decisão de primeira instância. Com a presente proposta, estendem-se às demais instâncias. É importante destacar que a natureza gratuita do processo administrativo tende a propiciar algumas práticas protelatórias.

65. O art. 45 reitera o teor do art. 32 do Decreto n. 70.235/72 com a inclusão, no trecho final do *caput*, da determinação de prolação de uma nova decisão em face das inexatidões materiais devido a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão, que poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do interessado.

66. O art. 46 dispensa o retorno do processo para a instância recorrida quando a matéria remanescente na instância recursal versar sobre precedente vinculante para a administração tributária, nos termos do art. 42. A regra homenageia a teoria da causa madura, disciplinada no art. 1.013, § 3º, do CPC. Trata-se de medida, portanto, de eficiência e de economia processual.

67. Outra disposição inovadora do presente projeto de lei consiste na possibilidade de oposição de embargos de declaração contra acórdãos de primeira ou segunda instância e de instância especial, art. 47 e parágrafos.

68. A normatização das provas recebeu uma abordagem mais específica e detalhada no PL proposto, regida no Capítulo V, que se desdobrou

em quatro seções, diferentemente do Decreto n. 70.235/1972, cuja abordagem fica restrita à disposição que versa sobre a impugnação.

69. Na Seção I – Dos Meios de Prova, os arts. 48 e 49 dispõem sobre regras do art. 24 do Decreto n. 7.574/2011, com previsão legal que já constava no art. 30 da Lei n. 9.784/1999, bem como do art. 157 do CPP, tendo em vista que o processo administrativo tributário também se aproveita de provas do processo penal, quando as investigações são simultâneas ou compartilham prova. Trabalhou-se nessa seção a teoria dos frutos da árvore envenenada e a teoria da fonte independente.

70. Na Seção II – Da Livre Convicção, os arts. 50 e 51 são uma reprodução, respectivamente, dos arts. 29 e 30 do Decreto n. 70.235/1972.

71. Na Seção III – Do Ônus da Prova, art. 52, está disposto que cabe às partes o ônus da prova dos fatos que desejam alegar. Logo, o ônus da prova será do Fisco quando relativo ao auto de infração e será do sujeito passivo quando se referir a despacho decisório, por exemplo. Ao disciplinar regras relativas à escrituração contábil, o art. 53 é fundamentado no Código Civil arts. 1.179 e seguintes.

72. Na Seção IV – Das Diligências e das Perícias, alguns dispositivos reiteram o teor dos arts. 35 e 36 do Decreto n. 7.574/2011, cuja matriz legal reside no Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

73. Inova o art. 54 ao permitir o pleito para a realização de diligências e perícias em preliminar de recurso voluntário e no prazo recursal. Noutros termos, de modo diverso do Decreto n. 70.235/1972, o PL da PAT Federal autoriza expressamente que o interessado solicite a produção de provas ao Carf, em recurso voluntário, vedando-a à instância especial.

74. O art. 55 repete parte do art. 35 do Decreto n. 70.235/1972, no entanto, não mais limita a determinação da realização de perícias à autoridade julgadora de primeira instância, uma vez que agora será autorizada também pela turma julgadora do recurso voluntário do Carf, e, na parte final, assegura ao sujeito passivo o direito de formular quesitos na perícia.

75. O art. 56 está disposto nos mesmos termos do § 1º do art. 36 do Decreto n. 70.235/1972, que aborda o procedimento a ser adotado quando do deferimento do pedido de perícia. O art. 57 versa sobre a possibilidade de prorrogação do prazo, a juízo da autoridade responsável pela sua realização.

Por fim, aduz competir ao auditor da RFB a realização de diligências e perícias no âmbito da SRF, art. 58.

76. No Capítulo VI – Dos Ritos Processuais, Seção I, os arts. 59 e 60 regem o rito sumário no julgamento do processo administrativo tributário de pequeno valor, até sessenta salários mínimos. A mudança em relação ao que se tem hoje ocorre tão somente no tocante às decisões monocráticas em primeira instância para esses processos, que se justifica porque o volume de processos no âmbito das DRJ atualmente gira em torno de 260.000 processos[9] e, na maioria, discutem matéria de prova, porque correspondem a processos de lançamento eletrônico da RFB ("malha pessoa física"). Foi feito um paralelismo com os juizados especiais de pequenas causas.

77. Na Seção II – Do Rito Ordinário, os arts. de 61 a 65 regem o rito ordinário de julgamento do processo administrativo tributário, a estrutura e a competência. Submetem-se ao referido rito todos os processos não abrangidos pelo rito sumário. Não há mudanças em relação às regras atuais.

78. O *caput do* art. 66, Capítulo VII – Das Decisões Colegiadas, apresenta a regra do art. 31 do Decreto n. 70.235/1972, cujo comando revela que "A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, às razões de defesa suscitadas pelo sujeito passivo". Com a distinção de que foi suprimido o texto que determina que a decisão deverá se manifestar sobre "todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto de processo".

79. A grande inovação ficou a cargo do parágrafo único e suas alíneas *a* e *b*, em razão de ser autorizado à autoridade administrativa julgadora que, de maneira fundamentada, examine a penalidade aplicada, em qualquer fase do processo administrativo fiscal, (a) podendo acolhê-la totalmente, confirmando a penalidade aplicada ou (b) rejeitá-la totalmente, fixando a penalidade.

80. O art. 67 corresponde ao art. 28 do Decreto n. 70.235/1972, cujo texto aduz que "Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o

[9] Conforme sítio da RFB disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/julgamento-administrativo/dados-estatisticos/arquivos-e-imagens/cocaj_dashboard.pdf. Acesso em: 18 maio 2022.

indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso", todavia ambos passam a ser aplicados a todas as decisões, independentemente do rito processual.

81. No Capítulo VIII, o art. 68 corresponde ao atual *caput* do art. 37 do Decreto n. 70.235/1972. O § 1º, junção do antigo § 2º com o inciso II, dispõe que "Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de quinze dias da ciência do acórdão de recurso voluntário ou de ofício ao interessado, de decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais".

82. Os arts. 69 a 70, Capítulo IX, tratam das regras dispostas nos arts. 42 e 43 do Decreto n. 70.235/1972, ao disciplinar as decisões definitivas, com as adaptações do rito sumário. O art. 71 repete a regra do art. 45 do mesmo decreto: "No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à unidade de origem exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio".

83. No Capítulo X, o art. 72 repete a regra do art. 14-A do Decreto n. 70.235/1972, no qual, "Em caso de determinação e exigência de créditos tributários da União cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da administração pública federal, a submissão do litígio à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União é considerada reclamação, para fins do disposto no inciso III do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional".

84. Os arts. 73 a 75, Capítulo XII, revelam, respectivamente, que tais disposições não prejudicarão atos praticados durante a vigência da legislação anterior (art. 73); que se revoga o Decreto n. 70.235/1972 (art. 74) e que o PL do PAT entrará em vigor cento e oitenta dias depois de aprovado (art. 75).

85. Ante o exposto, encaminho a Vossa Excelência a minuta de Projeto de Lei em apreço, um marco na busca da atualização e sistematização do processo administrativo tributário, atendendo aos anseios da comunidade jurídica e da sociedade em geral, por um instrumento que permita a celeridade na solução dos litígios no âmbito administrativo, a indispensável segurança jurídica e mais integração entre as instâncias administrativa e judicial.

Ministra Regina Helena Costa
Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes
Relator da Subcomissão do Processo Tributário

Anteprojeto de lei ordinária do processo administrativo tributário da União

Dispõe sobre o processo administrativo tributário federal e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I
DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei rege o processo administrativo tributário, que tem por objeto a revisão administrativa referente a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no curso dos seguintes processos:

I – de determinação e exigência de créditos tributários da União, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades correspondentes;

II – de infrações à legislação tributária do Imposto sobre a Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do Imposto sobre Produtos Industrializados, das Contribuições para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o PIS/Pasep, das Contribuições Sociais Previdenciárias e do Imposto Territorial Rural das quais não resulte exigência de crédito tributário;

III – de exigência de direitos *antidumping*, compensatórios e de salvaguardas comerciais;

IV – de determinação e exigência de créditos relativos à imposição de penalidades pecuniárias previstas na legislação tributária e aduaneira, exceto os submetidos a legislação processual específica; e

V – contra apreciação de autoridade competente em processo relativo a:

a) restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de tributos;

b) suspensão e redução de alíquotas de tributos;

c) suspensão de imunidade e isenção;

d) indeferimento de retificação de declaração que envolva crédito tributário;

e) Pedido de Revisão da Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (PERC);

f) indeferimento de opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e pelo Simples Nacional;

g) exclusão do Simples e do Simples Nacional; e

h) exclusão do Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), de que trata a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017.

Parágrafo único. Esta lei não se aplica a pedido de revisão de ato de execução de decisão administrativa ou judicial.

Art. 2º No processo administrativo tributário, serão observados os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da eficiência, da publicidade, da lealdade e boa-fé, da motivação, da oficialidade, da razoável duração do processo e da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

CAPÍTULO II
DOS ATOS E TERMOS PROCESSUAIS

Seção I
Da Forma

Art. 3º Os atos e os termos processuais independem de forma determinada, salvo quando a lei expressamente a exigir, considerando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preencham a finalidade essencial.

§ 1º Os atos e termos processuais serão formalizados, tramitados, comunicados e transmitidos, preferencialmente, em formato digital, conforme disciplinado em ato da administração tributária.

§ 2º Os atos, termos e documentos submetidos à digitalização pela administração tributária e armazenados eletronicamente possuem o mesmo valor probante de seus originais.

§ 3º Admite-se a apresentação de petições, impugnações, manifestações de inconformidade ou recurso por via postal endereçadas ao órgão preparador, quando estiver comprovada a impossibilidade de utilização de meio eletrônico.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º deste artigo, será considerada como data de apresentação a da respectiva postagem constante no aviso de recebimento, que deverá trazer a indicação do destinatário da remessa e o número do protocolo do processo correspondente.

Art. 4º As petições dirigidas à administração tributária serão validadas preferencialmente mediante assinatura eletrônica, que observará os padrões definidos na legislação de regência.

Parágrafo único. Ato da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil disciplinará as hipóteses em que a assinatura será obrigatória, a qual poderá ser realizada ou validada presencialmente.

Art. 5º O processo será organizado em ordem cronológica e suas folhas serão numeradas e autenticadas eletronicamente.

Seção II
Dos Prazos

Art. 6º Salvo disposição em contrário, o servidor executará os atos processuais no prazo de oito dias.

Art. 7º A autoridade fará realizar, no prazo de trinta dias, os atos processuais que devam ser praticados em sua jurisdição, por solicitação de autoridade julgadora ou de outra preparadora.

Art. 8º Os prazos processuais serão contados em dias úteis, excluindo-se de sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

§ 1º Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal, no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

§ 2º Suspende-se o curso do prazo processual nos dias compreendidos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, inclusive.

Seção III

Das Intimações

Art. 9º A intimação será realizada conforme as seguintes modalidades:

I – pessoal, por auditor fiscal da Receita Federal do Brasil autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, em caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;

II – por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III – por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao endereço eletrônico do sujeito passivo; ou

b) registro do termo em meio magnético ou equivalente, utilizado pelo sujeito passivo;

IV – por edital, quando resultar improfícuo um dos meios previstos nos incisos de I a III do *caput* deste artigo, ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, publicado:

a) no endereço da administração tributária na Internet;

b) em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou

c) uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

§ 1º A utilização das modalidades de intimação previstas nos incisos de I a III não está sujeita a ordem de preferência.

§ 2º Para efeito de intimação por meio das modalidades previstas nos incisos II e III do *caput* deste artigo, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo o endereço postal por ele fornecido para fins cadastrais ou o endereço tributário eletrônico que lhe foi atribuído pela administração tributária, com a sua concordância, ou de forma obrigatória nos termos da legislação específica.

§ 3º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil expedirá atos complementares às normas previstas no § 2º deste artigo.

§ 4º O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com o término do prazo de trinta dias, contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se, antes dessa data, o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos.

§ 5º Nos processos submetidos à apreciação do CARF, as partes deverão ser intimadas da inclusão do processo administrativo em pauta de julgamento, por meio de publicação no Diário Oficial da União, com, no mínimo, dez dias de antecedência, em nome dos contribuintes e, eventualmente, dos procuradores constituídos e cadastrados em sistema próprio.

Art. 10. Considera-se feita a intimação:

I – pessoal, na data da ciência do intimado ou da declaração de recusa lavrada pelo servidor responsável pela intimação;

II – por via postal, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

III – por meio eletrônico:

a) quando completados quinze dias, contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário eletrônico do sujeito passivo;

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea “a” deste inciso; ou

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;

IV – por edital, quinze dias depois de sua publicação.

Seção IV
Dos Vícios e Das Nulidades

Art. 11. A administração Tributária deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade.

Art. 12. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os lançamentos, os despachos e as decisões proferidos por autoridade incompetente ou impedida, sem fundamentação ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre a falta ou a irregularidade delas.

§ 2º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 3º Ao declarar a nulidade, a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou à solução do processo.

§ 4º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 13. O julgador está impedido de participar do julgamento de processo:

I – em que tenha atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório de que trata o art. 1º, inciso V, desta Lei;

II – sobre o qual tenha interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; ou

III – cuja parte seja seu cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim, até o terceiro grau.

Art. 14. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 desta Lei não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 15. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

CAPÍTULO III

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Seção I

Do Início do Procedimento Fiscal

Art. 16. O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, cientificado o sujeito passivo, ou seu preposto, da obrigação tributária;

II – a apreensão de mercadorias;

III – a apreensão de documentos ou de livros; ou

IV – o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.

§ 3º Para os efeitos do disposto nos §§ 1º e 2º deste inciso, os atos referidos nos incisos I, II e III do *caput* deste artigo valerão pelo prazo de sessenta dias , prorrogável, sucessivamente, por igual período, contado a partir do término, mediante qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, desde que lavrado e cientificado ao sujeito passivo dentro do prazo anterior.

§ 4º Para efeitos do disposto no inciso IV do *caput* deste artigo, entende-se:

I – iniciado o despacho aduaneiro de importação na data do registro da Declaração de Importação; e

II – registro da Declaração de Importação a sua numeração pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil no Sistema Integrado de Comércio Exterior, ou, quando dispensado o registro com a utilização desse meio, na forma estabelecida por esse órgão.

§ 5º Se identificada possível responsabilidade de terceiro, a autoridade fiscal, antes da lavratura do auto de infração, deverá reduzi-la a termo

e intimar a referida parte para prestar os esclarecimentos necessários acerca dos fatos que, em tese, dariam ensejo à incidência de quaisquer das hipóteses de responsabilidade de terceiro previstas na legislação, sob pena de nulidade.

§ 6º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária de terceiro, o lançamento de ofício deverá conter também:

I – a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

II – a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;

III – o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II deste parágrafo;

IV – a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável; e

V – as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária de cada um dos terceiros.

§ 7º Todos os sujeitos passivos autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura do prazo estabelecido no art. 33 desta Lei, para que a exigência seja cumprida ou para que cada um deles apresente impugnação.

§ 8º A impugnação a que se refere o § 7º deste artigo deverá ter por objeto o crédito tributário e o vínculo de responsabilidade, conforme o caso.

§ 9º O prazo para impugnação a que se refere o § 7º deste artigo é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.

Seção II
Da Exigência Fiscal

Art. 17. O lançamento de ofício é de competência privativa do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência decorrente comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato para adoção das providências necessárias.

§ 2º No exercício de suas funções, os ocupantes dos cargos de que trata o *caput* deste artigo não serão responsabilizados, exceto pelos respectivos órgãos correicionais ou disciplinares, ressalvadas as hipóteses de dolo ou de fraude.

Art. 18. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento distintos para cada tributo ou penalidade.

§ 1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.

§ 2º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o *caput* deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

§ 3º A formalização de que trata este artigo será válida, mesmo que efetuada por auditor fiscal da Receita Federal do Brasil com exercício em unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil com jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 4º A formalização da exigência, na hipótese prevista no § 3º deste artigo, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

§ 5º Se for identificada possível responsabilidade de terceiro, a autoridade fiscal, antes da lavratura do auto de infração, deverá reduzi-la a termo e intimar a referida parte para prestar os esclarecimentos necessários acerca dos fatos que, em tese, ensejariam a incidência de quaisquer hipóteses de responsabilidade previstas na legislação, sob pena de nulidade.

§ 6º Não será aplicada penalidade quando for constatado que o sujeito passivo adotou as orientações gerais da época em que ocorrido o fato gerador; nessa hipótese, serão consideradas orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência administrativa que a lei atribua eficácia normativa e, ainda, as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público,

conforme os incisos e o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN).

§ 7º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o *caput* deste artigo, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos.

§ 8º O auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, quando imputar responsabilidade tributária, deverá descrever circunstanciadamente os fatos que estabelecem o vínculo existente entre terceiro e fato gerador.

Seção III

Do Auto de Infração

Art. 19. O auto de infração será lavrado em face dos elementos de prova disponíveis e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição dos fatos;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, contados da data da ciência; e

VI – a identificação, a assinatura e o número da matrícula do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela autuação.

§ 1º O auto de infração emitido por processamento eletrônico prescinde da assinatura referida no inciso VI do *caput* deste artigo, sendo obrigatória a identificação do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil que o emitir.

§ 2º A aplicação de penalidade será acompanhada de demonstração individualizada por sujeito passivo da autoria da infração.

Seção IV

Da Notificação de Lançamento

Art. 20. A notificação de lançamento será expedida pela unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil encarregada da formalização da exigência e deve conter obrigatoriamente:

I – a qualificação do notificado;

II – o valor do crédito tributário e o prazo para pagamento ou impugnação;

III – a disposição legal infringida, se for o caso, e a penalidade aplicável;

IV – a identificação e a assinatura do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela notificação de lançamento, com indicação de cargo e número de matrícula.

Parágrafo único. A notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico prescinde da assinatura referida no inciso IV do *caput* deste artigo, sendo obrigatória a identificação do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil que a emitir.

Seção V

Do Lançamento Complementar

Art. 21. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, que não importem em mudança de critérios jurídicos adotados no lançamento originário, será efetuado lançamento por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada, respeitado o prazo decadencial.

§ 1º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o *caput* deste artigo terá o objetivo de:

I – complementar o lançamento original; ou

II – substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do *quantum* devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 2º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas referente à matéria modificada.

§ 3º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o *caput* deste artigo devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

Seção VI

Da Revelia

Art. 22. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de quarenta e cinco dias , para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

§ 2º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago ou parcelado o crédito tributário, o órgão preparador, dentro de trinta dias, encaminhará os débitos para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para fins de controle de legalidade e inscrição em dívida ativa da União.

§ 3º Os órgãos da administração tributária poderão adotar meios consensuais de solução de litígios destinados à extinção do crédito tributário previstos em legislação própria.

Seção VII

Da Preclusão

Art. 23. A perda de prazo processual fixado na legislação implicará preclusão, com a consequente extinção do direito de manifestação acerca da matéria tratada naquele momento processual, ressalvadas as hipóteses de que trata o art. 35, § 4º, desta Lei.

Seção VIII

Do Despacho Decisório com Reconhecimento Parcial do Crédito

Art. 24. No caso de Manifestação de Inconformidade contra despacho decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório requerido pelo sujeito passivo em Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para garantir o direito ao crédito relativamente à parcela incontroversa.

CAPÍTULO IV
DA COMPETÊNCIA

Seção I

Preparo do Processo

Art. 25. O preparo do processo compete ao órgão responsável pela administração do tributo.

Seção II

Competência para Julgamento

Art. 26. O julgamento do contencioso administrativo tributário de que trata esta lei compete:

I – às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgãos de deliberação interna da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, conforme portaria do Ministério da Economia:

a) em primeira instância, na apreciação de impugnação ou manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo; e

b) em última instância, em rito sumário, quanto aos recursos contra as decisões de primeira instância.II – ao CARF, órgão colegiado, de composição paritária, integrante da estrutura do Ministério da Economia, em rito ordinário, os recursos de ofício e voluntários das decisões de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, conforme o Regimento Interno.

§ 1º Os julgamentos a que se refere o inciso II do *caput* deste artigo serão públicos e poderão ser realizados de forma presencial ou remota, ressalvadas as hipóteses regulamentadas por Regimento Interno, como as sessões de turmas extraordinárias ou de plenário virtual, garantida, nesse último caso, a possibilidade de apresentação de pedido de destaque, a fim de que o processo seja excluído de pauta do ambiente virtual de julgamento.

Art. 27. O julgamento nas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento far-se-á conforme dispuser portaria do Ministro de Estado da Economia.

Art. 28. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será composto por Seções de Julgamento e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º As seções serão especializadas por matéria e constituídas por câmaras.

§ 2º As câmaras poderão ser compostas por turmas.

§ 3º O Ministro de Estado da Economia poderá criar, nas seções, turmas extraordinárias, de caráter temporário, com competência para julgamento de processos que envolvam valores reduzidos, que poderão funcionar nas cidades onde estão localizadas as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.

§ 4º O Ministro de Estado da Economia, observado o devido processo legal, decidirá sobre a perda do mandato de conselheiro que incorrer em falta grave, definida no regimento interno do CARF.

§ 5º Os presidentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e de suas seções, câmaras e turmas serão escolhidos entre os conselheiros indicados pela administração tributária federal.

§ 6º Os vice-presidentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de suas seções, câmaras e turmas serão escolhidos entre os conselheiros indicados pelos contribuintes.

Art. 29. Em caso de empate na votação nas turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o resultado do julgamento será proclamado com o voto de qualidade do presidente de turma.

Parágrafo único. O resultado do julgamento será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário.

Art. 30. Compete ao Ministro da Economia definir o número de conselheiros integrantes das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, respeitada a paridade.

Art. 31. As turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão constituídas pelos presidente e vice-presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pelos presidentes e vice-presidentes das câmaras.

§ 1º A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Pleno será exercida pelo presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 2º A vice-presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais será exercida por um dos vice-presidentes das câmaras.

§ 3º A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Economia (CSRF) poderá, por iniciativa de seus membros, dos presidentes das Seções, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovar proposta de súmula de suas decisões reiteradas e uniformes, na forma de seu Regimento Interno.

§ 4º Ao Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais compete uniformizar decisões divergentes, em tese, das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio de resolução.

§ 5º O CARF editará Regimento Interno para regulamentar os demais procedimentos para o seu regular funcionamento.

Seção III
Do Julgamento

Art. 32. A manifestação de inconformidade, a impugnação da exigência fiscal e os recursos sobre os processos que versam esta lei, formalizados por escrito e instruídos com os documentos em que se fundamentarem, devem ser apresentados no órgão preparador responsável pela administração do tributo.

Art. 33. A manifestação de inconformidade e a impugnação da exigência fiscal deverão ser apresentadas no prazo de sessenta dias contados:

I – da data da ciência do despacho da autoridade administrativa que indeferir o pleito objeto da manifestação de inconformidade; ou

II – da data em que for feita a intimação da exigência objeto da impugnação.

Art. 34. A apresentação tempestiva de manifestação de inconformidade ou de impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 35. A manifestação de inconformidade e a impugnação mencionarão:

I – a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II – a qualificação do sujeito passivo;

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que respaldem suas alegações;

IV – as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda que sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e

V – se a matéria contestada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV deste artigo.

§ 2º É defeso ao sujeito passivo, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando for alegado direito municipal, estadual ou estrangeiro, incumbe ao peticionário o ônus de provar o teor e a vigência, se assim determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na manifestação de inconformidade ou na impugnação, no prazo de sessenta dias, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I – fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II – se refira a fato ou a direito superveniente; ou

III – se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º Considera-se motivo de força maior o fato necessário cujos efeitos não eram possíveis evitar ou impedir.

§ 6º A juntada de documentos depois de apresentada a manifestação de inconformidade ou a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas no § 4º deste artigo.

§ 7º Os documentos apresentados após proferida a decisão de primeira instância deverão ser juntados, por anexação, aos autos para, em caso de interposição de recurso, serem apreciados pela instância recursal.

§ 8º A não observância do disposto nos incisos III e V do *caput* deste artigo importa o não conhecimento da petição apresentada pelo sujeito passivo.

§ 9º Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.

Art. 36. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

Art. 37. A propositura de ação judicial com idêntico pedido, em qualquer etapa do processo administrativo, extingue o litígio com relação à matéria debatida judicialmente.

Art. 38. No âmbito administrativo, não cabe recurso que verse exclusivamente sobre:

I – inconstitucionalidade de lei ou decreto ou ilegalidade de decreto;

II – entendimento de súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ou resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

III – matéria submetida pelo sujeito passivo ao Poder Judiciário por meio de ação ou medida judicial.

Parágrafo único. O recurso voluntário será encaminhado ao CARF, no rito ordinário, ou às turmas de julgamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (DRJ), no rito sumário, se a distinção da matéria ou a não caracterização dos incisos de que trata o caput deste artigo já houver sido arguida no processo.

Art. 39. Fica vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal transitada em julgado; ou

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

c) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 40. No âmbito do processo administrativo tributário, têm efeito vinculante, inclusive para as Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil:

I – decisões reiteradas e uniformes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consubstanciadas em súmulas;

II – resoluções do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

III – súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal (CF);

IV – decisões transitadas em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferidas na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma dos arts. 927 e 928 e 1036 a 1041 do Código de Processo Civil;

V – decisões transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (art. 102, § 2º, CF); e

VI – decisões transitadas em julgado do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso que tenham declarado inconstitucionalidade de

dispositivo legal, quando a execução deste tiver sido suspensa por resolução do Senado Federal (art. 52, X, da CF).

§ 1º Após a afetação do tema repetitivo ou de repercussão geral, determinado expressamente pelo relator o sobrestamento dos processos judiciais e enquanto não houver decisão definitiva de mérito, a questão jurídica não será julgada no âmbito administrativo, permanecendo pendente o julgamento do recurso.

§ 2º A questão jurídica objeto de sobrestamento será identificada quando do julgamento, que consignará a necessidade de julgamento complementar quando da superveniência da decisão definitiva de mérito.

§ 3º Sobrevindo a decisão definitiva de mérito no recurso repetitivo ou repercussão geral, o julgamento dos recursos administrativos pendentes poderá ser realizado em regime de Incidente de Resolução de Demanda Repetitiva (IRDR), com o mesmo quórum qualificado para a aprovação de súmulas, aplicando-se, no que couber, os arts. de 976 a 987 do CPC, na forma do regimento interno.

§ 4º O recurso voluntário será encaminhado ao CARF, no rito ordinário, ou às turmas de julgamento da DRJ, no rito sumário, se a distinção da matéria ou não caracterização dos incisos de que trata o *caput* já houver sido arguida no processo.

Art. 41. Petição apresentada fora do prazo não caracteriza manifestação de inconformidade, impugnação ou recurso de qualquer espécie, não suspende e não mantém a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, salvo se suscitada a tempestividade como preliminar.

Parágrafo único. Se houver sido suscitada a tempestividade como preliminar, o recurso de rito ordinário, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

Art. 42. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora deverão ser qualificados e identificados, devendo ser observada a prioridade de tramitação de que trata o art. 43 desta Lei.

Art. 43. Terão prioridade de tramitação os processos:

I – em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária;

II – em que figure sujeito passivo pessoa física com idade igual ou superior a sessenta anos ou portadora de doença grave, assim compreendida qualquer das enumeradas no art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 ; ou

III – de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Economia.

§ 1º Entre os idosos é assegurada prioridade especial aos maiores de oitenta anos, atendendo-se necessidades destes sempre preferencialmente em relação aos demais idosos.

§ 2º O Secretário Especial da Receita Federal do Brasil e o Presidente do CARF poderão estabelecer, conjuntamente, outras hipóteses de priorização.

Art. 44. Das decisões em rito sumário ou ordinário não cabe pedido de reconsideração.

Art. 45. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do interessado, mediante a prolação de uma nova decisão.

Art. 46. Fica dispensado o retorno do processo para julgamento para a instância recorrida, quando a matéria remanescente na instância recursal for objeto de precedente vinculante para a administração tributária, nos termos do art. 40 desta Lei.

Art. 47. Cabem embargos de declaração de todas as decisões de primeira, segunda instância e de instância especial previstas nesta Lei quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma do Colegiado de origem, no prazo de cinco dias, contado da ciência do acórdão:

I – pelo julgador administrativo, inclusive pelo próprio relator;

II – pelo contribuinte, responsável ou preposto;

III – pelo Procurador da Fazenda Nacional;

IV – pelos Delegados de Julgamento;

V – pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão.

§ 2º O presidente da Turma poderá designar o relator ou redator do voto vencedor objeto dos embargos para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração.

§ 3º O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas.

§ 4º Do despacho que não conhecer ou rejeitar os embargos de declaração será dada ciência ao embargante.

§ 5º Somente os embargos de declaração opostos tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de recurso voluntário ou de recurso especial.

§ 6º Não poderão ser incluídos em pauta de julgamento embargos de declaração para os quais não haja despacho de admissibilidade.

§ 7º Admite-se sustentação oral e apresentação de memoriais aos julgamentos de embargos no âmbito do CARF, na forma a ser definido pelo regimento interno.

§ 8º As disposições previstas neste artigo aplicam-se, no que couber, às decisões em forma de resolução.

CAPÍTULO V
DAS PROVAS

Seção I
Dos Meios de Prova

Art. 48. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito.

Art. 49. São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais.

§ 1º São também inadmissíveis as provas derivadas das ilícitas, salvo quando não evidenciado o nexo de causalidade entre umas e outras, ou quando as derivadas puderem ser obtidas por uma fonte independente das primeiras.

§ 2º Considera-se fonte independente aquela que por si só, seguindo os trâmites típicos e de praxe, próprios do procedimento fiscal, seria capaz de conduzir ao fato objeto da prova.

Seção II
Da Livre Convicção

Art. 50. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências ou perícias que entender necessárias.

Art. 51. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais, nos seguintes casos:

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

Seção III
Do Ônus da Prova

Art. 52. Cabe às partes a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e ao disposto no art. 37 da Lei nº 9.874, de 29 de janeiro de 1999.

Art. 53. A escrituração contábil faz prova contra as pessoas a que pertencem, e, em favor delas, quando mantida com observância das disposições legais, militando a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 1º Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no *caput* deste artigo.

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Seção IV
Das Diligências e das Perícias

Art. 54. Excetuada a instância especial, o interessado poderá, como preliminar do recurso voluntário, e no prazo recursal, requerer diligências e perícias, podendo o órgão julgador, mediante decisão fundamentada, indeferir o pedido somente quando este se mostrar prescindível, impraticável ou protelatório.

Art. 55. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a pedido do sujeito passivo, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada, assegurado o direito do contribuinte formular quesitos na perícia.

§ 1º O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação.

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por essas terem sido consideradas prescindíveis, impraticáveis ou protelatórias, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar na decisão.

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do sujeito passivo, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

§ 4º A perícia não poderá ser realizada pelo mesmo auditor fiscal da Receita Federal que efetuou o lançamento tributário.

Art. 56. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício a sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

Art. 57. Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade responsável pela realização.

Art. 58. No âmbito da secretaria especial da Receita Federal do Brasil, compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil a realização de diligências e de perícias.

CAPÍTULO VI
DOS RITOS PROCESSUAIS

Seção I
Do Rito Sumário

Art. 59. Será processado e julgado em rito sumário o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim entendido aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere sessenta salários-mínimos.

Art. 60. O julgamento do processo administrativo tributário no rito sumário em primeira instância compete aos julgadores integrantes das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que proferirão decisão monocrática.

Parágrafo único. Da decisão tratada no *caput* deste artigo que for contrária, total ou parcialmente, ao sujeito passivo, cabe recurso com efeito suspensivo, em última instância, às turmas de julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, no prazo de trinta dias contados de sua ciência.

Seção II
Do Rito Ordinário

Art. 61 Serão processados e julgados sob o rito ordinário todos os processos administrativos tributários tratados nesta Lei não abrangidos pelo rito sumário.

Art. 62. O rito ordinário compreende duas instâncias de julgamento e uma instância especial.

Art. 63. O julgamento em primeira instância em rito ordinário compete às turmas que integram as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), mediante a prolação de acórdão.

Art. 64. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício de decisão não unânime sempre que o acórdão:

I – exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Economia;

II – afastar a responsabilidade solidária do sujeito passivo, independentemente do teor da decisão relativa à impugnação do devedor principal, observado o limite de que trata o inciso I deste artigo; e

III – reconhecer o prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) que enseja direito a não recolher futuramente tais tributos acima de valor a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Economia.

§ 1º O recurso de ofício será interposto mediante declaração no próprio acórdão, mas será dispensado nos casos previstos nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522/2002.

§ 2º Não sendo interposto o recurso de ofício, o servidor que verificar o fato o representará à autoridade julgadora, por intermédio do chefe imediato dele, para que seja observada aquela formalidade.

§ 3º Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil em processos relativos a tributos administrados por esse órgão:

I – quando se tratar de pedido de restituição de tributos;

II – quando se tratar de ressarcimento de créditos do imposto sobre produtos industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);

III – quando se tratar de reembolso do salário-família e do salário-maternidade;

IV – quando se tratar de homologação de compensação;

V – nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna; e

VI – nas hipóteses em que a decisão estiver fundamentada em precedente vinculante para a administração tributária, nos termos do art. 40 desta Lei.

Art. 65. Da decisão de primeira instância em rito ordinário cabe recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência do respectivo acórdão.

CAPÍTULO VII
DAS DECISÕES COLEGIADAS

Art. 66. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, às razões de defesa suscitadas pelo sujeito passivo.

Art. 67. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

CAPÍTULO VIII
DO JULGAMENTO PELO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Art. 68. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

§ 1º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de quinze dias da ciência do acórdão de recurso voluntário ou de ofício ao interessado, de decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 2º Cabe agravo do despacho que negar seguimento, total ou parcial, do recurso especial, no prazo de cinco dias, contado da ciência do despacho que lhe negou seguimento.

§ 3º As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula, observada as regras nos termos do §3º do art. 31 desta Lei.

§ 4º É permitida a realização de sustentação oral das partes e representantes legais, nos termos que dispuser o Regimento Interno do CARF, podendo haver substituição do procurador inicialmente designado até o início da sessão de julgamento em que eventualmente se realizar a sustentação oral.

CAPÍTULO IX
DA EFICÁCIA E EXECUÇÃO DAS DECISÕES

Art. 69. São definitivas as decisões:

I – no rito sumário:

a) de primeira instância, esgotado o prazo para recurso sem que este tenha sido interposto; e

b) de última instância da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento;

II – no rito ordinário:

a) de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

b) de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; e

c) de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas:

a) no rito sumário, as decisões de primeira instância, na parte que não for objeto do recurso interposto;

b) no rito ordinário, as decisões de primeira instância, na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício e, as de segunda instância, na parte que não for objeto do recurso especial.

Art. 70. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo de que resultar a exigência de crédito tributário será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no art. 22 desta Lei, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 2º do referido art. 22.

§ 1º Na hipótese do cumprimento de decisão administrativa definitiva contrária ao sujeito passivo, a quantia depositada para evitar acréscimos moratórios do crédito tributário ou para liberar mercadoria será convertida em renda se o sujeito passivo não comprovar, no prazo legal, a propositura de ação judicial.

§ 2º Se o valor depositado não for suficiente para cobrir o crédito tributário, aplicar-se-á à cobrança do restante o disposto no *caput* deste artigo; se exceder o exigido, a autoridade promoverá a restituição da quantia excedente, na forma da legislação específica.

Art. 71. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à unidade de origem exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

CAPÍTULO X
DOS LITÍGIOS SUJEITOS À COMPOSIÇÃO EXTRAJUDICIAL PELA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

Art. 72. Em caso de determinação e exigência de créditos tributários da União cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da administração pública federal, a submissão do litígio à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União é considerada reclamação, para fins do disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

CAPÍTULO XI
DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 73. O disposto nesta Lei não prejudicará a validade dos atos praticados durante a vigência da legislação anterior.

Art. 74. Revoga-se o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 75. Esta Lei entra em vigor cento e oitenta dias a partir de sua publicação.

Consulta tributária da União

Exposição de motivos n. 4/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

2. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o anexo anteprojeto de lei, que dispõe sobre o processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal.

3. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

5. Dentro desse escopo, a presente proposta tem o intuito de incorporar à legislação federal uma série de melhorias no processo de consulta fiscal, mediante unificação e modernização da normatização atual constante nos arts. de 46 a 58 do Decreto-Lei n. 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. de 88 a 102 do Decreto n. 7.574, de 29 de setembro de 2011, com as inovações apresentadas como regulamentação pela Instrução Normativa da Receita Federal n. 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

4. Ante o colapso do sistema atual de cobrança do crédito tributário, representado pelo alto índice de congestionamento do Poder Judiciário ao qual correspondem as execuções fiscais, conforme relatório “Justiça em Números”, edição 2021, medidas administrativas que aumentem o processo de diálogo entre o contribuinte e a fiscalização, atuando antes mesmo de qualquer cobrança estatal, não são apenas desejáveis como devem ser priorizadas por qualquer iniciativa de reforma do processo tributário, como a presente.

5. Por isso, a Comissão de Juristas centrou seus esforços para além do desenvolvimento de soluções alternativas à solução de conflitos na esfera tributária, trabalhando também no aperfeiçoamento do mais eficaz

instrumento de unificação da interpretação da legislação tributária pela administração federal, que é a consulta fiscal.

6. A consulta fiscal, apesar de constante no ordenamento jurídico brasileiro há anos, ainda carece de ajustes com vistas a atingir uma eficácia mais próxima ao de outros países do mundo, em que o instituto tem representado um modelo de sucesso na prevenção de litígios tributários. [10]

7. Entre vários pontos que mereceram ajustes, destacamos a atual existência de um prazo muito extenso (trezentos e sessenta dias) para a autoridade administrativa proferir decisão, cujo não cumprimento não produz qualquer efeito imediato. Assim, na prática, o contribuinte, ao formular a consulta, não tem a garantia de que receberá uma resposta em curto espaço de tempo. Pelo contrário, o que se observa pela análise empírica são soluções de consulta que demoram cerca de um ano para serem solucionadas.

8. Outra característica do processo atual de consulta é que não há unicidade nas decisões tomadas, o que implica ausência de previsibilidade e segurança jurídica. [11]

9. Note-se que a consulta tributária, além do caráter uniformizador dos critérios jurídicos adotados pela fiscalização, é um importante instrumento de aprimoramento da relação Fisco-contribuinte, pois promove a transparência da atuação fiscal do Estado, o que resulta em um aumento da

---

[10] "Os dados relativos ao contencioso fiscal de outros países evidenciam que os modelos de consulta e solução de controvérsia desses países se mostram mais eficientes e efetivos, tanto do ponto de vista do fisco (em virtude do baixo índice de sonegação fiscal) quanto para os contribuintes (eis que estabelece maior segurança jurídica e diálogo com os órgãos da administração fazendária)." (LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. Tese apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração "Direito Econômico, Financeiro e Tributário", sob a orientação do Prof. Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo, 2020. p. 22).

[11] "Embora não exista em nosso ordenamento constitucional de 1988 uma norma veiculando expressamente o princípio da transparência enquanto tal, seu conteúdo normativo pode ser interpretado a partir de uma construção conjugada do artigo 5º, inciso XXXIII da Constituição com o princípio democrático, perpassando ainda diversos outros dispositivos da Carta Maior enquanto concretização dos supracitados deveres de garantia da publicidade, motivação, participação popular e liberdade de expressão." (D´ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão**: a regressividade cognitiva da matriz da matriz tributária brasileira. Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade. São Paulo, 2021. p. 244.

confiança entre as partes e, consequentemente, em maior eficácia social das normas tributárias. [12]

10. Na medida em que a legislação tributária se torna mais abrangente e complexa, aumenta a incerteza do contribuinte quanto à sua interpretação diante do caso concreto, a demandar a atuação administrativa com vistas ao esclarecimento das normas aplicáveis, com base nas informações levadas a seu conhecimento através do processo de consulta. [13]

11. Atenta a esse cenário, a Comissão de Juristas propõe algumas medidas para racionalizar o processo de consulta em âmbito federal, entre elas: (i) a redução do prazo de resposta de trezentos e sessenta dias (art. 95, § 2º, do Decreto n. 7.574/2011) para cento e vinte dias úteis; (ii) a possibilidade de retificação ou complementação da consulta formulada com ausência de informação necessária, quando possível; (iii) a possibilidade de formulação de consulta por meio eletrônico; (iv) a possibilidade de criação de procedimentos de consulta diferenciados com vistas à implementação de um programa de *compliance* cooperativo; e, por fim, (v) a produção de efeitos vinculantes para toda a administração federal e respectiva observância em relação a todos os demais sujeitos passivos não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas, pela decisão da consulta.

12. Com isso, pretendemos garantir a normatividade das decisões finais proferidas em sede de consulta fiscal, resgatando a ideia dos arts. de 369 a 373 do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, encaminhado ao Congresso por Rubens Gomes de Souza (1954), assegurada, porém, a

---

[12] "Embora não exista em nosso ordenamento constitucional de 1988 uma norma veiculando expressamente o princípio da transparência enquanto tal, seu conteúdo normativo pode ser interpretado a partir de uma construção conjugada do artigo 5º, inciso XXXIII da Constituição com o princípio democrático, perpassando ainda diversos outros dispositivos da Carta Maior enquanto concretização dos supracitados deveres de garantia da publicidade, motivação, participação popular e liberdade de expressão." (D´ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **Entre a transparência e a ilusão**: a regressividade cognitiva da matriz da matriz tributária brasileira. Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade. São Paulo, 2021. p. 244.

[13] Segundo relatório divulgado pelo Banco Mundial no Brasil, os contribuintes dedicam quase quatro vezes mais tempo ao cumprimento de suas obrigações fiscais do que em outros países da América Latina (1958 horas gastas no Brasil e cerca de 550 horas nos demais países da América Latina), e mais de dez vezes o tempo dos contribuintes nos países da OCDE (cerca de 165 horas). (Banco Mundial. **Sistema tributário**: pontos fracos e recomendações de políticas. Agosto, 2018. Disponível em: http://pubdocs.worldbank.org/en/619811534874323767/2-sistema-tribut%C3%A1rio.pdf.

irretroatividade em caso de alteração de entendimento, exceto se favorável ao contribuinte.

13. Nessa mesma linha, propomos que os efeitos da decisão da consulta para o estabelecimento matriz aplicam-se igualmente às filiais da mesma pessoa jurídica, assim como, tratando-se de matéria já decidida, o órgão competente limitar-se-á a transmitir ao consulente o texto da solução dada em hipótese precedente análoga, facultando-se, ainda, a possibilidade de o contribuinte requerer, mediante petição fundamentada, a revisão da referida decisão, caso entenda inaplicável ao seu caso o precedente invocado.

Ministra Regina Helena Costa
Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes
Relator da Subcomissão de Processo Tributário

Anteprojeto de lei ordinária sobre o processo de consulta tributária da União

Dispõe sobre o processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I
DA FINALIDADE E LEGITIMIDADE PARA FORMULAR A CONSULTA

Art. 1º Esta Lei rege o processo administrativo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O processo de consulta de que trata o **caput** aplica-se também à classificação de mercadorias, à classificação de serviços intangíveis e a outras operações que produzam variações no patrimônio.

§ 2º A consulta tributária consiste no procedimento administrativo gratuito destinado à resolução de dúvidas dos contribuintes e fixação de interpretação e aplicação da legislação tributária e legislação aduaneira e atenderá ao seguinte:

I – poderá ser formulada por qualquer sujeito passivo regularmente registrado nos cadastros da administração tributária, quanto à obrigação principal ou acessória;

II – conterá, em relação à matéria consultada, a precisa descrição de fato determinado, com a descrição detalhada de seu objeto e as informações necessárias a sua elucidação;

III – indicará os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada;

IV – caso a situação sobre a qual versa a consulta ainda não tenha ocorrido, o consulente deverá demonstrar sua vinculação à referida situação e a efetiva possibilidade de sua ocorrência; e

V – cada consulta deverá referir-se a um único tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, salvo no caso de matérias conexas.

§ 3º A consulta de que trata o **caput** poderá ser formulada pelos órgãos da administração pública.

§ 4º No caso de pessoa jurídica, a consulta deverá ser formulada pelo estabelecimento matriz.

CAPÍTULO II
DOS EFEITOS DA CONSULTA

Art. 2º Nenhum procedimento fiscal será instaurado, relativamente à espécie consultada, contra o sujeito passivo alcançado pela consulta, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da solução de consulta pelo consulente.

§ 1º A apresentação da consulta:

I – não suspende o prazo:

a) para o recolhimento de tributo retido na fonte ou objeto de qualquer das modalidades de lançamento regidas pelo Código Tributário Nacional, antes ou depois da data de apresentação; e

b) para a apresentação de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias;

II – não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações.

Art. 3º Não incidirão multa de mora e juros de mora relativamente à matéria consultada, desde a data do protocolo até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da respectiva solução, desde que a consulta seja eficaz e formulada antes do vencimento do débito.

Parágrafo único. Se a solução de consulta implicar pagamento de tributo, este deverá ser efetuado no prazo referido no **caput** ou no prazo legal de recolhimento; o que for mais favorável ao consulente.

Art. 4º A solução de consulta editada pelo órgão central terá efeitos vinculantes para toda a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e será observada em relação a todos os demais sujeitos passivos não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização.

§ 1º No caso de consulta referente a fato não ocorrido, seus efeitos somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado e o objeto da consulta forem os mesmos.

§ 2º Os efeitos da consulta formulado pela matriz da pessoa jurídica serão estendidos aos demais estabelecimentos.

§ 3º Caso seja publicado ato normativo que discipline a matéria consultada, posteriormente à sua apresentação e antes da solução da consulta, os efeitos desta cessarão após decorrido o prazo de trinta dias, contado da data de publicação do ato na imprensa oficial.

CAPÍTULO III
DA INEFICÁCIA DA CONSULTA

Art. 5º Não produzirá qualquer efeito a consulta formulada:

I – em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nesta Lei;

II – por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta, antes da data do protocolo;

III – por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada, antes da data do protocolo;

IV – quando houver lançamento tributário ou imposição de penalidades de qualquer tipo realizadas antes da data do protocolo;

V – sobre fato que tenha sido objeto de decisão proferida em consulta ou litígio administrativo ou judicial em que o consulente tenha sido parte, desde que o entendimento da administração não tenha sido alterado por ato superveniente;

VI – quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VII – quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

VIII – quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

IX – quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

X – sobre procedimentos relativos a parcelamento de débitos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, exceto na hipótese de consulta sobre a interpretação das normas relativas ao parcelamento, ressalvadas as competências previstas em leis e atos normativos específicos;

XI – em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

XII – sobre fato objeto de litígio na qual o consulente seja parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa e judicial;

XIII – sobre a constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira;

XIV – sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira;

XV – com o objetivo de obter prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. A administração tributária deverá, no caso de consulta formulada com ausência de informação necessária para a solução, nas hipóteses de que tratam os incisos I, II, IX, X, XIV e XV do **caput**, intimar o interessado para retificar ou complementar a consulta no prazo de quinze dias úteis, contados da data da intimação.

CAPÍTULO IV
DA SOLUÇÃO DA CONSULTA

Art. 6º A consulta deve buscar a prevenção de conflitos tributários, mediante a compreensão objetiva e subjetiva da divergência instaurada sobre a matéria consultada, observado o disposto quanto à interpretação ou aplicação da legislação aplicável.

Art. 7º Os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única no prazo máximo de cento e vinte dias úteis.

§ 1º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia, ressalvado o disposto no Capítulo VI ou em caso de esclarecimento de obscuridade, de eliminação de contradição ou de suprimento de omissão, hipótese em que caberão embargos de declaração.

§ 2º Os embargos de declaração serão admitidos uma única vez, opostos no prazo de cinco dias úteis, contados da data da ciência da solução, e serão julgados no prazo máximo de trinta dias úteis.

§ 3º Sempre que for recebida consulta que verse sobre matéria já decidida, na forma prevista no art. 5º, o órgão competente limitar-se-á a transmitir ao consulente o texto da solução dada em hipótese precedente análoga, sem necessidade de nova decisão.

§ 4º É facultado ao consulente, na hipótese do § 3º, solicitar, em petição fundamentada, a revisão da decisão, se entender inaplicável ao seu caso o precedente invocado.

Art. 8º As soluções das consultas serão publicadas no Diário Oficial da União, na forma disposta em ato normativo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, desde que seja garantida a total publicidade e o acesso ao conteúdo da consulta a todos os sujeitos passivos, resguardadas as informações legalmente protegidas por sigilo.

Art. 9º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias para órgãos do Mercado Comum do Sul (Mercosul) será efetuado exclusivamente pelo órgão central da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

CAPÍTULO V
DA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO

Art. 10. O entendimento manifestado em decisão relativa a processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias poderá ser alterado ou reformado, de ofício, conforme disciplinado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O consulente e os demais sujeitos passivos deverão ser cientificados da alteração ou da reforma de entendimento, em observância ao disposto no art. 8º.

Art. 11. Na hipótese de alteração do entendimento expresso em solução de consulta de que trata esta Lei, a nova orientação será aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos após a data de sua publicação na imprensa oficial, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que será aplicada, também, ao período abrangido pela solução anteriormente dada.

CAPÍTULO VI
DO RECURSO ESPECIAL

Art. 12. Cabe recurso especial no âmbito do processo de consulta, sem efeito suspensivo, na unidade indicada no art. 5º, nos casos em que se verificar a ocorrência de conclusões divergentes entre soluções de consulta relativas a idêntica matéria, fundada em idêntica norma jurídica.

§ 1º O recurso especial pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias úteis, contados da data da ciência da solução.

§ 2º O sujeito passivo que tiver conhecimento da publicação de solução divergente daquela que esteja observando, em decorrência de resposta à consulta anteriormente formulada sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no caput, no prazo de trinta dias úteis, contados da data da respectiva publicação da solução.

§ 3º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência de soluções divergentes sobre idênticas matérias, cotejando os elementos da divergência.

§ 4º O exame de admissibilidade do recurso especial será realizado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, não cabendo pedido de reconsideração da decisão que concluir pela inexistência de divergência interpretativa.

§ 5º A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato administrativo específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada e, por meio de sua publicação, aos demais sujeitos passivos, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência, respeitado o disposto no parágrafo único do art. 10.

§ 6º A solução de divergência a que se refere o § 5º terá efeitos vinculantes nos termos do art. 4º.

CAPÍTULO VII
DA REPRESENTAÇÃO DE DIVERGÊNCIA

Art. 13. Qualquer servidor da administração tributária que tomar conhecimento de soluções divergentes sobre a mesma matéria poderá, a

qualquer tempo, formular representação à autoridade competente nos termos do art. 5º, com a indicação das divergências por ele observadas.

CAPÍTULO VIII
DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 14. Ato do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil disciplinará sobre:

I – o procedimento para formulação de consulta por meio eletrônico;

II – a competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia;

III – a forma de publicização e organização das soluções das consultas de modo a garantir total publicidade e acesso ao conteúdo da consulta a todos os sujeitos passivos;

IV – as hipóteses em que a solução de consulta será efetuada exclusivamente pelo órgão central;

V – o procedimento para exame de admissibilidade do recurso especial.

Parágrafo único. A competência para solucionar consultas relativas ao Simples Nacional é da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil quando se referir a tributos administrados por esse órgão, conforme a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 15. A publicação de ato normativo superveniente na imprensa oficial modifica as conclusões em contrário constantes em soluções de consulta ou de divergência, independentemente de comunicação ao consulente.

Art. 16. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil poderá, no âmbito dos programas de conformidade tributária, criar procedimentos de consulta diferenciados para promover um espaço de diálogo, com vistas à implementação de um programa de **compliance** cooperativo.

Art. 17. Esta Lei entra em vigor noventa dias após a data de sua publicação.

Mediação tributária da União

Exposição de motivos n. 5/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o projeto de lei anexo, que busca estabelecer a possibilidade de utilização da mediação visando à pacificação da relação tributária entre o fisco e o sujeito passivo – Anteprojeto de Lei Ordinária de Mediação Tributária da União (PL da Mediação).

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. A mediação é um método autocompositivo de solução de conflitos quanto à recuperação das receitas não recolhidas espontaneamente pelos sujeitos passivos ou ao reconhecimento de desoneração total ou parcial desses.

4. A proposta legislativa tem o propósito claro de garantir a possibilidade de uso da mediação a partir da confluência de interesses da Secretaria da Receita Federal, dos procuradores da Fazenda Nacional e dos sujeitos passivos.

5. O “Capítulo I – Disposições Preliminares”, na “Seção I – Do Âmbito de Aplicação desta Lei”, dispõe que a mediação será cabível em âmbito administrativo e judicial como meio de prevenção consensual de conflitos entre o sujeito passivo e a União Federal (esta, representada pela Secretaria da Receita Federal – SRF, e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN). O dispositivo estimula a redução de litígios ao determinar prioridade às

mediações provocadas por coletividades de sujeitos passivos, visando à solução conjunta ou coletiva de conflitos relacionados à matéria tributária.

6. O Projeto estipula que a mediação será exercida por pessoas internas e/ou externas à administração pública. E ressalva que eventuais responsabilizações dos mediadores internos (auditores fiscais da RFB e procuradores da Fazenda Nacional) somente responderão por dolo ou fraude pelos seus órgãos correcionais ou disciplinares.

7. Na "Seção II – Dos Princípios da Mediação Tributária" conjuga valores atinentes à administração pública e ao fenômeno jurídico da mediação, são eles: legalidade, consensualidade, voluntariedade das partes, informalidade nas fases preparatórias e de tratativas, oralidade, autonomia das partes e autodeterminação procedimental e substantiva, decisão informada, imparcialidade do mediado, qualificação do mediador, sigilo e confidencialidade, segurança jurídica, publicidade, boa-fé e respeito mútuo. Na "Seção III – Das Definições" o projeto de lei esclarece os termos 'mediação tributária', 'requerimento de mediação', 'termo de aceitação da mediação tributária' e 'termo de entendimento'.

8. O "Capítulo II – Do Mediador e do Representante das Partes" prescreve que a habilitação dos mediadores será realizada pelo Ministério da Economia. Nesse sentido, para ser mediador interno, o auditor fiscal da SRF e o procurador da Fazenda Nacional deverão estar em exercício há mais de 10 (dez) anos e, para ser mediador externo, ter realizado curso de qualificação reconhecido para tal exercício.

9. Um aspecto interessante diz respeito à possibilidade de a mediação ser requerida não apenas pelo sujeito passivo, mas, também, pela Fazenda Nacional. Nos dois casos, a autoridade indicará quem será o mediador, e o sujeito passivo poderá rejeitar tal indicação por até 2 (duas) vezes. Caso ainda discorde das indicações, poderá desistir da mediação. Outro estímulo à implantação da mediação é a possibilidade de o sujeito passivo não precisar estar representado por terceiro, logo, a mediação torna-se ainda menos onerosa. E naturalmente a mediação em âmbito administrativo será representada pelo auditor fiscal da SRF e em âmbito judicial pelo procurador da Fazenda Nacional.

10. O "Capítulo III – Do Procedimento e dos Métodos de Mediação Tributária", na "Seção I – Do Procedimento de Mediação Tributária"

estabelece que as hipóteses passíveis de mediação serão estabelecidas em ato conjunto do advogado-geral da União e o Ministro da Economia, os quais estabelecerão os conflitos, administrativos e judiciais, objetos de mediação.

11. A mediação visa à redução do estoque de litígios judiciais, mas, também, objetiva evitá-los. Isto porque, além de ser viabilizada na fase administrativa, poderá ser implementada no curso do procedimento fiscal, ou seja, antes do início do contencioso administrativo. E para além desta fase, o projeto de lei permite sua realização no contencioso administrativo tributário, na inscrição em dívida ativa e no contencioso judicial tributário. Logo, nota-se que todo o percurso do crédito tributário, mesmo antes de sua formalização, será alcançado por tal instituto. Neste contexto, cabe realçar que poderá ser requerida tanto pelo sujeito passivo, como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

12. A mediação tributária é um fenômeno jurídico que se fundamenta na autocomposição, nestes moldes, qualquer das partes poderá desistir desta modalidade de solução de conflito desde que não tenha sido celebrado o acordo conclusivo. Se houver desistência, antes da assinatura do acordo, será dado prosseguimento imediato às medidas cabíveis à satisfação do crédito. Uma vez instaurado o procedimento de mediação, as partes deverão informar ao tribunal administrativo ou judicial para que ocorra a suspensão de eventuais prazos por 30 (trinta) dias, prorrogáveis por igual período.

13. O termo de entendimento é o documento que registrará o objetivo e a motivação da autocomposição da controvérsia em tela. Esse documento contemplará todas as informações necessárias, tais como obrigações, condições e efeitos da mediação. O acordo poderá ser provisório (caso contemple obrigações ou condições resolutivas ou suspensivas da sua validade ou eficácia) ou conclusivo (e, nesse caso, se contemplar o cumprimento de obrigações ou a verificação de condições futuras alguns procedimentos serão obrigatórios, tais como a confissão do sujeito passivo quanto aos valores devidos). Ainda, por tamanha importância, cabe anotar que, estabelecido o dever de recolhimento do tributo, terá o sujeito passivo direito a redução de 70% no valor da penalidade prevista no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/1996.

14. Por fim, a “Seção II – Dos Métodos de Mediação Tributária” discorre sobre os elementos a serem utilizados adequadamente pelos

mediadores quando da resolução do conflito tributário, bem como prescreve que os mediadores possuem dever de sigilo quanto aos dados a que tiveram conhecimento e que não poderão ter contato com o sujeito passivo.

15. A presente proposição visa autorizar de forma ampla a submissão de controvérsias tributárias à mediação, como mais uma porta para a solução dos litígios, em paralelo ao contencioso administrativo, ao judicial, à transação e à arbitragem. Desse modo, contribuirá, sobremaneira, para a racionalização do contencioso de forma técnica, garantidora de prévio e expresso consenso por ato administrativo autorizador e formalização pelas partes de termo de entendimento em que se observem os princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

Ministra Regina Helena Costa

Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes
Relator da Subcomissão de Processo Tributário

Anteprojeto de lei de Mediação Tributária da União

Dispõe sobre a mediação tributária na União e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I
DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Seção I
Do Âmbito de Aplicação desta Lei

Art. 1º Fica instituída a mediação tributária na União como meio de prevenção consensual de conflitos em matéria tributária administrativa e judicial entre a Fazenda Pública Federal e o sujeito passivo.

§ 1º Aplicam-se subsidiariamente a esta Lei as previsões contidas na Lei Federal nº 13.140, de 26 de junho de 2015, e nos arts. 3º e 174 da Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015, e alterações posteriores.

§ 2º Por Fazenda Pública Federal compreende-se a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 3º Nas hipóteses admitidas pela legislação federal, serão priorizadas mediações entre a Fazenda Pública Federal e a coletividade de sujeitos passivos, representados por entidades de classe, associações ou grupos detentores de situações idênticas ou análogas, visando à solução conjunta ou coletiva de conflitos relacionados à matéria tributária.

Art. 2º A mediação tributária será exercida por mediadores internos e/ou externos, caracterizados pela existência ou não de vínculo funcional com a

administração pública federal, os quais atuarão nas Câmaras de Mediação, nos termos desta Lei e respectiva regulamentação.

§ 1° No exercício da mediação, os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil e os procuradores da Fazenda Nacional não serão responsabilizados, exceto pelos respectivos órgãos correcionais ou disciplinares, ressalvadas as hipóteses de dolo ou de fraude.

§5° A atuação como mediador interno ou externo em matéria tributária e aduaneira é considerada exercício de função pública para os fins do art. 327 do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 - Código Penal.

Seção II
Dos Princípios da Mediação Tributária

Art. 3º A mediação tributária deverá respeitar os princípios peculiares à administração pública e ao instituto da mediação, entre os quais se destacam:

I – legalidade;

II – consensualidade;

III – voluntariedade das partes;

IV – isonomia entre as partes;

V – informalidade nas fases preparatórias e de tratativas;

VI – oralidade;

VII – autonomia das partes e autodeterminação procedimental e substantiva;

VIII – decisão informada;

IX – imparcialidade do mediador;

X – qualificação do mediador;

XI – sigilo e confidencialidade;

XII – segurança jurídica;

XIII – publicidade do resultado do procedimento consensuado entre as partes, inclusive da motivação e do objeto, especialmente se ato discricionário;

XIV – boa-fé; e

XV – respeito mútuo entre as partes e respeito às leis vigentes.

Seção III

Das Definições

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I – mediação tributária: o método e procedimento requerido, instaurado e mantido voluntariamente pelo agente competente da administração tributária federal e pelo sujeito passivo, no qual a assistência facilitadora ou diretiva de um terceiro imparcial busca a prevenção de conflito tributário, cujo resultado poderá ser a celebração de acordo, formalizado por meio de termo de entendimento das partes;

II – requerimento de mediação: o ato de solicitação de mediação formalizado pelo sujeito passivo;

III – termo de aceitação da mediação tributária: o acordo vestibular para a instauração do procedimento de mediação tributária, a ser assinado em conjunto pelas partes, podendo ser renunciado a qualquer tempo; e

IV – termo de entendimento: o instrumento de formalização de acordo tributário, que consiste em documento escrito, elaborado pelo mediador e submetido à avaliação e assinatura das partes, com base nas tratativas e nos consensos construídos nas sessões de mediação e no que foi acordado entre as partes.

Parágrafo único. O documento a que se refere o inciso IV deve conter o nome do mediador, o nome das partes ou dos respectivos advogados ou procuradores e o teor do que foi acordado e deve ser submetido à homologação pela autoridade designada por ato do Ministério da Economia.

CAPÍTULO II

DO MEDIADOR E DO REPRESENTANTE DAS PARTES

Art. 5º O Ministério da Economia realizará a habilitação dos mediadores, internos e externos, interessados em atuar como mediadores.

§ 1º Ato expedido pelo Ministério da Economia disporá sobre os seguintes requisitos necessários à atuação como mediador, interno e externo:

I – estar em exercício na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional há mais de dez anos;

II – ter realizado curso de qualificação para o exercício de mediação devidamente reconhecido pelo Ministério da Educação.

§ 2º A autoridade designada por ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao propor a mediação ou aceitar o requerimento de mediação formulado pelo sujeito passivo, indicará quem será o mediador.

§ 3º O sujeito passivo pode solicitar, por até duas vezes, que o mediador indicado pela Receita Federal do Brasil ou Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional seja substituído por outro devidamente habilitado ao exercício da mediação.

§ 4º O sujeito passivo pode desistir da mediação, caso discorde do mediador indicado em cumprimento ao disposto no § 3º.

Art. 6º As partes serão representadas:

I – pelo auditor fiscal, em mediação relativa a conflito tributário em âmbito administrativo e, pelo procurador da Fazenda Nacional, em mediação relativa à conflito tributário em âmbito judicial;

II – pelo sujeito passivo ou respectivo representante, com poderes necessários para tanto.

Parágrafo único. Caberá aos representantes das partes atender, no prazo estipulado, a todas as demandas do mediador e instruir o procedimento de mediação com os documentos e provas que entender necessários à apreciação do feito.

CAPÍTULO III
DO PROCEDIMENTO E DOS MÉTODOS DE MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA

Seção I
Do Procedimento de Mediação Tributária

Art. 7º As hipóteses de cabimento da mediação tributária serão definidas em ato conjunto do advogado-geral da União e do ministro da

Economia, visando à pacificação da relação tributária entre fisco e sujeito passivo.

Parágrafo único. A definição dos conflitos administrativos e judiciais em matéria tributária que poderão ser objeto de mediação seguirá os juízos de conveniência e oportunidade da Fazenda Pública Federal, visando à recuperação das receitas não recolhidas espontaneamente pelos sujeitos passivos ou ao reconhecimento de desoneração total ou parcial desses.

Art. 8º A mediação tributária poderá ser realizada nas seguintes fases administrativas ou judiciais:

I – no curso do procedimento fiscal;

II – no contencioso administrativo tributário;

III – na inscrição em dívida ativa; e

IV – no contencioso judicial tributário.

§ 1º No caso do inciso II, o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil que promove a auditoria deve opinar sobre a conveniência e oportunidade da realização da mediação.

§ 2º Na hipótese do § 1º, se for deferido o requerimento de mediação formalizado no curso de ação fiscal, o auditor fiscal responsável pelo procedimento fiscal deve participar das competentes sessões de mediação tributária.

Art. 9º A mediação tributária será instaurada após a aceitação do requerimento pela outra parte e será formalizada por meio de termo de aceitação da mediação tributária.

§ 1º A mediação poderá ser proposta pelo sujeito passivo bem como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em âmbito administrativo, e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em âmbito judicial.

§ 2º O termo de aceitação da mediação tributária indicará a concordância expressa das partes com o mediador e com os princípios, critérios, procedimentos, métodos e resultados da mediação.

Art. 10. As partes podem desistir da mediação tributária a qualquer momento, desde que antes da celebração do acordo conclusivo, formalizado em termo de entendimento homologado, nos termos desta Lei e do regulamento.

§ 1º A desistência da mediação tributária resultará no prosseguimento imediato das medidas administrativas ou judiciais competentes.

§ 2º A desistência da mediação não altera o dever de sigilo e a condição de confidencialidade ou o segredo sobre fatos, atos, documentos, declarações, informações, dados ou quaisquer elementos que tenham sido revelados em quaisquer etapas ou sessões da mediação, devendo as partes adotar todas as cautelas necessárias para manutenção futura, respondendo pessoalmente quem de algum modo violá-los ou concorrer para a violação.

Art. 11. Uma vez instaurado o procedimento de mediação, com a assinatura do termo de aceitação, ficarão suspensos, por trinta dias úteis, os prazos dos processos administrativos e judiciais para a prática de atos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Pública.

§ 1º O prazo referido no **caput** poderá ser prorrogado por mais sessenta dias úteis.

§ 2º As partes deverão peticionar ao tribunal administrativo ou ao juízo e informar a instauração de mediação tributária, bem como requerer a suspensão desses processos enquanto durar a mediação.

Art. 12. A resolução consensual do conflito deverá ser definida em acordo, instrumentalizado por termo de entendimento, que contemple o objetivo e a motivação da autocomposição da controvérsia ou da disputa tributária.

§ 1º O termo de entendimento definirá também as obrigações, as condições e os efeitos sobre o entendimento acordado, determinando eventuais consequências pelo descumprimento daquele.

§ 2º O acordo será sempre homologado pela autoridade designada por ato do Ministério da Economia.

§ 3º O acordo poderá ser provisório caso contemple obrigações ou condições resolutivas ou suspensivas da sua validade ou eficácia.

§ 4º No caso de descumprimento de obrigações ou condições do acordo provisório, esse será considerado extinto, retornando as partes ao estado anterior, assegurado o sigilo sobre toda a mediação e o respectivo acordo.

§ 5º A interpretação da legislação tributária prestigiada no acordo resultante da mediação tributária enquadra-se no disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

Art. 13. No caso de acordo conclusivo que contemple o cumprimento de obrigações ou a verificação de condições futuras, tais como a manutenção de regimes fiscais, o cumprimento de obrigações tributárias, inclusive pagamentos parcelados, serão obrigatórios:

I – o caráter declaratório, retrospectivo e prospectivo dos direitos reconhecidos pelas partes no acordo conclusivo, tratando-se de relações jurídico-tributárias continuadas ou não, inclusive para a qualificação de fatos, para a interpretação de normas jurídicas e para as obrigações tributárias em geral constituídas ou não, salvo em caso de mudança da situação de fato ou de direito relativamente à relação jurídico-tributária;

II – a renúncia ao direito e a qualquer meio de discutir administrativa ou judicialmente o objeto e a motivação do acordo, bem como as obrigações reconhecidas ou definidas no termo de entendimento;

III – a confissão por parte do sujeito passivo dos valores reconhecidos como devidos.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, o acordo definido no termo de entendimento deverá prever a inscrição direta em certidão de dívida ativa, independente de garantia apresentada para a satisfação do crédito ou do credor, em caso de seu descumprimento.

§ 2º Caso o acordo tributário estabeleça o dever de recolhimento do tributo objeto do procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito à redução de 70% no valor da penalidade prevista no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, desde que cumpra regularmente os termos do acordo.

Art. 14. O dever de sigilo impede a utilização de fatos, atos, documentos, declarações, informações, dados ou quaisquer elementos que tenham sido revelados durante a mediação e que não sejam adotados como motivos e definição do objeto para conclusão de acordo conclusivo.

Seção II
Dos Métodos de Mediação Tributária

Art. 15. Os mediadores deverão utilizar os métodos, as ferramentas e as habilidades de mediação mais adequados ao conflito tributário, e também:

I – identificar aspectos subjetivos das partes que dificultam ou condicionam a formação do consenso ou outra solução adequada para a controvérsia ou disputa, valendo-se, inclusive, de escuta ativa e comunicação não violenta;

II – realizar tratativas prévias com ambas as partes presentes e, quando se afigurar oportuno, em separado, a fim de assegurar o bom desenvolvimento da mediação;

III – buscar realçar os interesses das partes, evitando o direcionamento das tratativas para fatos passados, erros, acertos e provas;

IV – auxiliar no desvelamento de aspectos positivos das propostas de acordo formuladas pelas partes e nas consequências favoráveis, especialmente aquelas que possam formar consenso e gerar acordo conclusivo; e

V – buscar restaurar e pacificar a relação entre as partes, ainda que a mediação não resulte em consenso e acordo conclusivo.

Art. 16. Os mediadores não poderão ter contato com o sujeito passivo fora do ambiente da mediação, devendo guardar sigilo quanto a todos os fatos, informações e documentos que tenham acesso, salvo se configurarem, em tese, crimes de ação pública, ou caso venham a servir de motivos para fundamentar o objeto do ato e do acordo conclusivo.

Art. 17. Esta Lei entra em vigor cento e oitenta dias após a data de sua publicação.

Arbitragem em matéria tributária e aduaneira

Exposição de motivos n. 6/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o projeto de lei anexo, que busca estabelecer a possibilidade de utilização da arbitragem para prevenir e resolver litígios em matéria tributária e aduaneira – Anteprojeto de Lei Ordinária de Arbitragem em Matéria Tributária e Aduaneira (PL da Arbitragem).

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. A arbitragem é um método heterocompositivo de solução de conflitos já consolidado em nosso país, em especial após o advento da Lei n. 9.307/1996 e que, ao longo dos anos, tem expandido sua aplicação para cuidar, inclusive, de litígios envolvendo a Administração Pública.

4. A proposta legislativa tem a clara finalidade de garantir a possibilidade de uso da arbitragem a partir da confluência de interesses da Fazenda Pública e dos sujeitos passivos. Nesse contexto, o projeto de lei possui 11 (onze) capítulos, divididos nos termos abaixo elencados.

5. O “Capítulo I – Disposições Preliminares” retrata dois relevantes objetivos da arbitragem em matéria tributária e aduaneira; prioritariamente, visa à promoção da prevenção de litígios, subsidiariamente, ambiciona resolver conflitos já instaurados no contencioso administrativo e jurisdicional e com isso reduzir o tempo de solução de suas controvérsias, o que interessa ao sujeito passivo e à administração pública. Nesse cenário, ressalva-se que a arbitragem poderá ocorrer em qualquer fase da existência do crédito

público, ou seja, desde a ciência do auto de infração até a sua judicialização; não há restrição.

6. Retrata, também, a competência do árbitro, a força decisória da sentença, a aplicação subsidiária do disposto na Lei nº 9.307, de 1996 e a sua aplicação a todos os entes públicos de direito interno, aos conselhos profissionais e à Ordem dos Advogados do Brasil. Reafirma ainda que a função dos árbitros é análoga à dos juízes estatais, com poder para decidir sobre os fatos e o direito aplicável, sem que sua sentença fique sujeita a posterior homologação ou recurso ao Poder Judiciário, tanto quanto a Lei de Arbitragem já confere aos árbitros na arbitragem comercial.

7. O "Capítulo II – Do objeto, das hipóteses gerais e do requerimento de arbitragem" dispõe que a Fazenda Pública estabelecerá as temáticas aptas à utilização da arbitragem e que cada ente prescreverá elementos específicos, tais como: os critérios de valor para submissão das controvérsias, as fases processuais (administrativas ou judiciais) em que será cabível, o procedimento para apreciação do requerimento, as regras para escolha da câmara ou opção pela arbitragem *ad hoc*, as regras relativas ao árbitro (escolha, indicação, impugnação e as balizas para fixação de honorários no caso de árbitro *ad hoc*).

8. O requerimento de arbitragem, etapa preliminar à pactuação de compromisso arbitral, será direcionado à autoridade máxima do órgão responsável pela administração do crédito, o qual decidirá sobre a sua instauração, indicará as questões a serem analisadas e os elementos de fato e de direito que adequam o caso à temática prescrita.

9. A garantia da consensualidade para a adoção da arbitragem é uma das características mais relevantes desta proposição. Sabe-se que só pode haver arbitragem quando há consentimento expresso de ambas as partes quanto à sua adoção. Inspirado no modelo português, o Projeto atribui à autoridade administrativa a escolha prévia das matérias passíveis de serem submetidas a arbitragem pela edição de ato administrativo para tanto. O consentimento da administração tributária para a arbitragem se dá pelo ato administrativo autorizador, que possibilita a opção do sujeito passivo e a formalização dessa opção pelo compromisso arbitral. A escolha pela arbitragem,

feita pelo sujeito passivo, nas hipóteses autorizadas pelo ato administrativo vincula a administração à arbitragem e afasta a discussão judicial da questão.

10. O “Capítulo III – Das regras gerais do procedimento arbitral” estipula condições formais e materiais a serem observadas pela arbitragem. Neste caso, materialmente, prescreve três vedações à arbitragem, são elas: (i) por equidade, (ii) relativa à constitucionalidade ou discussão de lei em tese e (iii) a prolação de sentença que resulte em regime especial, diferenciado ou individual de tributação, direta ou indiretamente. Formalmente, ressalva que, (i) a arbitragem será realizada no país e em língua portuguesa, (ii) que as informações serão públicas, exceto as consideradas sigilosas, (iii) que será, preferencialmente, institucional, mas será permitida a arbitragem ad hoc desde que devidamente justificada e, por fim, (iv) que será escolhida uma câmara arbitral, previamente credenciada pelo ente federativo, para compor o litígio.

11. A amplitude de cognição não é ilimitada. O Projeto exige que a sentença arbitral observe o artigo 927 do CPC/15 e os julgamentos pelo STF em sede de repercussão geral, em se tratando da mesma matéria fática. Os regimes de precedentes vinculantes do artigo 927 do CPC/15 e de julgamentos do STF com repercussão geral têm especial importância na esfera tributária e aduaneira. Tais áreas têm forte matriz constitucional e envolvem demandas cujo objeto de controvérsia abrange questões de direito que tendem à multiplicação.

12. As decisões judiciais nos regimes dos precedentes vinculantes e de repercussão geral passam a compor o ordenamento jurídico e devem, por isto, ser observadas nos julgamentos da arbitragem para garantir isonomia e segurança jurídica para a própria administração e para os sujeitos passivos, sob pena de nulidade. Busca-se, assim, a formação de uma jurisprudência arbitral estável, íntegra e coerente, em diálogo constante com a jurisprudência vinculante do Poder Judiciário.

13. Na arbitragem comercial, o consentimento é extraído da cláusula compromissória arbitral, quando incluída pelas partes em seus contratos, ou de um compromisso arbitral, na ausência de tal cláusula. Na esfera tributária e aduaneira, como os conflitos não decorrem de contrato, o consentimento para sua solução por arbitragem exige que as partes firmem compromisso arbitral. E para dar às autoridades tributárias e aduaneiras segurança para firmar o compromisso arbitral é que se prevê ato administrativo

autorizador da arbitragem pelo ente federativo como a prévia e expressa manifestação de sua vontade para adoção do instituto.

14. O “Capítulo IV – Do compromisso arbitral” institui que o litígio ocorrerá por meio da subscrição de compromisso arbitral, informa cláusulas obrigatórias e aponta os elementos de sua extinção. A assinatura do compromisso arbitral será realizada por advogado e, de relevante anotação, este momento será considerado o marco temporal interruptivo da prescrição, para todos os seus efeitos.

15. O “Capítulo V – Dos princípios e prazos do procedimento arbitral” determina a observância de 04 (quatro) princípios: o contraditório, a igualdade das partes. a imparcialidade dos árbitros e seu livre convencimento. Quanto aos prazos, estabelece o mínimo de 60 (sessenta) dias úteis para a resposta às alegações iniciais, que poderá ser reduzido à metade se dispuser apenas sobre questão de direito, e, máximo de 12 (doze) meses para a apresentação da sentença, contado da assinatura do compromisso, o qual poderá ser prorrogado uma única vez.

16. A intenção do Projeto, ao propor tal prazo máximo, é de garantir a celeridade do processo arbitral, respeitando, porém, a complexidade da matéria, que pode demandar análise contábil, levantamentos e atualização de dados pelo sujeito passivo, pela administração ou por experts que venham a ser designados ao longo do procedimento. A extensão do prazo proposto contribui para que a prolação de sentença arbitral seja adequada, resolutiva e não passível de nulidade.

17. O “Capítulo VI – Dos custos da arbitragem” determina a antecipação das despesas obrigatórias relativas ao procedimento arbitral, as quais, a depender do caso, serão restituídas. As despesas incorridas pela parte, quando da contratação de assistentes técnicos, será de sua responsabilidade.

18. O “Capítulo VII – Da câmara arbitral e dos árbitros” dispõe que ato conjunto das autoridades envolvidas estabelecerá (i) critérios para credenciamento e indicação das câmaras arbitrais e (ii) balizas para a escolha dos árbitros. Detalhamento que ficará à cargo de cada ente público de direito interno, dos conselhos de classe e da Ordem dos Advogados do Brasil.

19. O Projeto não exige que a instituição arbitral esteja localizada no território do ente federativo em que se originou a controvérsia, nem

que a instituição credenciada atenda apenas controvérsias envolvendo aquele ente. Com isso, a regulação do credenciamento pode permitir que uma mesma instituição arbitral administre procedimentos de mais de um ente federativo e se localize geograficamente onde se facilite acesso a sujeitos passivos e a administrações tributárias de vários entes federativos em determinada região do País.

20. Também não exige da instituição arbitral tempo mínimo de existência, uma vez que a extensão territorial do Brasil iria dificultar o credenciamento de instituições que, de outra forma, estariam localizadas apenas em cidades onde é maior a concentração de sujeitos passivos. A exigência de regular funcionamento da instituição, onde quer que se instale, é que irá indicar sua eficiência na administração dos procedimentos.

21. Por fim, sabe-se que a instituição arbitral apenas administra os procedimentos, em apoio aos árbitros e às partes em conflito, não sendo responsável pela decisão da arbitragem, função reservada exclusivamente aos árbitros, razão pela qual a escolha destes é que irá determinar a adequação da solução das controvérsias administradas pela instituição. A escolha de árbitros competentes, diligentes, discretos, experientes, especializados, independentes e imparciais é a garantia de uma boa arbitragem e de decisão adequada da controvérsia a eles submetida.

22. O “Capítulo VIII – Da representação da Fazenda Pública no procedimento arbitral” esclarece ser de competência constitucional e legal dos órgãos da Advocacia Pública, inclusive, determina observância às prerrogativas relativas as intimações.

23. O “Capítulo IX – Do assessoramento técnico” permite que os representantes da Fazenda Pública façam consultas técnicas a servidores ou a outros órgãos, ambos, de seu próprio ente público.

24. O “Capítulo X – Da sentença arbitral” estipula os requisitos obrigatórios da decisão (relatório, fundamentos e dispositivo). Ressalva, ainda, que sentença arbitral contrária à Fazenda Pública, pecuniária, será paga via precatório ou, a critério do sujeito passivo, via compensação, já que se equipara à sentença judicial.

25. O Projeto determina que lei específica preveja redução de multas, uma vez mais, com o objetivo de estimular a opção pela arbitragem, seja

ela em âmbito preventivo, seja em contencioso. Nesse caso, há apenas que se observar que a diminuição das multas não pode ser inferior ao disposto na lei de origem do litígio. E, acaso o sujeito passivo descumpra o disposto na sentença arbitral, o débito será inscrito em dívida ativa e se submeterá às regras de cobrança extrajudicial e judicial dos créditos públicos, restando proibida rediscussão sobre quaisquer questões decididas na sentença arbitral. São previstas, ainda, hipóteses de nulidade da sentença arbitral, bem como de cessação de eficácia da coisa julgada em hipóteses análogas àquelas aplicáveis às sentenças judiciais.

26. O "Capítulo XI – Disposições finais" retrata importantes previsões para garantir segurança aos agentes públicos que tenham participado dos procedimentos arbitrais, ressalta que a arbitragem não constitui renúncia de receita, nem operação de crédito e assegura a redução de multas aos sujeitos passivos que optarem pelo procedimento arbitral como incentivo à não opção pela via judicial.

27. Como estímulo final, o Projeto prevê prazo de 2 (dois) anos para que os entes públicos de direito interno atualizem suas normas tributárias para adequar as hipóteses de redução de multa às balizas que estipula. Assim, recorta 3 (três) grandes momentos da vida do crédito tributário e, para cada um deles, informa qual o percentual de multa poderá ser reduzido. Nesses termos, a sentença arbitral poderá reduzir a multa: (i) em 60% (sessenta por cento) se requerida em até 15 (quinze) dias da ciência do auto de infração, (ii) em 30% (trinta por cento) se pleiteada após este prazo e antes da decisão administrativa de primeira instância e, por fim, (iii) em 10% se postulada antes da decisão administrativa de segunda instância, da inscrição em dívida ativa ou da citação da Fazenda Pública em processo judicial.

28. Com isso, a presente proposição prevê a redução da litigiosidade no âmbito fiscal, atacando o conhecido estoque do contencioso tributário que, apenas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), totaliza mais de R$ 600 bilhões de reais, distribuídos em cerca de 120 mil processos, sem mencionar o grande número de demandas tributárias discutidas em juízo e em outros tribunais administrativos.

29. Como já dito, a arbitragem não é um instituto novo. Apenas não foi até agora adaptada para aplicação em matéria tributária e aduaneira. E

não se pretende, por meio deste Projeto, inovar totalmente o ordenamento jurídico da arbitragem no Brasil. Por isso, o Projeto determina a aplicação subsidiária à arbitragem tributária e aduaneira da Lei de Arbitragem, vigente há 25 anos e que vem sendo crescentemente aplicada e validada pelo Poder Judiciário em controvérsias com a Administração Pública.

30. A presente proposição visa autorizar de forma ampla a submissão de controvérsias tributárias e aduaneiras à arbitragem, mais uma porta para a solução dos litígios, em paralelo ao contencioso administrativo, ao judicial, à transação e à mediação. Deste modo, contribuirá, sobremaneira, para a racionalização do contencioso de forma técnica, garantidora de prévio e expresso consenso por ato administrativo autorizador e formalização pelas partes de compromisso arbitral em que se observem os princípios da ampla defesa, do devido processo legal e do sistema vigente de precedentes vinculantes.

Ministra Regina Helena Costa

Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes
Relator da Subcomissão de Processo Tributário

Anteprojeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira

Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a utilização da arbitragem, nos termos do art. 22, I, da CF/88, para, prioritariamente, promover a prevenção do litígio e, subsidiariamente, resolver aqueles já instaurados no contencioso administrativo e jurisdicional, envolvendo matéria tributária e aduaneira.

§ 1º O árbitro é juiz de fato e de direito, inclusive para os fins estabelecidos nos artigos 151, inciso V e 156, inciso X da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário.

§ 2º Aplicam-se subsidiariamente à arbitragem tributária as disposições da Lei nº 9.307, de 1996.

§ 3º O disposto nesta Lei aplica-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, à cobrança de valores devidos a conselhos profissionais e à Ordem dos Advogados do Brasil.

CAPÍTULO II

DO OBJETO, DAS HIPÓTESES GERAIS E DO REQUERIMENTO DE ARBITRAGEM

Art. 2º A Fazenda Pública estabelecerá por ato próprio o rol de hipóteses gerais em relação às quais poderá optar pelo uso da arbitragem tributária ou aduaneira.

§ 1º Além das hipóteses gerais previstas no *caput*, cada ente estabelecerá por ato próprio:

I – critérios de valor para submissão das controvérsias à arbitragem;

II – as fases processuais, administrativas ou judiciais, em que o sujeito passivo poderá propor a arbitragem;

III – o procedimento para apreciação do requerimento de arbitragem a ser submetido pelo sujeito passivo;

IV – regras para escolha da câmara de arbitragem ou para a opção devidamente justificada pela arbitragem *ad hoc*;

V – regras para escolha, indicação e impugnação do árbitro, ou dos árbitros, inclusive os casos em que a ausência de acordo entre as partes dará causa à frustração do procedimento;

VI – critérios para fixação de honorários dos árbitros no caso da opção justificada pela arbitragem *ad hoc*.

§ 2º Em relação aos conselhos profissionais e à Ordem dos Advogados do Brasil, os atos previstos no *caput* e no § 1º deste artigo serão editados pelo respectivo Conselho Federal.

Art. 3º A decisão administrativa pela aceitação do requerimento de submissão do litígio à arbitragem constitui etapa preliminar à pactuação de compromisso arbitral e será proferida pela autoridade máxima do órgão responsável pela administração do crédito, diretamente ou mediante delegação, de acordo com regulamentação por ato próprio, e conterá, no mínimo, descrição pormenorizada das questões que serão objeto da arbitragem, bem como dos elementos de fato e de direito que evidenciam a subsunção do caso concreto ao rol de controvérsias previsto no caput do art. 2º.

CAPÍTULO III

DAS REGRAS GERAIS DO PROCEDIMENTO ARBITRAL

Art. 4º A arbitragem de que trata esta Lei observará as seguintes condições:

I – é vedada a arbitragem por equidade;

II – as normas de direito material para fundamentar a decisão arbitral serão as do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive aquelas objeto de precedente qualificado de que trata o art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

III – a arbitragem será realizada na República Federativa do Brasil e em língua portuguesa;

IV – as informações sobre o processo de arbitragem serão públicas, ressalvadas aquelas necessárias à preservação de segredo industrial ou comercial e aquelas consideradas sigilosas pela legislação brasileira;

V – a arbitragem será, preferencialmente, institucional; e

VI – uma câmara arbitral previamente credenciada pelo ente federativo deverá ser escolhida para compor o litígio.

§ 1º Em nenhuma hipótese será submetida à arbitragem controvérsia envolvendo a constitucionalidade de normas jurídicas ou discussão sobre lei em tese.

§ 2º É vedada a prolação de sentença arbitral cujos efeitos prospectivos resultem, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação.

§ 3º Observado o disposto no inciso V do *caput*, será admitida a opção pela arbitragem *ad hoc*, desde que devidamente justificada.

CAPÍTULO IV

DO COMPROMISSO ARBITRAL

Art. 5º A submissão do litígio à arbitragem ocorrerá por meio da subscrição de compromisso arbitral, que indicará, com precisão, o objeto do litígio.

§ 1º O compromisso arbitral será firmado por advogado com poderes para representação judicial e extrajudicial do sujeito passivo e da Fazenda Pública.

§ 2º A assinatura do compromisso arbitral interrompe a prescrição, para todos os efeitos.

Art. 6º São cláusulas obrigatórias do compromisso arbitral:

I – a identificação do sujeito passivo;

II – o nome, profissão e domicílio do árbitro ou dos árbitros, ou, se for o caso, a identificação da entidade à qual as partes delegaram a indicação de árbitros;

III – a opção pela arbitragem institucional, com a indicação da respectiva câmara de arbitragem, ou a opção devidamente justificada pela arbitragem *ad hoc*.

IV – a matéria que será objeto da arbitragem;

V – o lugar em que será proferida a sentença arbitral;

VI – o prazo para apresentação da sentença arbitral, que não poderá ser superior ao indicado no art. 9º, inciso II, desta Lei;

VII – a declaração da responsabilidade pelo pagamento dos honorários e das despesas com a arbitragem, nos termos do art. 10 desta Lei;

VIII – a fixação dos honorários do árbitro ou dos árbitros, no caso da opção pela arbitragem *ad hoc*; e

IX – remissão à obrigatoriedade de cumprimento das disposições desta Lei.

Parágrafo único. Fixando as partes os honorários dos árbitros, no compromisso arbitral, este constituirá título executivo extrajudicial; não havendo tal estipulação, os árbitros irão requerer ao órgão do Poder Judiciário que seria competente para julgar, originariamente, a controvérsia que os fixe por sentença.

Art. 7º Extingue-se o compromisso arbitral:

I – escusando-se qualquer dos árbitros, antes de aceitar a nomeação, desde que as partes tenham declarado, expressamente, não aceitar substituto;

II – falecendo ou ficando impossibilitado de dar seu voto algum dos árbitros, desde que as partes declarem, expressamente, não aceitar substituto; ou

III – tendo expirado o prazo a que se refere o art. 6º, inciso VI, desde que a parte interessada tenha notificado o árbitro ou o presidente do tribunal arbitral, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para a prolação e apresentação da sentença arbitral.

CAPÍTULO V

DOS PRINCÍPIOS E PRAZOS DO PROCEDIMENTO ARBITRAL

Art. 8º Serão sempre respeitados, no procedimento arbitral, os princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade dos árbitros e de seu livre convencimento.

Art. 9º No procedimento arbitral, deverão ser observados os seguintes prazos:

I – o prazo mínimo de 60 (sessenta) dias úteis para a resposta às alegações iniciais; e

II – o prazo máximo de 12 (doze) meses para a apresentação da sentença arbitral, contado da data de celebração do compromisso arbitral.

§ 1º Nos casos que envolvam controvérsia exclusivamente de direito, o representante da Fazenda Pública, por ocasião da assinatura do compromisso arbitral, poderá informar antecipadamente sua anuência com a redução, pela metade, do prazo previsto no inciso I.

§ 2º O prazo a que se refere o inciso II do *caput* poderá ser prorrogado uma vez, desde que seja estabelecido acordo entre as partes e que o período não exceda 24 (vinte e quatro) meses.

CAPÍTULO VI

DOS CUSTOS DA ARBITRAGEM

Art. 10. As custas e as despesas relativas ao procedimento arbitral, inclusive aquelas atinentes aos honorários arbitrais, serão antecipadas pelo sujeito passivo e, quando for o caso, restituídas conforme deliberação final na instância arbitral.

§ 1º Na hipótese de sucumbência recíproca, as partes arcarão proporcionalmente com os custos da arbitragem.

§ 2º As despesas decorrentes da contratação de assistentes técnicos serão de responsabilidade das partes e não serão restituídas ao final

do procedimento arbitral, hipótese em que caberá ao órgão ou à entidade representada assegurar-se da disponibilidade orçamentária para a eventual contratação de terceiros ou fazer-se assistir por servidor público tecnicamente habilitado.

§ 3º Os custos relacionados à produção de prova pericial, incluídos os honorários periciais, serão adiantados pela parte que a houver requerido ou pelo sujeito passivo quando for determinada de ofício ou requerida por ambas as partes, nos termos estabelecidos no caput.

§ 4º A sentença arbitral condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor, nos exatos termos do art. 85 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil, excluído o ressarcimento, por quaisquer das partes, de honorários contratuais.

§ 5º Na hipótese de o crédito tributário da União submetido a arbitragem estar inscrito em Dívida Ativa, o encargo legal de que trata o Decreto-lei 1.025/69 ficará limitado a 10% (dez por cento) sobre a condenação constante da sentença arbitral e desde que seja o crédito tributário quitado até 30 dias da decisão, sem prejuízo dos honorários previstos no parágrafo anterior. Se não houver a quitação, fica restabelecido o percentual constante do referido Decreto-lei 1.025/69.

§6º Se cada litigante for, em parte, vencedor e vencido, serão proporcionalmente distribuídas entre eles as despesas. Se um litigante sucumbir em parte mínima do pedido, o outro responderá, por inteiro, pelas despesas e pelos honorários.

§7º Concorrendo diversos autores ou diversos réus, se todos assinarem o compromisso arbitral, os vencidos respondem proporcionalmente pelas despesas e pelos honorários.

CAPÍTULO VII

DA CÂMARA ARBITRAL E DOS ÁRBITROS

Art. 11. Os critérios de credenciamento e indicação das câmaras arbitrais observarão o disposto em ato conjunto das autoridades indicadas no art. 2º desta Lei.

Art. 12. O árbitro ou os árbitros serão escolhidos conforme regramento estabelecido na forma do art. 2º desta Lei, e deverão, no mínimo:

I – estar no gozo de plena capacidade civil;

II – deter conhecimento compatível com a natureza do litígio; e

III – não ter, com as partes ou com o litígio que lhe for submetido, relações que caracterizem as hipóteses de impedimento ou suspeição de juízes, conforme previsto na Lei nº 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, bem como outras situações de conflito de interesses previstas em lei ou reconhecidas em diretrizes internacionalmente aceitas ou, ainda, nas regras da instituição arbitral escolhida.

Parágrafo único. A atuação como árbitro em matéria tributária e aduaneira é considerada exercício de função pública para os fins do art. 327 do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 - Código Penal.

CAPÍTULO VIII

DA REPRESENTAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA NO PROCEDIMENTO ARBITRAL

Art. 13. Os entes públicos serão representados perante o juízo arbitral conforme as competências constitucionais e legais dos seus órgãos de Advocacia Pública.

Parágrafo único. As comunicações processuais dirigidas aos advogados públicos que atuarem no procedimento arbitral deverão assegurar a sua ciência inequívoca e observarão as prerrogativas para o recebimento de intimações previstas em lei.

CAPÍTULO IX

DO ASSESSORAMENTO TÉCNICO

Art. 14. Os representantes da Fazenda Pública poderão requisitar parecer técnico de servidores ou dos órgãos do respectivo ente com expertise no objeto do litígio.

CAPÍTULO X

DA SENTENÇA ARBITRAL

Art. 15. São requisitos obrigatórios da sentença arbitral:

I – o relatório, que conterá os nomes das partes e um resumo do litígio;

II – os fundamentos da decisão, que conterá a análise das questões de fato e de direito;

III – o dispositivo, em que constará a resolução das questões submetidas à arbitragem, bem como, se for o caso, o modo e prazo para o cumprimento da decisão; e

IV – a data e o lugar em que foi proferida.

Parágrafo único. A sentença arbitral será assinada pelo árbitro ou por todos os árbitros, cabendo ao presidente do tribunal arbitral, na hipótese de um ou alguns dos árbitros não poder ou não querer assinar a sentença, certificar tal fato.

Art. 16. Na hipótese de sentença arbitral condenatória que imponha obrigação pecuniária à Fazenda Pública, inclusive relativa às custas e despesas com o procedimento arbitral, o pagamento ocorrerá na forma do art. 100 da Constituição Federal ou, nos termos da legislação específica, através do aproveitamento de créditos tributários pela via da compensação, a critério do sujeito passivo.

§ 1º Cabe à parte vencedora requerer o cumprimento da sentença perante o juízo competente.

§ 2º Cabe ao árbitro ou ao presidente do tribunal arbitral requerer ao juízo competente a adoção das providências necessárias à expedição de precatório ou de requisição de pequeno valor, relativas às custas e despesas com o procedimento arbitral devidas pela Fazenda Pública.

§ 3º A sentença arbitral transitada em julgado se equipara à sentença judicial para fins de compensação tributária.

Art. 17. Lei específica do ente tributante deverá estabelecer hipóteses de redução de multas para que a opção pela arbitragem promova, prioritariamente, a prevenção do litígio e, subsidiariamente, resolva aqueles já instaurados no contencioso administrativo e jurisdicional, envolvendo matéria tributária e aduaneira.

Parágrafo único. É vedada a fixação, pelos entes federativos, de percentuais de redução de multa inferiores aos estabelecidos na presente lei.

Art. 18. O inadimplemento pelo sujeito passivo dos valores fixados na sentença arbitral dará ensejo à inscrição em dívida ativa e à observância das regras gerais de cobrança extrajudicial e judicial dos créditos públicos, sendo vedada, em qualquer esfera, a rediscussão sobre quaisquer questões decididas na sentença arbitral.

Art. 19. É nula a sentença arbitral se:

I – for nulo o compromisso;

II – emanou de quem não podia ser árbitro;

III – não contiver os requisitos do art. 15 desta Lei;

IV – for proferida fora dos limites da convenção de arbitragem;

V – ofender a coisa julgada;

VI – comprovado que foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva;

VII – resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

VIII – proferida fora do prazo, observado o disposto no art. 7º inciso III, desta Lei;

IX – forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 8º, desta Lei.

X – proferida em contrariedade a precedente qualificado de que trata o art. 927 da Lei nº 13.105, de 2015; ou

XI – for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação anulatória.

Art. 20 Qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade da sentença arbitral, em 180 (cento e oitenta) dias contados da notificação da parte da sentença arbitral, parcial ou final.

§ 1º A sentença que julgar procedente o pedido declarará a nulidade da sentença arbitral e determinará, se for o caso, que o árbitro ou o tribunal profira nova sentença arbitral.

§ 2º A decretação da nulidade da sentença arbitral também poderá ser requerida na impugnação ao cumprimento da sentença, nos termos dos arts. 525 e seguintes da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), se houver execução judicial.

§ 3º A parte interessada poderá ingressar em juízo para requerer a prolação de sentença arbitral complementar, se o árbitro não decidir todos os pedidos submetidos à arbitragem.

Art. 21. A sentença arbitral submete-se ao mesmo regime jurídico de cessação de eficácia da coisa julgada aplicável à sentença judicial em virtude da superveniência do trânsito de julgado de precedente firmado sob o rito da repercussão geral ou de controle concentrado de constitucionalidade em sentido contrário ao definido na sentença.

Art. 22. A interpretação da legislação tributária prestigiada na sentença arbitral se enquadra no disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CAPÍTULO XI

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 23. Os agentes públicos que participarem dos processos de arbitragem previstos nesta Lei somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Art. 24. A submissão de controvérsia tributária ou aduaneira à arbitragem não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, nem pode ser interpretada como operação de crédito vedada pelo art. 35 da mesma Lei Complementar.

Art. 25. A União, Distrito Federal, Estados e Municípios deverão, dentro do prazo de dois anos, atualizar a sua legislação tributária para dispor sobre as hipóteses de redução das multas a que se refere o art. 17, para, prioritariamente, promover a prevenção do litígio e, subsidiariamente, resolver aqueles já instaurados no contencioso administrativo e jurisdicional, envolvendo matéria tributária e aduaneira.

§ 1º A não implementação das disposições do *caput* acarretará a aplicação dos critérios enumerados no §3°, como percentuais mínimos, até que sobrevenha legislação específica.

§ 2º É vedada a fixação, pelos entes federativos, de percentuais de redução de multa inferiores aos estabelecidos na presente lei;

§ 3° a sentença arbitral que concluir pela existência de tributo devido poderá reduzir as multas, de qualquer natureza, nos seguintes percentuais:

I – em 60% (cinquenta por cento), se a arbitragem tiver sido requerida no prazo de até 15 (quinze) dias úteis, contados da data de ciência do auto de infração;

II – em 30% (trinta por cento), se a arbitragem tiver sido requerida após o prazo de que trata o inciso I e previamente à decisão administrativa de primeira instância;

III – em 10% (dez por cento), se a arbitragem tiver sido requerida previamente à decisão administrativa de segunda instância, à inscrição em dívida ativa ou à citação da Fazenda Pública em processo judicial.

Art. 26. Esta Lei entrará em vigor 180 (cento e oitenta) dias após a data de sua publicação.

Código de Defesa dos Contribuintes

Exposição de motivos n. 7/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à sua elevada apreciação, em anexo, projeto de Lei de Código de Defesa dos Contribuintes, que dispõe sobre normas gerais relativa a direitos, garantias e deveres dos contribuintes.

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. Referida Comissão, debruçada na tarefa que lhe foi imposta, elaborou uma rede de projetos de lei, abordando as necessidades diversas que o Sistema Tributário Brasileiro enfrenta dada sua complexidade, sendo elas: Lei Do Processo Administrativo Tributário Federal; Lei de Execução Fiscal; Lei de Custas Federais; Lei Complementar Sobre Normas Gerais De Prevenção De Litígios, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário em Matéria Tributária; Lei Complementar de Arbitragem Tributária; Lei de Mediação Tributária; e Lei de Consulta Tributária Federal.

4. O presente documento, por sua vez, alinhado aos demais anteprojetos, vem consagrar a figura do contribuinte como sujeito de direitos e deveres, e consolidar a proposta a que a Comissão se ateve, de redefinir a relação fisco-contribuinte, promovendo um novo paradigma de confiança e cooperação mutua.

5. O cenário atual é deficitário quanto à experiência dialógica entre administração tributária e contribuintes. O recente estudo promovido pelo

Conselho Nacional de Justiça, Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional[14], apontou um amplo gargalo das administrações tributárias na adoção de medidas de transparência e relacionamento cooperativo.

6. Destaca-se do referido estudo que apenas seis Procuradorias afirmaram utilizar mecanismos para induzir o contribuinte à satisfação do crédito, antes ou concomitantemente à propositura da execução, sendo a maioria dos mecanismos mencionados coercitivos. Também se constatou a ausência de programas de premiação de contribuintes regulares e escassa utilização de meios adequados de solução de conflitos tributários.

7. Há, outrossim, deficiência na solução administrativa de questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, e na adoção de medidas de transparência quanto aos atos preparatórios de normas e atos tributários.

8. Nesse contexto, o presente Projeto visa à evolução do relacionamento fiscal, com a participação ativa do contribuinte, inovando com medidas que objetivam essa aproximação e, em especial, medidas de incentivo aos bons pagadores, de forma a proteger o cidadão e alcançar, concomitantemente, a satisfação do crédito tributário, garantindo que direitos e garantias sejam preservados.

9. O documento que ora submetemos à Vossa elevada consideração está dividido em sete capítulos que conferem ao contribuinte, como exposto, a posição de sujeito de direitos e deveres, restabelecendo sua relação com o Fisco, alicerçado em bases de confiança e cooperação, sendo eles: (i) Disposições preliminares, (ii) Das normas fundamentais da relação tributária, (iii) Das normas gerais aplicadas ao processo administrativo tributário, (iv) Do contribuintes bons e cooperativos e do devedor contumaz, (v) Das sanções tributárias, (vi) Das normas gerais aplicadas à recuperação do crédito tributário e (vii) Das disposições finais.

10. Nas Disposições Preliminares é esclarecido o escopo do normativo, demonstrando-se com clareza que os direitos, garantias, deveres e

[14] CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília, DF: CNJ; Insper, 2022. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf.

procedimentos previstos no documento serão aplicáveis à relação jurídica do contribuinte com a Fazenda Pública de todos os entes federativos.

11. O Capítulo II, por sua vez, é dividido em sete seções: (i) Dos princípios, direitos e deveres gerais, (ii) Da atuação cooperativa, (iii) Dos métodos preventivos e compositivos, (iv) Da consulta, (v) Da Sistematização da Legislação Tributária; (vi) Da Fiscalização do Atendimento às Obrigações Tributárias; e (vii) Da Observância dos Precedentes.

12. Aclara-se, desse modo, quais os princípios regerão a atuação das administrações tributárias (art. 4º), além dos princípios gerais que regem a administração pública, dos quais se podem destacar o respeito às expectativas dos contribuintes sobre a aplicação da legislação tributária, a redução da litigiosidade, a facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, repressão à evasão e a presunção de boa-fé do contribuinte no âmbito judicial e extrajudicial.

13. Também se assegura que serão direitos dos contribuintes receber explicações claras sobre a legislação tributária e os procedimentos necessários ao atendimento de suas obrigações, ser tratado com respeito e urbanidade pelos representantes da Fazenda Pública, além de pormenorizar os demais direitos decorrentes da relação fiscal (art. 5º). Os deveres dos contribuintes são detalhados no art. 6º, bem como as ações de competência da Fazenda Pública em para a concretização da atuação cooperativa no art. 7º.

14. Além disso, é previsto o dever da Administração Tributária de priorizar e disponibilizar métodos preventivos para possibilitar ao contribuinte autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração (art. 9º), trazendo, neste ponto, alterações ao Código Tributário Nacional (art. 11), em harmonia com as alterações trazidas pelo Projeto de Lei das Normas Gerais de Consensualidade, Prevenção e Processo Administrativo Tributário, elaborado pela Comissão de Juristas.

15. Em sequência, igualmente à previsão de acrescentar dispositivos ao CTN, o art. 12 traz a previsão expressa da Consulta Tributária, como procedimento administrativo gratuito com a finalidade de resolução de dúvidas dos contribuintes e fixação de interpretação e aplicação da legislação tributária.

16. A sistematização da legislação tributária também foi trazida (art. 13), tornando obrigatória a disponibilização das informações relevantes para o atendimento das obrigações tributárias em ambiente digital e centralizado, de forma que seja atualizada, transparente, organizada e acessível, dando assim, mais um passo em relação à transparência ativa.

17. Outro importante adendo deste capítulo foi no tocante ao processo de fiscalização, que, além de prever a necessidade de ser precedido de emissão de ordem de fiscalização, notificação ou outro ato administrativo que preveja a execução dos procedimentos necessários, importou-se em alinhar-se ao CTN, trazendo a devida alteração ao seu art. 142, e, ainda, trouxe dispositivo especifico (art. 16) para que o auto de infração contenha obrigatoriamente a qualificação do autuado; a descrição clara dos fatos; o(s) dispositivo(s) legal(is) infringido(s) e a penalidade aplicada; o fundamento jurídico do lançamento; e a determinação da exigência fiscal e a intimação para cumpri-la ou impugná-la.

18. A observância dos precedentes igualmente passou a ocupar papel de destaque (art. 17 e 18), de forma a impedir a lavratura de infração ou notificação de lançamento, negar impugnação, pedido de restituição ou recurso, bem como impedir a inscrição em dívida ativa os créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte em decisões judiciais vinculantes, devidamente especificadas.

19. O Terceiro Capítulo trata das normas gerais aplicadas ao processo administrativo tributário (art. 20-29), sendo um dos diferenciais da presente proposta, que traduzem um anseio da sociedade que se aclarou através de Audiência e Consulta Pública realizadas pela Comissão de Juristas, qual seja trazer uniformidade aos processos administrativos tributários em todos os entes federativos.

20. Estabelece-se, portanto, que tais normas gerais trazidas na presente proposta serão aplicadas ao processo administrativo tributário no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, prevendo normatização para prazos, instancias de julgamento, recursos cabíveis, decisões, nulidades, sem prejuízo de especificidades sejam previstas em legislação específica.

21. O Capítulo IV, por sua vez, traz o grande destaque e avanço normativo-social deste Código de Defesa dos Contribuintes, que é a

diferenciação jurídica do bom contribuinte e do devedor contumaz, a fim de proteger aquele que coopera com o fisco e age com o ânimo de cumprir com suas obrigações fiscais, ao passo em que age, simultaneamente, em combate àqueles devedores que fraudam a atividade fiscal.

22. Os dispositivos foram pensados de maneira a impedir que o mau contribuinte se favoreça das vantagens trazidas pela Administração Fiscal ao bom contribuinte e as use de maneira premeditada a fim de escapar ao pagamento do imposto devido. Isso demonstra, por outro lado, respeito ao bom contribuinte, auxiliando-o no cumprimento de suas obrigações, criando um elo de confiança e respeito.

23. Subdivide-se o capítulo, portanto, em duas seções, sendo elas (i) Dos Contribuintes Bons e Cooperativos e (ii) Do Processo Administrativo para a Identificação e Caracterização do Devedor Contumaz.

24. Nas disposições que tratam do bom contribuinte, visa-se permitir a estes (art. 31), por meio de regulamentação própria, acesso a canais de atendimento simplificados para orientação e regularização; flexibilização das regras para aceitação ou para substituição de garantias, possibilidade de se antecipar: a oferta de garantias para regularização de débitos futuros; a execução de garantias em execução fiscal somente após o trânsito em julgado da discussão judicial relativa ao título executado; e a priorização na análise de processos administrativos, em especial aos que envolvem a possibilidade de devolução de créditos.

25. Na segunda seção, define-se quem é o devedor contumaz (art. 34) como aquele que, devidamente identificado através de processo administrativo, apresentar débitos inscritos em dívida ativa em valor consolidado superior ao estabelecido em regulamentação de cada ente federativo, desde que comprovado que operacionaliza suas atividades com o emprego de fraudes contra o fisco.

26. Detalham-se os artifícios que podem ser considerados para a comprovação do emprego de fraudes nos incisos do art. 34, bem como estipulam-se os valores consolidados dos débitos do contribuinte, no âmbito da união, no §6º, trazendo-se o procedimento administrativo para a caracterização do devedor contumaz no art. 34.

27. As restrições impostas ao devedor contumaz (art. 35) são o impedimento ao gozo de benefícios ou creditícios federais, estaduais ou municipais; de parcelamento de qualquer espécie; de remissão ou anistia de dívidas; de utilização de créditos fundados em prejuízo fiscal ou em base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para a quitação de tributos; além da proibição de propor recuperação judicial ou de nela prosseguir, motivando a convolação da recuperação judicial em falência a pedido da Fazenda Pública correspondente.

28. O quinto capítulo trata das sanções tributárias (arts. 38 e 39), pelos quais se estabelece que haja proporcionalidade entre as penalidades cominadas em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias, com a infração praticada pelo sujeito passivo.

29. Importa destacar neste ponto que a Comissão decidiu por não trazer dispositivos concedendo descontos em virtude da prestação de garantias, posto que dispositivo desta natureza contribui para o aumento dos litígios e malfere a relação custo-benefício que deve pautar os benefícios fiscais.

30. Ademais, estabelece-se que não haverá graduação, redução ou afastamento da penalidade em relação ao devedor contumaz, além de se delegar à União, Distrito Federal, Estados e Municípios que deverão o dever de atualizar, dentro do prazo de dois anos, a sua legislação tributária para adotar os critérios de graduação das multas cominadas, como forma de implementar moderação sancionatória e dosimetria da penalidade.

31. O capítulo VI trata das normas gerais aplicadas à recuperação do crédito tributário. Neste ponto, podemos destacar o art. 41 que estabelece o dever das Fazendas Públicas de utilizar métodos de autocomposição e consensualidade previstos na Lei, com vistas a permitir a regularização do débito inscrito, antes da propositura da execução fiscal, sob pena de indeferimento da petição inicial.

32. Prevê-se, também, que, após o prazo para o contribuinte pagar, parcelar, negociar o crédito tributário; ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; ou apresentar pedido de revisão de dívida inscrita, a Fazenda Pública credora poderá: encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento; comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a

consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; averbar, inclusive por meio eletrônico, o termo de inscrição ou a certidão de dívida ativa nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora, arresto ou indisponibilidade; e utilizar os serviços de instituições públicas ou privadas para, em nome da Fazenda Pública credora, promover a cobrança amigável de débitos inscritos em dívida ativa (art. 43).

33. Possibilita-se à Fazenda Pública dispensar o ajuizamento da execução fiscal nos casos em que o montante do débito consolidado do devedor estiver abaixo do valor mínimo fixado pela autoridade competente ou enquanto não localizados bens ou direitos em nome do sujeito passivo, ou indícios de sua existência, desde que úteis para a satisfação integral ou parcial do débito (art. 44).

34. Por fim, o Capítulo VII trata das disposições finais, concedendo prazo máximo de um ano, a partir da sua entrada em vigor, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios adaptarem suas respectivas legislações (art. 53).

35. Esses são, em suma, os principais aspectos abordados no projeto ora apresentado, a partir do qual a Comissão de Juristas acredita que será um importante passo na construção de novos laços de confiança entre o contribuinte e o fisco, além de contribuir para a consagração da justiça fiscal, em harmonia com os demais projetos de lei meticulosamente construídos para alcançar este ambicioso fim.

Ministra Regina Helena Costa

Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes
Relator da Subcomissão de Processo Tributário

Anteprojeto de lei de Código de Defesa dos Contribuintes

Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes.

O **PRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I
DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1° Esta Lei Complementar institui o Código de Defesa dos Contribuintes, com vistas a estabelecer normas gerais sobre os direitos, garantias, deveres e procedimentos aplicáveis à relação jurídica do contribuinte com a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Os direitos, garantias, deveres e procedimentos previstos nesta Lei Complementar são de observância obrigatória em todo o território nacional, sem prejuízo de outros estabelecidos pela legislação tributária.

Art. 2° Para os efeitos desta Lei Complementar, compõem a Fazenda Pública e são considerados integrantes da respectiva Administração Tributária, os órgãos e entidades da administração pública direta e indireta do Poder Executivo dotados de competência legal para cobrar e fiscalizar tributos, analisar processos administrativos fiscais, interpretar a legislação tributária, elaborar normas tributárias infralegais e representar judicial e extrajudicialmente o ente em matéria tributária.

Art. 3° A observância dos direitos e deveres relacionados à tributação pelas administrações tributárias e por todos os contribuintes constitui alicerce dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

CAPÍTULO II
DAS NORMAS FUNDAMENTAIS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

Seção I
Dos princípios, direitos e deveres gerais

Art. 4° As administrações tributárias submetem-se, além dos princípios gerais que regem a administração pública, aos critérios de:

I - respeito às expectativas dos contribuintes sobre a aplicação da legislação tributária;

II - redução da litigiosidade, inclusive pelo uso preferencial de formas alternativas de resolução de conflitos, nos termos da Lei;

III - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;

IV - facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, com a utilização de formas simples e suficientes para propiciar adequado grau de certeza e segurança;

V - adequação entre meios e fins que imponham menor onerosidade aos contribuintes, sem prejuízo de seus deveres;

VI - repressão à evasão, a todas às formas de fraude e à inadimplência fiscal, mediante a utilização progressiva dos instrumentos à sua disposição para a indução da conformidade tributária;

VII - presunção de boa-fé do contribuinte no âmbito judicial e extrajudicial, sem prejuízo da realização das diligências e auditorias que entender necessárias;

VIII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que justifiquem seus atos, especialmente aqueles que imponham deveres, ônus, sanções ou restrições ao contribuinte, ou lhe neguem direitos, sob pena de nulidade;

IX - garantia à ampla defesa e ao contraditório;

X - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XI - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé, limitando-se a buscar as informações que sejam necessárias à sua atividade;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação do contribuinte; e

XIII - elaboração e aplicação de legislação tributária que considere o grau de cooperação do contribuinte e os fatores que possam influenciar a capacidade de cumprir regularmente suas obrigações.

Parágrafo único. A Fazenda Pública deve disponibilizar canal de comunicação para registro e acompanhamento de manifestações dos contribuintes, especialmente sobre a adequação e conformidade da sua atuação

Art. 5° São direitos dos contribuintes, nos termos da lei:

I - receber explicações claras sobre a legislação tributária e os procedimentos necessários ao atendimento de suas obrigações;

II - ser tratado com respeito e urbanidade pelos representantes da Fazenda Pública, mediante formas de comunicação claras, simples e facilmente compreensíveis;

III - que sejam considerados, na aplicação da legislação tributária, os fatos e as circunstâncias que possam afetar suas obrigações, capacidade de pagamento ou capacidade de fornecer informações em tempo hábil;

IV - ter ciência da tramitação de processo administrativo em que tenha condição de interessado, ter vista dos autos e obter cópias de documentos nele contidos, ressalvadas as informações fiscais referentes a outro contribuinte ou cujo sigilo, decretado por decisão judicial ou por força de lei, seja indispensável para a fiscalização ou cobrança do tributo;

V - acessar suas informações mantidas pela Fazenda Pública e efetuar retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de dados incorretos;

VI - ser intimado e impugnar atos e decisões que lhe imponham deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades;

VII - recorrer, pelo menos uma vez, à autoridade hierarquicamente superior àquela que proferiu a decisão, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei Complementar, e ser informado sobre os meios necessários para a operacionalização deste direito;

IX - provar suas alegações;

X - eximir-se de fornecer documentos e informações aos quais a Fazenda Pública possua acesso ou que já lhe tenham sido entregues anteriormente;

XI - ter a oportunidade de fazer-se assistir por advogado nos processos administrativos, notadamente nos procedimentos de fiscalização;

XII - ter seus processos decididos em prazo razoável;

XIII - identificar os representantes da Fazenda Pública, suas funções e atribuições nos órgãos públicos fazendários e durante procedimentos de fiscalização;

XIV - não ter as informações prestadas à Fazenda Pública, a seu respeito, reveladas a terceiros, salvo na hipótese de ausência de sigilo, autorização legal ou determinação judicial;

XV - obter reparação de danos em caso de haver trânsito em julgado de sentença condenatória por crime de excesso de exação, previsto no § 1°, art. 316, do Código Penal; e

XVI - não ser submetido a cobranças de tributos e multas em montante superior ao legalmente devido.

§ 1º Os direitos dispostos neste artigo podem ser exercidos por procurador que represente o contribuinte em juízo ou instância administrativa, mediante apresentação de documento constitutivo da representação.

§ 2º É vedada a exigência, salvo se prevista em Lei, de prévio pagamento de custas, oferecimento de garantia ou apresentação de prova de quitação de

obrigações tributárias, principais ou acessórias, para o exercício dos direitos previstos neste artigo.

§ 3º O direito ao acompanhamento por advogado a que se refere o inciso XI do *caput* deste artigo não pode ser utilizado como impedimento à regular realização de procedimento de fiscalização.

Art. 6° São deveres do contribuinte e daqueles que o auxiliem no cumprimento de suas obrigações tributárias:

I - agir com o cuidado e a diligência necessários ao cumprimento de suas obrigações;

II - atuar com boa-fé, honestidade e cooperação na relação com a Fazenda Pública;

III - prestar informações e apresentar documentos quando solicitado pela Fazenda Pública, submetendo-se às implicações legais em caso de recusa;

IV - declarar as operações consideradas relevantes pela legislação tributária;

V - guardar os documentos fiscais pelo prazo determinado pela lei;

VI - adimplir integral e tempestivamente suas obrigações tributárias principais e acessórias;

VII - cumprir as decisões, administrativas ou judiciais, que vinculem a sua conduta;

VIII - colaborar com o aprimoramento da legislação tributária, mediante o encaminhamento proativo de sugestões e a participação nas ocasiões oportunizadas pela Fazenda Pública;

IX - exigir a apresentação dos documentos fiscais relativos às operações de que participar, quando a lei atribuir a terceiros a obrigação de emiti-los;

X - reportar à Fazenda Pública as condutas irregulares de que tiver ciência durante o desenvolvimento de suas atividades junto a outros contribuintes; e

XI - empenhar-se em aderir aos instrumentos de facilitação de pagamento e às formas alternativas de resolução de conflitos disponibilizadas pela Fazenda Pública.

Seção II
Da atuação cooperativa

Art. 7° Compete à Fazenda Pública:

I - adotar medidas de transparência e participação dos contribuintes, inclusive por meio de entidades representativas, na elaboração e no contínuo aprimoramento da legislação tributária;

II - promover, de ofício, ações e campanhas de orientação aos contribuintes;

III - adaptar, continuamente, as obrigações tributárias aos setores da atividade econômica, de modo a considerar as respectivas características e particularidades, observado o disposto no inciso I do *caput* deste artigo;

IV - auxiliar no atendimento às obrigações tributárias do contribuinte, inclusive mediante a disponibilização de ferramentas que facilitem o preenchimento das declarações fiscais em relação às informações que já estão sob a disponibilidade da Fazenda Pública, quando possível, e o compartilhamento das informações que colaborem com sua conformidade;

V - informar ao contribuinte, de modo claro e assim que tomar ciência do fato, preferencialmente de forma automática, a condição de inadimplência, atraso, divergência ou inconsistência, acompanhada da orientação necessária para a regularização;

VI - buscar atribuir a condição de responsável tributário à pessoa que possuir a melhor condição para o cumprimento das obrigações tributárias e a fiscalização, nos termos da lei; e

VII - identificar os contribuintes que, a seu critério e de forma objetiva, sejam considerados bons pagadores e cooperativos com a aplicação da legislação tributária.

Art. 8° A Fazenda Pública, de forma preventiva ou a qualquer momento do processo administrativo ou judicial, deve priorizar, conforme estabelecido em Lei, a resolução cooperativa e, quando possível, coletiva das controvérsias, devendo considerar, entre outros aspectos:

I - os eventos informados pelo contribuinte que possam ter afetado sua capacidade de cumprimento das obrigações tributárias;

II - a capacidade econômica do contribuinte;

III - o histórico de conformidade do contribuinte;

IV - o grau de recuperabilidade e a magnitude do crédito tributário;

V - a maximização da previsibilidade tributária;

VI - a redução do risco de litígios e inconformidades futuras; e

VII - a melhoria do ambiente de negócios.

Parágrafo único. Os atos praticados para a prevenção ou resolução cooperativa de controvérsias junto ao contribuinte, bem como seus fundamentos, resultados e extensão, devem ser publicizados e observar os limites e condições isonômicas previstas em lei, inclusive quando utilizada medida alternativa de resolução de conflitos.

Seção III
Dos métodos preventivos e compositivos

Art. 9° A Administração Tributária deverá priorizar e disponibilizar métodos preventivos para possibilitar ao contribuinte autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica.

Art. 10. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"**Art. 151**.

.....

.....

.....

VII – a instauração da arbitragem, quando da nomeação do(s) árbitro(s), nos termos da legislação específica;

VIII – o acordo decorrente de mediação até a sua eventual dissolução, nos termos da legislação específica;

IX – a transação tributária, conforme decisão do representante da administração tributária, nos termos da legislação específica;

.....
" (NR)

"**Art.156**.....
.....
.....

XII – a sentença arbitral transitada em julgado de maneira favorável ao contribuinte.

....."
(NR)

"**Art.171**.....
.....

§ 1º A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

§ 2º A transação poderá ser celebrada nas seguintes modalidades, sem prejuízo de outras modalidades previstas na legislação específica:

I – transação na cobrança da dívida ativa, hipótese em que a concessão de desconto observará a situação econômica e a capacidade de pagamento dos contribuintes inscritos, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária;

II – transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, como forma resolutiva de litígios

aduaneiros ou tributários pendentes, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária; e

III – transação no contencioso tributário em relação a créditos definidos em lei como sendo de pequeno valor, destinada a atender a critérios de racionalidade e eficiência na gestão e arrecadação de créditos tributários, conforme critérios estabelecidos pela respectiva autoridade fazendária.

§ 3º A adesão à transação tributária constituirá, no mínimo, renúncia pelo sujeito passivo a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem impugnações ou recursos, na esfera administrativa ou judicial, a respeito dos créditos transacionados.

§ 4º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes na esfera administrativa ou judicial.” (NR)

“**Art. 171-A**. A Lei autorizará a arbitragem para, prioritariamente, promover a prevenção do litígio e, subsidiariamente, a resolução no contencioso administrativo e jurisdicional de controvérsias tributárias.

Parágrafo único. A sentença arbitral será vinculante e produzirá os mesmos efeitos que a decisão judicial.” (NR)

"**Art. 171-B**. A Lei estabelecerá os critérios e condições para mediação de controvérsias tributárias, a ser exercida por terceiro sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxiliará e estimulará na identificação ou construção de soluções consensuais.”

(NR)

.....
.....

Seção IV

Da consulta

Art. 11. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"**Art. 194-C**. A consulta tributária consiste no procedimento administrativo gratuito destinado à resolução de dúvidas dos contribuintes e fixação de interpretação e aplicação da legislação tributária, nos termos da legislação específica.

Parágrafo único. A consulta terá efeitos vinculantes no âmbito do respectivo órgão e será observada em relação a todos os demais contribuintes não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas, nos termos da legislação específica." (NR)

Seção IV

Da Sistematização da Legislação Tributária

Art. 12. É obrigatória a disponibilização em ambiente digital e centralizado, de forma atualizada, transparente, acessível e organizada, das informações relevantes para o atendimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

§ 1º A Fazenda Pública deve, por ato infralegal, consolidar e sistematizar periodicamente sua legislação tributária, inclusive as normas de diferentes hierarquias ou normas complementares de que trata o art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, podendo fazê-lo de forma temática e com a utilização de notas explicativas.

§ 2º A consolidação de que trata o § 1º deste artigo deve se limitar à conjugação formal da legislação e à indicação da norma aplicável, em caso de aparente conflito.

Seção VII

Da Fiscalização do Atendimento às Obrigações Tributárias

Art. 13. O processo de fiscalização deve ser precedido de emissão de ordem de fiscalização, notificação ou outro ato administrativo que preveja a execução dos procedimentos necessários, sem prejuízo da necessidade de autorização judicial nas hipóteses previstas em lei.

§ 1º O disposto no *caput* não se aplica aos casos em que:

I - em virtude da urgência da situação, seja necessário adotar de imediato providências que garantam a ação fiscal, sendo sempre necessária a identificação da autoridade responsável; ou

II - a fiscalização ocorra de maneira rotineira em pontos de controle de circulação de bens ou de prestação de serviços.

§ 2º O documento a que se refere o *caput* deste artigo deve conter:

I - a identificação da autoridade responsável por sua emissão, das autoridades encarregadas pela fiscalização, do contribuinte e de seus estabelecimentos objeto da fiscalização;

II - os trabalhos a serem desenvolvidos pela autoridade fazendária; e

III - a forma de confirmação de sua autenticidade pelo contribuinte.

§ 3º A realização de procedimento de fiscalização em estabelecimento ou domicílio do contribuinte deve ser feita mediante a entrega de uma das vias do documento a que se refere o *caput* deste artigo ao contribuinte, seu representante legal ou preposto.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º deste artigo, o acompanhamento de força policial se condiciona ao justo receio de resistência ao ato fiscalizatório, que deve ser reduzido a termo e constar do documento a ser entregue ao contribuinte fiscalizado.

Art. 14. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com a seguinte alteração:

> **"Art.142**.....
> .....
>
> **§ 1º**. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.(NR)
>
> **§ 2º** No lançamento destinado a prevenir a decadência de crédito tributário cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos II, IV e V do art. 151 desta Lei, não será cominada multa de ofício ou multa de mora a ele relativo.
>
> **§ 3º** O disposto no § 1º deste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo."

Art. 15. O auto de infração será lavrado com base nos elementos de prova disponíveis e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – a descrição clara dos fatos;

III – o(s) dispositivo(s) legal(is) infringido(s) e a penalidade aplicada;

IV – o fundamento jurídico do lançamento; e

V – a determinação da exigência fiscal e a intimação para cumpri-la ou impugná-la.

Seção VIII
Da Observância dos Precedentes

Art. 16. Não será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento, negada impugnação, pedido de restituição ou recurso, nem serão inscritos em dívida ativa os créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte:

I - pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

II - pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade:

a) submetido ao regime da repercussão geral;

b) não submetida ao regime da repercussão geral, mas a respeito da qual tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou do ato declarado inconstitucional;

III- pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos;

IV - em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional ou de súmula do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; ou

V - em orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em súmula administrativa.

§ 1º. Os órgãos de representação judicial das Fazendas Públicas poderão estabelecer outras hipóteses de impedimento ao lançamento e à inscrição do crédito na respectiva dívida ativa a fim de observar precedentes formados em Tribunais Superiores em sentido favorável aos contribuintes.

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, os órgãos de representação judicial das Fazendas Públicas desenvolverão instrumentos de gestão para orientação periódica de procuradores acerca de precedentes, judiciais e administrativos, e da legislação tributária, tais como o aprimoramento e a

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

§ 3º A aplicação do disposto nos incisos I, II e III do *caput* pressupõe o trânsito em julgado dos processos ou incidentes neles previstos.

Art. 17. O trânsito em julgado de controvérsia tributária decidida pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos em matéria infraconstitucional, favoravelmente a contribuintes ou responsáveis, terá eficácia vinculante para a Administração Tributária.

Parágrafo único. No prazo máximo de 90 (noventa) dias, a contar do trânsito em julgado, a Fazenda Pública, por parecer devidamente fundamentado e publicizado:

I – aplicará a orientação adotada pelo STF ou STJ em relação aos seus créditos tributários;

II – indicará os casos em que a Fazenda Pública, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, deixará de impugnar pleitos de contribuintes ou responsáveis;

III – indicará os casos em que Fazenda Pública, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, desistirá de impugnações ou recursos já formulados.

Art. 18. Após a afetação do tema ao rito dos recursos repetitivos ou ao regime da repercussão geral, será suspenso o julgamento da questão de direito material controvertida submetida ao contencioso administrativo ou judicial, bem como serão extintas, sem resolução do mérito por ausência de interesse processual, enquanto não houver o trânsito do precedente qualificado, novas ações judiciais que forem propostas envolvendo o mesmo assunto.

CAPÍTULO III
DAS NORMAS GERAIS APLICADAS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Art. 19. Este capítulo estabelece normas gerais para regular o processo administrativo tributário no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, visando, em especial, assegurar aos litigantes o devido processo legal, o contraditório e ampla defesa.

§ 1º. No contencioso administrativo tributário, os entes federados com mais de 100.000 (cem mil) habitantes residentes deverão assegurar aos contribuintes o duplo grau de jurisdição, nos termos da legislação específica.

§ 2º. Para os fins da definição da população residente de que trata o § 1º, será utilizado o último censo demográfico divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Art. 20. O julgamento dos processos de exigência de tributos e multas previstas na legislação tributária e de outros que lhe são correlatos, observará o seguinte:

I – a apresentação tempestiva de impugnação terá o efeito de instaurar o contencioso administrativo fiscal, suspendendo imediatamente a exigibilidade do crédito tributário impugnado, na forma do art. 151, III, desta Lei;

II – o julgamento de primeira instância será realizado monocraticamente ou por órgão colegiado, conforme legislação específica;

III – da decisão de primeira instância caberão recursos voluntário e de ofício, conforme legislação específica;

IV – o julgamento de segunda instância será realizado por órgão colegiado, conforme legislação específica; e

V – quando houver instância superior, caberá recurso especial contra decisão de segunda instância que conferir à legislação tributária interpretação diversa daquela que lhe tenha atribuído outro colegiado do mesmo tribunal administrativo, conforme legislação específica.

Parágrafo único. Caberão embargos de declaração, que terão o efeito de interromper o prazo para a interposição de outros recursos, por qualquer das partes, quando a decisão ou o acórdão incorrer em obscuridade, omissão ou contradição, nos termos da legislação específica.

Art. 21. Em caso de empate na votação nas turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o resultado do julgamento será proclamado com o voto de qualidade do presidente de turma.

Parágrafo único. O resultado do julgamento será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário.

Art. 22. No processo administrativo tributário, serão observadas as seguintes regras na contagem dos prazos:

I - serão contados em dias úteis, excluindo-se o dia do início e incluindo-se o do vencimento;

II - só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que tramita o processo ou deva ser praticado o ato; e

III - suspende-se o seu curso nos dias compreendidos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, inclusive.

Art. 23. As decisões e os acórdãos deverão indicar com clareza os pressupostos de fato e de direito que os determinaram, e as administrações tributárias deverão torná-los públicos, disponibilizando-os para consulta.

Art. 24. É dever do sujeito passivo informar se a matéria contestada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§1° A informação prestada nos termos do caput deve estar acompanhada dos documentos necessários para que a autoridade administrativa avalie a extensão da aplicação do disposto no § 1º do art. 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

§ 2º O descumprimento do disposto no caput deste artigo pode caracterizar indício de má-fé do sujeito passivo, podendo submetê-lo à multa de 1% (um por cento) do valor total atualizado do crédito tributário em discussão na esfera administrativa, desde que comprovada pela fiscalização.

Art. 25. A Administração deve anular seus próprios atos quando eivados de vício de legalidade.

§1° São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – o lançamento, os despachos e as decisões proferidos por autoridade incompetente ou impedida, sem fundamentação ou com preterição do direito de defesa.

§ 2º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre a falta ou a irregularidade delas.

§ 3º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 4º Ao declarar a nulidade, a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou à solução do processo.

§ 5º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 26. O trâmite e o julgamento do processo administrativo tributário poderão ser diferenciados em função do valor do crédito tributário discutido ou do indébito pleiteado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação específica.

Art. 27. Será garantido aos contribuintes, além de outros recursos, defesas e incidentes eventualmente previstos na legislação específica, o direito à:

II – interposição de recurso voluntário, em 30 (trinta) dias, contra a decisão de primeira instância que lhe for desfavorável, quando houver duplo grau;

III – interposição de recurso especial, em 15 (quinze) dias, contra a decisão de segunda instância que lhe for desfavorável, nas hipóteses previstas na legislação específica, quando houver instância superior;

IV – oposição de embargos de declaração, em 5 (cinco) dias, contra qualquer decisão, em caso de obscuridade, omissão ou contradição.

§1º As pautas de julgamento de segunda instância e da instância superior, quando houver, deverão ser divulgadas com antecedência mínima de 10 (dez) dias.

§2º Os prazos para a apresentação de contrarrazões devem ser os mesmos previstos nos incisos II, III e IV para a interposição dos respectivos recursos.

§3° Os prazos serão contados em dias úteis, excluindo-se o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

§4º Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Art. 28. A decisão definitiva favorável ao sujeito passivo no processo administrativo tributário não poderá ser revista pelos secretários de fazenda, pelo ministro da economia ou por qualquer outro integrante do poder executivo.

CAPÍTULO IV
DO CONTRIBUINTES BONS E COOPERATIVOS E DO DEVEDOR CONTUMAZ

Seção I
Dos Contribuintes Bons e Cooperativos

Art. 29. A Administração Tributária estabelecerá programas de conformidade com vistas à prevenção de conflitos, que deverão assegurar o diálogo e a plena compreensão objetiva e subjetiva de divergências, conflitos ou disputas acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, nos termos da legislação específica.

Art. 30. A identificação dos contribuintes que sejam considerados bons e cooperativos, conforme lei ou regulamento próprio, poderá permitir:

I - o acesso a canais de atendimento simplificados para orientação e regularização;

II - a flexibilização das regras para aceitação ou para substituição de garantias, inclusive a possibilidade de substituição de depósito judicial por seguro-garantia

ou por outras garantias baseadas na capacidade de geração de resultados dos contribuintes;

III - a possibilidade de antecipar a oferta de garantias para regularização de débitos futuros;

IV - a execução de garantias em execução fiscal somente após o trânsito em julgado da discussão judicial relativa ao título executado;

V - a priorização na análise de processos administrativos, em especial aos que envolvem a possibilidade de devolução de créditos ao contribuinte;

Art. 31. Deve ser assegurado, exclusivamente ao contribuinte, mediante solicitação, acesso aos dados próprios, relacionados ao seu enquadramento nos cadastros de que trata esta Seção.

Art. 32. Os órgãos responsáveis pela criação dos cadastros poderão estabelecer convênio para compartilhamento de informações que contribuam para a sua formação.

Seção II
Do Processo Administrativo para a identificação e caracterização do Devedor Contumaz

Art. 33. Considera-se devedor contumaz aquele que, devidamente identificado através de processo administrativo definitivo, sujeito ao duplo grau, apresentar débitos inscritos em dívida ativa em valor consolidado superior ao estabelecido em regulamentação de cada ente federativo, desde que comprovado que operacionaliza suas atividades com o emprego de fraudes contra o fisco, a ser comprovada mediante a demonstração da utilização de um ou mais dos seguintes artifícios:

I - a falsificação de documentos, inclusive a emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias;

II - a simulação ou dissimulação de atos, negócios ou operações, no intuito de promover fraudes contra o fisco em proveito de terceiros, em especial mediante a comprovação de:

a) da prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, nos tributos constituídos por declaração, acerca do real sujeito passivo relacionado ao fato gerador em virtude da a utilização de interpostas pessoas;
b) da prática de sucessões empresariais mascaradas;
c) da inexistência de fato no local em que a empresa declara ter o seu domicílio fiscal;
d) da realização de operações de doação e/ou compra e venda simuladas no intuito de promover o esvaziamento ou a blindagem patrimonial, antes ou depois da inscrição na dívida ativa;
e) da realização de operações de fuga do quadro societário, notadamente quando utilizadas interpostas pessoas, no intuito de promover o esvaziamento da pessoa jurídica, evadindo os reais beneficiários de eventuais responsabilidades tributárias e patrimoniais;
f) do registro de bens, dos beneficiários finais, em nome de interpostas pessoas, para fins de blindagem patrimonial, inclusive mediante a utilização de empresas patrimoniais com desvio de finalidade;
g) do esvaziamento ou a blindagem patrimonial previamente à recuperação ou à falência.
III - a constituição de seu quadro social ou indicação de representação legal por interpostas pessoas, com o objetivo de encobrir o beneficiário final ou do gestor de fato de eventuais responsabilizações; e
IV - a utilização de empresas sem efetiva atividade econômica, com evidente intuito de fraude, com a intenção de absorver suas responsabilidades civis ou tributárias, ou com o propósito de burlar os mecanismos de fiscalização ou cobrança de débitos fiscais mediante blindagem patrimonial por meio de empresas patrimoniais com desvio de finalidade.
§ 1º Não serão considerados para os fins do *caput*, os débitos suspensos ou garantidos nos termos dos arts. 151 e 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.
§ 2º A alegação pelo sócio, acionista ou representante legal da pessoa jurídica de falsidade ou simulação na sua efetiva participação social, imputando a gestão de fato ou a condição de beneficiário final a terceiros, gera presunção relativa da constituição irregular de que trata o inciso III do caput.

§ 3º A utilização de países ou dependências cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes, na forma do § 4º do art. 24 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, gera presunção relativa da blindagem patrimonial, da simulação ou da dissimulação de que tratam os incisos II e III do *caput*.

§ 4º Ressalvado o disposto no § 3º, as hipóteses dos incisos II e IV do *caput* não se configuram pela mera adoção do modelo societário previsto no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 5º Considera-se reiteração, para os fins dos incisos I, II e IV, a prática de ato único cujas consequências ou efeitos jurídicos, por sua natureza, tenham trato sucessivo ou se propaguem ao longo do tempo, reconhecidos por decisão no processo de caracterização do devedor contumaz.

§ 6º No âmbito da União, o valor consolidado dos débitos do contribuinte, referido no *caput*, deve ser:

I - superior a quinze milhões de reais, mantidos em situação irregular por período igual ou superior a um ano; ou

II - superior a cinco milhões de reais referentes a tributos declarados e não pagos por seis períodos de apuração, consecutivos ou não;

§ 7º Os valores estabelecidos no parágrafo anterior poderão ser atualizados em ato do Ministro de Estado da Economia.

§ 8° Os Estados, Distrito Federal e Municípios definirão, conforme legislação específica, os valores a que se refere o §6°, considerando-se estes parâmetros na ausência de regulamentação.

§ 9º. Considera-se como um único devedor, para os fins propostos no *caput*, os grupos societários, de fato e de direito.

Art. 34. O procedimento administrativo para caracterização do devedor contumaz deve ser iniciado por representação com a demonstração dos elementos de fato e de direito que evidenciem as situações previstas no art. 33.

§ 1º Presentes os requisitos de que trata o *caput*, a autoridade competente determinará a intimação dos interessados para exercício do seu direito de defesa no prazo de trinta dias.

§ 2º Consideram-se interessados, para os fins do § 1º, o devedor contumaz e os terceiros beneficiários de que tratam os incisos II e III do caput do art. 35 aos quais se pretenda aplicar restrições na forma do art. 36.

§ 3º Ato da Fazenda Pública correspondente regulamentará o procedimento de que trata este artigo, aplicando, subsidiariamente, o rito estabelecido na Lei n° 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Art. 35. O devedor contumaz, assim declarado através de processo administrativo, ficará sujeito, cumulativamente, às seguintes restrições:

I – impedimento ao gozo:

a) de benefícios ou creditícios federais, estaduais ou municipais;

b) de parcelamento de qualquer espécie, exceto se autorizado pela Fazenda Pública;

c) de remissão ou anistia de dívidas;

d) de utilização de créditos fundados em prejuízo fiscal ou em base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL para a quitação de tributos; e

II – proibição de propor recuperação judicial ou de nela prosseguir, motivando a convolação da recuperação judicial em falência a pedido da Fazenda Pública correspondente.

§ 1°. As restrições previstas no *caput* poderão ser estendidas aos terceiros beneficiários de que tratam os incisos II e III do caput do art. 33, desde que assegurados ampla defesa e contraditório na forma do art. 34, §1°.

§ 2°. Para os fins desta Lei, consideram-se benefícios fiscais a isenção, a redução de base de cálculo, a concessão de crédito presumido, ou o subsídio previsto em lei federal, estadual ou municipal, cuja aplicação esteja condicionada a requerimento, habilitação, comprovação de requisitos ou opção pelo sujeito passivo.

§ 3º. Além das restrições previstas no caput, será determinada a baixa da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ do devedor contumaz e dos terceiros beneficiários de que trata o § 1º, nas hipóteses:

I – de reiteração da atividade ilícita após decisão administrativa final; ou

II – de débitos inscritos em dívida ativa não garantidos ou suspensos que superem 50% do seu patrimônio conhecido ou declarado.

§ 4º. A baixa de que trata o § 3º não prejudica a aplicação da mesma restrição com fundamento no art. 80 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 36. As restrições impostas ao devedor contumaz e aos terceiros beneficiários a ele relacionados cessarão com o pagamento integral das dívidas inscritas sob a responsabilidade do devedor contumaz.

CAPÍTULO V
DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Art. 37. As penalidades cominadas em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo.

§ 1º A multa cominada em razão do descumprimento de obrigação principal ou acessória não poderá exceder o valor do próprio tributo lançado ou do crédito cuja fiscalização tiver sido afetada pela desconformidade ou pelo atraso na prestação das informações pelo sujeito passivo.

§ 2° A multa majorada em face da configuração de dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio não poderá exceder ao dobro do valor da multa que seria originalmente aplicada.

Art. 38. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com a seguinte alteração:

> "**Art. 138**. As multas de ofício e de mora são exoneradas com a denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
> **Parágrafo único.** Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração." (NR)

“**Art.161**.....

.....

.....

§ 3º A propositura de ação judicial na qual foi concedida medida liminar ou antecipação de tutela interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo.” (NR)

.....

.....

“**Art. 194-A**. A autoridade administrativa que lavrar o auto de infração aplicará a penalidade cabível, observado o parágrafo único, do art. 100, do CTN, no montante ou percentual previsto na legislação específica.

§ 1° As multas cominadas em face do descumprimento de obrigações tributárias serão graduadas motivadamente, levando em consideração as seguintes circunstâncias atenuantes:

a) cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida, na hipótese de lançamento da obrigação principal;

b) readequação às normas tributárias, entre o início do procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica;

c) não configuração de dolo, fraude ou simulação;

d) não configuração de reincidência no mesmo tipo infracional;

e) configuração de bons antecedentes fiscais;

f) da infração não resultar prejuízo ao erário;

g) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato.

§ 2° Não haverá graduação, redução ou afastamento da penalidade em relação ao devedor contumaz, assim definido em lei específica.

§ 3° A gradação das penalidades previstas no § 1° deste artigo não exclui o dever de pagamento da obrigação tributária principal, com os devidos acréscimos legais, quando for o caso.

§ 4° A aplicação de penalidade será acompanhada de demonstração individualizada por sujeito passivo da autoria da infração.” (NR)

“**Art. 211-A.** A União, Distrito Federal, Estados e Municípios deverão, dentro do prazo de dois anos, atualizar a sua legislação tributária para adotar os critérios enumerados no § 1°, do art. 194-A, como forma de implementar moderação sancionatória e dosimetria da penalidade.

§ 1° A não implementação das disposições do caput acarretará a aplicação dos critérios enumerados nos parágrafos seguintes, até que sobrevenha legislação específica:

§ 2º Para fins de aplicação das circunstâncias atenuantes indicadas no § 1º, do art. 194-A, serão observados os seguintes critérios e percentuais de redução sobre a penalidade originalmente aplicável:

I – o sujeito passivo enquadrado em todas as atenuantes listadas nesse artigo terá, com fundamento em razões de equidade, a penalidade reduzida em cinquenta por cento da penalidade originalmente aplicável;

II – o sujeito passivo enquadrado em no mínimo três atenuantes terá a penalidade reduzida em trinta e cinco por cento da penalidade originalmente aplicável;

III – o sujeito passivo enquadrado em no mínimo duas atenuantes terá a penalidade reduzida em vinte por cento da penalidade originalmente aplicável.

§ 3° Para fins de caracterização de reincidência, na forma da alínea “d” do § 1° do art. 194-A, deve-se considerar a existência de autuação no mesmo tipo legal, nos cinco anos anteriores à infração praticada, desde que definitivamente julgada no âmbito administrativo ou judicial, ou, independentemente de prazo, na presença das hipóteses dos incisos IV e V, do art. 151, desta Lei;

§ 4° Para fins de caracterização de bons antecedentes fiscais, na forma da alínea “e” do § 1° do art. 194-A, deve-se considerar

o preenchimento cumulativo dos requisitos I e II, ou, isoladamente, do requisito III:

I – a inexistência de débitos em aberto perante o mesmo ente tributante, assim entendidos aqueles sem garantia ou com causa suspensiva de exigibilidade na forma dos incisos IV e V, do art. 151, desta Lei;

II – for constatado comportamento colaborativo do infrator na identificação dos fatos e na sua posterior regularização, assim entendidos:

a) atendimento tempestivo das notificações fiscais no procedimento de apuração do crédito tributário, bem como a inexistência de obstáculos para o acesso da autoridade administrativa aos documentos e locais necessários à atividade de fiscalização; e

b) posterior regularização da atividade do contribuinte se, a despeito da constatação da infração, adotar as medidas necessárias à sua regularização, ainda que extemporaneamente, se a infração comportar efetiva regularização.

III – o infrator participar de programa de conformidade tributária, caso instituído pelo Fisco e desde que franqueada a participação do infrator; e

§ 5° Para fins de caracterização de prejuízo ao erário, na forma da alínea “f” do § 1° do art. 194-A, deve-se considerar a falta de recolhimento de tributos, bem como de valores pecuniários referentes a direitos antidumping, medidas compensatórias e salvaguardas.

§ 6° As reduções previstas no § 2°, incisos I a III, deste artigo, são progressivas e não cumulativas, de modo que devem ser aplicadas pela autoridade administrativa uma única vez, para cada lançamento tributário efetivado, levando-se em conta o preenchimento dos respectivos requisitos.” (NR)

CAPÍTULO VI
DAS NORMAS GERAIS APLICADAS À RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 39. A cobrança do crédito tributário definitivamente constituído pressupõe sua inscrição em dívida ativa, que constitui ato de controle administrativo de legalidade a ser feito pelo órgão competente a fim de apurar sua liquidez e certeza.

Parágrafo Único. O órgão responsável pela constituição do crédito fiscal deve encaminhar todas as informações necessárias para a inscrição em dívida ativa e cobrança, administrativa ou judicial, dos créditos de natureza tributária ou não tributária, definitivamente constituídos, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, contados da data em que o crédito se tornar exigível, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 40. As Fazendas Públicas deverão, sobretudo antes da propositura da execução fiscal, utilizar métodos de autocomposição e consensualidade previstos na Lei, com vistas a permitir a regularização do débito inscrito, sob pena de indeferimento da petição inicial.

Art. 41. O contribuinte poderá, no prazo de até 20 (vinte) dias após a inscrição em dívida ativa:

I - pagar, parcelar ou negociar o crédito tributário;

II - ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; ou

III - apresentar pedido de revisão de dívida inscrita, que poderá versar sobre a alegação de pagamento, parcelamento, suspensão de exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, vício formal na constituição do crédito, insubsistência do lançamento em virtude da desconformidade com os precedentes judiciais e administrativos, decadência ou prescrição, além de outras matérias cognoscíveis de ofício ocorridas em momento anterior à inscrição em dívida ativa;

§ 1º A notificação prevista no *caput* será expedida por via eletrônica, preferencialmente, ou postal para o endereço físico do devedor, iniciando-se o

prazo previsto no *caput* a contar do dia útil seguinte à data da abertura da intimação eletrônica ou do aviso de recebimento;

§ 2º Presume-se efetuada a notificação por via eletrônica em 15 (quinze) dias a partir de seu recebimento na caixa postal eletrônica do devedor.

§ 3º Caso resulte frustrada a notificação postal de que trata o § 1º, o prazo previsto no *caput* será contado da data da publicação do edital.

§ 4º O disposto neste artigo se aplica aos devedores incluídos como corresponsáveis por créditos inscritos em dívida ativa.

§ 5º Presume-se válida a notificação expedida ao endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública, inclusive à sua caixa postal eletrônica, acessível mediante certificado digital ou código de acesso.

§ 6º Compete ao contribuinte manter atualizado o seu endereço perante os órgãos administrativos vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Secretarias de Fazenda Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 7º A efetivação de atos de cobrança judicial ou extrajudicial, por parte da Fazenda Pública, sem a oportunização da quitação ou impugnação da dívida mencionada no *caput*, ou sem a decisão final a respeito do pedido de revisão apresentado tempestivamente pelo contribuinte, será considerada nula, ressalvadas as hipóteses de concessão de arresto em que estejam presentes os requisitos da tutela de urgência, nos termos do art. 300 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 8º A apresentação do pedido de revisão de dívida inscrita poderá ser efetuado após o decurso do prazo mencionado no *caput*, hipótese em que a suspensão dos atos de cobrança ou a liberação das garantias ficarão a critério da autoridade administrativa, sem prejuízo da apreciação judicial.

Art. 42. Esgotado o prazo do art. 41, e não adotada nenhuma das providências descritas, a Fazenda Pública credora, sem prejuízo do disposto em leis especiais, poderá:

I - encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997;

II - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres, mediante convênio firmado com as respectivas entidades;

III - averbar, inclusive por meio eletrônico, o termo de inscrição ou a certidão de dívida ativa nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora, arresto ou indisponibilidade, sem prejuízo do disposto no art. 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); e

IV - utilizar os serviços de instituições públicas ou privadas para, em nome da Fazenda Pública credora, promover a cobrança amigável de débitos inscritos em dívida ativa.

Art. 43. O ajuizamento da execução fiscal poderá ser dispensado:

I - quando o montante do débito consolidado do devedor estiver abaixo do valor mínimo fixado pela autoridade competente, na forma da lei; ou

II - enquanto não localizados bens ou direitos em nome do sujeito passivo, ou indícios de sua existência, desde que úteis para a satisfação integral ou parcial do débito, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.

§ 1º. No que se refere à dívida ativa da União, caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para dispensa do ajuizamento de que trata

o inciso I do caput.

§ 2º. No que se refere à dívida ativa de autarquias e fundações federais, os limites, critérios parâmetros para dispensa do ajuizamento de que trata o inciso I do caput serão estabelecidos pelo Procurador-Geral Federal.

§ 3º. A Fazenda Pública credora requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais cujos débitos estiverem abaixo do limite previsto no inciso I do caput, bem como daquelas em que não conste dos autos informações de bens ou direitos úteis à satisfação do crédito, integral ou

parcialmente, observados os critérios ou parâmetros definidos nos termos do § 1º.

Art. 44. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acautelamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Fazenda Pública credora poderá, a seu exclusivo critério, instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as normas que regem o processo administrativo no âmbito da Administração Pública correspondente e garantido o direito ao prévio contraditório.

Art. 45. A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com a seguinte redação:

> "**Art.2º**.....
> ....
> **§5º**.....
> .....
> I - o nome do devedor, dos corresponsáveis, caso já identificados e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
> II - o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do devedor e dos corresponsáveis;
> III - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial, o fundamento legal e a forma de calcular a atualização monetária, os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
> IV - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
> V - a data e o número da inscrição no registro de dívida ativa;

VI - o número do processo administrativo, quando houver, ou do auto de infração, sempre que neles estiver apurado o valor da dívida ou as causas de corresponsabilidade; e

VII – o número e a identificação da declaração, quando a inscrição decorrer de dívida declarada e não paga pelo contribuinte."

"**Art. 18.** Não opostos os embargos ou, se opostos, tendo sido julgado improcedentes, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre o prosseguimento dos atos expropriatórios dos bens e direitos que servem de garantia para a execução.

§ 1º Na hipótese de os débitos estarem garantidos por seguro garantia ou fiança bancária regularmente ofertados e aceitos, o prosseguimento dos atos expropriatórios mencionados no caput somente poderá ocorrer caso o respectivo tribunal decida pela improcedência das alegações formuladas pelo embargante por ocasião do julgamento do mérito do eventual recurso de apelação interposto contra a decisão proferida em primeira instância.

§ 2º Após a liquidação da garantia, o depósito observará o disposto no art. 32 desta Lei" (NR)

Art. 46. As Fazendas Públicas, após a edição de lei que discipline a execução administrativa, não executarão judicialmente dívidas, de quaisquer das origens previstas no art. 4º desta Lei, de valor total inferior a 40 (quarenta) salários-mínimos.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não obsta ou limita a realização de medidas administrativas de cobrança, tais como a notificação extrajudicial, a cobrança extrajudicial, a

inclusão em cadastros de inadimplentes e o protesto de certidões de dívida ativa.

§ 2º Os executivos fiscais de valor inferior ao previsto no caput deste artigo serão arquivados, sem baixa na distribuição das execuções fiscais, sem prejuízo da fluência do prazo prescricional.

§ 3º O ajuizamento da execução fiscal, execução extrajudicial ou execução administrativa fica condicionado à demonstração de tentativa infrutífera de autocomposição e consensualidade prévias, previstas na lei específica, sob pena de indeferimento da petição inicial.

Art. 47. O Art. 8° da Lei nº 12.514, de 28 de outubro de 2011, passa a vigorar com a seguinte redação:

> "**Art. 8°** Os Conselhos, após a edição de lei que discipline a execução administrativa, não executarão judicialmente dívidas, de quaisquer das origens previstas no art. 4º desta Lei, com valor total inferior a 40 (quarenta) salários-mínimos, ressalvada a possibilidade de utilização da execução extrajudicial ou execução administrativa previstas em lei específica.
>
> **§ 1º** Constitui título executivo extrajudicial a certidão passada pela diretoria do Conselho competente, relva a crédito previsto neste artigo.
>
> **§ 3°** O disposto no caput deste artigo não obsta ou limita a realização de medidas administrativas de cobrança, tais como a notificação extrajudicial, a cobrança extrajudicial, a inclusão em cadastros de inadimplentes e o protesto de certidões de dívida ativa.
>
> **§ 4º** Os executivos fiscais de valor inferior ao previsto no caput deste artigo serão arquivados, sem baixa na distribuição das execuções fiscais, sem prejuízo da fluência do prazo prescricional.
>
> **§ 5º** O ajuizamento da execução fiscal, execução extrajudicial ou execução administrativa fica condicionado à demonstração de tentativa infrutífera de autocomposição e consensualidade prévias, previstas na lei específica, sob pena de indeferimento da petição inicial.

Art. 48. O Art. 46 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 46** [...]

§ 1º Constitui título executivo extrajudicial a certidão passada pela diretoria da Seccional competente, relva a crédito previsto neste artigo.

§ 2º A OAB, após a edição de lei que discipline a execução administrativa, não executarão judicialmente dívidas, de quaisquer das origens previstas no caput, com valor total inferior a 40 (quarenta) salários-mínimos, ressalvada a possibilidade de utilização da execução extrajudicial ou execução administrativa previstas em lei específica.

§ 3º O disposto no caput deste artigo não obsta ou limita a realização de medidas administrativas de cobrança, tais como a notificação extrajudicial, a inclusão em cadastros de inadimplentes e o protesto de certidões de dívida ativa.

§ 4º Os executivos fiscais de valor inferior ao previsto no caput deste artigo serão arquivados, sem baixa na distribuição das execuções fiscais, sem prejuízo da fluência do prazo prescricional.

§ 5º O ajuizamento da execução fiscal, execução extrajudicial ou execução administrativa fica condicionado à demonstração de tentativa infrutífera de autocomposição e consensualidade prévias, previstas na lei específica, sob pena de indeferimento da petição inicial."

Art. 59. A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) passa a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 202.** .....

VII - pela efetiva constrição de bens penhoráveis, no caso de execução extrajudicial do crédito não-tributário, que não corre

pelo tempo necessário para as formalidades da expropriação, se necessária.”

Art. 50. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com a seguinte alteração:

“**Art. 174**. …….

Parágrafo único. ……

V - pela efetiva constrição de bens penhoráveis, no caso de execução extrajudicial do crédito tributário, que não corre pelo tempo necessário para as formalidades da expropriação, se necessária.

VI - pelo protesto judicial ou extrajudicial, uma única vez;” (NR)

CAPÍTULO VIII
DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 51. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adaptarão suas respectivas legislações ao disposto nesta lei, no prazo máximo de um ano a partir da sua entrada em vigor

Art. 52. Esta lei entra em vigor na data da sua publicação em relação aos demais dispositivos.

Execução fiscal

Exposição de motivos n. 8/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à sua elevada apreciação projeto de Lei de Execução Fiscal que visa substituir a atualmente em vigor, cujo rito é regido pela Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980.

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. Um dos principais eixos de trabalho da referida Comissão diz respeito justamente à necessidade inadiável de ser enfrentado o preocupante cenário que norteia a execução dos créditos públicos inscritos em dívida ativa.

4. Conforme amplamente noticiado no Relatório Justiça em Números 2021 (ano base 2020)[1], os processos de execução fiscal, cujo tempo médio de tramitação é de 8 anos e 1 mês, representam, aproximadamente, 36% do total de casos pendentes no Poder Judiciário brasileiro, com uma taxa de congestionamento de 87%. Em outras palavras, apenas 13 de cada 100 processos de execução que tramitaram em 2020 foram baixados.

5. Além de moroso, o atual regime legal dos executivos fiscais é marcado, ainda, por uma baixíssima efetividade, que frustra expectativas orçamentárias e promove desigualdades, conforme apontou o recente Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro[2]. Atualmente, o

percentual de créditos garantidos é baixo, as medidas de expropriação são episódicas e a satisfação do crédito público, infelizmente, é a exceção.

6. Esse cenário em nada se harmoniza com os anseios contemporâneos da sociedade brasileira. Unir celeridade e efetividade na recuperação dos recursos indispensáveis à realização de políticas públicas condizentes com os objetivos fundamentais da República e assegurar, com racionalidade, cooperação e diálogo, que sejam devidamente respeitadas as garantias constitucionais dos contribuintes são os pilares sobre os quais se fundam o projeto ora apresentado.

7. Nessa linha, além de atualizar uma legislação produzida num contexto jurídico e econômico completamente distinto, o presente Projeto investe intensamente no alinhamento da legislação pertinente à cobrança do crédito fazendário à noção de instrumentalidade e aponta para soluções pragmáticas e baseadas em evidências, sem descuidar da indispensável deferência a alternativas já validadas em precedentes qualificados de Tribunais Superiores e do Supremo Tribunal Federal. Tudo isso, vale dizer, com vistas a promover uma mudança capaz de reduzir o volume de executivos fiscais em andamento e acelerar a resolução daqueles litígios, judicial ou extrajudicialmente.

8. O documento que ora submetemos à Vossa elevada consideração está dividido em cinco grandes capítulos que, com medidas disruptivas, refundam a relação entre Fisco e contribuinte, reconhecendo ao Poder Judiciário o seu papel de solucionar processos que exijam o efetivo enfrentamento de controvérsias jurídicas: (i) Disposições introdutórias, (ii) Do procedimento para inscrição em dívida ativa e do controle de legalidade dos créditos, (iii) Da cobrança extrajudicial da dívida ativa, (iv) Da cobrança judicial da dívida ativa e (v) Disposições finais.

9. Nas Disposições Introdutórias, com pequenas atualizações redacionais, é esclarecido o escopo do normativo, com uma importante inovação quanto à expressa extensão das normas relativas à suspensão do crédito tributário (arts. 151 e seguintes do CTN) aos créditos não tributários, estabelecendo uma importante uniformidade de tratamento entre eles. Com esse

mesmo intuito uniformizador, estipula-se a contagem dos prazos processuais em dias úteis, bem como a sua suspensão entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, também em consonância com a previsão geral do Código de Processo Civil.

10. O Capítulo II, por sua vez, é dividido em três seções: (i) Do procedimento para inscrição em dívida ativa, (ii) Da oferta antecipada de garantia em execução fiscal e (iii) Do pedido de revisão de dívida inscrita. Mantida a presunção de liquidez e certeza dos créditos inscritos, o texto reforça o dever legal de a Fazenda Pública estabelecer, inclusive de ofício, uma aferição rigorosa da ausência de vícios, formais ou materiais, dos créditos inscritos.

11. Assegura-se, por exemplo, que não serão inscritos créditos em descompasso com entendimento firmado em precedentes qualificados do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, ou que contrariem orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em súmula administrativa.

12. Além disso, ainda no âmbito administrativo, abre-se a possibilidade de que, eletronicamente, o devedor seja notificado para efetuar o pagamento, parcelar, transacionar, ofertar garantia antecipada ou apresentar pedido de revisão da dívida inscrita. Uma oportunidade de diálogo direto e tendente à solução do litígio é concebida já no momento da inscrição em dívida ativa e, assim, como regra geral, a judicialização da cobrança será precedida de uma oportunidade de acertamento, entre Fisco e contribuinte, a respeito de pontos de eventual divergência ou de questões relativas ao modo e forma de satisfação do crédito.

13. O Terceiro Capítulo trata da cobrança extrajudicial da dívida ativa, que tem lugar apenas se não regularizado o débito, não ofertada a garantia prévia e tampouco não instaurado procedimento de revisão, naquele momento imediatamente subsequente ao ato de inscrição em dívida ativa.

14. Aqui, são previstas estratégias consolidadas de cobrança extrajudicial, tais como o protesto, a averbação da certidão e a comunicação aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres, bem como é estabelecida a

possibilidade de a Fazenda Pública instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa, garantido o direito ao prévio contraditório, conforme autorização já existente para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Lei n. 10.522/2002 (art. 20-D, inc. III).

15. Porém, a proposta não se limita a reprisar medidas já existentes. Inspirada no modelo de execução extrajudicial estabelecido no Decreto-Lei n. 70/1966, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do Tema 249 da Repercussão Geral, o projeto vai além e passa a contemplar a possibilidade de a Fazenda Pública instaurar a execução extrajudicial da dívida ativa de pequeno valor.

16. Por essa modalidade de execução, prevista na Seção II deste Capítulo, a dívida de valor consolidado inferior a 60 salários mínimos, no caso da União, autarquias, fundações e demais entidades federais ou de âmbito nacional, ou de até 40 salários mínimos, no caso dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público, estará sujeita a um rito especial, no qual, garantida a ampla defesa do contribuinte na esfera administrativa e judicial, a eventual intervenção do Poder Judiciário somente se dará por iniciativa do próprio devedor, por intermédio da propositura de embargos à execução de dívida ativa de pequeno valor, que busque reconhecer a ilegalidade de algum aspecto da execução realizada diretamente pelo ente credor.

17. Aqui, mais uma vez, é oportuno recorrer às evidências corroboradas pelo Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Em resposta àquela pesquisa, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região informou que 883.888 dos 1.251.361 processos executivos fiscais pendentes de solução naquela Corte cobravam valor menor ou igual a R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais). Ou seja, cerca de 70% dos executivos fiscais em curso naquele Tribunal não precisariam sequer ter sido ajuizados, caso vigente a solução legislativa aqui proposta.

18. Nesse ponto, portanto, reside a principal mudança promovida pelo novo texto: a intervenção judicial deixa de ser provocada pelo fenômeno econômico da inadimplência de qualquer monta e passa a ser ocorrer somente se verificada a efetiva existência de uma controvérsia jurídica ou diante do inadimplemento de um crédito público com relevante repercussão para o erário.

19. Em relação a créditos de pequeno valor (inferiores a sessenta ou quarenta salários mínimos, conforme o caso), portanto, a execução será extrajudicial e o Poder Judiciário atuará apenas para resolver eventuais embargos.

20. O Capítulo IV, por sua vez, trata da execução judicial da dívida ativa. Esse, que é o mais longo capítulo do texto, está dividido nas seguintes seções: (i) Das disposições gerais, (ii) Da citação do devedor ou corresponsável, (iii) Da penhora ou do arresto, (iv) Da oposição de embargos à execução, (v) Dos atos processuais tendentes à satisfação do crédito, (vi) Da Alienação por Leilão, (vii) Da não localização de bens e direitos úteis à satisfação do crédito exequendo e (viii) Disposições processuais complementares.

21. Nas disposições gerais consta um dos dispositivos mais relevantes da proposta, que dispensa o ajuizamento de execuções fiscais quando o montante do débito consolidado do devedor estiver abaixo do valor mínimo fixado pela autoridade competente ou enquanto não localizados bens ou direitos em nome do sujeito passivo, ou indícios de sua existência, desde que úteis para a satisfação integral ou parcial do débito, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.

22. Na segunda seção, na expectativa de garantir efetividade aos atos expropriatórios e evitar os baixos índices de garantia dos débitos (conforme identificado pelo Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro), estabelece a proposta que a citação do executado importará também em ordem para bloqueio de ativos mantidos em instituição financeira, como decorrência da tutela de evidência derivada dos atributos de certeza e liquidez inerentes ao débito inscrito em dívida ativa.

23. No campo da responsabilização de terceiros ou de grupo econômico por atos fraudulentos de gestão, na linha da jurisprudência consolidada, o projeto estabelece que as Fazendas Públicas exequentes poderão solicitar o redirecionamento da execução, com a vantagem da admissão de prova produzida em outro processo, fundado no aproveitamento de atos jurisdicionais, sem prejuízo do devido contraditório e da ampla defesa.

24. Afasta-se, nesse ponto, a necessidade de deflagração de Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto nos arts. de 133 a 137 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), de forma a reduzir a proliferação de incidentes e garantir efetividade ao processo expropriatório.

25. Essa medida se baseia, de um lado, no amplo rol de instrumentos administrativos e judiciais que passam a ser previstos para garantir ao contribuinte diversas oportunidades de apresentar suas teses de defesa e, de outro, em dados empíricos oriundos do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário, de acordo com os quais restou evidenciada a morosidade e a incompatibilidade operacional do referido incidente com os executivos fiscais. O Diagnóstico apontou que houve prolação de decisão em primeira instância em apenas 17% (ou seja, apenas um em cada seis) dos incidentes identificados pelos pesquisadores, com um tempo médio de 1.035 dias para a tramitação de cada um deles.

26. Quanto à penhora e ao arresto de bens, além da reprodução das formas de garantia já previstas na legislação que se pretende substituir, o projeto avança para prever expressamente a possibilidade da oferta de créditos líquidos e certos em desfavor do mesmo ente credor, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou de precatórios do mesmo ente, próprios ou de terceiros; e ainda prevê a possibilidade de celebração de negócio jurídico processual, transação ou qualquer outra solução consensual com a Fazenda Pública credora que verse sobre a aceitação, avaliação de garantias e modo de constrição, mecanismo que tem se mostrado pacificador.

27. A proposta, sem descuidar da necessária preservação da subsistência digna do executado pessoa física ou da atividade produtiva da pessoa jurídica, resguarda dos atos expropriatórios aqueles bens que a lei declare absolutamente impenhoráveis, porém prestigia os postulados da moralidade e da justiça fiscal ao submeter à penhora, mediante apreciação equitativa do Poder Judiciário, o imóvel considerado suntuoso, bem como os vencimentos e salários naquilo que excedam, mensalmente, vinte salários-mínimos.

28. Em contrapartida, inspirada na necessidade de equilibrar menor onerosidade e efetividade, a proposta autoriza que o juiz proceda à substituição da penhora em dinheiro, em caso de demonstrado risco de dano grave de difícil ou incerta reparação, desde que o débito seja garantido por fiança bancária ou seguro garantia.

29. Ainda nesse Capítulo, forte na ideia de que o crédito fazendário inscrito em dívida ativa é guarnecido de especial presunção de exigibilidade (afinal, além de oriundo de ato administrativo ou de declaração do próprio administrado, pressupõe-se sua submissão, no regime proposto, a procedimento de controle de conformidade com o sistema jurídico), o projeto subordina o exercício do direito de embargar à prestação de garantia, ressalvadas as situações de inviabilidade econômico-financeiro do contribuinte em relação a esta providência.

30. Adiante, a proposta estabelece uma série de regras de competência que visam concentrar, sempre que possível, em um único juízo as decisões relativas ao mesmo contribuinte ou a um mesmo crédito. Assim, fica determinado que o juízo competente para a primeira execução fiscal é prevento para as demais entre as mesmas partes, propostas na mesma comarca ou subseção judiciária, aplicando-se, no que couber, as regras relativas à conexão. Além disso, é previsto que não só os embargos à execução, mas qualquer ação proposta para desconstituição de crédito inscrito em dívida ativa será processada perante o juízo competente para conhecer a Execução Fiscal.

31. Essas medidas buscam obstar o acionamento simultâneo de diferentes juízos, a replicação de demandas similares e as dificuldades potencialmente derivadas da produção de decisões divergentes sobre um mesmo crédito. Ademais, não custa realçar que a unificação de competência por critério exclusivamente material (sem considerar, portanto, a modalidade processual exteriorizada, se de execução, se antiexacional) prestigia, em termos reais (e não meramente teóricos), o ideal da instrumentalidade e de racionalização da prestação jurisdicional.

32. Ao final do referido Capítulo, e a propósito de sempre conferir efetividade ao processo de execução fiscal, estabelece o projeto que, caso não opostos os embargos ou, se opostos, tendo sido rejeitados ou recebidos sem efeito suspensivo, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre o prosseguimento dos atos expropriatórios dos bens e direitos que servem de garantia para a execução.

33. Além disso, são regulamentadas as consequências jurídicas da não localização do devedor e/ou da ausência de bens ou direitos passíveis de penhora. Simplificando o regramento atualmente existente, o projeto estabelece que, nessas hipóteses, o processo será arquivado sem baixa na distribuição, superando a atual necessidade de suspensão prévia.

34. Naturalmente, encontrados bens ou direitos penhoráveis, os autos serão desarquivados para prosseguimento da execução; do contrário, se decorrido o prazo prescricional estabelecido na legislação após a intimação da decisão que arquivou provisoriamente a execução, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, deverá reconhecer a prescrição intercorrente.

35. Esses são, em suma, os principais aspectos abordados no projeto ora apresentado, a partir do qual a Comissão de Juristas acredita que irá contribuir não apenas para a construção de um novo modelo de cobrança dos créditos públicos, mas para uma efetiva refundação da maneira como os contribuintes e o Poder Público interagem em prol da realização da justiça fiscal.

Ministra Regina Helena Costa

Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes

Relator da Subcomissão de Processo Tributário

Anteprojeto de lei ordinária de execução fiscal

Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público, e dá outras providências.

O **PRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES INTRODUTÓRIAS

Art. 1º. A cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público rege-se por esta lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Parágrafo único. Incluem-se na dívida ativa da Fazenda Pública os valores pagos pela Administração Pública em excesso ou indevidamente a título de remuneração ou de pagamento de benefícios de qualquer natureza, inclusive os previdenciários e assistenciais, desde que regularmente constituídos.

Art. 3º. As normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil, empresarial e trabalhista são cumulativamente aplicáveis à dívida ativa da Fazenda Pública, independentemente da natureza dos créditos.

Art. 4º. À dívida ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária aplicam-se as normas relativas à suspensão e preferências do crédito tributário.

Art. 5º. Os prazos processuais serão contados em dias úteis, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo Único. Suspende-se o curso dos prazos processuais nos dias compreendidos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, inclusive.

CAPÍTULO II

DO PROCEDIMENTO PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E DO CONTROLE DE LEGALIDADE DOS CRÉDITOS

Seção I

Do procedimento para inscrição em dívida ativa

Art. 6º. A inscrição em dívida ativa do crédito tributário e não tributário constitui ato de controle administrativo de legalidade e será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.

§ 1º. A Dívida Ativa da União será apurada, inscrita e executada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 2º. O órgão responsável pela constituição do crédito fiscal deve encaminhar todas as informações necessárias para a inscrição em dívida ativa e cobrança, administrativa ou judicial, dos créditos de natureza tributária ou não tributária, definitivamente constituídos, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, contados da data em que o crédito se tornar exigível, sob pena de responsabilidade funcional.

§ 3º. As Fazendas Públicas deverão, sobretudo antes da propositura da execução fiscal, utilizar métodos de autocomposição e consensualidade previstos na Lei, com vistas a permitir a regularização do débito inscrito, sob pena de indeferimento da inicial.

Art. 7º. O termo de inscrição de dívida ativa conterá:

I - o nome do devedor, dos corresponsáveis, caso já identificados e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do devedor e dos corresponsáveis;

III - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial, o fundamento legal e a forma de calcular a atualização monetária, os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

IV - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

V - a data e o número da inscrição no registro de dívida ativa;

VI - o número do processo administrativo, quando houver, ou do auto de infração, sempre que neles estiver apurado o valor da dívida ou as causas de corresponsabilidade; e

VII – o número e a identificação da declaração, quando a inscrição decorrer de dívida declarada e não paga pelo contribuinte.

§ 1º. A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 2º. O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.

§ 3º. O não cumprimento das disposições deste artigo importarão na nulidade do termo de inscrição.

Art. 8º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova a ser produzida pelo executado, sem prejuízo da emissão de ordem judicial redistribuindo o encargo probatório nos casos em que o fato, informações ou documentos probando for de conhecimento e controle exclusivo da Fazenda credora ou de terceiro integrante da Administração Pública do ente tributante.

Art. 9º. O controle de legalidade da inscrição em dívida ativa consiste na análise, pela Fazenda Pública, dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo e necessários à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial, e constitui direito do contribuinte e dever da Fazenda Pública credora, que poderá realizá-lo a qualquer tempo, de ofício ou a requerimento do interessado.

Parágrafo Único. O disposto no caput não afeta as competências privativas dos órgãos responsáveis pelos créditos na fase anterior à inscrição em dívida, nem implica revisão do lançamento tributário.

Art. 10. Recebido o pedido para inscrição em dívida ativa, a Fazenda Pública credora examinará detidamente os requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade e, acaso verificada a inexistência de vícios, formais ou materiais, mandará proceder à inscrição em dívida ativa nos registros próprios, observadas as normas regimentais e as instruções internas em vigor.

§ 1º. No caso de créditos encaminhados eletronicamente para inscrição em dívida ativa, o controle de legalidade de que trata o caput poderá ser realizado de forma automatizada, sem prejuízo da posterior análise, a qualquer tempo, por integrante da Fazenda Pública credora.

§ 2º. Se, no exame de legalidade, for verificada a existência de vícios que obstam a inscrição em dívida ativa, a Fazenda Pública credora devolverá o crédito ao órgão de origem, sem inscrevê-lo, para fins de correção.

Art. 11. Não serão inscritos em dívida ativa os créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte:

I - pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

II - pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade:

a) submetido ao regime da repercussão geral;

b) não submetida ao regime da repercussão geral, mas a respeito da qual tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou do ato declarado inconstitucional;

III- pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos;

IV - em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional ou de súmula do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; ou

V - cuja constituição esteja fundada em orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em súmula administrativa.

§ 1º. Os órgãos de representação judicial das Fazendas Públicas poderão estabelecer outras hipóteses de impedimento à inscrição do crédito na respectiva dívida ativa a fim de observar precedentes formados em Tribunais Superiores em sentido favorável aos contribuintes.

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, os órgãos de representação judicial das Fazendas Públicas desenvolverão instrumentos de gestão para orientação periódica de procuradores acerca de precedentes judiciais e administrativos e da legislação tributária, tais como o aprimoramento e a ampliação dos sistemas internos de controle de informações, em especial com relação aos dados que refletem o contencioso tributário e a efetividade das medidas adotadas para a arrecadação.

§ 3º A aplicação do disposto nos incisos I, II e III do *caput* pressupõe o trânsito em julgado dos processos ou incidentes neles previstos.

Art. 12. Inscrito o crédito em dívida ativa, o devedor será notificado do inteiro teor da certidão para alternativamente:

I - em até 10 (dez) dias:

a) efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multas e demais encargos;

b) parcelar, negociar ou transacionar o valor do crédito, nos termos da legislação em vigor;

II - em até 20 (vinte) dias:

a) ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; ou

b) apresentar pedido de revisão de dívida inscrita.

§ 1º. A notificação prevista no caput será expedida por via eletrônica, preferencialmente, ou postal para o endereço físico do devedor, iniciando-se os prazos previstos nos incisos I e II a contar do dia útil seguinte à data constante da abertura da intimação eletrônica ou do aviso de recebimento;

§ 2º Presume-se efetuada a notificação por via eletrônica em 15 (quinze) dias a partir de seu recebimento na caixa postal eletrônica do devedor.

§ 3º Caso resulte frustrada a notificação postal de que trata o § 1º, os prazos previstos nos incisos I e II serão contados da data da publicação de edital, conforme legislação específica.

§ 4º. Após a inscrição, o devedor poderá, independentemente de notificação, adotar as providências descritas nos incisos I, e II, alínea a, do *caput*, fazendo jus à obtenção da certidão de que trata o art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 5º. O disposto neste artigo se aplica aos devedores incluídos como corresponsáveis por créditos inscritos em dívida ativa.

§ 6º. Presume-se válida a notificação expedida ao endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública, inclusive à sua caixa postal eletrônica, acessível mediante certificado digital ou código de acesso.

§ 7º. Compete ao contribuinte manter atualizado o seu endereço perante os órgãos administrativos vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretarias de Fazenda Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 8º. O devedor pode, a qualquer tempo, desde que obedecida a legislação própria, manifestar interesse na adoção de método consensual de solução de conflitos disponível, inclusive no que concerne à oferta antecipada de garantias.

Art. 13. O executado poderá pagar parcela da dívida que julgar incontroversa, prosseguindo-se a cobrança do saldo devedor conforme a legislação específica da Fazenda Pública credora.

Seção II

Da oferta antecipada de garantia em execução fiscal

Art. 14. A oferta antecipada de garantia em execução fiscal, apresentada no prazo do art. 12, inciso II, *alínea a*, aceita pelo exequente, suspende a prática dos atos de cobrança extrajudicial até o montante dos bens e direitos ofertados.

§ 1º. O devedor poderá apresentar, para fins de oferta antecipada de garantia em execução fiscal:

I - apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária que estejam em conformidade com a regulamentação da Fazenda Pública credora;

II - quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora, observada a ordem de preferência do Código de Processo Civil;

§ 2º. A indicação poderá recair sobre bens ou direitos de terceiros, desde que expressamente autorizado por estes e aceitos pela Fazenda Pública credora, observado o disposto no art. 40, § 1º.

§ 3º. A indicação também poderá recair sobre bem ou direito já penhorado, desde que avaliados em valor suficiente para garantia integral das dívidas.

§ 4º. A oferta antecipada de garantia em execução fiscal será analisada no prazo de 30 (trinta) dias contados do primeiro dia útil seguinte ao seu protocolo ou à apresentação de eventuais informações complementares solicitadas, sob pena de suspensão da prática dos atos de cobrança extrajudicial até o montante dos bens e direitos ofertados.

§ 5º. A aceitação da oferta antecipada de garantia em execução fiscal, em valor suficiente para garantia integral dos débitos cobrados, acrescidos de juros, multas e demais encargos exigidos ao tempo da propositura da ação de

execução fiscal, não suspende a exigibilidade dos créditos inscritos em dívida ativa, mas viabiliza a emissão da certidão de regularidade fiscal.

§ 6º. Aceita a oferta antecipada de garantia, a Fazenda Pública credora promoverá o ajuizamento da execução fiscal correspondente, no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados da data da aceitação, indicando à penhora o bem ou direito ofertado pelo devedor.

§ 7º. Se, por qualquer motivo, não for aperfeiçoada a penhora no processo de execução fiscal, a aceitação será desfeita e serão cancelados os seus efeitos.

Art. 15. Antes da distribuição da ação de execução fiscal, o devedor pode efetuar administrativamente o depósito integral do valor atualizado do débito, hipótese em que será suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inc. II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 1º. Na hipótese de depósito integral, o devedor deverá ajuizar a respectiva ação anulatória no prazo de 30 (trinta) dias contados da realização do depósito, ocasião em que os valores serão a ela vinculados.

§ 2º Não ajuizada a respectiva ação anulatória no prazo acima indicado, os valores depositados serão transformados em pagamento definitivo, com a consequente extinção do crédito, na forma do art. 156, do CTN.

Seção III

Do pedido de revisão de dívida inscrita

Art. 16. O pedido de revisão de dívida inscrita, na forma do art. 12, II, b, possibilita a reanálise, pelo órgão responsável pelo controle de legalidade, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º. Admite-se o pedido de revisão de dívida inscrita para a alegação:

I - de pagamento, parcelamento, suspensão de exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, vício formal na constituição do crédito e decadência ou prescrição, e outras

matérias conhecíveis de ofício, quando ocorridos em momento anterior à inscrição em dívida ativa;

II - das matérias descritas no art. 11, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa; ou

III - de qualquer causa de extinção ou suspensão do crédito tributário ou não tributário, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa.

§ 2º. O pedido de revisão de dívida inscrita pode ser efetuado a qualquer tempo e, desde que apresentado no prazo do art. 12, inciso II, suspenderá a prática dos atos descritos no art. 17 em relação ao débito questionado, até que seja apreciado pela autoridade designada na legislação específica da Fazenda Pública credora.

§ 3º. Deferido o pedido de revisão, a inscrição será, conforme o caso, cancelada, retificada ou os créditos terão a exigibilidade suspensa, sendo que, neste último caso, serão sustadas, no que couber, as medidas de cobrança administrativa.

§ 4º. No caso de cancelamento da inscrição sem extinção do crédito, este será devolvido ao órgão de origem para correção do vício, desde que sanável, observada a legislação específica.

CAPÍTULO III

DA COBRANÇA EXTRAJUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA

Seção I

Das disposições gerais

Art. 17. Esgotado o prazo do art. 12, e não adotada nenhuma das providências descritas, a Fazenda Pública credora, sem prejuízo do disposto em leis especiais, poderá:

I - encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997;

II - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres, mediante convênio firmado com as respectivas entidades;

III - averbar, inclusive por meio eletrônico, o termo de inscrição ou a certidão de dívida ativa nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora, arresto ou indisponibilidade, sem prejuízo do disposto no art. 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); ~~e~~

IV - utilizar os serviços de instituições públicas ou privadas para, em nome da Fazenda Pública credora, promover a cobrança amigável de débitos inscritos em dívida ativa; e

V – promover a execução extrajudicial da dívida ativa de pequeno valor, observado o procedimento previsto na Seção II deste Capítulo.

Art. 18. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acautelamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Fazenda Pública credora poderá, a seu exclusivo critério, instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as normas que regem o processo administrativo no âmbito da Administração Pública correspondente e garantido o direito ao prévio contraditório.

Seção II

Da execução da dívida ativa de pequeno valor

Subseção I

Disposições introdutórias

Art. 19. Considera-se de pequeno valor e terá sua execução efetivada nos termos desta Seção, a dívida de valor consolidado inferior a 60 (sessenta) salários-mínimos, no caso da União, autarquias, fundações e demais entidades

federais ou de âmbito nacional, ou de até 40 salários-mínimos, no caso dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público.

§ 1º. O limite de valor previsto no caput deve ser aferido no momento da inscrição em dívida ativa, sendo irrelevantes as alterações posteriores decorrentes da incidência de juros, correção monetária e eventuais outros índices aplicáveis à espécie.

§ 2º. O procedimento previsto nesta Seção aplica-se à cobrança dos títulos executivos extrajudiciais constituídos pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), nos termos do que dispõe o art. 46 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, e constituídos pelos Conselhos Profissionais, nos termos do que dispõe o Art. 8° da Lei nº 12.514, de 28 de outubro de 2011, a dívida de valor consolidado inferior a 40 (quarenta) salários-mínimos.

§ 3º. A condução do rito especial da execução da dívida ativa de pequeno valor será realizada pela Advocacia Pública, no caso das entidades descritas no art. 1º desta Lei, e por advogado regularmente inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil em relação às entidades não componentes da administração pública.

§ 4º. Não poderão ser objeto do rito especial da execução da dívida ativa de pequeno valor os débitos de responsabilidade:

I - de devedores insolventes, falidos e em recuperação judicial;

II - de entes e órgãos integrantes da administração pública que se submetam ao regime de pagamentos por meio de precatórios; e

III - dos entes e órgãos integrantes da administração pública estrangeira.

Art. 20. A execução da dívida ativa de pequeno valor nos termos desta Lei pressupõe a abertura de processo administrativo específico para o registro dos atos e comunicações.

Parágrafo único. Sempre que solicitado, o processo a que se refere o caput deverá ser disponibilizado, preferencialmente, por via eletrônica, ao executado ou ao seu representante com poderes legais.

Subseção II

Dos procedimentos para a averbação do bloqueio extrajudicial de bens

Art. 21. O procedimento destinado à execução da dívida ativa de pequeno valor deverá ser instruído com:

I - a Certidão de Dívida Ativa objeto da cobrança, com os atributos previstos no art. 7º desta lei;

II - o demonstrativo do débito atualizado até a instauração do procedimento, com a discriminação das parcelas relativas ao principal, aos juros, à multa e a outros encargos; e

III - o número do procedimento administrativo que embasou a inscrição na dívida ativa.

Art. 22. Identificada a existência de bens ou valores passíveis de constrição em nome da parte executada ou de terceiros corresponsáveis, e desde que não tenham sido adotadas as providências nos prazos previstos no art. 12 desta Lei, a exequente encaminhará solicitação de averbação de bloqueio extrajudicial do patrimônio apontado aos órgãos ou entidades, públicos ou privados, responsáveis pelo respectivo registro.

§ 1º. O órgão ou entidade responsável pelo registro patrimonial deverá realizar a averbação do bloqueio no prazo de até 3 (três) dias, contados do recebimento do pedido, e, em seguida, notificará a exequente a respeito do ato, com o respectivo comprovante de averbação.

§ 2º. Aplicar-se-á ao pedido de bloqueio, no que couber, as disposições constantes da Seção III do Capítulo IV desta lei.

Art. 23. Recebida a notificação a que se refere o § 1º do art. 22, a exequente deverá intimar a parte executada, em até 15 (quinze) dias, para integrar o procedimento administrativo de execução da dívida ativa de pequeno valor.

§ 1º. A notificação prevista no caput será expedida por via eletrônica, preferencialmente, ou postal para o endereço físico do devedor, considerando-se realizada no dia útil seguinte à data constante da abertura da intimação eletrônica ou do aviso de recebimento;

§ 2º. Presume-se efetuada a notificação por via eletrônica em 15 (quinze) dias a partir de seu recebimento na caixa postal eletrônica do devedor.

§ 3º. Caso resulte frustrada a notificação postal de que trata o § 1º, intimação será efetuada por edital, considerando-se realizada no dia útil seguinte à dilação de prazo prevista no expediente;

§ 4º. Presume-se válida a notificação expedida ao endereço informado pelo sujeito passivo à Fazenda Pública, inclusive à sua caixa postal eletrônica, acessível mediante certificado digital ou código de acesso.

§ 5º. Compete ao sujeito passivo manter atualizado o seu endereço perante os órgãos administrativos vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretarias de Fazenda Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 24. Os ativos bloqueados serão avaliados com o auxílio de avaliadores indicados pelo exequente, conforme regulamentação do respectivo ente, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 871 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), que observarão os parâmetros ali elencados.

Subseção III

Da impugnação administrativa ao bloqueio extrajudicial

Art. 25. No prazo de 15 (quinze) dias, contados da notificação prevista no art. 23, poderá a parte executada oferecer impugnação ao bloqueio extrajudicial no âmbito administrativo, que poderá versar sobre:

I – impenhorabilidade dos bens ou valores tornados indisponíveis;

II – erro na avaliação dos bens bloqueados;

III – descumprimento dos procedimentos estabelecidos nesta Lei; e

IV – a existência de decisão judicial determinando a suspensão da exigibilidade do crédito exequendo.

§ 1º. A impugnação administrativa ao bloqueio extrajudicial possui efeito suspensivo e sobrestará as medidas de expropriação relacionadas aos bens que foram objeto de impugnação.

§ 2º. A alegação de erro na avaliação deverá ser acompanhada dos indicadores econômico-financeiros que infirmem a avaliação original efetuada pela exequente.

Art. 26. No prazo para a impugnação administrativa ao bloqueio extrajudicial, poderá ser formulado pedido de substituição dos ativos bloqueados.

§ 1º. O pedido de substituição a que se refere o caput não possui efeito suspensivo.

§ 2º. A aceitação da substituição ficará a critério da exequente, que deverá observar o disposto no art. 805, parágrafo único, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), de modo a permitir que, quando por vários meios puder ser promovida a execução, que esta se faça pelo modo menos gravoso para o executado.

Art. 27. O requerimento do devedor será apreciado pela unidade responsável pela inscrição em dívida ativa, conforme regulamentação específica.

Parágrafo único. A autoridade administrativa deverá apreciar o requerimento do contribuinte no prazo de até 30 (trinta) dias, comunicando a sua decisão nos termos do art. 23 desta Lei.

Subseção IV

Dos embargos à execução de dívida ativa de pequeno valor

Art. 28. A parte executada poderá oferecer, judicialmente, embargos à execução de dívida ativa de pequeno valor, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar:

I - da notificação mencionada no art. 23, se optar exclusivamente pelos embargos judiciais, renunciando à via administrativa; ou

II - da ciência do indeferimento da impugnação administrativa ao bloqueio extrajudicial, nos termos do art. 27, cujo prazo inicial observará o disposto no art. 23.

§ 1º. Os embargos à execução de dívida de pequeno valor observarão o disposto na Seção IV do Capítulo IV desta lei.

§ 2º. A competência para processar e julgar os embargos à execução de dívida ativa de pequeno valor e eventuais ações judiciais correlatas será do juízo que, pelas normas de organização judiciária, seria competente para processar e julgar eventual execução fiscal.

Subseção V

Da expropriação dos bens ou valores bloqueados

Art. 29. Não embargada a cobrança, ou não havendo atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução de dívida ativa de pequeno valor, o exequente estará de pleno direito autorizado a adotar diretamente, e independentemente de autorização judicial, as providências necessárias à expropriação dos bens bloqueados.

§ 1º. A critério da exequente, poderá ser pleiteado o aproveitamento do valor que sobejar da alienação por iniciativa particular no âmbito de outras execuções, judiciais ou extrajudiciais.

§ 2º. Aplicar-se-á ao procedimento de expropriação, no que couber, as disposições constantes da Seção V do Capítulo IV desta lei.

Art. 30. Se os bens expropriados não forem suficientes para a satisfação integral do crédito em cobrança, a execução extrajudicial terá prosseguimento em relação a outros ativos do executado, caso existentes.

CAPÍTULO IV

DA COBRANÇA JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA

Seção I

Das disposições gerais

Art. 31. Não efetuado o pagamento integral da dívida, o órgão competente para inscrição, cobrança e execução judicial poderá promover a execução fiscal contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa falida;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito público e privado; ou

VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º. O síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, recuperação judicial, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem solidariamente pelo valor desses bens.

§ 2º. Os bens do devedor e os dos responsáveis solidários sujeitar-se-ão à execução em igualdade de condições, sem benefício de ordem entre eles.

Art. 32. O ajuizamento da execução fiscal poderá ser dispensado:

I - quando o montante do débito consolidado do devedor estiver abaixo do valor mínimo fixado pela autoridade competente, na forma da lei; ou

II - enquanto não localizados bens ou direitos em nome do sujeito passivo, ou indícios de sua existência, desde que úteis para a satisfação integral ou parcial do débito, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.

§ 1º. No que se refere à dívida ativa da União, caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para dispensa do ajuizamento de que trata o inciso I do *caput.*

§ 2º. No que se refere à dívida ativa de autarquias e fundações federais, os limites, critérios e parâmetros para dispensa do ajuizamento de que trata o inciso I do *caput* serão estabelecidos pelo Procurador-Geral Federal.

§ 3º. A Fazenda Pública credora requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais cujos débitos estiverem abaixo do limite previsto no inciso I do *caput*, bem como daquelas em que não conste dos autos informações de bens ou direitos úteis à satisfação do crédito, integral ou parcialmente, observados os critérios ou parâmetros definidos nos termos do § 1º.

§ 4º. Em relação à dívida ativa da União, suas autarquias e fundações, o limite mínimo previsto pelo inciso I não poderá ser inferior a 10 (dez) salários-mínimos.

§ 5°. Em relação à dívida ativa dos Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias e fundações, assim como dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e Ordem dos Advogados do Brasil, os quais deverão seguir o regime desta lei para a cobrança de seus créditos, o limite mínimo previsto pelo inciso I não poderá ser inferior a 5 (cinco) salários-mínimos.

Art. 33. A execução fiscal será proposta, a critério do exequente, no foro:

I – do domicílio do executado, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado;
II – do domicílio de qualquer um dos executados, quando houver mais de um;
III – do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais esteja domiciliado o executado; ou
IV - do local onde se encontrem bens sujeitos à expropriação.

§ 1º. Constatada a conexão, o juízo prevento deve, de ofício ou a requerimento de quaisquer das partes, e por conveniência da unidade da garantia da execução, ordenar a reunião das execuções fiscais.

§ 2º. As Fazendas Públicas Estaduais e Municipais poderão, sem prejuízo do que consta nos incisos do caput, distribuir a execução fiscal no foro do domicílio de qualquer uma das filiais da pessoa jurídica localizada na sua abrangência territorial.

§ 3º Sem prejuízo do que consta no § 2º, no caso de oferta antecipada de seguro garantia ou fiança bancária, aceita na forma do art. 14, § 5º, a execução será proposta no foro indicado no inc. I do caput.

Art. 34. A competência para processar e julgar a execução da dívida ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro juízo, inclusive o da falência, da concordata, da recuperação judicial, da liquidação, da insolvência ou do inventário.

§ 1º. A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou a habilitação em falência, recuperação judicial, liquidação, inventário ou arrolamento, sendo o juízo da execução fiscal competente para dispor dos bens do executado.

§ 2º. Decretada a falência ou concedida a recuperação judicial, as execuções fiscais e execuções previstas no art. 114, VIII, da Constituição Federal, deverão ter regular prosseguimento, sendo vedada a expedição de certidão de crédito e arquivamento do processo para efeito de habilitação na falência ou na recuperação judicial, observando-se as disposições da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, quanto à decretação de indisponibilidade dos bens do executado.

Art. 35. A petição inicial indicará:

I – o Juízo a quem se dirige;

II – a qualificação do devedor e, quando houver, do corresponsável, incluindo o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e, para fins de citação, o endereço informado à Fazenda Pública;

III – o requerimento de citação do executado;

IV – o requerimento de tutela de provisória, quando houver risco para eficácia da cobrança;

V – o pedido para pagamento da dívida com os juros, multas e demais encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa ou para garantia da execução; e

VI - os eventuais bens e direitos ofertados antecipadamente pelo devedor e aceitos pela Fazenda Pública credora, bem como os que foram submetidos à averbação, para que sejam submetidos à penhora.

§ 1º. A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita, podendo ambas constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 2º. O valor da causa será o da dívida constante da certidão.

§ 3º. Não havendo oferta antecipada de bens à penhora e identificados indícios da existência de atividade econômica do devedor ou corresponsável, a petição inicial conterá pedido de indisponibilidade de ativos financeiros, a ser realizado concomitantemente à citação.

Seção II

Da citação do devedor ou corresponsável

Art. 36. O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I - o bloqueio de ativos mantidos em instituição financeira, cooperativas de créditos, fundos de investimento ou equiparada, e de veículos, por meio dos sistemas eletrônicos disponíveis ao Juízo, previamente à citação do executado, desde que oportunizadas ou não aceitas as providências previstas no inciso II, do art. 12;

II - a efetivação da penhora, inclusive mediante a conversão de eventuais bens e direitos arrestados ou ofertados antecipadamente, bem como o registro e a avaliação, observada a ordem de preferência da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

III – a citação do executado para, querendo, opor embargos;

IV – a intimação da penhora ao executado; e

V – a fixação, se for o caso, dos honorários advocatícios, observado o disposto no art. 827, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 1º. O despacho que ordenar a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, interrompe a prescrição, que retroage à data da propositura da ação.

§ 2º. Antes de despachar a petição inicial, havendo indícios de prescrição, o juízo intimará a Fazenda Pública e, sendo o caso, poderá decretá-la de ofício.

§ 3º. O juiz decidirá, ouvida a Fazenda Pública, sobre a validade da garantia ofertada nos termos da alínea "a", do inciso II, do art. 12, no prazo de 10 (dez) dias, caso ela não seja aceita pelo credor, suspendendo, se for o caso, as medidas anteriormente adotadas no inciso I do caput.

Art. 37. A citação do devedor observará as seguintes diretrizes:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma prevista na legislação, inclusive por meio eletrônico;

II – a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se tal data for omitida no aviso de recepção, na data da juntada do aviso de recebimento aos autos;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, será renovada a citação pelo correio ou a citação será feita por Oficial de Justiça, a critério da Fazenda Pública exequente;

IV – se o aviso de recepção retornar em razão da não localização do devedor no endereço indicado, da insuficiência ou da incorreção do endereço fornecido, a citação será realizada por oficial de justiça ou por edital, a critério da Fazenda Pública exequente;

V – se o aviso de recepção retornar em razão da recusa de recebimento da carta pelo devedor, a citação será reputada válida e considerada realizada na data da tentativa da entrega da carta no endereço do executado, ou, se tal data for omitida no aviso de recepção, na data da juntada do aviso de recebimento aos autos; e

VI - frustrada a citação postal e por oficial de justiça, será efetivada por edital, afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos corresponsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º. O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º. O oficial de Justiça cumprirá a ordem, independentemente da expedição de carta precatória, nas comarcas ou seções judiciárias contíguas de fácil comunicação ou situados na mesma região metropolitana.

§ 3º. Dar-se-á a nomeação de curador especial ao executado citado por edital, exclusivamente na hipótese de êxito na constrição patrimonial de qualquer natureza.

§ 4º. Considera-se como endereço do devedor o indicado por ele à Administração Tributária do ente federativo titular do crédito exequendo, sendo ônus do contribuinte mantê-lo atualizado.

§ 5º. A devolução do aviso de recepção em razão dos motivos indicados no inciso IV deste artigo configura indício de dissolução irregular da pessoa jurídica executada, suficiente ao deferimento da inclusão no polo passivo da execução fiscal daqueles com poderes de gestão pela pessoa jurídica responsável pelo débito exequendo na época da dissolução irregular.

Art. 38. O oficial de justiça, independentemente de mandado judicial e de pagamento de custas, emolumentos ou outras despesas, providenciará a

averbação ou anotação do ato de constrição ou de constituição da garantia no registro próprio do bem.

Art. 39. A Fazenda Pública exequente poderá requerer o redirecionamento da execução aos responsáveis não incluídos na certidão de dívida ativa, para o reconhecimento da responsabilidade de terceiros, inclusive em decorrência do abuso de personalidade jurídica.

§ 1º. As hipóteses que ensejam a responsabilidade tributária previstas na legislação específica também se aplicam aos créditos não tributários.

§ 2º. A fluência do prazo prescricional para inclusão de corresponsável terá início na data da ciência da Fazenda Pública do ato que enseja a responsabilização.

§ 3º. O juiz poderá determinar, liminarmente, o arresto de ativos mantidos em instituição financeira, cooperativa de crédito, fundos de investimento ou equiparada e de bens e direitos eventualmente existentes em nome dos responsáveis, bem como procederá à sua citação e inclusão no polo passivo da execução.

§ 4º. O juiz poderá admitir a utilização de prova produzida em outro processo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.

§ 5º. Não se aplica à execução fiscal o incidente previsto nos arts. 133 a 137 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Seção III

Da penhora ou do arresto

Art. 40. Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo, em estabelecimento oficial de crédito, sujeitando-se à remuneração estabelecida na legislação específica da fazenda pública credora.

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

III - ofertar à penhora créditos líquidos e certos em desfavor do mesmo ente credor, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios do mesmo ente, próprios ou de terceiros;

IV - celebrar negócio jurídico processual, transação ou qualquer outra solução consensual com a Fazenda Pública credora que verse sobre a aceitação, avaliação de garantias e modo de constrição; ou

V - indicar à penhora outros bens ou direitos creditórios, ainda que de terceiros, desde que aceitos pela Fazenda Pública credora.

§ 1º. O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§ 2º. Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.

§ 3º. A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.

§ 4º. Na hipótese de liquidação de direito creditório enquanto pendente o processo executivo o valor correspondente à dívida cobrada será transferido à conta judicial e passará a ter o mesmo regramento aplicável aos depósitos.

Art. 41. O depósito em dinheiro do montante integral do crédito, tal como apurado pela Fazenda Pública, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora a partir da data de sua realização.

§ 1º. Os depósitos em dinheiro serão obrigatoriamente realizados:

I - na Caixa Econômica Federal, quando extrajudiciais ou nas execuções propostas pela União, suas autarquias ou fundações de direito público, na forma da Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, e da Lei nº 12.099, de 27 de novembro de 2009, independentemente da natureza do crédito em cobrança; ou

II – em instituição financeira indicada pelo Estado, Distrito Federal, ou Município para recebimento dos seus créditos ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal.

§ 2º. Os depósitos de que trata este artigo sujeitam-se à remuneração pelos mesmos índices utilizados para a correção monetária e os juros dos créditos da Fazenda Pública exequente.

§ 3º. Após o trânsito em julgado, o depósito monetariamente atualizado, na forma do § 2°, será devolvido ao depositante ou transformado em pagamento definitivo, mediante ordem do juízo competente.

§ 4º. A penhora em dinheiro será convertida em depósito.

Art. 42. O executado ou seu representante legal será nomeado depositário provisório dos bens penhoráveis até ulterior decisão judicial, que, a requerimento da exequente, poderá determinar a remoção desses bens para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública.

§ 1º. O depositário será responsabilizado nos autos da execução pela depreciação não natural ou pelo desaparecimento do bem sob sua guarda, bem como pelos prejuízos que, por dolo ou culpa, causar à Fazenda Pública, sem prejuízo do encaminhamento de representação aos órgãos de persecução penal, pelo juízo ou pelo representante da Fazenda Pública, para apurar eventual responsabilidade criminal em razão do disposto no art. 168, § 1º, II, do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

§ 2º. Mediante requerimento da Fazenda Pública, os bens penhorados serão removidos por agente seu, que lavrará auto de remoção contendo a assinatura do depositário.

§ 3º. O agente da Fazenda Pública fará a remoção por seus próprios meios, sendo-lhe devida remuneração equivalente ao acréscimo de 2% (dois por cento) sobre o percentual de comissão de corretagem fixado judicialmente.

§ 4º. O valor da remuneração de que trata o parágrafo antecedente será pago pelo adquirente.

§ 5°. No caso de resistência do depositário, o agente da Fazenda Pública solicitará a presença de Oficial de Justiça, que deverá atender, preferencialmente, a solicitação de modo que a remoção ocorra no mesmo dia, salvo motivo imperioso.

§ 6º. Na hipótese do parágrafo antecedente, o Oficial de Justiça lavrará o auto de remoção.

§ 7º. Se a resistência do depositário de que tratam os §§5º e 6º for ilegítima, o que restará consignado no auto de remoção, o depositário será responsável por indenizar os custos havidos pelo agente responsável pela alienação, acaso não removido o bem no mesmo dia.

Art. 43. A penhora poderá recair em qualquer bem do executado ou de terceiro, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

§ 1º Não se aplica a impenhorabilidade do imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, no caso de imóvel considerado suntuoso, mediante apreciação equitativa do juízo.

§ 2º O bem de que trata o parágrafo anterior poderá ser alienado por inteiro, destinando-se ao executado o valor da venda correspondente à fração não penhorada, correspondente às necessidades comuns de um padrão de vida médio.

§ 3º São penhoráveis os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal naquilo em que excedam, mensalmente, vinte salários-mínimos.

§ 4º São penhoráveis os recursos dos fundos partidários recebidos por partido político para cobrança de dívidas eleitorais.

§ 5º. A penhora ou arresto de precatórios será efetuada a partir de pedido individual nos autos da execução fiscal ou na sistemática do art. 100, § 9º da Constituição, ocasião em que as Fazendas Públicas compartilharão com os Tribunais informações sobre a dívida ativa não regularizada e o processo de execução fiscal respectivo.

Art. 44. O termo ou auto de penhora conterá a avaliação dos bens penhorados, efetuada, quando necessário, por quem o lavrar.

§ 1º. Impugnada a avaliação por qualquer das partes, antes de publicado o edital de leilão, o Juiz, ouvida a outra parte, decidirá sobre a manutenção ou não da avaliação original, bem como sobre a necessidade de nomeação de avaliador oficial para efetivação de novo ato.

§ 2º. Se não houver, na Comarca, avaliador oficial ou este não puder apresentar o laudo de avaliação no prazo de 15 (quinze) dias, será nomeada pessoa ou entidade habilitada a critério do Juiz.

§ 3º. Apresentado o laudo, o Juiz decidirá de plano sobre a avaliação.

Art. 45. Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:

I - ao executado, ouvida a Fazenda Pública, a substituição da garantia prestada sob qualquer forma por:

a) depósito em dinheiro, ou

b) fiança bancária, seguro garantia ou outra forma de garantia estabelecida em negócio jurídico processual com a Fazenda Pública credora;

II - à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros que venha a indicar, demonstrada a insuficiência daqueles ou sua depreciação ou dilapidação.

Parágrafo único. O juiz pode deferir a substituição da penhora em dinheiro, desde que, cumulativamente:

I – o executado demonstre risco de dano grave de difícil reparação ou incerta reparação;

II – ouvida a Fazenda Pública, seja garantido o débito por meio de fiança bancária ou seguro garantia.

Art. 46. As garantias existentes nos autos da execução não serão levantadas sem prévia intimação da Fazenda Pública exequente.

§ 1º Na hipótese de bloqueio de valor superior ao da execução, deve o juiz intimar a Fazenda Pública para que informe, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, a eventual existência de outros créditos inscritos em Dívida Ativa exigíveis e, em caso positivo:

I – havendo créditos objeto de execução fiscal diversa, determinar-se-á a reunião das execuções indicadas pela Fazenda Pública, bem como a penhora dos valores anteriormente bloqueados, ou, na impossibilidade de reunião, permitir-se-á a penhora no rosto dos autos;

II – no caso de créditos com execução ainda não ajuizada, oportunizar-se-á a propositura de novo executivo fiscal perante o juízo prevento, convertendo-se o depósito de ativos financeiros em arresto.

§ 2º Não se aplica o disposto no caput do art. 836 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo) quando a penhora recair sobre dinheiro ou ativos financeiros indisponibilizados.

Seção IV

Da oposição de embargos à execução

Art. 47. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - da data da realização do depósito;

II - da ciência do despacho que reconhecer a idoneidade da garantia prestada, inclusive a oferecida na forma do art. 14, §1°;

III - da juntada do termo de negócio jurídico processual que verse sobre a aceitação, avaliação de garantias e modo de constrição

IV - da intimação da penhora; ou

V - da intimação da decisão que, reconhecendo a inviabilidade da prestação de garantia integral, assegurar o exercício do direito de embargar independentemente desse pressuposto.

§ 1º. Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução, salvo se comprovado inequivocamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo.

§ 2º. A ocultação de patrimônio com a finalidade de apresentação de embargos independentemente de garantia constitui inequívoco ato atentatório à Justiça.

§ 3º. Os embargos à execução propostos sem garantia ou sem que esta seja integral não terão efeito suspensivo e não impedem que a Fazenda Pública credora diligencie à procura de bens e direitos.

§ 4º. No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 5º. Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

§ 6º. O disposto no parágrafo anterior não impede o executado de alegar, por meio de embargos à execução fiscal, a validade de compensação prévia, regularmente declarada perante a autoridade administrativa, ainda que não homologada.

Art. 48. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo e os demais efeitos são os definidos no art. 919, da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil).

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o § 1º do art. 48, estando a admissibilidade dos embargos dissociada da prestação de garantia, a atribuição de efeito suspensivo dependerá unicamente da demonstração dos requisitos para a concessão de tutela provisória.

Art. 49. O juiz rejeitará liminarmente os embargos:

I - nas hipóteses do art. 918 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil); e

II - na falta de garantia de satisfação do crédito, ressalvada a hipótese do § 1º do art. 48.

Parágrafo único. O Juiz poderá rejeitar liminarmente os embargos quando a matéria neles arguida já tiver sido resolvida em exceção de pré-executividade.

Art. 50. Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda Pública credora para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo único. Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental.

Art. 51. Até a prolação da sentença que julga os embargos à execução, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída para correção de erro formal ou material que não importe em alteração do fundamento legal do lançamento, sem qualquer ônus para a Fazenda Pública, inclusive quando necessária manifestação do órgão responsável pela constituição do crédito fiscal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução e assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Parágrafo único. Se, antes da prolação de decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem ônus para as partes, salvo se o cancelamento derivar de fundamento articulado em defesa não cognoscível de ofício pelo Juiz, devendo observar o princípio da causalidade nas hipóteses em que a cobrança se deu por erro no cumprimento de dever de informar por parte do devedor.

Art. 52. Após o trânsito em julgado da decisão que julgar total ou parcialmente procedentes os embargos, a Fazenda Pública credora será intimada para cancelamento ou retificação da certidão da dívida ativa correspondente.

Art. 53. Após o trânsito em julgado da decisão nos embargos à execução, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente:

I - no prazo previsto pelo art. 1º, § 3º da Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, nas execuções fiscais propostas pela União, suas autarquias ou fundações de direito público; ou

II - em até 5 (cinco) dias, nas execuções fiscais propostas pelas demais Fazendas.

Art. 54. Na execução fiscal, não será proferida sentença de extinção sem resolução de mérito antes que a Fazenda Pública seja intimada para corrigir o vício, quando sanável.

Parágrafo único. Interposta a apelação na hipótese do *caput*, o juiz terá cinco dias para retratar-se.

Seção V

Dos atos processuais tendentes à satisfação do crédito

Subseção I

Das regras gerais

Art. 55. Não opostos os embargos ou, se opostos, tendo sido julgado improcedentes, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre o prosseguimento dos atos expropriatórios dos bens e direitos que servem de garantia para a execução.

§ 1º Na hipótese de os débitos estarem garantidos por seguro garantia ou fiança bancária regularmente ofertados e aceitos, o prosseguimento dos atos expropriatórios mencionados no caput somente poderá ocorrer caso o respectivo tribunal decida pela improcedência das alegações formuladas pelo embargante por ocasião do julgamento do mérito do eventual recurso de apelação interposto contra a decisão proferida em primeira instância.

§ 2º Após a liquidação da garantia, o depósito observará o disposto no art. 41 desta Lei.

Art. 56. No caso de garantia prestada por terceiro e não estando suspensa a execução nos casos previstos nesta Lei, será o terceiro intimado, sob pena de também contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 10 (dez) dias:

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória.

§ 1º. A garantia prestada por terceiro será executada nos próprios autos da execução fiscal.

§ 2º. Aplica-se ao oferecimento de garantia por terceiro o regime jurídico da fiança, inclusive quanto aos requisitos de validade e a impossibilidade de oposição da impenhorabilidade.

Subseção II

Da expropriação

Art. 57. A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes da decisão que autoriza a alienação, pelo preço da avaliação vigente;

II - após a decisão que autoriza a alienação:

a) se não houver interessados, pelo preço mínimo fixado;

b) com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta.

Parágrafo Único. Caso o valor da adjudicação supere os créditos da Fazenda Pública, o juiz deferirá o pedido mediante depósito judicial prévio da diferença.

Art. 58. A alienação far-se-á:

I - por iniciativa da Fazenda Pública; ou

II - em leilão judicial, precedido de edital eletrônico publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, como expediente judiciário, no órgão oficial.

§1º No caso do inciso II, o prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 (trinta), nem inferior a 10 (dez) dias.

§ 2º O representante judicial da Fazenda Pública será intimado pessoalmente da realização do leilão com a antecedência prevista no parágrafo anterior.

Art. 59. A alienação será realizada, sempre que possível, por meio eletrônico, observando-se as garantias processuais das partes, de acordo com regulamentação específica do Conselho Nacional de Justiça.

Parágrafo Único. A alienação por meio eletrônico deverá atender aos requisitos de ampla publicidade, autenticidade e segurança, com observância das regras estabelecidas na legislação sobre certificação digital.

Art. 60. Qualquer pessoa com plena capacidade civil poderá adquirir bens em alienação judicial, com exceção:

I - dos tutores, dos curadores, dos testamenteiros, dos administradores ou dos liquidantes, quanto aos bens confiados à sua guarda e à sua responsabilidade;

II - dos mandatários, quanto aos bens de cuja administração ou alienação estejam encarregados;

III - do juiz, do membro do Ministério Público e da Defensoria Pública, do escrivão, do chefe de secretaria e dos demais servidores e auxiliares da justiça, em relação aos bens e direitos objeto de alienação na localidade onde servirem ou a que se estender a sua autoridade;

IV - dos servidores públicos em geral, quanto aos bens ou aos direitos da pessoa jurídica a que servirem ou que estejam sob sua administração direta ou indireta;

V - dos leiloeiros, corretores e seus prepostos, quanto aos bens de cuja venda estejam encarregados; e

VI - dos advogados de qualquer das partes.

Art. 61. Serão cientificados da alienação judicial, com pelo menos 5 (cinco) dias de antecedência:

I - o executado, por meio de seu advogado ou, se não tiver procurador constituído nos autos, por carta registrada, mandado, edital ou outro meio idôneo, ou, no caso do leilão, por meio do próprio edital;

II - o coproprietário de bem indivisível do qual tenha sido penhorada fração ideal;

III - o titular de usufruto, uso, habitação, enfiteuse, direito de superfície, concessão de uso especial para fins de moradia ou concessão de direito real de uso, quando a penhora recair sobre bem gravado com tais direitos reais;

IV - o proprietário do terreno submetido ao regime de direito de superfície, enfiteuse, concessão de uso especial para fins de moradia ou concessão de direito real de uso, quando a penhora recair sobre tais direitos reais;

V - o credor pignoratício, hipotecário, anticrético, fiduciário ou com penhora anteriormente averbada, quando a penhora recair sobre bens com tais gravames, caso não seja o credor, de qualquer modo, parte na execução;

VI - o promitente comprador, quando a penhora recair sobre bem em relação ao qual haja promessa de compra e venda registrada;

VII - o promitente vendedor, quando a penhora recair sobre direito aquisitivo derivado de promessa de compra e venda registrada; e

VIII - a União, o Estado e o Município, no caso de alienação de bem tombado.

Subseção III

Da Alienação por iniciativa da Fazenda Pública

Art. 62. A alienação por iniciativa da Fazenda Pública será realizada preferencialmente por meio de sistema eletrônico, e poderá ser feita diretamente ou por intermédio de corretor ou leiloeiro credenciados perante a Administração Pública, os quais devem estar em exercício profissional por não menos que 3 (três) anos.

§ 1º. O juiz fixará o prazo e o preço mínimo em que a alienação deve ser efetivada.

§ 2º. O anúncio eletrônico da venda deverá conter:

I - a descrição do bem penhorado, com suas características e fotos, e, tratando-se de imóvel, sua situação e suas divisas, com remissão à matrícula e aos registros;

II - o valor pelo qual o bem foi avaliado, o preço mínimo pelo qual poderá ser alienado, as condições de pagamento e, se for o caso, a comissão do intermediário;

III - o lugar onde estiverem os móveis, os veículos e os semoventes e, tratando-se de créditos ou direitos, a identificação dos autos do processo em que foram penhorados;

IV - menção da existência de ônus, recurso ou processo pendente sobre o bem; e

V - as demais condições gerais de negócio fixadas pelo Juiz.

Art. 63. O pagamento deverá ser realizado pelo adquirente, por meio eletrônico, em até 2 (dois) dias úteis, através de guia de recolhimento de tributos.

§ 1º. Caso o pagamento não seja realizado, prosseguir-se-á com o anúncio, sendo vedado ao proponente realizar novas propostas.

§ 2º. A Fazenda Pública deve estar provida da capacidade de restituição imediata do valor quando assim determinado pelo juiz.

Art. 64. O pagamento parcelado da alienação somente poderá ser efetivado após o transcurso de prazo mínimo de anúncio.

§ 1º. A entrada, correspondente a pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) do valor da alienação, deverá ser recolhida em até 2 (dois) dias úteis, através de guia de recolhimento de tributos. O restante será parcelado na forma que dispõe a legislação que trata de parcelamentos tributários.

§ 2º. O parcelamento do saldo da alienação poderá ser feito junto a instituição financeira, na forma de regulamento.

§ 3º. Se o adquirente não pagar, no vencimento, qualquer das parcelas mensais, o saldo devedor remanescente vencerá antecipadamente, será acrescido em 50% (cinquenta por cento) de seu valor a título de multa, e inscrito em dívida ativa.

Art. 65. Caso a alienação supere o valor dos créditos sob execução, o excedente será recolhido em depósito à disposição do juízo.

Parágrafo único. Em caso de existência de outros créditos da Fazenda Pública contra o executado, o juiz poderá autorizar a habilitação destes no produto da alienação.

Art. 66. Após a confirmação de pagamento, o sistema eletrônico emitirá minuta de Auto de alienação para assinatura do juiz, que conterá ordens de registro e imissão na posse ou entrega do bem, sendo dispensados Carta ou Mandado para tais fins.

§ 1º. A minuta de Auto será juntada ao processo judicial eletrônico e publicada para ciência do executado.

§ 2º. A alienação poderá ser considerada ineficaz se comprovado, em até 10 (dez) dias, a contar a publicação, que as condições judiciais para alienação não foram observadas no processo de alienação.

§ 3º. Se nos 30 (trinta) dias seguintes não houver decisão judicial a respeito dos embargos à alienação, fica facultado ao adquirente desistir da operação, sendo-lhe devolvido o pagamento.

§ 4º. Após o transcurso do prazo mencionado no § 2º, e não sendo acolhida pretensão do executado, o juiz homologará a operação, assinando o Auto de alienação.

§ 5º. Considera-se ato atentatório à dignidade da justiça a suscitação infundada de vício com o objetivo de ensejar a desistência do adquirente, devendo o suscitante ser condenado, sem prejuízo da responsabilidade por perdas e danos, ao pagamento de multa, a ser fixada pelo juiz e devida ao exequente, em montante não superior a vinte por cento do valor atualizado do bem.

Art. 67. Após a homologação judicial, a alienação será considerada perfeita, acabada e irretratável, ainda que venham a ser julgados procedentes os embargos do executado ou ação autônoma, assegurada a possibilidade de reparação pelos prejuízos sofridos.

Subseção IV

Da Alienação por Leilão

Art. 68. A alienação far-se-á em leilão judicial se não efetivada a adjudicação ou a alienação por iniciativa da Fazenda Pública.

Parágrafo único. Ao leilão judicial na execução fiscal se aplica o disposto nos arts. 879 a 903 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Subseção V

Da Alienação Antecipada

Art. 69. O juiz determinará a alienação antecipada dos bens penhorados quando:

I - se tratar de veículos automotores, de pedras e metais preciosos e de outros bens móveis sujeitos à depreciação ou à deterioração;

II - houver manifesta vantagem para a Fazenda e, simultaneamente, para o executado; ou

III - o crédito objeto da execução tiver sido constituído por declaração do contribuinte.

§ 1º. Quando determinada a providência a que se refere o *caput* independentemente de provocação de qualquer das partes, o juiz as ouvirá, em prazo sucessivo de 3 (três) dias, decidindo, na sequência, sobre a efetivação ou não da medida.

§ 2º. Quando uma das partes requerer a medida prevista no *caput*, o juiz ouvirá sempre a outra, no prazo de 3 (três) dias, antes de decidir.

§ 3º. O produto da alienação antecipada será depositado em Juízo, observadas as regras relativas a essa espécie de garantia, sem que daí decorra a renovação de oportunidade para oferecimento de embargos.

Seção VI

Da não localização de bens e direitos úteis à satisfação do crédito exequendo

Art. 70. Constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens ou direitos passíveis de penhora em nome do executado, o juiz determinará o arquivamento dos autos, sem baixa na distribuição, intimando-se a Fazenda Pública.

§ 1º. Encontrados, a qualquer tempo, bens ou direitos penhoráveis, os autos serão desarquivados, para prosseguimento da execução.

§ 2º. Se da intimação da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, deverá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente, extinguindo o feito, sem ônus para as partes.

§ 3º. Se o arquivamento decorrer de pedido da Fazenda Pública, não haverá necessidade de intimação da decisão que o acolher, e o prazo prescricional contar-se-á do requerimento efetuado.

§ 4º. A Fazenda Pública pode reconhecer administrativamente a prescrição intercorrente e pedir a extinção da execução fiscal.

§ 5º. Se, na primeira oportunidade para falar nos autos a respeito da consumação da prescrição intercorrente, conforme § 2º, a Fazenda Pública reconhecê-la, não haverá condenação em honorários, exceto em relação às despesas a que tiver dado causa, no caso de comparecimento do executado aos autos.

§ 6º. O disposto no parágrafo antecedente também se aplica na hipótese em que a extinção da execução fiscal decorra do reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente pela Fazenda Pública, mantida a sucumbência em relação às despesas a que tiver dado causa, no caso de comparecimento do executado aos autos.

§ 7º. Solicitada providência ao juiz sem que o mesmo a aprecie ou o cartório a efetive, não há que se falar em computação de tal período para fins de arguição de prescrição.

Seção VII

Disposições processuais complementares

Art. 71. O juízo da execução fiscal é competente para o processamento e julgamento das ações de conhecimento que envolvam ações de execução fiscal já ajuizadas.

§ 1º. Se já ajuizada a execução fiscal, serão distribuídas por dependência ao respectivo Juízo as ações de conhecimento propostas pelo devedor ou outro legitimado passivo que tenham por objeto o mesmo crédito, de acordo com o *caput*.

§ 2º. Aplica-se às ações de conhecimento referidas no *caput* o mesmo regime jurídico assegurado aos embargos à execução, especialmente no que concerne às regras de garantia do juízo, eficácia de decisões judiciais e atribuição de efeitos a recursos eventualmente interpostos.

§ 3º. A discussão judicial do crédito inscrito em dívida ativa importa em renúncia à esfera administrativa e na desistência de eventual recurso interposto, quando o objeto da defesa ou do recurso administrativo estiver abrangido pelo da ação judicial.

§ 4º. Aplica-se o disposto no *caput* às ações de natureza cautelar, sejam elas de iniciativa da Fazenda Pública, do devedor ou de outro legitimado passivo.

§ 5º. A propositura de qualquer ação relativa ao débito inscrito na dívida ativa não inibe a propositura da execução fiscal, ressalvadas as hipóteses do art. 151, IV e V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional).

Art. 72. As ações de conhecimento propostas em momento anterior ao ajuizamento da execução fiscal serão processadas e julgadas pelo Juízo indicado pelas normas de organização judiciária.

Art. 73. Na execução fiscal, nos embargos e em todos os incidentes judiciais relativos à cobrança do crédito fiscal, as citações e intimações da Fazenda Pública serão feitas de acordo com a Lei nº 11.419, de 19 de dezembro de 2006, quando houver processo eletrônico, e, nos demais casos, mediante a entrega dos autos do processo com vista ao seu representante judicial.

Parágrafo único. O disposto no *caput* aplica-se também aos casos em que o órgão de representação judicial da Fazenda Pública não possua sede na Comarca de tramitação do feito, hipótese em que a remessa dos autos físicos dar-se-á por via postal.

Art. 74. Qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

Parágrafo único. A intimação de que trata este artigo será feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

Art. 75. A Fazenda Pública não se sujeita ao pagamento de custas, emolumentos ou outras despesas e a prática dos atos judiciais de seu interesse independe de preparo ou prévio depósito.

§ 1º. Vencida, a Fazenda Pública ressarcirá as despesas da parte contrária, inclusive as decorrentes da contratação de garantias, quando reconhecida a nulidade do crédito constituído de ofício pela Fazenda Pública.
§ 2º. O disposto no *caput* não se aplica às execuções fiscais movidas por conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas.

Art. 76. As publicações de atos processuais poderão ser feitas resumidamente ou reunir num só texto os de diferentes processos.

Art. 77. A Fazenda Pública poderá depositar em cartório judicial ofício contendo requerimentos, inclusive sucessivos, sobre o modo de condução da execução fiscal, podendo versar sobre a forma de alienação de bem móvel ou imóvel, designação de leiloeiro ou sobre a realização de alienação por iniciativa própria.

§ 1º O ofício de que trata o *caput* é válido para todas as execuções fiscais em trâmite no âmbito do respectivo órgão de justiça.

§ 2º Na hipótese de dúvida do Juízo acerca da adequação do requerimento genérico ao caso concreto, deverá ser intimada a Fazenda Pública.

§ 3° Poderão ser celebrados atos de cooperação judiciária para execução dos requerimentos a que se refere o *caput,* a fim de incrementar a eficiência da atividade jurisdicional.

Art. 78. As disposições constantes desta Lei aplicam-se à cobrança dos créditos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, sem prejuízo das regras estabelecidas pela Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994, e, à cobrança da dívida ativa promovida por conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, inclusive as de competência da Ordem dos Advogados do Brasil.

CAPÍTULO V

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 79. Ato normativo das Fazendas Públicas credoras, em complemento, disciplinará:

I - o procedimento para:

a) a oferta antecipada de garantia em execução fiscal;

b) o processamento de pedido de revisão de dívida inscrita, inclusive a definição de prazo para a análise pelos órgãos de origem, casos que o pedido não será conhecido e as hipóteses em que, havendo verossimilhança da alegação, o controle de legalidade poderá ser exercício pela Fazenda Pública credora; e

c) a promoção da averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora;

II - as condições de aceitação da fiança bancária e de seguro garantia, com observância, respectivamente, ao regramento estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); e

III - os critérios para a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa.

Art. 80. O Poder Judiciário e os órgãos da Advocacia Pública estabelecerão protocolos institucionais de intercâmbio de dados com vistas a promover a automação robótica de atos processuais e providências administrativas, com vistas a garantir a tramitação mais célere e uniforme de executivos fiscais e demandas antiexacionais.

Parágrafo único. Incluem-se entre as providências administrativas e os atos processuais previstos no caput, entre outros, a mera ciência de decisões favoráveis à Fazenda Pública, indicação de endereço para realização de diligências, apresentação de informações a respeito de ativos penhoráveis, indicação da ocorrência de causas de suspensão de exigibilidade ou de extinção de créditos tributários e a realização de manifestações processuais de conteúdo uniforme envolvendo idêntica questão de direito.

Art. 81. Em observância ao princípio da transparência, as Fazendas Públicas disponibilizarão base completa dos créditos inscritos em dívida ativa, nos termos do art. 198, § 3º, inc. II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Art. 82. Podem as Fazendas Públicas celebrar acordo ou convênio para compartilhamento de soluções tecnológicas desenvolvidas de forma a assegurar maior eficiência na recuperação de créditos inscritos e otimizar os fluxos e trâmites previstos nesta Lei.

Art. 83. O Conselho Nacional de Justiça disponibilizará às Fazendas Públicas interessadas, aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e a Ordem dos Advogados do Brasil, conforme regulamentação a ser expedida, o acesso aos módulos de identificação, localização e bloqueio de bens e direitos disponíveis para a satisfação dos débitos inscritos em dívida ativa, podendo, para tanto, estabelecer restrições em razão de descumprimentos injustificados pelos destinatários das ordens judiciais ou em razão da utilização indevida dos sistemas pelos exequentes.

Art. 84. O Art. 8° da Lei nº 12.514, de 28 de outubro de 2011, passa a vigorar com a seguinte redação:

> "**Art. 8°** Os Conselhos, após a edição de lei que discipline a execução extrajudicial, não executarão judicialmente dívidas, de quaisquer das origens previstas no art. 4º desta Lei, com valor total inferior a 40 (quarenta) salários-mínimos.
>
> **§ 1º** Constitui título executivo extrajudicial a certidão passada pela diretoria do Conselho competente, relativa a crédito previsto neste artigo.
>
> **§ 2°** O disposto no caput deste artigo não obsta ou limita a realização de medidas administrativas de cobrança, tais como a notificação extrajudicial, a cobrança extrajudicial, a inclusão em cadastros de inadimplentes e o protesto de certidões de dívida ativa.
>
> **§ 3º** Os executivos fiscais de valor inferior ao previsto neste artigo, quando inexistente garantia útil à satisfação do crédito executado, serão extintos, sem julgamento do mérito.
>
> **§ 4º** Em qualquer hipótese, os Conselhos poderão desistir dos executivos fiscais de valor inferior ao previsto no caput deste artigo para demandar os créditos correlatos por meio do procedimento de execução extrajudicial.
>
> **§ 5º** O ajuizamento da execução fiscal ou execução extrajudicial fica condicionado à demonstração de tentativa infrutífera de autocomposição e consensualidade prévias, previstas na lei específica, sob pena de indeferimento da petição inicial.

Art. 85. O Art. 46 da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, passa a vigorar com a seguinte redação:

> "**Art. 46**. …….
>
> **§ 1º** Constitui título executivo extrajudicial a certidão passada pela diretoria da Seccional competente, relativa a crédito previsto neste artigo.
>
> **§ 2º** A OAB, após a edição de lei que discipline a execução extrajudicial, não executará judicialmente dívidas, de quaisquer

das origens previstas no caput, com valor total inferior a 40 (quarenta) salários-mínimos.

§ 3º O disposto no caput deste artigo não obsta ou limita a realização de medidas administrativas de cobrança, tais como a notificação extrajudicial, a inclusão em cadastros de inadimplentes e o protesto de certidões de dívida ativa.

§ 4º Os executivos fiscais de valor inferior ao previsto neste artigo, quando inexistente garantia útil à satisfação do crédito executado, serão extintos, sem julgamento do mérito.

§ 5º Em qualquer hipótese, a OAB poderá desistir dos executivos fiscais de valor inferior ao previsto no caput deste artigo para demandar os créditos correlatos por meio do procedimento de execução extrajudicial.

§ 6º O ajuizamento de processos de execução judicial ou execução extrajudicial fica condicionado à demonstração de tentativa infrutífera de autocomposição e consensualidade prévias, previstas na lei específica, sob pena de indeferimento da petição inicial.

Art. 86. As Fazendas Públicas, vigente norma que discipline a execução extrajudicial, não executarão judicialmente dívidas, de quaisquer das origens previstas no art. 4º desta Lei, com valor total inferior a 40 (quarenta) salários-mínimos.

§ 1° O valor a que se refere o **caput** será de 60 (sessenta) salários-mínimos com relação à Fazenda Pública Federal.

§ 2º O disposto no caput deste artigo não obsta ou limita a realização de medidas administrativas de cobrança, tais como a notificação extrajudicial, a cobrança extrajudicial, a inclusão em cadastros de inadimplentes e o protesto de certidões de dívida ativa.

§ 3º Os executivos fiscais de valor inferior ao previsto neste artigo, quando inexistente garantia útil à satisfação do crédito executado, serão extintos, sem julgamento do mérito.

§ 4º Em qualquer hipótese, as Fazendas Públicas poderão desistir dos executivos fiscais de valor inferior ao previsto no caput deste artigo para demandar os créditos correlatos por meio do procedimento de execução extrajudicial.

§ 5º O ajuizamento da execução fiscal ou da execução extrajudicial fica condicionado à demonstração de tentativa infrutífera de autocomposição e consensualidade prévias, previstas na lei específica, sob pena de indeferimento da petição inicial.

Art. 87. O art. 202 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) passa a vigorar com as seguintes alterações:

> "**Art. 202**. …….
>
> VII - pela efetiva constrição de bens penhoráveis, no caso de execução extrajudicial do crédito não-tributário, que não corre pelo tempo necessário para as formalidades da constrição patrimonial, se necessária."

Art. 88. Fica revogada a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, e demais disposições em contrário.

Art. 89. Esta lei entra em vigor na data da sua publicação, aplicando-se, no que couber, às execuções fiscais em curso.

Custas Federais

Exposição de motivos n. 9/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de lei, que dispõe sobre as custas devidas à União, na Justiça Federal de primeiro e segundo graus e que dá outras providências.

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. Atualmente, vige a Lei n. 9.289, de 4 de julho de 1996, que regulamenta a cobrança de custas para a tramitação de processos na Justiça Federal da União, cujos valores foram discriminados em seu anexo e fixados em UFIR.

4. Com a extinção da UFIR pela Medida Provisória n. 1.973-67, de 26 de outubro de 2000, e diante da ausência de previsão de índice substituto, os valores devidos a título de custas na Justiça Federal da União permanecem sem atualização desde janeiro de 2001. Dessa forma, estão defasados por demais e sem correspondência com os serviços judiciais prestados.

5. As custas processuais são taxas pagas pelas partes para cobrir despesas relacionadas aos atos realizados no curso de uma ação judicial, desde que estas não sejam isentas ou beneficiárias da assistência judiciária gratuita, durante o processo.

6. Além de constituírem fonte de custeio dos serviços prestados pelo Poder Judiciário, as custas desempenham uma relevante função educativa, atuando como um mecanismo de racionalização do uso do aparato estatal e de responsabilização daquele que deu injusta causa à demanda. Evitando, assim, o abuso do direito ao acesso à Justiça.

7. Nesse contexto, esse projeto de lei está em harmonia com o disposto no art. 145, II, da Constituição Federal, que permite a instituição de taxas pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao cidadão.

8. Em linhas gerais, a proposta que ora se apresenta não altera a sistemática que permeia o instituto das custas previsto nas legislações anteriores, contemplando a regra de que o vencido ressarce ao vencedor as despesas processuais porventura pagas, atribuindo o ônus financeiro do processo a quem lhe deu causa. Assim como prevê os casos de isenção, inclusive aos beneficiários da assistência judiciária gratuita – que representam 34% dos demandantes, segundo diagnóstico realizado pelo Conselho Nacional de Justiça[15].

9. O presente anteprojeto moderniza o sistema de cobrança de custas, atualiza os valores praticados, incentiva os métodos autocompositivos de resolução de conflitos e possibilita, ainda, o incremento dessa política, ao prever a criação de um fundo que permitirá, entre outras finalidades diretamente ligadas à prestação jurisdicional, a remuneração de conciliadores e mediadores e a estruturação administrativa dos Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania, sem que acarrete aumento de despesa à União.

10. Em 2019, o Conselho Nacional de Justiça publicou o "Diagnóstico das Custas Processuais Praticadas nos Tribunais", no qual consta que a arrecadação de custas pelo Poder Judiciário, em 2018, equivaleu a apenas 62,6% de suas despesas[16].

11. O Diagnóstico também aponta que a Justiça Estadual é o segmento de justiça que possui a maior arrecadação. Na época, o referido ramo recolheu R$ 11,3 bilhões (21% de suas despesas), seguido pela Justiça do

[15] https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2019/11/relatorio_custas_processuais2019.pdf.
[16] https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2019/11/relatorio_custas_processuais2019.pdf.

Trabalho, R$ 19,2 milhões (2,3% de suas despesas), e pela Justiça Federal, com R$ 136,5 milhões (1,2% de suas despesas).

12. Esses dados indicam que a falta de atualização das custas pagas na Justiça Federal tem impactado sensivelmente a arrecadação dessas taxas por esse ramo de Justiça, atribuindo à sociedade em geral, e não apenas ao litigante que deu causa à demanda, o ônus de custear o processo judicial.

13. Tendo como referência a taxa praticada no Superior Tribunal de Justiça, a presente proposta atualiza a tabela de custas para R$ 372,22 (trezentos e setenta e dois reais e vinte e dois centavos), indicado como valor mínimo das custas na Justiça Federal. Com base nesse valor, foram calculadas as custas pelos atos e procedimentos discriminados na tabela anexa ao PL (equivalentes a 50 ou 100% da taxa do STJ) e foi fixado o valor máximo.

14. A necessidade de racionalização do sistema de custas da Justiça Federal é imprescindível, e a revisão da legislação será capaz de melhorar a estrutura dos serviços judiciários, garantindo melhorias na prestação jurisdicional, além de prover os meios necessários para permitir e ampliar o acesso à Justiça.

15. Desse modo, o anteprojeto busca estabelecer balizas gerais mais claras para a cobrança das custas na Justiça Federal, em adequado equilíbrio entre a necessidade de preservar o acesso à Justiça e o uso racional desse segmento.

Ministra Regina Helena Costa
Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes
Relator da Subcomissão Processo Tributário

Anteprojeto de lei ordinária de custas da justiça federal

Dispõe sobre as custas devidas à União, na Justiça Federal de primeiro e segundo graus e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º As custas devidas à União pelos serviços forenses prestados pela Justiça Federal de primeiro e segundo graus, às quais referem os artigos 24, inciso IV e 98, § 2º da Constituição Federal, são cobradas de acordo com as normas estabelecidas nesta Lei.

§1° Rege-se pela legislação estadual respectiva a cobrança de custas iniciais e recursais nas causas ajuizadas perante a Justiça Estadual, no exercício da jurisdição federal delegada.

§2º No caso de recurso, o reembolso do porte de remessa deverá ser realizado com base na legislação estadual, e o de retorno seguirá a norma do tribunal regional federal que julgará o recurso, mesmo em se tratando de processos digitais, caso seja prevista cobrança pela modalidade.

§ 3º. As custas previstas na tabela anexa não excluem as despesas estabelecidas na legislação processual e não disciplinadas por esta lei, as quais dependerão de regulamentação do Conselho da Justiça Federal.

Art. 2° Fica instituído o Fundo de Inovação, Modernização, Reaparelhamento e Aperfeiçoamento da Justiça Federal da União, a ser regulamentado por Resolução do Conselho da Justiça Federal.

Art. 3° O pagamento das custas é efetuado mediante documento próprio de arrecadação das receitas ou sistema eletrônico de pagamentos, nos termos de regulamentação do Conselho da Justiça Federal.

§1º. O sujeito passivo deve calcular o valor das custas e das despesas, lançar no sistema de arrecadação e juntar aos autos a guia emitida e o comprovante de pagamento por ocasião da prática do ato processual, salvo determinação distinta da lei processual ou do juízo e caso o sistema processual não o faça automaticamente.

§2º. Cabe ao sujeito passivo informar a gratuidade de justiça pleiteada ou concedida, que poderá ser concedida de forma integral ou parcial, assim como autorizado o seu parcelamento ou diferimento, nos termos de legislação específica ou de acordo com Resolução do Conselho da Justiça Federal.

§3º Nos casos de justiça gratuita, as custas serão devidas em casos de indeferimento ou revogação; ou serão pagas pela parte contrária, se vencida.

§4º. Os tribunais poderão credenciar instituições financeiras e empresas de tecnologia especializadas em securitização de arrecadações, bem como autorizar o pagamento por meio de cartão de débito ou crédito, ou outro meio de pagamento eletrônico, inclusive de forma parcelada, cabendo exclusivamente ao contribuinte que optar por essa modalidade arcar com eventuais juros e despesas operacionais.

§5º. Até que sobrevenha regulamentação própria do Conselho da Justiça Federal, os tribunais poderão utilizar os documentos ou sistemas eletrônicos de arrecadação atualmente utilizados.

Art. 4° Incumbe ao Presidente do Tribunal, ao Juiz e ao Diretor de Secretaria fiscalizar o exato recolhimento das custas.

Art. 5° São isentos de pagamento de custas:

I - A União, o Estado, o Município e respectivas autarquias e fundações, assim como o Ministério Público e a Defensoria Pública.

II - os que provarem insuficiência de recursos e os beneficiários da assistência judiciária gratuita;

III - os autores nas ações populares, nas ações civis públicas e nas ações coletivas de que trata o Código de Defesa do Consumidor, ressalvada a hipótese de litigância de má-fé.

IV – os autores dos pedidos de *habeas corpus* e *habeas data* (CF/88, art. 5º, inc. LXXVII);

VI – demais hipóteses expressamente previstas em lei específica.

§1º A isenção prevista no inciso I deste artigo não alcança as entidades fiscalizadoras do exercício profissional, nem exime a parte vencida da obrigação de reembolsar as custas e despesas feitas pela parte vencedora.

§2º As pessoas indicadas no inciso I adiantarão o pagamento de despesas relativas às providências realizadas em seu interesse, salvo quando a intervenção ocorrer como fiscal da ordem jurídica.

§3º Na hipótese do inciso II deste artigo, as custas serão devidas pelo réu, se condenado.

Art. 6º. As custas judiciais incidirão por ato processual, de acordo com a fase em que praticado, nas ações cíveis, naquelas envolvendo a Fazenda Pública em geral, pelo exercício da jurisdição contenciosa ou voluntária e no processo cautelar, observada a tabela anexa e Resolução do Conselho da Justiça Federal.

Art. 7º. Nas ações penais em geral, as custas serão pagas ao final pelo acusado, se condenado, calculados por réu, por crime e por expressão econômica, conforme o caso, observada a tabela anexa e Resolução do Conselho da Justiça Federal.

Art. 8º. Não se fará levantamento de caução ou de fiança sem o pagamento das custas.

Art. 9. Em caso de incompetência, redistribuído o feito a outro juiz federal, não haverá novo pagamento de custas, nem haverá restituição quando se declinar da competência para outros órgãos jurisdicionais.

Art. 10. O pagamento das custas e contribuições devidas nos feitos e nos recursos que se processam nos próprios autos efetua-se da forma seguinte:

I - o autor ou requerente pagará metade das custas e contribuições fixadas em resolução do Conselho da Justiça Federal, por ocasião da distribuição do feito, ou, não havendo distribuição, logo após o despacho da petição inicial;

II - aquele que recorrer da sentença adiantará a outra metade das custas e comprovará o adiantamento no ato de interposição do recurso, assim como o recolhimento das custas devidas a este título, sob pena de deserção, observado o disposto nos §§ 1o a 7o do art. 1.007 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015;

III - não havendo recurso, e cumprindo o vencido desde logo a sentença, reembolsará ao vencedor as custas e contribuições por este adiantadas, ficando obrigado ao pagamento previsto no inciso II;

IV - se o vencido, embora não recorrendo da sentença, oferecer defesa à sua execução, ou embaraçar seu cumprimento, deverá pagar a outra metade, no prazo marcado pelo juiz, não excedente a três dias, sob pena de não ter apreciada sua defesa ou impugnação.

§1° O abandono ou desistência de feito e a existência de transação que lhe ponha termo, em qualquer fase do processo, não dispensam o pagamento das custas e contribuições pagas antecipadamente, nem dá direito a restituição.

§2° Somente com o pagamento de importância igual à paga até o momento pelo autor serão admitidos o assistente, o litisconsorte ativo voluntário e o oponente.

§3° Nas ações em que o valor estimado for inferior ao da liquidação, a parte não pode prosseguir na execução sem efetuar o pagamento da diferença de

custas e contribuições, recalculadas de acordo com a importância ao final apurada ou resultante da condenação definitiva.

§4° As custas e contribuições serão reembolsadas ao final pelo vencido, ainda que seja uma das entidades referidas no inciso I do art. 5°, nos termos da decisão que o condenar, ou pelas partes, na proporção de seus quinhões, nos processos divisórios e demarcatórios, ou suportadas por quem tiver dado causa ao procedimento judicial.

§5° Nos recursos a que se refere este artigo, o pagamento efetuado por um recorrente não aproveita aos demais, salvo se representados pelo mesmo advogado.

Art. 11. Resolução do Conselho da Justiça Federal poderá criar políticas especiais para o uso dos métodos autocompositivos de resolução de conflitos, por meio do estabelecimento de custas diferenciadas, inclusive com a fixação do valor das custas em até cinquenta por cento do valor que seria devido para o ajuizamento da demanda, sem prejuízo da possibilidade de concessão da gratuidade da justiça.

Art. 12. São sujeitos passivos para os fins previstos nesta Lei:

I – a pessoa, física ou jurídica, que pratica ou solicita a prática de qualquer um dos atos previstos na lei;

II – a parte vencida, inclusive nos casos em que a parte vencedora for isenta ou beneficiária de assistência judiciária gratuita;

III - os tutores, curadores, síndicos, liquidatários, administradores e, em geral, os que estejam como representantes de outrem, quando não tiverem alcançado prévia autorização para litigar.

Parágrafo Único. São solidariamente responsáveis todos aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o respectivo fato gerador, observados os demais dispositivos desta Lei específicos à atribuição de responsabilidade pelo recolhimento das custas

Art. 13. Remanescendo pendente o pagamento de custas e despesas por ocasião da baixa definitiva do processo, o responsável será intimado para pagamento dos valores, que deverão ser acrescidos de correção monetária, juros e multa, nos termos da lei de regência.

§1º Em caso de inércia, os valores serão inscritos em dívida ativa, sem prejuízo de outras medidas, tais como o protesto ou inclusão do nome do devedor junto aos cadastros de inadimplentes, pelo órgão responsável pela cobrança.

§2º. Resolução do Conselho da Justiça Federal poderá dispensar a inscrição nos casos de dívida de pequeno valor, bem como nos casos de cancelamento da distribuição ou extinção do processo por ausência ou recolhimento insuficiente de custas ou despesas, sendo devido o recolhimento em caso de novo ajuizamento.

Art. 14. O procedimento administrativo para a restituição dos recolhimentos indevidos será estabelecido por resolução do Conselho da Justiça Federal e, na ausência de disposição, por ato do respectivo tribunal, quando a ação não for distribuída ou o recurso não for interposto, bem como quando houver recolhimento em duplicidade ou por equívoco do interessado.

§1º. Resolução do Conselho da Justiça Federal poderá possibilitar ao juiz autorizar a restituição parcial das custas recolhidas nos casos de indeferimento da petição inicial ou redistribuição, desde que não haja qualquer recurso e seja recolhido o valor mínimo previsto.

§2º. Respeitado o disposto no §1º, não haverá direito à devolução ou compensação de custas ou despesas recolhidas em todos os demais casos, inclusive indeferimento do pedido, abandono, desistência ou outra hipótese de extinção, desistência ou inadmissão de recurso, e alteração do valor da causa.

Art. 15. O Fundo de Inovação, Modernização, Reaparelhamento e Aperfeiçoamento da Justiça Federal da União que abrigará o produto da arrecadação das custas judiciais terá escrituração própria, atendidas as normas previstas na Resolução do Conselho da Justiça Federal que o instituir, e estará sujeito à auditoria do Tribunal de Contas da União.

§1º. As custas judiciais deverão ser destinadas ao custeio das atividades específicas da Justiça Federal e prestadas exclusivamente pelo Poder Judiciário.

§2º Ressalvado o disposto no § 1º, é vedada a destinação das custas judiciais diretamente a pessoas físicas ou jurídicas de direito público, de direito privado, instituições ou entidades de qualquer natureza.

§ 3º. A execução das despesas que tenham como fonte de receita as custas judiciais relacionadas à prática de atos das serventias e dos auxiliares da justiça vinculados ao Poder Judiciário Federal será realizada exclusivamente pelos órgãos do Poder Judiciário.

§4º Os recursos do Fundo de Inovação, Modernização, Reaparelhamento e Aperfeiçoamento da Justiça Federal da União, que abrigará o produto da arrecadação das custas judiciais, terão a seguinte destinação, sem prejuízo de outras destinações correlatas:

I - elaboração e execução de programas e projetos;

II - construção, ampliação e reforma de prédios próprios da Justiça Federal de 1º e 2º graus e de imóveis que lhe tenham sido cedidos sem ônus, ainda que por prazo certo;

III - aquisição de veículos, equipamentos e material permanente;

IV - execução de ações de capacitação de magistrados e servidores da Justiça Federal de 1º e 2º graus;

V - execução de ações de inovação, modernização e aperfeiçoamento da prestação jurisdicional da Justiça Federal de 1º e 2º graus.

VI - execução de ações para reaparelhamento tecnológico, sustentação, evolução, inovação, modernização e aperfeiçoamento do processo judicial eletrônico.

VII - execução de políticas de incentivo aos métodos adequados de solução de conflitos, tais quais a estruturação dos Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania – CEJUSCs, a capacitação de mediadores e

conciliadores e o desenvolvimento de plataformas eletrônicas de solução de conflitos judiciais e extrajudiciais (Online Dispute Resolution).

§5º Para fins de aplicação em seus objetivos, os recursos do fundo serão repartidos da seguinte forma:

I - 30% (trinta por cento) igualitariamente entre todos os Tribunais Regionais Federais;

II - 10% (dez por cento) igualitariamente entre todas as Seções Judiciárias;

III - os 60% (sessenta por cento) restantes:

a) proporcionalmente aos valores arrecadados no âmbito de cada Tribunal Regional Federal, para cada um destes; e

b) proporcionalmente aos valores arrecadados no âmbito de cada Seção Judiciária, para cada uma destas.

§6º. O saldo financeiro positivo, apurado em balanço anual, será transferido anualmente para o exercício seguinte, a crédito do próprio fundo.

§7º. Os bens adquiridos com os recursos do fundo serão incorporados ao patrimônio da Justiça Federal de 1º e 2º graus, conforme a sua respectiva destinação.

§8º No que se refere à arrecadação das custas, respeitadas as regras de cada Tribunal, compete:

I- à Presidência do Tribunal ou à Corregedoria, conforme definido pelo próprio Tribunal, o controle de arrecadação das custas em conta única;

II- ao magistrado que preside o processo, a fiscalização do disposto no art. 5º, LXXIV, da Constituição Federal;

III- aos servidores atuantes nas secretarias judiciais, o acompanhamento do efetivo e correto recolhimento das custas judiciais, com a supervisão da Corregedoria.

§9º. No prazo de 60 (sessenta) dias, contado da regulamentação desta lei pelo Conselho da Justiça Federal, os tribunais, por seu Tribunal Pleno ou Órgão

Especial, editarão os atos necessários à supervisão de arrecadação e fiscalização do recolhimento das custas judiciais.

§10º. O Presidente do Tribunal ou o Corregedor enviará ao Órgão Especial ou Tribunal Pleno, anualmente, relatório circunstanciado e prestação de contas dos valores arrecadados mês a mês no exercício e o seu montante, com comparativo de arrecadação nos últimos três anos, que deverá ser publicado no Diário Oficial por três vezes em dias alternados.

§ 11. É vedada a aplicação da receita do Fundo em despesas de pessoal.

Art. 16. As custas judiciais serão atualizadas anualmente por Resolução do Conselho da Justiça Federal, pelo IPCA-E ou índice que venha a substituí-lo.

Art. 17 O Conselho da Justiça Federal deverá publicar, uma vez ao ano, o Regimento de Custas da Justiça Federal e respectivas tabelas na Imprensa Oficial, e mantê-lo em seu sítio eletrônico permanentemente atualizado.

Art. 18. As despesas realizadas pelos órgãos do Poder Judiciário com as receitas próprias do Fundo de Custas da Justiça Federal da União não serão computadas para efeito do limite previsto no art. 107 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 19. O Conselho da Justiça Federal fiscalizará o cumprimento desta Lei pelos tribunais.

Art. 20 Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 21. Revogam-se as disposições em contrário, em especial a Lei nº 9.289/1996.

ANEXO DA TABELA DE CUSTAS

(VER PLANILHA EXCEL)

Proposta tabela de custas Justiça Federal	
Procedimentos/Atos	**R$**
2ª instância	
Ação Penal Originária - Ação Rescisória (1% valor da causa). Valor Mínimo	**372,22**
Valor máximo	**37.222,00**
Mandado de Segurança - um impetrante (1% valor da causa, acrescido de R$ 186,11 por impetrante que exceder) Valor Mínimo	**372,22**
Valor máximo	**37.222,00**
Suspensão de segurança	**372,22**
Conflito de Competência - Desaforamento - Revisão Criminal	**186,11**
Recursos Cíveis (inclusive as questões que sejam suscitadas através de contrarrazões, nos moldes do § 1º, do art. 1009, do CPC/2015), Criminais e Hierárquicos	**372,22**
Outros procedimentos	**186,11**
1ª Instância	
Ações civeis em geral (1% valor da causa).	
Valor Mínimo	**372,22**
Valor máximo	**37.222,00**
Procedimento cautelar e jurisdição voluntária (0,5% valor da causa)	
Valor Mínimo	**186,11**
Valor máximo	**18.611,00**
Procedimentos em espécie	
Restauração de Autos, exibição judicial, ações relativas a protestos	**186,11**
Busca e apreensão em alienação fiduciária em garantia (Decreto-Lei 911/1969)	**372,22**
Mandado de Segurança - um impetrante (1% valor da causa, acrescido de R$186,11 por impetrante que exceder) Valor Mínimo	**372,22**
Valor máximo	**37.222,00**
Execução Fiscal Valor Mínimo	**372,22**
Valor máximo	**37.222,00**
Execução por Título Executivo Extrajudicial ou Judicial (vide art. 515, do CPC) Valor Mínimo	**372,22**
Valor máximo	**37.222,00**
Arrematação, adjudicação e remissão (0,5% do respectivo valor)	
Valor Mínimo	**186,11**
Valor máximo	**18.611,00**

Ação de Despejo - Ação Renovatória - Ação Revisional de Aluguel - Ação Popular - Ação Civil Pública - Ação de Adjudicação Compulsória Valor Mínimo	**372,22**
Valor máximo	**37.222,00**
Procedimentos incidentes	
Assistência - Denunciação da Lide - Chamamento ao Processo - Nomeação à Autoria Desconsideração da Personalidade Jurídica, inclusive inversa	**186,11**
Reconvenção	**186,11**
Impugnação ao Valor da Causa ou à Gratuidade de Justiça (se distribuído como petição simples é isento)	**186,11**
Liquidações de sentença - Habilitações em ações coletivas - Impugnações ao cumprimento de sentença - Embargos (à Arrematação, à Adjudicação e à Execução)	**186,11**
Ação Declaratória Incidental (inclusive Incidente de Falsidade)	**186,11**
Exceções (suspeição, impedimento e incompetência) / Arguições(suspeição e impedimento)	**186,11**
Outros atos	
Carta Precatória - de Ordem - Rogatória: **inquiritória** - cobrança por pessoa	**186,11**
Carta Precatória - de Ordem - Rogatória: **Outras finalidades**	**186,11**
Litisconsórcio Facultativo (ativo ou passivo, por litisconsorte excedente)	**186,11**
Litisconsórcio Facultativo (ativo ou passivo, por litisconsorte excedente)	**186,11**
Alvarás ou Mandados em procedimentos destinados exclusivamentea obtê-los	**186,11**
Desarquivamento de autos (apensos inclusos no valor)	**186,11**
Ações criminais	
Ações penais em geral, pelo vencido, ao final Valor Mínimo	**372,22**
Valor máximo	**37.222,00**
Ações penais privadas (0,5% do valor da causa) Valor Mínimo	**186,11**
Valor máximo	**37.222,00**
Notificações, interpelações e procedimentos cautelares	**186,11**
Incidentes da execução penal - Medidas Assecuratórias	**186,11**
Juizados Especiais Federais	
Valor Mínimo	**186,11**
Valor máximo	**18.611,00**

Observações:

1. O STJ considera o valor fixo de R$ 372,22 para as custas processuais.
2. Para o valor mínimo, foi considerado o valor fixo do STJ, ou seja, R$ 372,22.
3. Para o valor máximo, foi considerado o valor previsto na Lei 9.289/96 atualizado pelo IPCAe até março/22. Depois, utilizou-se como parâmetro médio o valor fixo das custas do STJ, no valor de 372,22. Este valor significa 9,5 vezes o valor previsto na Lei 9.289/96, atualizado até março/22 pelo IPCAe. Contudo, aplicou-se um fator de ajuste de 5 vezes e não de 9,5 vezes, usando as custas fixas do STJ como um parâmetro médio de ajuste, multiplicado por 5, para manter a proporção do aumento do valor mínimo.
4. UFIR última conversão: R$ 1,064.
5. IPCAe no período de janeiro/2001 a março 2022: 271,85% (fonte Bacen)

Segunda Parte - Recomendações de proposições colaborativas encaminhadas para o Senado Federal

Reforma do Decreto-Lei n. 401/1968

Exposição de motivos n. 10/2022/CJADMTR

Brasília, setembro de 2022.

Excelentíssimo Senhor Presidente do Senado Federal,

1. Submetemos à sua apreciação projeto de Lei anexo que dá nova redação ao art. 11 do Decreto-Lei n. 401, de 30 de dezembro de 1968.

2. O texto encaminhado é resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022, para apresentar anteprojetos de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

3. O presente documento visa aclarar histórica controvérsia jurídica que gravita em torno do supracitado art. 11 do Decreto-Lei n. 401, de 30 de dezembro de 1968.

4. Referido dispositivo, em sua redação original, trata do Imposto sobre a Renda retido na fonte do valor dos juros remetidos para o exterior devidos em razão de compras de bens a prazo, dispondo que o fato do gerador para o tributo seria a remessa para o exterior, e o contribuinte seria o remetente.

5. Ao definir *contribuinte* e *fato gerador*, porém, o faz de forma atécnica, em conflito com as definições trazidas com as normas gerais tributárias, em destaque o art. 43 do Código Tributário Nacional, que define que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

6. A figura do Remetente, por sua vez, restaria sob duvidosa perspectiva, por um lado a literalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei n. 401, seria então o contribuinte, por outra via, o beneficiário residente no exterior seria o contribuinte, por ser aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN), restando ao remetente a figura do retentor de tributos (art. 45 do CTN).

7. As críticas à atecnia do supracitado dispositivo remontam à década de 70, quando Geraldo Ataliba destacou sua "evidente e palpável contradição", e explicou "se o impôsto incide sôbre os juros, contribuinte de fato e de direito é o beneficiário. Quem paga (o remetente, no caso) é mera fonte. Tanto assim que a lei (art. 11, "caput" expressamente se refere à designação técnica "fonte"[17]. Já em 1971, em estudo denominado "Imposto de Renda incidente sobre juros remetidos para o exterior", Ricardo Mariz de Oliveira apontou que "várias razões se alinham para tornar inconstitucional o art. 11 do decreto-lei n. 401, as quais se resumem na descaracterização do fato gerador do impôsto de renda e de seu contribuinte" aduzindo que

> "Contrariamente à tal definição expressa da competência tributária da União quanto ao impôsto sôbre a renda e os proventos de qualquer natureza, e à perfeita definição do fato gerador dêste tributo, vem o decreto-lei n. 401 e diz que: «para os efeitos dêste artigo consideram-se fato gerador do tributo (impôsto de renda na fonte, diz o «caput» do art. a remessa para o Exterior ...)>. Enquanto o Código Tributário Nacional define o fato gerador como sendo «a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica» de renda ou de proventos de qualquer natureza, o decreto-lei n. 401 quer transmudá-lo «a remessa para o Exterior»." .

[17] ATALIBA. **Imposto de Renda incidente sobre juros remetidos para o exterior**, Revista dos Tribunais, RT n. 433, São Paulo, novembro/1971, pp. 391/421

8. A celeuma doutrinária não se conteve à década de 70. Modernamente, em obra clássica de direito tributário, “Direito Tributário Internacional do Brasil”[18], Alberto Xavier, ao explicar que o tributo sobre os juros nas compras de bens a prazo é o Imposto sobre a Renda na fonte, destaca “que a utilização do conceito de "contribuinte" para caracterizar o remetente dos juros não passa de simples, embora grosseiro, erro de técnica legislativa, carecedor de pronta interpretação corretiva”.

9. Há, portanto, uma fragilização na norma criada, gerando divergência de interpretação. O erro técnico-legislativo cria dúvida sobre quem é o contribuinte do imposto por ele apontado, culminando não apenas em debates doutrinários, mas alcançando também a divergência jurisprudencial.

10. Podemos aqui destacar o julgamento do REsp n. 1.480.918/RS pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça em 2017, no qual a controvérsia sobre o remetente dos juros ser contribuinte ou responsável pelo tributo desdobrava-se em um segundo ponto, se a imunidade afastaria então o dever de retenção do imposto mencionado no art. 11 do Decreto-Lei n. 401/1968.

11. Restou demonstrado que apesar da evolução do entendimento jurisprudencial, que vem se modificando ao longo das décadas, ainda há dissenso, confirmado pela discordância entre os próprios Ministros daquela turma, cujo acórdão ainda pendem Embargos de Divergência.

12. Em suma, é indubitável que a redação do dispositivo como está posta não só gerou divergência doutrinaria, jurisprudencial e prática, quando da sua edição, como provoca até os dias atuais.

13. A presente proposta, portanto, almeja findar com a problemática ao promover um ajuste redacional do dispositivo, harmonizando as quadras do próprio artigo e trazendo coerência ao mecanismo de praticidade tributária ali contido (retenção de tributo), o qual passará, caso acatada, a exibir

[18] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 561/565.

conformidade com os demais diplomas de regência da matéria, dentre eles o Código Tributário Nacional, o Decreto-Lei n. 5.844/1943, e a Lei n. 9.249/1995.

14. Em suma, são estes os principais aspectos abordados no projeto ora apresentado, de forma que a Comissão de Juristas acredita ser um ponto final na problemática, viabilizando a arrecadação do tributo de forma clara, findando a litigiosidade sobre o tema.

Ministra Regina Helena Costa

Presidente da CJAMDR

Marcus Livio Gomes

Relator da Subcomissão de Processo Tributário

Anteprojeto de lei

Dá nova redação ao art. 11 do Decreto-Lei n. 401, de 30 de dezembro de 1968.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono o seguinte:

Art. 1º O Decreto-Lei n. 401, de 30 de dezembro de 1968, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art 11. Sujeita-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor.
Parágrafo único. É responsável pela retenção e recolhimento a fonte remetente do rendimento, que atuará como retentora do imposto, consoante autorizado pelo art. 45 do Código Tributário Nacional."

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Anteprojeto de Lei Orgânica do Conselheiro Representante do Contribuinte no CARF

Maio de 2022

Diretoria 2021-2022:

Alexandre Evaristo Pinto – Presidente

Laércio Cruz Uliana Junior - Diretor Institucional

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Diretora Financeira

Mariel Gameiro - Diretora Administrativa

Wesley Rocha - Secretário Geral

1. Nossa História

A Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no CARF (ACONCARF) nasce em 2016 com o intuito de defender as garantias e direitos dos seus associados, assim como fortalecer o CARF e promover os valores do Estado Democrático de Direito.

Embora o CARF possua uma história quase centenária de sucesso como órgão superior de resolução de conflitos no âmbito do processo administrativo tributário federal, a necessidade de instituição de uma associação dos conselheiros representantes dos contribuintes cresceu exponencialmente a partir do final de 2015, quando surge a vedação de que os conselheiros atuem como advogados.

Nesse sentido, a ACONCARF tem insculpido no seu estatuto social os seguintes objetivos:

- Congregar os associados, promovendo a cooperação e a solidariedade mútuas, estreitando e fortalecendo a união entre si;

- Defender a valorização e independência dos associados, assegurando a efetividade de suas garantias e prerrogativas;

- Estimular o debate e a busca de soluções para os problemas do CARF e para as questões sociais e de cidadania;

- Formular políticas que visem assegurar o preparo e o aperfeiçoamento técnico-científico, cultural e humanístico dos associados;

- Pugnar pelas garantias da dignidade dos associados, assegurando-lhes e defendendo todos os previstos na Constituição Federal da República de 1988;

- Manifestar acerca das alterações do Regimento Interno do CARF (RICARF), independentemente da forma de sua instrumentalização, opinando sobre o texto, bem como propondo adequações e sugestões que visem equilibrar a paridade intrínseca do órgão;

- Representar, elaborar, propor e acompanhar a tramitação de matérias de interesse da ACONCARF e de seus associados perante os poderes executivo, legislativo e judiciário, em todos os estados da federação;

- Representar seus associados, judicial e extrajudicialmente, na defesa de seus direitos e interesses, sejam individuais e/ou coletivos, nos termos do art. 5º, inciso XXI, da Constituição Federal;

- Atuar como substituto processual de seus associados;

- Estimular o associativismo e apoiar as iniciativas dos associados;

- Defender o Estado Democrático de Direito, preservando os direitos e garantias individuais e coletivas.

2. Objeto do Projeto de Lei

Em cumprimento aos seus objetos sociais e no intuito de apontar melhorias para o processo administrativo tributário, a ACONCARF vem por meio da presente minuta de projeto de lei trazer propostas para uma legislação que traga maior segurança jurídica aos conselheiros representantes dos contribuintes.

O propósito da presente minuta de projeto de lei é fortalecer o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

3. Minuta de Projeto de Lei Orgânica do Conselheiro Representante do Contribuinte no CARF

Projeto de Lei Orgânica do Conselheiro Representante do Contribuinte no CARF

Dispõe sobre o regime do conselheiro representante do contribuinte no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Art. 1º. Esta Lei institui o regime do conselheiro representante do contribuinte no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Art. 2º. Para os efeitos desta Lei, conselheiro representante do contribuinte no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é a pessoa legalmente investida no cargo de conselheiro julgador no CARF indicada nas vagas destinadas aos conselheiros dos contribuintes.

Art. 3º. Os conselheiros representantes dos contribuintes no CARF receberão gratificação a ser calculada em ato do Poder Executivo, em patamar não inferior a 90,25% (noventa virgula vinte e cinco por cento) da remuneração percebida pelo cargo efetivo do Presidente do CARF em exercício.

§1º - Caso a Presidência do CARF seja ocupada por pessoa que não exerce cargo de servidor de carreira, a gratificação dos conselheiros representantes dos contribuintes no CARF será calculada em patamar não inferior a 90,25% (noventa virgula vinte e cinco por cento) dos proventos percebidos em razão do cargo de Ministro do Estado.

Art. 4º. A remuneração dos conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, representantes dos contribuintes, será mantida integralmente nas hipóteses de:

I – gozo de licença-maternidade ou de licença-maternidade;
II – gozo de férias remuneradas;

III – afastamento em razão de doença ou acidente, mediante comprovação, em período não superior a 90 (noventa) dias, ou em situações consideradas graves a ser definido no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
IV – luto, nos termos do artigo 473, I do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho);
V - licença casamento, nos termos do artigo 473, II do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho).
VI – licença saúde para acompanhamento de familiares até terceiro grau;

Art. 5º. Fica assegurado o direito dos Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, representantes dos contribuintes, de obterem licença, de forma não remunerada, por até duas vezes no decorrer de cada mandato, cuja soma do período destas não seja superior a 180 (cento e oitenta) dias, devendo tal pedido ser realizado perante a Presidência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com antecedência mínima de 15 (quinze) dias ao período da licença.

Art. 6º. Os Conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Economia, ou a que vier substituir este, com mandato de 2 (dois) anos, podendo ser renovado por até 4 (quatro) mandatos, de forma automática, a depender do critério de avaliação do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ainda:

§1º. Os Presidentes e Vice-Presidentes de Turma, Câmara ou Seção, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ter direito a um quinto mandato, pelo período de 2 (dois) anos.

Art. 7º. Após o término do mandato os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, representantes dos contribuintes, serão submetidos a regime de quarentena remunerada, não podendo atuar no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo período de 6 (seis) meses após o protocolo do pedido de renúncia do órgão ou, da data de término de seu mandato.

§ 1º. O Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, representante dos contribuintes, para cumprimento da quarentena receberá a remuneração da função durante os 3 (meses) subsequentes ao seu desligamento.

§ 2º. O Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, representante dos contribuintes, não receberá a remuneração após o desligamento do órgão em razão de cometimento de falta grave comprovada, ou situação que tenha lhe ocasionado perda de mandato, bem como ficará suspenso o pagamento da referida remuneração caso esteja em curso processo administrativo para apuração de ação e/ou omissão dolosa do Conselheiro que possa ferir o código de ética do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ou legislação penal, respeitados a ampla defesa e contraditório.

§ 3º. Os Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que já possuem mandato em curso, para fins de adequação das alterações, terão direito a exercer uma renovação de mandato em caráter extraordinário, a majoração do tempo de mandato, desde que o prazo máximo de mandato e renovações de mandato seja de 8 (oito) anos para Conselheiros titulares e de 10 (dez) anos para Presidentes e Vice-Presidentes de Turma, Câmara ou Seção, não podendo exceder os 5 (cinco) mandatos.

Art. 8º. Esta Lei entra em vigor no dia de sua publicação.

4. Exposição de Motivos

JUSTIFICATIVA DO PROJETO

Da Paridade Remuneratória

O Decreto n.º 8.441, de 29 de abril de 2015, que determina de atuação do Conselheiro representante dos Contribuintes, bem como da remuneração, assim dispõe:

> “Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão colegiado judicante, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, é constituído, paritariamente, por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, na forma da legislação.
>
> § 1º Os conselheiros representantes dos contribuintes no CARF estão sujeitos às restrições ao exercício de atividades profissionais em conformidade com a legislação e demais normas dos conselhos profissionais a que estejam submetidos, observado, em qualquer caso, o disposto no art. 10 da Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013 .
>
> § 2º As restrições a que se refere o § 1º incluem a vedação ao exercício da advocacia contra a Fazenda Pública federal, nos termos da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 .
>
> § 3º O conselheiro, sem prejuízo de outras exigências legais e regulamentares, firmará compromisso de que observará durante todo o mandato as restrições a que se refere este Decreto, ficando sujeito às sanções previstas na legislação.
>
> Art. 2º A gratificação de presença estabelecida pela Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971 , devida exclusivamente aos conselheiros representantes dos contribuintes no CARF, corresponderá à sexta parte da remuneração do cargo em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS nível 5, conforme estabelecido na Lei nº 11.526, de 4 de outubro de 2007 , por sessão de julgamento.
>
> § 1º Serão remuneradas pela gratificação de presença de que trata o caput até, no máximo, seis sessões de julgamento por mês.
>
> § 2º Para a caracterização da presença de que trata o caput, deverá ser comprovada a participação efetiva na sessão de julgamento, na forma estabelecida em ato do Ministro de Estado da Fazenda”.

Os conselheiros representantes dos contribuintes do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF, estão hoje colocados com uma série de **obrigações nos julgamentos dos processos administrativos da mesma forma que os dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional.** Cumprem prazos regimentais, que se não cumpridos podem ser punidos com perda de mandato, pautam processos, julgam em mesmo tempo, atuam, e confeccionam votos. Por outro lado, **não possuem direitos inerentes ao próprio cargo**. Devem seguir o mesmo regimento e código de ética e conduta estabelecido pelo órgão a todos os Conselheiros. Assim, quanto aos deveres,

são Conselheiros iguais e possuem as mesmas exigências. Porém, **no que se refere aos direitos decorrentes do cargo, a situação se diferencia completamente**, pois não possuem a igual remuneração, tampouco férias ou licença maternidade remunerada, além de outros direitos proporcionados aos Conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Essa situação pode afetar diretamente na qualidade dos julgamentos, e não deixa, de maneira alguma, atingir a igualdade almejada pelo órgão, não só de representações, mas também de remuneração, quando coloca Conselheiros a receber valores diferenciados bem abaixo que os Conselheiros da Fazenda Nacional, e de forma muito desigual, para exercer a mesma função.

Ainda, existe uma elevada rotatividade de 20% a 30% dos conselheiros dos contribuintes por ano, considerando que retornam ao mercado privado que paga remuneração superior ao recebido.

Ademais, a alta rotatividade dos conselheiros dos contribuintes no órgão, tem impacto direto com o número de julgamentos por ano (tempo), causando um atraso nos processos a serem julgados e dificultando o cumprimento integral do mandato dos conselheiros pelo seu retorno ao mercado privado.

Fato é que os cada Conselheiro do CARF geralmente participa de julgamentos cujos valores superam **R$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais)** em média por ano. Porém, existindo relevante tratamento diferenciado entre os Conselheiros Fazendários e Conselheiros Contribuintes, a exemplo de remunerações e direitos (férias, terço de férias, licenças etc.), causando prejuízo para atividade judicante administrativa.[19]

Como decorrência da rotatividade dos conselheiros representantes dos contribuintes, vários processos deixam de ser relatados e julgados, aumentando o estoque de processos do CARF.

Ainda, a afronta ao artigo 5º, da Constituição Federal, é clara e gritante, uma vez que *"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)",*". A injustiça na remuneração coloca, ainda, os conselheiros em subclasse de função, pode incorrer em preconceito no tratamento entre os pares e partes do processo. Outra forma de preconceito descartada completamente

[19] Conforme informação prestada pela ACONCARF – Associação dos Conselheiros dos Contribuintes. Referente aos anos de 2016 a 2019.

pelo Carta magna de 1988, segundo consta do inciso, XXXIV, da CF, uma vez que prevê "*igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso*".

Ademais, necessário considerar a responsabilidade dos Conselheiros do CARF, que julgam processos administrativos fiscais de valores expressivos, o que reforça a importância de se estabelecer igualdade na ordem numérica da remuneração entre Conselheiros.

Ademais, em órgãos semelhantes, como o CADE - Conselho Administrativo de Defesa Econômica, a remuneração é isonômica, conforme se percebe do seguinte dispositivo, da lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011.

> "*Art. 8º Ao Presidente e aos Conselheiros é vedado:*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Durante o período mencionado no § 1º deste artigo, o Presidente e os Conselheiros receberão a mesma remuneração do cargo que ocupavam".*

Portanto, não é cabível que essa situação perdure, sendo que possibilidade da prejudicialidade nos julgados é algo real em razão da distorção na remuneração.

DO MANDATO

Atualmente o mandato é de 2 (dois) anos, renovados para até 3 mandatos. Presidentes e Vice-Presidentes possuem mais um mandato de dois anos, possibilitando chegar a 8 (oito) anos desses últimos.

Ocorre que o tempo indicado não se reverte no ideal para o exercício do mandato, pois falta, ainda, possibilitar que Conselheiros que detonem de *expertise* no órgão, em razão da experiência adquirida como julgador, permaneçam por mais tempo além dos 6 (seis) anos de mandato, no máximo, ou 8 (oito) anos para vice-presidentes (função exercida somente por Conselheiros representante dos contribuintes). O ideal é que, para que exista qualidade das decisões, o mandato possa se estender por mais um período, tal qual já ocorre, possibilitando que a experiência e vivência da função se reverta em melhoria e qualidade das decisões, agilidade e soluções nos resultados processuais.

Em pesquisas feitas no site do CARF e em divulgações nas nomeações e vagas abertas no órgão, em site do próprio CARF, verificou-se uma rotatividade extremamente alta. Com isso, Fazenda Nacional e contribuintes perdem - e muito - por necessitarem de Conselheiros com mais tempo no cargo para equilibrar a paridade de indicações entre Fazenda e contribuintes. Também não é possível compreender que conselheiros representantes da Fazenda Nacional possam permanecer mais tempo no cargo, e dos representantes dos contribuintes não. Diante disso, verifica-se a necessidade de majoração do tempo de mandato dos Conselheiros do CARF, possibilitando que os mandatos de 2 (dois) anos sejam renovados três vezes e quatro vezes nos casos de vice-presidentes de turmas ou câmaras.

DAS LICENÇAS

Em parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CJU/COJPN 22/2016, foi lançada a seguinte conclusão:

> "Os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deste Ministério da Fazenda (CARF/MF) que representam os contribuintes são Agentes Honoríficos, ocupando uma função pública que não se confunde com as funções de confiança tratadas na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.
>
> A gratificação de presença, conforme se extrai do artigo 2º do Decreto nº 8.441, de 29 de abril de 2015, é devida exclusivamente aos Conselheiros do CARF que representam os contribuintes. Note-se, contudo, que, o fato de ela corresponder, por sessão de julgamento, à sexta parte da remuneração do cargo em comissão do Grupo Direção e Assessoramento Superiores (DAS) de nível 5 (cinco), não lhes afasta a condição de Agentes Honoríficos.
>
> A parcela afeta à gratificação de presença deve ser computada para fins de observância do limite remuneratório previsto no artigo 37, XI, da Constituição Federal.
>
> (...)
>
> A gratificação natalina e as férias, acompanhadas do respectivo adicional, têm previsão constitucional e legal, sendo devidas aos

empregados e aos servidores públicos, na forma das respectivas legislações, não se estendendo aos Conselheiros do CARF que representam os contribuintes. Esse entendimento só não prevaleceria se houvesse uma norma prevendo, de forma expressa, a aplicabilidade dos aludidos direitos aos Conselheiros, o que não sói ocorrer.

Se o Conselheiro que representa os contribuintes não participar de forma efetiva das sessões de julgamento do CARF, esteja ele licenciado ou não, descaberá remunerá-lo com a gratificação de presença.

Trata-se de expediente proveniente da Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas da Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração deste Ministério da Fazenda (COGEP/SPOA/MF), em que formuladas dúvidas jurídicas afetas à forma de pagamento da gratificação de presença devida aos Conselheiros representantes dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF/MF), CF, art. 7º, VIII e XVII, 37, V, IX, XI, e 39; CC, art. 950, 1701 e 1710; Lei 8112/90, art. 61, 63, 76, 77 e 93; Lei 8745/93, art. 11; Decreto 8441/2015; ON SRH/MP 2/2011; Ofício-Circular SRH/MP 83/2002; Portaria MF 893/2015; Portaria MF 343/2015 (RICARF). Parecer PGFN/CJU/COJPN 1441/2015; Parecer PGFN/CJU/COJPN 1662/2015.

Aqui decorre de lesão maior ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana. Como uma pessoa que falta à sessão de julgamento, por motivo de doença, auxílio maternidade ou outro, não tem direito algum à remuneração do cargo que ocupa com EXCLUSIVIDADE?

O parecer da PGFN lança sérias dúvidas constitucionais em seu conteúdo, de valores e princípios da dignidade da pessoa humana que causa espécie que tal conclusão venha de um órgão público, com tamanha referência no meio jurídico. A pergunta final seria, o parecer é constitucional?

A falta de gratificação de licença maternidade em órgão que exige a exclusividade do profissional, é sem sobra de dúvidas uma situação deplorável da dignidade da pessoa humana. O Estado que possui por obrigação

constitucional a proteção da criança e da família, contrariamente, afeta diretamente e negativamente na dignidade da pessoa humana. A conselheira para ver seu direito atendido tem que ingressar com ação judicial. É uma situação descabida com o propósito das normas brasileiras. Como uma regra dessas encontra amparo jurídico na norma?

O artigo 6º da CF, assim dispõe:

> "Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, **a proteção à maternidade e à infância**, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição".

Ainda, o artigo 7º assim dispõe:

> "Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
>
> (...)
>
> "XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;
>
> XVIII - licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias;
>
> XIX - licença-paternidade, nos termos fixados em lei;
>
> XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da Lei".

Ademais, as normas e convenções internacionais e nacionais impedem isso. O Brasil publicou o DECRETO Nº 58.820, de 14 de julho de 1966, após a Conferência Geral da Organização Internacional do Trabalho, convocada em Genebra pelo Conselho de Administração da Repartição Internacional do Trabalho, ocorrido em 4 de junho de 1952. Depois de haver decidido que essas proposições tomariam a forma de uma convenção internacional, adotou-se a Convenção sobre o Amparo à Maternidade, pelo Decreto acima citado. Na situação atual do CARF há claros ferimentos às Convenções adotadas pelo Brasil.

Ainda, não há como compreender que os conselheiros foram considerados em sua natureza jurídica como *agentes honoríficos,* por meio do parecer citado acima, se esses desempenham funções extras sessões, a exemplo de confeccionar votos para as sessões de julgamentos! O conselheiro não está lá só para julgar, em termos práticos. Ele tem uma série de

compromissos, e o principal deles é realizar o voto com extrema qualidade, além de outas demandas que provavelmente devem desempenhar.

Mas outra contradição decorre da remuneração e da participação em sessão, em especial dos conselheiros dos contribuintes. O entendimento dos órgãos administrativos é de que o conselheiro deve receber por sessão de julgamento. Mas por outro lado, quando há constante sessões extraordinárias os conselheiros **não** recebem por presença a mais no órgão para julgamento. Com isso o Conselheiro recebe somente pelo comparecimento nas sessões ordinárias, mas não pelas sessões extraordinárias. A regra é contraditória e não é plausível e nem racional, devendo ser corrigida essa distorção.

Após mais de cinco anos de vigência do novo sistema com remuneração dos conselheiros representantes dos contribuintes, é inadmissível que o poder executivo, por meio de seus órgãos, não tenha tomada iniciativa para resolver esse problema.

DA QUARENTENA

É importante impor uma quarentena para os casos de atuação dos conselheiros. Porém, como ocorre no CADE, há de se dar aquele conselheiro representante dos contribuintes remuneração para que esse possa pelo menos se recolocar no mercado de trabalho. Atualmente, o conselheiro do CARF sai do órgão e não consegue de pronto nenhuma recolocação no mercado de trabalho. Isso porque sua relação com escritórios se torna extremamente restrita, e para ele próprio obter novos clientes, das quais deixou para ingressar no órgão, é novamente desafiadora e complexa. A princípio terá que reconquistar uma carta de clientes para sua sobrevivência. Para isso é importante entregar uma remuneração temporária para sua subsistência própria e familiar. Assim, a vedação de atuação no órgão é importante durante um período, bem como o recebimento de uma gratificação ou remuneração para possibilitar o reingresso no mercado de trabalho.

Terceira Parte – Documentos Técnicos

DOC 1 – Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro

JUSTIÇA PESQUISA

5ª edição

Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro

Insper CNJ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

BRASÍLIA, 2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Presidente
Ministro Luiz Fux

Corregedora Nacional de Justiça
Ministra Maria Thereza Rocha de Assis Moura

Conselheiros
Ministro Luiz Philippe Vieira de Mello Filho
Mauro Pereira Martins
Richard Pae Kim
Salise Monteiro Sanchotene
Marcio Luiz Coelho de Freitas
Tânia Regina Silva Reckziegel
Flávia Moreira Guimarães Pessoa
Sidney Pessoa Madruga
Mário Henrique Aguiar Goulart Ribeiro Nunes Maia
Luiz Fernando Bandeira de Mello Filho

Secretário-Geral
Valter Shuenquener de Araujo

Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica
Marcus Livio Gomes

Diretor-Geral
Johaness Eck

EXPEDIENTE

DEPARTAMENTO DE PESQUISAS JUDICIÁRIAS
Juízas Coordenadoras
Ana Lúcia Andrade de Aguiar
Lívia Cristina Marques Peres

Diretora Executiva
Gabriela Moreira de Azevedo Soares

Diretor de Projetos
Wilfredo Enrique Pires Pacheco

Diretor Técnico
Antônio Augusto Silva Martins

Pesquisadores
Danielly Queirós
Elisa Colares
Igor Stemler
Isabely Mota

Estatísticos
Filipe Pereira
Davi Borges
Jaqueline Barbão

Apoio à Pesquisa
Alexander Monteiro
Cristianna Bittencourt
Pedro Amorim
Ricardo Marques
Thatiane Rosa

Revisora
Marlene Bezerra

Estagiários
Daniely Sousa
Fausto Augusto Cândido Bezerra Júnior

Coordenadoria de Gestão da Informação e Memória do Poder Judiciário
Pâmela Tieme Barbosa Aoyama
Julianne Mello Oliveira Soares
Pedro Vinícius Sipriano

Seção de Arquivo e Gestão Documental
Rodrigo Franco de Assunção Ramos

Estagiários
Alexandre Salviano Rudiger
Gabriel Pereira

SECRETARIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL

Secretária de Comunicação Social
Juliana Neiva

Capa
Eduardo Trindade

Revisão
Marlene Bezerra

2022
CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA
SAF SUL Quadra 2 Lotes 5/6 - CEP: 70070-600
Endereço eletrônico: www.cnj.jus.br

JUSTIÇA PESQUISA

5ª edição

Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro

Insper CNJ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

BRASÍLIA, 2022

As conclusões e recomendações apresentadas não necessariamente expressam opiniões do CNJ acerca do tema e eventuais erros ou omissões são de responsabilidade exclusiva dos autores

INSTITUIÇÃO
Insper - Instituto de Ensino e Pesquisa

Equipe de Pesquisa

Luciana Yeung Luk Tai (Coordenadora Acadêmica)
Breno Ferreira Martins Vasconcelos (Coordenador de Campo)
Daniel Souza Santiago da Silva (Coordenador de Campo)
Danilo Panzeri Nogueira Carlotti (Coordenador de Campo)
Leonardo de Andrade Rezende Alvim (Coordenador de Campo)
Carla Mendes Novo
João Victor Emile Andrade Safieh
Larissa Luzia Longo
Maria Raphaela Dadona Matthiesen

FICHA CATALOGRÁFICA

C755d

Conselho Nacional de Justiça.
Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro : relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022.

314 p. : il. (Justiça Pesquisa, 5)

ISBN: 978-65-5972-044-6

1. Poder Judiciário, diagnóstico 2. Contencioso tributário 3. Litígio tributário I. Título II. Instituto de Ensino e Pesquisa

CDD: 340

DISCLAIMER

O Conselho Nacional de Justiça contratou, por meio de Edital de Convocação Pública e de Seleção, a produção da pesquisa ora apresentada A Série Justiça Pesquisa foi concebida pelo Departamento de Pesquisas Judiciárias do Conselho Nacional de Justiça (DPJ/CNJ), a partir de dois eixos estruturantes complementares entre si:

i) Direitos e Garantias fundamentais;

ii) Políticas Públicas do Poder Judiciário.

O Eixo "Direitos e Garantias fundamentais" enfoca aspectos relacionados à realização de liberdades constitucionais a partir do critério de ampliação da efetiva proteção a essas prerrogativas constitucionais no âmbito da República Federativa do Brasil.

O Eixo "Políticas Públicas do Poder Judiciário", por sua vez, volta-se para aspectos institucionais de planejamento, gestão de fiscalização de políticas judiciárias a partir de ações e programas que contribuam para o fortalecimento da cidadania e da democracia.

Os dois eixos estão vinculados a abordagens empíricas dos temas. A perspectiva doutrinária ou teórica deve atuar como marco para construção e verificação de hipóteses, assim como para definição dos problemas. A finalidade da série é a realização de pesquisas de interesse do Poder Judiciário brasileiro por meio da contratação de instituições sem fins lucrativos, incumbidas estatutariamente da realização de pesquisas e projetos de desenvolvimento institucional.

A presente pesquisa é objeto do Contrato n. 05/2021[1], celebrado entre o CNJ e o Insper. A seleção da contratada foi realizada por meio de Edital de Convocação Pública e de Seleção[2] (Dispensa de Licitação – Processo n. 08400/2020).

A pesquisa foi desenvolvida sob responsabilidade e coordenação independente dos autores e contou com o apoio do CNJ. A pesquisa contou também com a análise do Comitê de Apoio Técnico à realização de Diagnóstico do Contencioso Tributário administrativo e judicial, instituído pela Portaria Conjunta SEP/RFB n. 1/2021.

Os dados apresentados foram obtidos pelo Insper a partir da metodologia detalhada no presente relatório. O CNJ não participa diretamente dos levantamentos e das análises de dados.

As conclusões e recomendações apresentadas não necessariamente expressam opiniões do CNJ acerca do tema e eventuais erros ou omissões são de responsabilidade exclusiva dos autores.

O Conselho Nacional de Justiça não participa diretamente dos levantamentos e das análises de dados e, portanto, as conclusões contidas neste relatório não necessariamente expressam posições institucionais ou opiniões dos pesquisadores deste órgão.

---

1 Mais informações disponíveis em: https://www.cnj.jus.br/contrato-n-05-2021-realizacao-de-pesquisa-intitulada-a-efetividade-do-contencioso-judicial-tributario-brasileiro-referente-ao-campo-tematico-contencioso-tributar/. Acesso em: 2 nov. 2021.

2 Mais informações disponíveis em: https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-pesquisa/editais-3/. Acesso em: 2 nov. 2021.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Processos sobre compensação tributária x estoque total dos TRF 50
Figura 2: Processos sobre compensação tributária x estoque total dos TJ 51
Figura 3: Processos judiciais por esfera 55
Figura 4: Percepção dos Fiscos e Contribuintes sobre os portais da Administração tributária 63
Figura 5: Resultados de apreciação dos pedidos LAI 67
Figura 6: Atos vinculativos da Administração tributária 89
Figura 7: Atos vinculativos da Administração tributária por esfera 90
Figura 8: Atos vinculativos em relação à precedentes dos Tribunais Superiores 91
Figura 9: Especialização dos órgãos de julgamento, por Tribunal 96
Figura 10: Estoque de créditos regulares e irregulares inscritos em dívida ativa da União 103
Figura 11: Resultado das decisões judiciais quanto ao mérito 108
Figura 12: Resultado das decisões judiciais quanto ao mérito, por segmento de justiça 109
Figura 13: Resultados das decisões judiciais de primeira instância em relação ao contencioso administrativo 111
Figura 14: Estoque de execuções fiscais por exequente 112
Figura 15: Processos judiciais por espécie tributária, via regex 117
Figura 16: Processos judiciais por espécie tributária no âmbito federal, via regex 118
Figura 17: Processos judiciais por espécie tributária no âmbito estadual, via regex 118
Figura 18: Processos judiciais por espécie tributária no âmbito municipal, via regex 119
Figura 19: Processos judiciais por espécie tributária, via DATAJUD 121
Figura 20: Valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente no TRF2 126
Figura 21 – Gráfico dos valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente no TRF3 127
Figura 22 – Gráfico das formas de citação com dados obtidos por Regex 134
Figura 23 – Gráfico das formas de citação com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais 134
Figura 24 – Gráfico dos percentuais de êxito das formas de citação com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais 135
Figura 25 – Gráfico das matérias discutidas em exceção de pré-executividade identificadas por Regex 137
Figura 26 – Gráfico das ocorrências em execuções fiscais em que houve penhora identificadas por Regex 142
Figura 27 – Gráfico dos percentuais de execuções fiscais com penhora e que foram extintas por satisfação do débito identificadas por Regex 143
Figura 28 – Gráfico das matérias discutidas em embargos à execução fiscal identificadas por Regex 146
Figura 29 – Gráfico de visão geral do estoque de processos tributários, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 148
Figura 30 – Gráfico de visão geral de processos por julgador, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 149
Figura 31 – Gráfico do estoque de processos tributários dos TRF, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 149
Figura 32 – Gráfico de processos por julgador dos TRF, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 150
Figura 33 – Gráfico do estoque de processos tributários dos Tribunais de Justiça, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 150
Figura 34 – Gráfico de processos por julgador dos Tribunais de Justiça, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 151
Figura 35 – Gráfico de estoque de processos tributários nos Tribunais Superiores, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 151
Figura 36 – Gráfico de quantidade de processos tributários por julgador nos Tribunais Superiores, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 152
Figura 37 – Gráfico com percentuais de processos resolvidos definitivamente por instância judicial, com dados obtidos pelo DataJud 153
Figura 38 – Gráfico com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex 154
Figura 39 – Gráfico com percentuais de decisões de primeira instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por Tribunal 156
Figura 40 – Gráfico com percentuais de decisões de segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por Tribunal 157
Figura 41 – Gráfico com percentuais de decisões procedência e improcedência proferidas em execuções fiscais e ações tributárias ajuizadas pelo contribuinte, com dados obtidos por Regex 158
Figura 42 – Gráfico com estoque de processos tributários dos Tribunais Superiores e média de estoque de processos tributários dos Tribunais de Justiça e TRF, ao longo do tempo, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 160
Figura 43 – Tabela das demandas judiciais de risco possível da PGFN, com dados obtidos por pedido LAI 161
Figura 44 – Gráfico com dados da sistemática de recursos repetitivos obtidos no site do CNJ 166
Figura 45 – Gráfico da relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores 167
Figura 46 – Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e os estoques tributários do STJ e do STF 168
Figura 47 – Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e o estoque tributário do STF 168
Figura 48 – Gráfico da relação entre os dados da sistemática dos recursos repetitivos e os estoques tributários do STJ e do STF de 2017 a 2020 169

Figura 49 – Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e os estoques tributários do STJ e do STF de 2017 a 2020 169
Figura 50 – Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e o estoque tributário do STF de 2017 a 2020 170
Figura 51 – Gráfico da relação entre os dados da sistemática dos recursos repetitivos, os estoques tributários do STJ, do STF e as médias de estoques tributários dos Tribunais de Justiça e TRF 171
Figura 52 – Percentual da situação do débito por total de inscrições em dívida ativa 196
Figura 53 – Percentual da situação do débito por valor total do débito 197
Figura 54 – Detalhamento dos resultados de redirecionamento da execução fiscal por fundamento – Regex 201
Figura 55 – Meios de satisfação da dívida nos casos em que houve redirecionamento da execução fiscal – Regex 204
Figura 56 – Tabela recebida da PGFN via LAI 212
Figura 57 – Percentual de medidas antiexacionais por classe processual 222
Figura 58 – Temas com mais recorrência nos Tribunais de Justiça – DataJud 246
Figura 59 – Temas com mais recorrência nos Tribunais Regionais Federais – DataJud 248
Figura 60 – Temas mais recorrentes – LAI 257
Figura 61 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados(as) sobre as causas do elevado contencioso tributário brasileiro 268
Figura 62 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados sobre os impactos negativos do elevado contencioso tributário brasileiro ao país 268
Figura 63 – Percepção dos Fiscos e contribuintes sobre os portais da administração tributária 275
Figura 64 – Resultados e tempo de apreciação dos pedidos LAI 276
Figura 65 – Percentual de medidas antiexacionais por classe processual – Regex 281
Figura 66 – Estoque de créditos regulares e irregulares inscritos em dívida ativa da União 285
Figura 67 – Quantidade de consultas fiscais por tributo (de 2014 a 2019) 289
Figura 68 – Relação entre contencioso, por tributo, e a arrecadação tributária bruta por nível federativo, em 2019 (%) 290
Figura 69 – Relação entre contencioso, por tributo, e arrecadação por tributo, em 2019 (%) 290
Figura 70 – Atos vinculativos da administração tributária 293
Figura 71 – Atos vinculativos da Administração tributária por esfera 293
Figura 72 – Atos vinculativos em relação à precedentes dos Tribunais Superiores 294

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quantidade de diários oficiais de justiça utilizados no Regex, por ano e Tribunal 26
Tabela 2: Quantidade de publicações, extraídas dos diários oficiais de justiça, utilizadas no Regex, por ano e Tribunal 27
Tabela 3: Relação dos dados obtidos via Lei de Acesso à Informação e Entrevistas 28
Tabela 5: Recorrência de processos por tributos nos Diários Oficiais 53
Tabela 6: Recorrência de processos por tributos no DATAJUD 56
Tabela 7: Atos declaratórios da PGFN com dispensa de contestar e recorrer 58
Tabela 8: Dispensas de contestar e recorrer da PGFN 58
Tabela 9: Respostas detalhadas à pergunta 3 recebidas via LAI 59
Tabela 10: Reconhecimento da procedência do pedido pela PGFN 60
Tabela 11: Reconhecimento da procedência do pedido pela PGM/Maceió 60
Tabela 12: Respostas detalhadas à pergunta 4 recebidas via LAI 61
Tabela 13: Transparência das Procuradorias quanto aos atos preparatórios das normas tributárias 64
Tabela 14: Transparência dos Fiscos quanto aos atos preparatórios das normas tributárias 64
Tabela 15: Respostas detalhadas à pergunta 6 recebidas via LAI 65
Tabela 16: Pedidos LAI recebidos pelas Procuradorias 66
Tabela 17: Pedidos LAI recebidos pelos Fiscos 67
Tabela 18: Respostas detalhadas à pergunta 6 recebidas via LAI 68
Tabela 19: Iniciativas estruturadas das Procuradorias para revisar e propor a legislação tributária 71
Tabela 20: Iniciativas estruturadas dos Fiscos para revisar e propor a legislação tributária 71
Tabela 21: Respostas detalhadas à pergunta 7 recebidas via LAI 71
Tabela 22: Respostas detalhadas das Procuradorias à pergunta 7 recebidas via LAI 73
Tabela 23: Elaboração e interpretação da legislação tributária nas Procuradorias 74
Tabela 24: Elaboração e interpretação da legislação tributária nos Fiscos 75
Tabela 25: Respostas detalhadas à pergunta 8 recebidas via LAI 75
Tabela 27: Tipos de regras de conformidade da Administração tributária 78
Tabela 28: Respostas detalhadas à pergunta 9 recebidas via LAI 79
Tabela 29: Lançamento x interpretação das normas tributárias pelos Fiscos 82
Tabela 30: Respostas da Sefaz/MT sobre lançamento x interpretação das normas tributárias 82
Tabela 31: Número de ações ajuizadas por tema, referente à PGFN 84

Tabela 32: Respostas detalhadas à pergunta 11 recebidas via LAI 85
Tabela 33: Mandados de segurança em ações antiexacionais 86
Tabela 34: Atos normativos vinculativos da Administração tributária aos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores 88
Tabela 35: Respostas detalhadas à pergunta 14 recebidas via LAI 91
Tabela 36: Varas, turmas, câmaras e órgãos de julgamento especializados 95
Tabela 37: Respostas detalhadas à pergunta 15 recebidas via LAI 96
Tabela 38: Dados das varas e turmas especializadas 99
Tabela 39: Meios alternativos de solução de conflitos, obtidos via LAI 100
Tabela 40: Respostas detalhadas à pergunta 17 recebidas via LAI 100
Tabela 41: Estoque de créditos regulares e irregulares inscritos em dívida ativa da União 103
Tabela 42: Estoque de créditos inscritos em dívida ativa no RJ 104
Tabela 43: Legislações estaduais e municipais sobre transação tributária 104
Tabela 44: Respostas detalhadas à pergunta 21 recebidas via LAI 113
Tabela 45: Origem dos débitos em cobrança: confessados x ofício 114
Tabela 46: Respostas detalhadas à pergunta 22 recebidas via LAI 115
Tabela 47: Agrupamento de tributos por espécies, via Regex 116
Tabela 48: Agrupamento de tributos por espécies, via DATAJUD 120
Tabela 49: Respostas detalhadas à pergunta 24 recebidas via LAI 123
Tabela 50: Valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente no TRF3 126
Tabela 51: Respostas das procuradorias ao pedido LAI da pergunta 29 129
Tabela 52: Dados obtidos por Regex da pergunta 29 130
Tabela 53: Percentuais das formas de citação obtidos via pedido LAI para os Tribunais 131
Tabela 54: Percentuais das formas de citação obtidos por Regex 133
Tabela 55: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 31 136
Tabela 56: Situação da inscrição em dívida ativa da PGFN 138
Tabela 57: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 32 138
Tabela 58: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 33 140
Tabela 59: Tabela da quantidade de julgadores e estoque de processos tributários obtida via pedido LAI para os Tribunais 148
Tabela 60: Tabela com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex 154
Tabela 61: Tabela com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por Tribunal 155
Tabela 62: Tabela com estoque de processos tributários ao longo do tempo, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais 159
Tabela 63: Tabela do impacto de decisões favoráveis em execuções fiscais para a arrecadação, com dados obtidos em resposta ao pedido LAI para a PGDF 162
Tabela 64: Respostas das Procuradorias e Fiscos ao pedido LAI da pergunta 37 162
Tabela 65: Relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores 166
Tabela 66: Tabela da quantidade de recursos especial e extraordinário interpostos e sobrestados, com dados obtidos do DATAJUD 172
Tabela 67: Respostas dos Tribunais ao pedido LAI da pergunta 41 174
Tabela 68: Respostas das Defensorias ao pedido LAI da pergunta 41 176
Tabela 69: Respostas dos Fiscos ao pedido LAI da pergunta 41 178
Tabela 70: Respostas dos Tribunais ao pedido LAI da pergunta 42 179
Tabela 71: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 43 181
Tabela 72: Respostas dos Tribunais ao pedido LAI da pergunta 46 185
Tabela 73: Formação especializada em matéria tributária dos julgadores 190
Tabela 74: Forma de constituição dos débitos objeto de ações ajuizadas pela PGFN 191
Tabela 75: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 48 192
Tabela 76: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 49 193
Tabela 77: Forma de constituição dos créditos em execução pela PGFN 194
Tabela 78: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 50 195
Tabela 79: Respostas detalhadas à pergunta 51 recebidas via LAI 196
Tabela 80: Resposta detalhada sobre a extinção de dívida ativa por pagamento recebida via LAI 197
Tabela 81: Respostas detalhadas à pergunta 51 recebidas das Procuradorias e Fiscos via LAI 198
Tabela 82: Respostas detalhadas à pergunta 51 recebidas da PGE/RJ via LAI 199
Tabela 83: Respostas detalhadas à pergunta 53 recebidas via LAI 202
Tabela 84: Respostas detalhadas à pergunta 53 recebidas via LAI quanto ao tempo 203
Tabela 85: Respostas detalhadas à pergunta 54 recebidas via LAI 204
Tabela 86: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF2 206
Tabela 87: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF3 207
Tabela 88: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF4 207
Tabela 89: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJAM 207

Tabela 150: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TRF5 248
Tabela 151: Respostas detalhadas à pergunta 65 recebidas via LAI do TRF2 252
Tabela 152: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TRF3 253
Tabela 153: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TRF4 253
Tabela 154: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJPA 254
Tabela 155: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJAM 254
Tabela 156: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJRR 255
Tabela 157: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJRS 255
Tabela 158: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJMT 256
Tabela 159: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJMG 256
Tabela 160: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI das Procuradorias 257
Tabela 161: Temas mais recorrentes nos processos que não discutem diretamente o crédito tributário - DATAJUD 258
Tabela 162: Respostas detalhadas à pergunta 66 recebidas via LAI 259
Tabela 163: Respostas detalhadas à pergunta 67 recebidas via LAI 260
Tabela 164: Respostas detalhadas à pergunta 69 recebidas via LAI 262
Tabela 165: Respostas detalhadas à pergunta 75 recebidas das empresas transacionais – Montante em discussão 265
Tabela 166: Respostas detalhadas à pergunta 75 recebidas das empresas transacionais – Número de processos 266
Tabela 167: Percepção dos magistrados entrevistados sobre iniciativas bem-sucedidas do Poder Judiciário para redução do contencioso tributário 269
Tabela 168: Percepção dos magistrados entrevistados sobre possíveis soluções para o elevado contencioso tributário brasileiro 269
Tabela 169: Transparência das Procuradorias quanto aos atos preparatórios das normas tributárias 276
Tabela 170 – Transparência dos Fiscos quanto aos atos preparatórios das normas tributárias 276
Tabela 171: Iniciativas estruturadas das Procuradorias para revisar e propor a legislação tributária 277
Tabela 172: Iniciativas estruturadas dos Fiscos para revisar e propor a legislação tributária 277
Tabela 173: Elaboração e interpretação da legislação tributária nas Procuradorias 278
Tabela 174: Elaboração e interpretação da legislação tributária nos Fiscos 278
Tabela 175 – Lançamento × interpretação das normas tributárias pelos Fiscos 279
Tabela 176 – Percentual de mandados de segurança entre as medidas antiexacionais – DataJud 281
Tabela 177 – Meios alternativos de solução de conflitos 284
Tabela 178 – Estoque de créditos inscritos em dívida ativa no RJ 285
Tabela 179 – Recomendações para o Poder Executivo 299
Tabela 180 – Recomendações para o Poder Judiciário 301
Tabela 181 – Recomendações para o Poder Legislativo 302

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMB	-	Associação dos Magistrados Brasileiros
ANAFISCO	-	Associação Nacional dos Auditores Fiscais de Tributos dos Municípios e Distrito Federal
CARF	-	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CMT/São Paulo	-	Conselho Municipal de Tributos - Prefeitura Municipal de São Paulo
CNC	-	Confederação Nacional do Comércio, Bens, Serviços e Turismo, Fórum das Confederações
CNJ	-	Conselho Nacional de Justiça
COMSEFAZ	-	Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal
CRC/SP	-	Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo
CREA/SP	-	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia de São Paulo
CREMESP	-	Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo
DP/AL	-	Defensoria Pública do Estado de Alagoas
DP/AM	-	Defensoria Pública do Estado do Amazonas
DP/BA	-	Defensoria Pública do Estado da Bahia
DP/CE	-	Defensoria Pública do Estado do Ceará
DP/DF	-	Defensoria Pública do Distrito Federal
DP/MG	-	Defensoria Pública do Estado de Minas Gerais
DP/MT	-	Defensoria Pública do Estado do Mato Grosso
DP/PA	-	Defensoria Pública do Estado do Pará
DP/PE	-	Defensoria Pública do Estado de Pernambuco
DP/PI	-	Defensoria Pública do Estado do Piauí
DP/RJ	-	Defensoria Pública do Estado do Rio de Janeiro
DP/RN	-	Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Norte
DP/RO	-	Defensoria Pública do Estado de Rondônia
DP/RR	-	Defensoria Pública do Estado de Roraima
DP/RS	-	Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul
DP/SE	-	Defensoria Pública do Estado de Sergipe
DP/SP	-	Defensoria Pública do Estado de São Paulo
DP/TO	-	Defensoria Pública do Estado de Tocantins
DPU	-	Defensoria Pública da União
GETAP	-	Grupo de Estudos Tributários Aplicados
LAI	-	Lei de Acesso à Informação
PGE/AL	-	Procuradoria-Geral do Estado de Alagoas
PGE/AM	-	Procuradoria-Geral do Estado do Amazonas
PGE/BA	-	Procuradoria-Geral do Estado da Bahia
PGE/CE	-	Procuradoria-Geral do Estado do Ceará
PG/DF	-	Procuradoria-Geral do Distrito Federal
PGE/MG	-	Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais
PGE/MT	-	Procuradoria Geral do Estado do Mato Grosso
PGE/PA	-	Procuradoria-Geral do Estado do Pará
PGE/PE	-	Procuradoria-Geral do Estado de Pernambuco
PGE/PI	-	Procuradoria-Geral do Estado do Piauí
PGE/RJ	-	Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro
PGE/RN	-	Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Norte
PGE/RO	-	Procuradoria-Geral do Estado de Rondônia
PGE/RR	-	Procuradoria-Geral do Estado de Roraima
PGE/RS	-	Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul
PGE/SE	-	Procuradoria-Geral do Estado de Sergipe

PGE/SP	-	Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo
PGE/TO	-	Procuradoria-Geral do Estado de Tocantins
PGFN	-	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PGM/Aracajú	-	Procuradoria Geral do Município de Aracajú
PGM/Belém	-	Procuradoria-Geral do Município de Belém
PGM/Belo Horizonte	-	Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte
PGM/Boa Vista	-	Procuradoria Geral do Município de Boa Vista
PGM/Cuiabá	-	Procuradoria Geral do Município de Cuiabá
PGM/Fortaleza	-	Procuradoria Geral do Município de Fortaleza
PGM/Maceió	-	Procuradoria Geral do Município de Maceió
PGM/Manaus	-	Procuradoria Geral do Município de Manaus
PGM/Natal	-	Procuradoria Geral do Município de Natal
PGM/Palmas	-	Procuradoria Geral do Município de Palmas
PGM/Porto Alegre	-	Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre
PGM/Porto Velho	-	Procuradoria Geral do Município de Porto Velho
PGM/Recife	-	Procuradoria-Geral do Município de Recife
PGM/Rio de Janeiro	-	Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro
PGM/Salvador	-	Procuradoria Geral do Município do Salvador
PGM/São Paulo	-	Procuradoria Geral do Município de São Paulo
PGM/Teresina	-	Procuradoria Geral do Município de Teresina
Regex	-	Expressões regulares, ferramentas de pesquisa em textos que representam sequências de caracteres de busca e permitem que trechos do texto sejam identificados e extraídos
RFB	-	Receita Federal do Brasil
Sefaz /Maceió	-	Secretaria Municipal de Economia de Maceió
Sefaz/AL	-	Secretaria de Estado da Fazenda de Alagoas
Sefaz/AM	-	Secretaria de Estado da Fazenda do Amazonas
Sefaz/Aracajú	-	Secretaria Municipal da Fazenda de Aracajú
Sefaz/BA	-	Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia
Sefaz/Belém	-	Secretaria Municipal das Finanças de Belém
Sefaz/Belo Horizonte	-	Secretaria Municipal de Fazenda de Belo Horizonte
Sefaz/Boa Vista	-	Secretaria de Economia, Planejamento e Finanças de Boa Vista
Sefaz/CE	-	Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
Sefaz/Cuiabá	-	Secretaria Municipal de Fazenda de Cuiabá
Sefaz/DF	-	Secretaria de Economia do Distrito Federal
Sefaz/Fortaleza	-	Secretaria Municipal das Finanças de Fortaleza
Sefaz/Manaus	-	Secretaria Municipal de Finanças e Tecnologia da Informação de Manaus
Sefaz/MG	-	Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais
Sefaz/MT	-	Secretaria de Estado da Fazenda do Mato Grosso
Sefaz/Natal	-	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Sefaz/PA	-	Secretaria de Estado da Fazenda do Pará
Sefaz/Palmas	-	Secretaria de Finanças do Município de Palmas
Sefaz/PE	-	Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco
Sefaz/PI	-	Secretaria de Estado da Fazenda do Piauí
Sefaz/Porto Alegre	-	Secretaria Municipal da Fazenda de Porto Alegre
Sefaz/Porto Velho	-	Secretaria Municipal da Fazenda de Porto Velho
Sefaz/Recife	-	Secretaria de Finanças do Município de Recife
Sefaz/Rio de Janeiro	-	Secretaria Municipal de Fazenda e Planejamento do Rio de Janeiro
Sefaz/RJ	-	Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro

Sefaz/RN	-	Secretaria de Estado de Tributação do Rio Grande do Norte
Sefaz/RO	-	Secretaria de Estado de Finanças de Rondônia
Sefaz/RR	-	Secretaria de Estado da Fazenda de Roraima
Sefaz/RS	-	Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul
Sefaz/Salvador	-	Secretaria Municipal de Fazenda de Salvador
Sefaz/São Paulo	-	Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo
Sefaz/SE	-	Secretaria de Estado da Fazenda de Sergipe
Sefaz/SP	-	Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo
Sefaz/Teresina	-	Secretaria Municipal de Finanças de Teresina
Sefaz/TO	-	Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STJ	-	Superior Tribunal de Justiça
TIT/SP	-	Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo
TJAL	-	Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas
TJAM	-	Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas
TJBA	-	Tribunal de Justiça do Estado da Bahia
TJCE	-	Tribunal de Justiça do Estado do Ceará
TJDFT	-	Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios
TJMG	-	Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais
TJMT	-	Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso
TJPA	-	Tribunal de Justiça do Estado do Pará
TJPE	-	Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
TJPI	-	Tribunal de Justiça do Estado do Piauí
TJRJ	-	Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
TJRN	-	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte
TJRO	-	Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia
TJRR	-	Tribunal de Justiça do Estado de Roraima
TJRS	-	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul
TJSE	-	Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe
TJSP	-	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TJTO	-	Tribunal de Justiça do Estado de Tocantins
TRF1	-	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
TRF2	-	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TRF3	-	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	-	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
TRF5	-	Tribunal Regional Federal da 5ª Região

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 17
2. OBJETIVO DA PESQUISA 19
3. METODOLOGIA 21
4. RESTRIÇÕES DA COLETA DE DADOS 25
5. HIPÓTESES E REFERENCIAL TEÓRICO 29

Hipótese 1 – Fluxo e etapas de tramitação dos processos tributários 31
Hipótese 2 – Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária 35
Hipótese 3 – Iminência do julgamento de recursos repetitivos e risco de modulação 36
Hipótese 4 – Responsabilização financeira das partes 37
Hipótese 5 – Especialização dos órgãos de julgamento e características de conteúdo, tempo e volume de decisões prolatadas 39
Hipótese 6 – Meios alternativos de solução de conflitos tributários 40
Hipótese 7 – Transparência e relação cooperativa 41
Hipótese 9 – Processos judiciais decorrentes de compensações tributárias 44
Hipótese 10 – Integração entre instâncias 45
Hipótese 11 – Celeridade processual e regra da dupla conforme 46
Hipótese 12 – Conflitos tributários federativos 47

6. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS 49

Pergunta 1 – Contencioso judicial referente à compensação de tributária 49
Pergunta 2 – Processos judiciais por tributo 52
Pergunta 3 – Dispensa de contestar e recorrer e vigência do CPC/2015 58
Pergunta 4 – Quantidade de manifestações de dispensa de contestar e recorrer pelas Procuradorias 59
Pergunta 5 – Acessibilidade dos portais da administração tributária 62
Pergunta 6 – Transparência da administração tributária quanto aos atos preparatórios 63
Pergunta 7 – Participação de especialistas na edição da legislação tributária 70
Pergunta 8 – Governança para elaboração e interpretação da legislação tributária 74
Pergunta 9 – Programas de conformidade tributária 77
Pergunta 10 – Interpretação da legislação pela administração tributária 81
Pergunta 11 – Número de ações ajuizadas e julgamentos de precedentes vinculativos 83
Pergunta 12 – Número de ações ajuizadas e julgamentos de precedentes vinculativos 83
Pergunta 13 – Mandados de segurança e contencioso tributário 86
Pergunta 14 – Vinculação da administração tributária e a orientação firmada judicialmente 87
Pergunta 15 – Órgãos de julgamento especializados 95
Pergunta 16 – Órgãos de julgamento especializados vs. não especializados 98

Pergunta 17 – Métodos alternativos de solução de conflitos 99
Pergunta 18 – Conflitos de competência de natureza federativa 106
Pergunta 19 – Decisões de mérito × decisões de forma 107
Pergunta 20 – Modificação da decisão administrativa no âmbito judicial 109
Pergunta 21 – Volume de ajuizamento de execuções fiscais 111
Pergunta 22 – Origem dos lançamentos tributários 114
Pergunta 23 – Processos por espécie tributária 115
Pergunta 24 – Imputação de responsabilidade tributária 122
Pergunta 25 – Conflitos tributários de natureza federativa nos Tribunais Superiores 124
Pergunta 26 – Divergências apontadas eletronicamente 125
Pergunta 27 – Valores cobrados nas execuções fiscais conforme a natureza do exequente 125
Pergunta 28 – Critérios mínimos para ajuizamento de execução fiscal 128
Pergunta 29 – Tempo de tramitação de execução fiscal 128
Pergunta 30 – Meios de citação em execuções fiscais 131
Pergunta 31 – Exceções de pré-executividade 135
Pergunta 32 – Penhoras em execução fiscal 137
Pergunta 33 – Expropriações em execução fiscal 139
Pergunta 34 – Perícias técnicas e diligências complementares 143
Pergunta 35 – Embargos à execução fiscal 144
Pergunta 36 – Fluxos, julgadores e decisões de processos tributários 146
Pergunta 37 – Impacto para a arrecadação tributária das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública 160
Pergunta 38 – Efeito da jurisprudência de mérito na modificação legislativa 163
Pergunta 39 – Relação entre o aumento do litígio e a sistemática dos recursos repetitivos 165
Pergunta 40 – Interposição e sobrestamento de recursos excepcionais 172
Pergunta 41 – Orientação e assistência judiciária ao cidadão-contribuinte 173
Pergunta 42 – Relacionamento o Judiciário e as instâncias administrativas 179
Pergunta 43 – Métodos alternativos para a solução dos litígios tributários 181
Pergunta 44 – Especialização de julgadores e decisões de mérito 182
Pergunta 45 – Mecanismo institucional de harmonização interpretativa do Poder Judiciário 184
Pergunta 46 – Gestão do estoque de processos 185
Pergunta 47 – Formação acadêmica e experiência profissional dos Juízes(as) 190
Pergunta 48 – Discussão administrativa prévia aos processos judiciais de cobrança 191
Pergunta 49 – Mecanismos de cobrança administrativa 192
Pergunta 50 – Formas de Constituição do débito 194
Pergunta 51 – Efetividade das execuções fiscais: pagamento, garantia e parcelamento 195
Pergunta 52 – Leilões em execuções fiscais e parcelamentos 199
Pergunta 53 – Redirecionamento da execução fiscal. Fundamento e tempo 200
Pergunta 54 – Redirecionamento da execução fiscal. Satisfação da dívida 203
Pergunta 55 – Incidente de desconsideração da personalidade jurídica 205
Pergunta 56 – Custo de tramitação do processo judicial 206
Pergunta 57 – Relação entre contencioso e arrecadação tributária 217

Pergunta 58 – Exceção de pré-executividade. Resultado e tempo 219
Pergunta 59 – Ações antiexacionais e percentual de processos por réu 220
Pergunta 60 – Ações antiexacionais. Classes processuais mais utilizadas 221
Pergunta 61 – Ações antiexacionais. Classes processuais mais utilizadas após mérito da tese julgado por tribunais superiores 223
Pergunta 62 – Ações antiexacionais. Principais temas 226
Pergunta 63 – Ações antiexacionais – Valor da causa 249
Pergunta 64 – Ações antiexacionais. Liminares 250
Pergunta 65 – Judicialização da relação entre Fiscos e contribuintes 251
Pergunta 66 – Relação entre tempo e valor das discussões judiciais 259
Pergunta 67 – Mandado de segurança no curso de processo administrativo 259
Pergunta 68 – Mandados de segurança impetrados por pessoas jurídicas 260
Pergunta 69 – Ações antiexacionais ajuizadas em outras unidades da federação 261
Pergunta 70 – Ações antiexacionais em juizados especiais. Réus e valores 263
Pergunta 71 – Ações antiexacionais. Êxito dos contribuintes e respectivos réus 263
Pergunta 72 – Observância de precedentes pelas instâncias inferiores 264
Pergunta 73 – Confirmação ou modificação de decisões administrativas pelo Judiciário 264
Pergunta 74 – Judicialização tributária – Brasil e outros países 265
Entrevistas com Magistrados(as) 267

7. CONCLUSÕES 271

Hipótese 1 – Fluxo e etapas de tramitação dos processos tributários 271
Hipótese 2 – Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária 274
Hipótese 3 – Iminência do julgamento de recursos repetitivos e risco de modulação 279
Hipótese 4 – Responsabilização financeira das partes 280
Hipótese 5 – Especialização dos órgãos de julgamento, conteúdo, tempo e volume de decisões prolatadas 282
Hipótese 6 – Meios alternativos de solução de conflitos 283
Hipótese 7 – Transparência e relação cooperativa 286
Hipótese 8 – Complexidade da legislação tributária 287
Hipótese 9 – Processos judiciais decorrentes de compensações tributárias 291
Hipótese 10 – Integração entre instâncias 292
Hipótese 11 – Celeridade processual e regra da dupla conforme 295
Hipótese 12 – Conflitos tributários federativos 296

8. RECOMENDAÇÕES 299

Recomendações para o Poder Executivo 299
Recomendações para o Poder Judiciário 301
Recomendações para o Poder Legislativo 302

POSFÁCIO 305

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 309

1. INTRODUÇÃO

A análise dos dados relativos às decisões judiciais propicia que se verifique, entre outras informações, as proporções de quem são os litigantes, quais os assuntos envolvidos nos processos tributários, qual a relação entre as demandas judiciais e a resolução de conflitos na esfera administrativa, qual a eficácia dos mecanismos de vinculação jurisprudencial, como a formação dos juízes(as) pode influenciar no processo decisório e quais regras processuais podem influenciar, positiva ou negativamente, a geração de contencioso.

Esses dados permitem a exploração de quais são as causas do contencioso tributário brasileiro e quais soluções de curto, médio e longo prazo podem ser tomadas para garantir não só uma redução na quantidade de processos e mais agilidade nos julgamentos, mas, principalmente, diminuir a necessidade de acessar o Poder Judiciário em matéria tributária.

Algumas hipóteses foram levantadas e investigadas, em cada uma das perguntas relacionadas, na fase exploratória dos dados. As conclusões apresentadas pretendem confirmar ou infirmar tais hipóteses. Ao final, são propostas recomendações que visam contribuir para a efetividade da justiça em matéria tributária.

2. OBJETIVO DA PESQUISA

A pesquisa "A Efetividade do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro" objetiva, por meio de análises quantitativas e qualitativas, identificar como as soluções de litígios na área tributária poderiam ser melhoradas, buscando qualificar a prestação jurisdicional de acordo com os princípios constitucionais da celeridade, duração razoável do processo, contraditório e ampla defesa.

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

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

- Identificar a interação entre o contencioso judicial e o administrativo, avaliando o impacto deste, positivo ou negativo, na efetividade das decisões proferidas no âmbito judicial;
- Investigar se a formatação do sistema processual civil aplicado ao direito tributário contribui para a morosidade na apreciação de processos tributários pelo Poder Judiciário, considerando, entre outros elementos, a superposição e racionalização de instâncias julgadoras; a especialização dos(as) magistrados(as); a repercussão das decisões judiciais na atuação da administração tributária e do contribuinte assim como na arrecadação tributária quando favoráveis à Fazenda Pública; os instrumentos para resolução consensual de conflitos em matéria tributária; a sistemática de condenação das partes ao pagamento de honorários advocatícios e assunção de outros custos do processo;
- Identificar como o sistema de precedentes e os controles concentrado e difuso de constitucionalidade podem afetar a celeridade e razoável duração do processo em julgamentos de matéria tributária assim como a modificação ou o aperfeiçoamento do sistema tributário e instrumentos de julgamento, como a modulação de efeitos das decisões judiciais e seus impactos jurídicos e econômicos;
- Identificar as possíveis causas e os incentivos ao litígio tributário judicial relacionados à complexidade do sistema tributário brasileiro (quais tributos geram potencialmente mais contencioso etc.) e as obrigações conexas à principal, como mandados de segurança visando à expedição de certidões de regularidade fiscal, liberação de mercadorias etc.

Espera-se que a análise dos dados relativos às decisões judiciais e o exame da estrutura atual de solução de litígios tributários possibilitem a identificação das medidas necessárias para reduzir o volume de processos, acelerar os julgamentos e permitir que o Poder Judiciário contribua para a garantia da legalidade e da segurança jurídica na esfera tributária.

3. METODOLOGIA

Para atender aos objetivos da pesquisa, testar as hipóteses, investigar os problemas e alcançar os resultados a que se pretende, a pesquisa optou por uma metodologia mista, de análise quantitativa e qualitativa.

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

A equipe elegeu três diferentes metodologias para a **coleta de dados** quantitativos e qualitativos:

(i) Extração de dados de forma automatizada, por meio de algoritmos e técnicas de ciências de dados, dos repositórios de jurisprudência dos tribunais superiores, tribunais regionais federais e tribunais estaduais detalhados na metodologia a seguir, utilizando programas para *download* de dados (*crawlers*);

(ii) Para a complementação da base amostral e a obtenção de detalhes sobre o funcionamento dos mecanismos de soluções de dúvidas e conflitos em âmbito administrativo e judicial, a transmissão de pedidos de acesso à informação, nos termos da Lei n. 12.527/2011 (LAI), nos casos em que as informações necessárias à pesquisa não estiverem disponíveis em bancos de dados públicos; e

(iii) Pesquisa em campo, com a realização de entrevistas e aplicação de questionários eletrônicos com atores-chave vinculados às instituições abrangidas, estruturadas com o objetivo de compreender quais são as principais origens dos litígios e deficiências do sistema de resolução de conflitos tributários. A percepção dos atores vinculados aos órgãos abrangidos pela pesquisa objetiva acrescentar ao levantamento elementos qualitativos e contextualizados que possam contribuir para esclarecer os problemas do contencioso judicial tributário brasileiro.

Com base nos dados coletados, será possível identificar se há heterogeneidades regionais, ou entre os diferentes Tribunais que impactam o contencioso tributário brasileiro. Além disso, e considerando o recorte temporal, será possível rastrear as eventuais alterações dos dados ao longo do tempo.

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

Por meio dessa metodologia, o conteúdo dos processos e das decisões judiciais é analisado para identificar: (i) as origens dos litígios; (ii) o *status* do processo, local e histórico

de tramitação; (iii) os fundamentos das decisões (entre os quais o princípio da legalidade), assim como a forma de sua aplicação; (iv) os casos fundados em questão substancial de mérito ou preliminares de invalidade formal; (v) o objeto da discussão (como os conflitos federativos); e (iv) a importância da atuação de julgadores especialistas nessas matérias para se obter uma decisão efetiva e de mérito.

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

No que tange à coleta e ao processamento de dados sobre decisões judiciais, ressalte-se tratar de tecnologia *open source* desenvolvida especificamente para a realização de pesquisas no Insper. O processamento dos textos, por sua vez, é realizado com base nas principais técnicas de NLP (*natural language processing*). As principais técnicas relacionadas às pesquisas empíricas em direito podem ser sintetizadas da seguinte forma:

- *Expressões regulares*: são ferramentas de pesquisa em textos que representam sequências de caracteres de busca e permitem que trechos do texto sejam identificados e extraídos.
- Hipóteses e testes empíricos: com base na categorização dos dados, por qualquer método ou conjunto de métodos supracitados, é possível realizar testes para determinar o impacto de variáveis no *outcome* dos processos, a existência ou não de tendências nos dados em diferentes localidades ou aspectos cronológicos e as diferenças em argumentos utilizados.

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

A pesquisa e análise de dados, contudo, sofre com a falta de dados publicamente disponíveis. Em 2020, foi lançada pelo CNJ uma API pública para consulta de andamentos processuais de todos os tribunais do país. Porém, esse sistema ainda não é alimentado de maneira sistemática pelos tribunais. Sendo assim, depende-se da tecnologia desenvolvida atualmente para coleta e processamento dos diários oficiais de justiça (CARLOTTI, 2021).

Nem todos os tribunais publicam, de maneira consistente, os andamentos processuais em seus diários oficiais de justiça. Além disso, nem todas as publicações contêm o inteiro teor das decisões ou andamentos. Isso impossibilita, em alguns casos, a coleta dessas informações. Há tribunais que até mesmo criam mecanismos para impedir o acesso a informações públicas sem impedimentos de *captcha* ou outros, o que está em desacordo com o art. 8º, § 3º, III, da Lei n. 12.527/2011.

Tendo em vista essa limitação, foi solicitado aos tribunais o envio dos PDFs dos respectivos diários oficiais de justiça, sem nenhum tipo de tratamento ou oneração aos tribunais, ao Insper para se ter acesso às informações que legalmente deveriam ser disponibilizadas publicamente. Esse pedido não foi atendido por nenhum tribunal demandado, conforme será detalhado adiante.

As publicações acessadas e os tribunais dos quais foi possível obter informações, bem como o número de publicações coletadas por tribunal, encontram-se disponíveis *online* (CARLOTTI, 2020).

A coleta dos dados e a sua respectiva análise são agregados, ainda, pela pesquisa doutrinária e jurisprudencial em âmbito nacional e internacional, a fim de confrontar os dados obtidos e a percepção dos atores-chave relativos ao sistema tributário nacional, sob a perspectiva do contencioso judicial, com os conceitos jurídicos e os entendimentos jurisprudenciais administrativos e judiciais.

Além dos aspectos jurídicos, a pesquisa abrange relatórios e estudos promovidos por organizações nacionais e internacionais bem como dados orçamentários e fiscais públicos (entre eles dados relativos à dívida ativa em todos os níveis federativos), visando à coleta de dados empíricos e estatísticos com foco nos aspectos sociais e econômicos, de modo a possibilitar a compreensão da relação entre o sistema tributário e as suas consequências.

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

Pelo que se verifica das hipóteses e perguntas, a investigação passa necessariamente pela análise e pelo cruzamento dos seguintes dados empíricos: (i) conteúdo das decisões e das peças processuais (objeto, fundamento e resultado do julgamento); (ii) aspectos procedimentais (órgão julgador, tempo e local de tramitação); (iii) aspectos subjetivos dos julgadores (formação e experiência); (iv) percepções subjetivas e qualitativas dos atores-chave; (v) dados quantitativos e estatísticos relativos aos processos judiciais a aspectos socioeconômicos e financeiros (públicos e privados); (vi) estrutura orgânica dos tribunais e órgãos julgadores do Judiciário brasileiro; e (vii) legislação que rege o sistema tributário pátrio (material e processual).

Assim, no contexto da metodologia apresentada, busca-se confirmar ou infirmar as hipóteses bem como responder às perguntas, tanto as previstas no edital como as propostas no presente documento, voltadas à identificação dos pontos de melhoria e às soluções de litígios judiciais na área tributária.

4. RESTRIÇÕES DA COLETA DE DADOS

Conforme esclarecido no capítulo anterior, os instrumentos de pesquisa quantitativos e qualitativos utilizados para o levantamento de dados e informações foram: (i) extração de expressões regulares (Regex) de forma automatizada, por meio de algoritmos e técnicas de ciência de dados; (ii) informações disponíveis no DataJud; (iii) transmissão de pedidos via Lei de Acesso à Informação (LAI); e (iv) questionários de entrevista eletrônicos a serem respondidos por atores-chave vinculados às instituições abrangidas.

Os dados utilizados na parte empírica da pesquisa, coletados com base na metodologia detalhada anteriormente, foram obtidos nos Diários Oficiais dos tribunais selecionados para a pesquisa. O banco de dados utilizado na pesquisa, criado e atualizado pelo Insper, já totaliza o montante de 750 milhões de decisões coletadas.

Há de se pontuar, no entanto, que, apesar do extenso acervo, a presente pesquisa possui limitações no que se refere aos seguintes tribunais: TRF2, TRF5, TJES, TJGO, TJMG, TJMT, TJPA e TJRN. Isso porque os referidos tribunais não divulgam, no todo ou em parte, seus diários oficiais de justiça de maneira a possibilitar seu *download* automático, o que é essencial para demandas volumosas como a da presente pesquisa.

Nesses casos, o CNJ transmitiu ofícios aos tribunais, e o Insper também os contatou, solicitando, via LAI, o acesso aos arquivos, em PDF, dos Diários Oficiais. Os tribunais, contudo, não ofereceram solução apta a viabilizar o uso dos dados. Em geral, responderam que os diários já estavam disponíveis em seus sítios eletrônicos ou que tecnicamente era inviável o compartilhamento de tais arquivos, tendo em vista o extenso tamanho.

Nas Tabelas 1 e 2, são detalhadas as quantidades de diários oficiais e publicações, por ano e tribunal, utilizadas no Regex.

Tabela 1: Quantidade de diários oficiais de justiça utilizados no Regex, por ano e Tribunal

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Tribunal
3	5	1	3	257	243	240	241	262	243	243	262	222	84	STF
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25	7	12	STJ
0	0	0	20	239	236	239	237	238	236	116	0	0	0	TJAC
0	0	0	358	378	376	371	362	361	368	527	385	327	192	TJAL
0	0	0	248	233	235	365	448	617	670	487	1106	232	0	TJAM
0	0	0	229	229	230	231	227	225	227	228	228	233	99	TJBA
0	0	0	426	389	419	443	436	432	423	491	627	418	195	TJCE
0	239	234	226	235	239	238	238	240	240	239	240	90	99	TJDF
0	0	0	0	0	0	0	0	0	695	382	342	0	0	TJGO
2	0	0	0	0	136	0	0	0	0	1	12	27	0	TJMA
0	0	0	0	0	0	0	0	273	367	561	403	160	0	TJMS
0	0	0	236	232	239	236	226	87	658	989	599	150	0	TJMT
0	0	0	227	232	232	235	218	230	224	78	0	0	0	TJPA
0	4	2	2	1	2	1	214	217	146	4	125	74	94	TJPB
0	0	0	234	237	238	238	234	234	236	226	237	89	102	TJPE
0	0	0	234	236	237	233	230	217	222	314	215	262	91	TJPI
0	0	0	235	227	236	219	234	230	249	113	235	236	99	TJPR
0	0	0	757	697	784	747	733	771	734	747	751	651	271	TJRJ
0	0	0	221	216	219	220	178	221	213	217	222	90	0	TJRN
0	2	1	175	178	227	151	167	4	4	2	16	65	18	TJRO
0	0	0	239	238	239	239	229	231	220	229	236	95	25	TJRR
0	0	0	0	0	0	0	677	684	845	793	327	136	53	TJRS
0	0	0	0	0	0	0	1	140	549	382	85	514	152	TJSC
232	226	222	226	231	233	226	222	219	217	226	235	227	94	TJSE
0	0	0	1403	1265	1286	1253	1285	1283	1261	1579	882	156	398	TJSP
231	238	260	254	251	241	236	230	228	230	237	240	230	96	TJTO
0	50	246	246	247	238	220	1553	3913	4096	4072	2214	1849	0	TRF1
718	812	1814	1861	1882	1889	1851	1863	2028	2079	2105	2136	758	593	TRF3
0	0	0	17	43	96	81	96	125	105	81	0	26	0	TRF4
1	0	0	0	175	244	240	136	250	248	138	0	0	0	TRF5

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Tabela 2: Quantidade de publicações, extraídas dos diários oficiais de justiça, utilizadas no Regex, por ano e Tribunal

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Tribunal
0	0	0	8557	131864	163321	178660	206229	191118	211456	105817	0	0	0	TJAC
0	0	0	122827	132261	140044	149379	164312	196203	249276	730150	606933	616040	341205	TJAL
0	0	0	199428	285971	388360	358585	505744	594483	847929	660784	1758292	378721	0	TJAM
0	0	0	152568	477872	699109	769924	800395	902701	1431912	2115219	2652393	3750163	1785866	TJBA
0	0	0	404925	570891	675253	769947	939920	916126	1018970	1760250	2468296	1278694	676304	TJCE
0	1415694	1667305	1815458	2078907	2226084	2342015	2093971	2314466	2196653	2372077	2500632	610372	816666	TJDF
0	0	0	0	0	0	0	0	0	2583023	1168730	938894	0	0	TJGO
242	0	0	0	0	206148	0	0	0	0	431	11395	15624	0	TJMA
0	0	0	0	0	0	0	0	1236	2280	3792	2729	812	0	TJMS
0	0	0	129851	174172	508953	1379864	1474693	158597	1544477	2602631	1707776	343210	0	TJMT
0	0	0	460633	552275	634814	806298	735595	865296	927703	332002	0	0	0	TJPA
0	4558	2973	1302	503	2538	1149	371271	334482	193419	1702	115674	36171	21402	TJPB
0	0	0	401835	435946	521792	562010	616568	545603	462528	362966	334173	68143	32816	TJPE
0	0	0	26355	45678	62814	74766	103533	316018	411770	736891	558238	315010	65630	TJPI
0	0	0	1744105	1611847	1385607	1174475	1060464	742057	642574	146835	189201	97337	92947	TJPR
0	0	0	5288666	5391532	6260666	6235306	5842796	4789158	3928576	3467344	2824756	1644218	759960	TJRJ
0	0	0	193729	228197	260135	277439	172412	343220	293296	279282	203460	42331	0	TJRN
0	1465	748	151182	178175	278309	213028	171331	2774	4168	1182	14122	64241	21003	TJRO
0	0	0	89560	79916	85833	90451	83679	66083	20715	7892	8942	505	74	TJRR
0	0	0	0	0	0	0	1930878	2089754	2866895	6551493	1913129	17295	3357	TJRS
0	0	0	0	0	0	0	706	639220	2996617	2307661	592538	2954906	706418	TJSC
472951	535834	578115	682547	772106	854201	916934	949971	1069537	1482183	1641180	1788828	1634313	750229	TJSE
0	0	0	25988062	23823816	21828333	23202597	25304672	2,6E+07	28994667	40220272	25588925	2482626	10751105	TJSP
2502	3332	224	2687	151350	151273	193296	219621	211459	230261	236090	227301	195028	65573	STF
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	625025	161144	278152	STJ
17090	33263	31934	44730	43685	56961	46679	31555	33004	34012	36408	48527	17864	19135	TJTO
0	181013	1441538	1722802	1896095	1884175	1815201	1208738	3220396	3028733	2939390	1515071	579140	0	TRF1
2705798	2878801	3275377	3505427	3920420	3737509	4111041	4064815	3887499	3870106	4571581	4710820	1752721	1094197	TRF3
0	0	0	26468	61065	114401	86657	97540	166261	126416	101266	0	27202	0	TRF4
218	0	0	0	118874	136731	82317	31807	50846	43923	34977	0	0	0	TRF5

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

A pesquisa também fez uso do DataJud, Base Nacional de Dados do Poder Judiciário, no que concerne às informações cadastrais dos processos:

> Instituída pela Resolução CNJ n. 331/2020 como fonte primária de dados do Sistema de Estatística do Poder Judiciário – SIESPJ, a Base Nacional de Dados do Poder Judiciário – DataJud é responsável pelo armazenamento centralizado dos dados e metadados processuais relativos a todos os processos físicos ou eletrônicos, públicos ou sigilosos dos os tribunais indicados nos incisos II a VII do art. 92 da Constituição Federal (CNJ, 2020a).

O DataJud não contém a íntegra das decisões judiciais e, em razão disso, foi utilizada como fonte secundária de dados, haja vista que o conteúdo das decisões era necessário para diversas das análises contempladas pela pesquisa.

Outros dados analisados foram obtidos via formulários e questionários eletrônicos. Os formulários solicitaram informações via Lei de Acesso à Informação e os questionários veicularam entrevistas.

O CNJ, que colaborou com a pesquisa durante todas as etapas, transmitiu, via ofícios, os formulários e questionários aos órgãos abrangidos pela pesquisa. Por óbvio, pedidos enviados pelo CNJ, em função de seu prestígio e competência constitucional, tendem a receber respostas mais rápidas e completas, o que é fundamental para o bom desenvolvimento da pesquisa.

Durante a evolução do estudo, surgiu também a necessidade de coletar outros dados via Lei de Acesso à Informação, que decorreu de casos excepcionais em que a metodologia inicialmente eleita para a pergunta encontrou obstáculos para ser respondida via uso de Regex ou DataJud. Para tanto, foram transmitidos novos pedidos, dessa vez diretamente aos órgãos, sem intermédio do CNJ.

Na Tabela 3 consta um resumo dos formulários LAI, questionários de entrevista e pedidos LAI complementares transmitidos, quantos órgãos receberam os ofícios CNJ e quantos os responderam até 29 de outubro de 2021.

Tabela 3: Relação dos dados obtidos via Lei de Acesso à Informação e Entrevistas

Tipo	Categoria	Qtd. de destinatários	Qtd. de respostas	% de respostas
Formulário LAI	Defensorias Públicas	19	12	63%
Formulário LAI	TRFs	5	3	60%
Formulário LAI	STF	1	1	100%
Formulário LAI	PGFN	1	1	100%
Formulário LAI	Procuradorias (estaduais e municipais)	35	5	14%
Formulário LAI	Fiscos	36	11	31%
Formulário LAI	Tribunais (STJ e TJs)	19	11	58%
Questionário de Entrevista	Magistrados(as)	N/A	5	N/A
Questionário de Entrevista	Fiscos	N/A	10	N/A
Questionário de Entrevista	Contribuintes	N/A	69	N/A
Questionário de Entrevista	Transnacionais	N/A	23	N/A
Pedidos LAI complementares	Fiscos	36	26	72%
Pedidos LAI complementares	Procuradorias	36	15	42%
Pedidos LAI complementares	Conselhos Profissionais	3	2	67%
Pedidos LAI complementares	Tribunais Administrativos	3	3	100%

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Informações mais detalhadas, como a numeração dos ofícios do CNJ e os pedidos de acesso à informação, os *links* dos formulários e a listagem dos órgãos que os receberam e os responderam, estão disponíveis no arquivo anexo "Metodologia_Consolidação_Insper_CNJ_Contencioso Judicial Tributário".

Destaca-se que a íntegra das respostas recebidas também consta anexa ao presente relatório.

5. HIPÓTESES E REFERENCIAL TEÓRICO

Como mencionado, o diagnóstico do contencioso tributário judicial no Brasil pretendido por esta pesquisa decorre da investigação das hipóteses que o fundamentam — tanto aquelas constantes no Anexo I do Edital de Convocação Pública CNJ n. 1/2021 como aquelas propostas no Projeto de Pesquisa apresentado pelo Insper —, a serem confirmadas ou infirmadas pelas perguntas transcritas no Capítulo VI deste relatório.

Tais hipóteses foram formuladas considerando o cenário de muita incerteza e insegurança vinculado ao contencioso tributário brasileiro, que impacta não apenas os agentes econômicos envolvidos nas disputas, como reflete diretamente na capacidade de atração de investimentos pelo País.

De acordo com o relatório (VASCONCELOS et al., 2021) publicado pelo Núcleo de Tributação do Insper em julho de 2020, no âmbito da linha de pesquisa "Observatório do Contencioso Tributário", em 2018, o contencioso administrativo e judicial brasileiro na esfera tributária somou 73% do PIB. Segundo os dados divulgados no relatório, em 2013, a mediana do contencioso administrativo para países da OCDE era 0,28% do PIB e para um grupo de países da América Latina era 0,19% do PIB. Com 16,39% do PIB em processos administrativos federais (número diretamente comparável às estimativas internacionais), no ano de 2018, o contencioso tributário brasileiro permaneceu muito distante dos padrões mundiais.

Em novo relatório (MESSIAS et al., 2020), publicado em dezembro de 2020 e elaborado com base em dados de 2019, foi observado um aumento do referido percentual de 73% para 75% do PIB, correspondentes a R$ 5,44 trilhões, dos quais R$ 4,01 trilhões (74% do total) estão envolvidos em disputas nos tribunais federais, estaduais e municipais (para os quais se obteve dados).

Além disso, segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) (LEORATTI, 2019), a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial.

No relatório "Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers" (FMI; OECD, 2017), a OCDE indica como principais fatores para a insegurança nas relações tributárias: (i) diferenças permanentes ou frequentes entre o entendimento dos legisladores e as orientações da administração tributária; (ii) processos com longa duração; (iii) alto custo do processo, que restringe a garantia de segurança jurídica às empresas de grande porte; e (iv) imprevisibilidade das decisões e deficiência na publicação da jurisprudência.

O alto índice de insegurança nas relações tributárias do país foi constatado em estudo realizado pelo Centre for Business Taxation, da University of Oxford, para a verificação da incerteza quanto à tributação de pessoas jurídicas em 21 países (DEVEREUX, 2016), em que o Brasil ficou à frente apenas da Índia.

Indicadores como alta litigiosidade e percepção de insegurança do sistema tributário brasileiro têm grande potencial para causar distorções negativas na economia, na atração de investimentos e na segurança jurídica. A título de exemplo, no relatório "Tax uncertainty: economic evidence and policy responses" (EUROPEAN COMISSION, 2017), publicado pela Comissão Europeia em 2017, são mencionados diversos estudos econômicos que, com base em evidências empíricas, apontam a incerteza no ambiente tributário como um fator relevante de interferência negativa no desenvolvimento econômico de países.

Conclusão semelhante foi obtida na elaboração do índice "Economic Policy Uncertainty" (BAKER, [2020?]), de pesquisadores das universidades Northwestern, Stanford e de Chicago, no qual se constatou que a incerteza no âmbito tributário afeta significativa e negativamente a geração de empregos e investimentos. Entre os dados analisados pelos pesquisadores, a incerteza foi inferida a partir de valores de provisões tributárias nos países pesquisados.

De acordo com o artigo "Raising productivity through structural reforms in Brazil" (ARNOLD; GRUNDKLE, 2021), o complexo sistema tributário brasileiro reduz a produtividade das empresas no país, na medida em que demanda altos investimentos para cumprimento de obrigações tributárias. Na mesma linha, de acordo com dados do FMI (FMI, 2017), o alto volume de créditos tributários forma um grande estoque de capital improdutivo, ou seja, recursos que poderiam ser empregados em qualificação de mão de obra, melhoria de processos produtivos e de gestão, em vez de estarem alocados para discussões tributárias.

Em complemento às questões diretamente vinculadas à estrutura e ao processo de julgamento dos litígios tributários, acredita-se que a redução do contencioso perpassa também por medidas de simplificação e harmonização do sistema tributário, bem como de aprimoramento da relação entre Fisco e contribuinte. Como apontado no Acórdão n. 1.105/2019 do Tribunal de Contas da União ("TCU"), a complexidade do sistema tributário brasileiro está atrelada, entre outros fatores, ao excessivo volume de atos legislativos que envolvem a matéria. De acordo com o TCU:

> Calcula-se que em setembro de 2017 a quantidade de normas tributárias em vigor superava a ordem de 26 mil, sendo que durante os 29 anos da CF/88, foram editadas mais de 377 mil normas tributárias (TCU, 2019).

Nesse cenário, medidas como a consolidação e sistematização da legislação tributária (até mesmo as normas complementares elencadas pelo art. 100 do Código Tributário Nacional), o aperfeiçoamento dos instrumentos de respostas às consultas fiscais, o monitoramento e avaliação periódica da legislação tributária, a implementação de

um paradigma de fiscalização orientadora e a criação de instrumentos que priorizem a autorregularização pelos contribuintes e desestimulem a instauração do litígio têm o potencial de conferir mais segurança à relação jurídica tributária.

Desse modo, estudos sobre o tema apontam, entre outros meios, para o aprimoramento da eficiência da administração tributária: (i) a facilitação do cumprimento das obrigações tributárias; (ii) a construção de um relacionamento de maior cooperação e confiança com os contribuintes; e (iii) o robustecimento da transparência, legitimidade e estabilidade do sistema tributário.

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

Diante desse cenário, a pesquisa é norteada pelas seguintes hipóteses:

HIPÓTESE 1 – FLUXO E ETAPAS DE TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS TRIBUTÁRIOS

A análise do fluxo e das etapas de tramitação dos processos tributários existentes no sistema judicial brasileiro permite diagnosticar, ao menos parcialmente, as principais causas e constrangimentos que impactam a formação dos elevados estoques processuais assim como a demora nos tempos médios de prolação das decisões judiciais.

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

Considerando ainda que os efeitos dos julgamentos representativos de controvérsia com repercussão geral ou controle concentrado de constitucionalidade extrapolam os limites da lide e alcançam todos os sujeitos em situação equiparável à do recurso paradigma, a insegurança acarretada pela indefinição do entendimento jurisprudencial sobre temas tributários tem impactos em todo o sistema judiciário, contribuindo para o aumento da litigiosidade.

Existem diversas teorias que explicam as causas da litigância. Sob uma perspectiva da análise econômica do direito (AED), as causas da litigância — e sobretudo de um "excesso" de litigância — estariam associadas a incentivos postos, muitas vezes pelas

3 Nessa linha, países como Dinamarca, Itália e Estados Unidos, por exemplo, criaram programas de cooperação mútua entre Fisco e contribuinte voltado a aprimorar a relação entre as partes e prevenir o contencioso fiscal.

próprias instituições jurídicas. Mais especificamente, estariam relacionadas a uma percepção de que, no cômputo de um cálculo de benefício-custo das partes, vale a pena litigar[4].

A literatura internacional sobre o tema já existe há algumas décadas e tem sido tão significativa que Miller afirmou:

> de todos os campos nos quais a análise econômica contribuiu para o nosso entendimento das normas e instituições jurídicas, poucos foram tão frutíferos quanto a análise econômica do processo [ou da litigância] (MILLER, 1994, p.303).

Em termos gerais, essa literatura procura identificar incentivos que gerem mais ou menos litígios, em oposição a mais ou a menos acordos cooperativos. Esses incentivos podem ser de várias naturezas (monetários × não-monetários, pessoais × organizacionais etc.), origens (institucionais × "naturais" etc.).

Por esse motivo, os incentivos postos à litigância geram diferentes possibilidades de controle e gestão pelas políticas públicas. Por exemplo, o montante dos danos em disputa, características pessoais ou organizacionais dos litigantes e réus, variáveis de mercado como preço e qualidade dos serviços dos advogados, valores e resultados judiciais (custas, honorários de sucumbência etc.) são todos determinantes importantes do litígio, e praticamente todos esses elementos já foram objeto de escrutínio por autores e pesquisadores da análise econômica da litigância.

Pela limitação e pelos objetivos bastante específicos desta pesquisa — a litigância tributária —, não se aprofunda na discussão dessa literatura, valendo-nos apenas da referência de alguns trabalhos. O mesmo se aplicará à discussão da literatura nacional que, apesar de muito mais recente, já conta com trabalhos significativos.

Um dos trabalhos mais clássicos e seminais nessa área é o artigo "The selection of disputes for litigation", de Priest e Klein[5]. Os autores modelaram os incentivos econômicos para litígios. Em seu modelo, os custos esperados de decisões favoráveis ou desfavoráveis às partes, suas informações a respeito do resultado judicial final (que pode conter "erros"), os custos explícitos envolvidos no potencial contencioso e no potencial acordo privado são determinantes para a decisão do litígio ou não.

A principal conclusão do modelo, materializado sob a "hipótese de seleção" ("*selection hypothesis*"), é que,

---

4 É importante ressaltar que é equivocada a percepção de que a análise econômica lida apenas com situações em que há valores monetários explícitos envolvidos. Há muito tempo que a análise econômica — do direito ou não do direito — vai muito além de questões mercantis e financeiras. As mais do que consolidadas áreas da economia da educação, economia ambiental, economia da saúde, economia do crime, e a própria análise econômica do direito, são provas disso. Por esse mesmo motivo, quando se fala de uma análise de benefícios-custos pela teoria econômica, não se limita à análise de valores monetários. Isso é particularmente importante de se lembrar quando se fala dos incentivos econômicos ao litígio.

5 Lee and Klerman (2016, p. 59, tradução livre), que depois tentam modelar e corroborar analiticamente (matematicamente) a hipótese de seleção, afirmam que "[Priest e Klein, 1984] tem sido uma das publicações jurídicas mais influentes, e sua influência é crescente à medida que trabalhos empíricos em direito têm se tornado mais comuns" (p. 59, tradução livre).

> quando os ganhos ou perdas do litígio são iguais entre as partes, as decisões de maximização individual criarão um forte viés em direção a uma taxa de sucesso para os autores em julgamentos ou apelantes em recursos de 50 por cento, independentemente do padrão substantivo da lei. Assim, as vitórias dos reclamantes tenderão para 50 por cento..."[6]. (PRIEST; KLEIN, 1984, p.5).

Ou seja, sob situações de racionalidade dos agentes (querendo dizer, estimações acertadas de benefícios e custos), os litígios tendem a chegar aos tribunais com 50% de probabilidade de ganho para os autores e tendem a chegar à apelação também com 50% de probabilidade de ganho para os apelantes. A ideia por trás está na racionalidade do litígio: sem chances concretas de ganho judicial, uma parte não terá incentivos para litigar, preferirá um acordo ou negociação privada.

Pouco tempo depois, Cooter e Rubinfeld (1989) também utilizaram um modelo analítico para mostrar os incentivos econômicos para o litígio, sob pressupostos da escolha racional, em que o aumento nos custos do litígio (C_{tp}, C_{td} no trabalho original) reduz o custo do acordo (C_{sp}, C_{sd}), o que, por sua vez, aumenta o *pessimismo com relação ao litígio*. Assim, haveria mais incentivos para o acordo cooperativo. Por outro lado, aumentar os valores de condenação leva a resultados ambíguos: aumenta os incentivos das partes para o litígio, mas também aumenta os custos do litígio (uma vez que aumenta o esforço necessário) e os riscos. Isso reduziria a frequência de processos judiciais. Então, segundo Cooter e Rubinfeld (1989), o otimismo excessivo de uma das partes, ou pior, de ambas as partes, aumenta consideravelmente as chances de o litígio acontecer e reduz as chances do acordo, e o contrário no caso do pessimismo com relação ao litígio.

Cooter e Ulen (2010) apresentam a conceituação do que seja uma decisão de litígio, sob uma perspectiva da AED: uma interação estratégica entre as partes em conflito e, portanto, passível de uma modelagem pela conhecida teoria dos jogos. Como o litígio é um processo com diversas fases e, cada uma delas, com chances de sucesso ou fracasso atreladas, a decisão racional de litigar ou não passa pelo cálculo do *valor esperado* dos custos e benefícios das alternativas colocadas (seguir ou não com o litígio a cada fase do processo judicial). Como há diversos tipos de custos envolvidos (custas, honorários, condenações etc.), é possível que o valor esperado do processo seja negativo. Isso levaria a um desincentivo à proposta da ação. Pelo contrário, se os custos forem pequenos, ou forem reduzidos por algum tipo de medida institucional, haverá mais incentivos para o litígio.

O que é curioso e, de certa forma lamentável, é que esses autores clássicos não discutiram, pelo menos de maneira direta, os impactos da ineficiência judicial sobre os incentivos à litigância. Mas o exercício não é tão difícil. Basta lembrar que, em um processo de longa duração, seja pela complexidade do caso, seja por artifícios das partes, seja pela própria ineficiência das cortes, o valor da condenação seria descontado de modo intertemporal pelo tempo que durasse o processo. Isso quer dizer que, quanto mais longa for a duração do processo, quanto mais ineficiente for o sistema judicial (para condenação e execução), menor será o valor efetivo da condenação, mesmo que haja algum tipo de juros ou correção monetária envolvido no cálculo judicial, porque

6 No original: *"where gains or losses from litigation are equal to the parties, the individual maximizing decisions of the parties will create a strong bias toward a rate of success for plaintiffs at trial or appellants at appeal of 50 percent regardless of the substantive standard of law. Thus, plaintiff victories will tend toward 50 percent..."*

a questão é do custo de oportunidade do tempo decorrido no processo. A redução do valor da condenação gera incentivos aos devedores que litigarem, porém aumenta os custos do litígio de todos os envolvidos. A dimensão exata desse impacto teria que ser avaliada efetivamente em cada uma das situações reais.

No Brasil, os estudiosos e pesquisadores foram beneficiados pela literatura existente e fizeram aplicações interessantes da teoria já consolidada no exterior. Machado e Dias, por exemplo, valem-se do modelo de Cooter e Ulen para explicar por que os Juizados Especiais tiveram uma demanda muito maior do que o inicialmente esperado pelos juristas: "É que a redução dos custos de apresentação da demanda inverteu a equação que existia antes de sua criação". Obviamente que essa análise poderia ser estendida para quaisquer tipos de litígio e quaisquer juízos. Além dos custos, no entanto, os autores mostram que há a expectativa de reconhecimento da pretensão — o alegado otimismo (ou pessimismo), conforme mostram Cooter e Rubinfeld (2014, p. 392). A passagem seguinte resume bem as ideias desse artigo:

> Dos comentários antes feitos percebe-se claramente que, quando a análise econômica do processo trata dos recursos, o faz tendo por base uma importantíssima premissa: a de que as partes evolvidas no litígio, como regra, possuem uma considerável capacidade de antever qual a decisão será tomada pelo Tribunal. Ou seja, influenciada fortemente pela regra de vinculação de precedentes que caracteriza os sistemas jurídicos de língua inglesa, a análise econômica do processo pressupõe que os litigantes consigam, com base margem de acerto, calcular o resultado de seu recurso.
>
> Entretanto, esta não é a realidade do sistema judicial brasileiro.
>
> O sistema judicial brasileiro está longe de ofertar aos jurisdicionados litigantes uma adequada capacidade de calcular o resultado de suas ações e/ou de seus recursos. Ao contrário, é indiscutível que se tem um elevado grau de divergência jurisprudencial, não sendo incomum ocorrer de uma idêntica questão fática e jurídica ser decidida de modo diverso pelo mesmo tribunal, situação que ocorre inclusive nos tribunais superiores. E este cenário brasileiro traz consequências importantes, quando analisado à luz da análise econômica do processo.
>
> **Veja-se que, em um sistema que se caracteriza pela demasiada divergência jurisprudencial – como é o brasileiro -, a própria função de 'guia' dos jurisdicionados, que legitima a existência do sistema recursal à luz da análise econômica do processo, deixa de existir. Tal se dá porque os litigantes (e os potenciais litigantes) não podem se servir da jurisprudência como um norte seguro para a sua tomada de decisões, já que a consulta aos julgados não oferece respostas claras e confiáveis. Em outras palavras, um dos elementos-chave para uma decisão racional nos litígios, que é a calculabilidade, fica severamente prejudicada em um sistema como o brasileiro.**
>
> Além disto, em uma espécie de círculo vicioso, não se pode esquecer que, se não existem em nosso país precedentes razoavelmente uniformes, cria-se um forte incentivo a que as partes recorram contra praticamente todas as decisões de instâncias inferiores, já que a chance de

> êxito em seu recurso poucas vezes será desprezível. Aí possivelmente está, inclusive, uma das explicações para o elevado número de recursos no Brasil ... se o potencial recorrente consulta a jurisprudência e ela não fornece respostas seguras quanto ao provável resultado do julgamento, logicamente irá a parte recorrer, já que apreciáveis as suas chances de êxito. (MACHADO; DIAS, 2014, p.401-402. Grifo nosso).

Outro autor nacional que faz interpretações dos modelos estrangeiros da análise econômica da litigância e aplicações ao contexto jurídico e judicial brasileiro é Gico Jr. (2012; 2020). Em sua obra mais recente, o autor mostra como o processo pode ser explicado pela "insuficiência do espaço de acordo, uma ilustração do conceito de análise racional de benefícios e custos ao litígio.

Ainda, como parte de seu modelo sobre o "ciclo da litigância", o autor mostra como dúvidas ou ausência de regra de forma disseminada levam à insegurança jurídica; essa, por sua vez, constitui um grande incentivo à litigância gerando a sua expansão. Somente se as decisões judiciais forem devidamente uniformizadas, é que haverá aumento da segurança jurídica e retração da litigância.

HIPÓTESE 2 – ELABORAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

É possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária. A falta de orientação dos contribuintes por parte da administração quanto à interpretação que esta faz da norma tributária é um fator de origem de contencioso.

De início, é importante esclarecer que, na ciência estatística, a causalidade é fruto de uma inferência que relaciona uma variável a outra variável, em que a primeira dá causa à segunda. A causa, portanto, é encontrada "quando o fenômeno estudado provoca o outro" (SIRKIN, 2006, p.23). Uma outra espécie de medida entre duas variáveis é a chamada correlação. Diferentemente da causalidade, que impõe a rigorosa atribuição de causa de uma variável à outra, a correlação entre duas variáveis permite relacionar a existência de ambas, mas sem a construção de uma seta causal. Na correlação, portanto, que é o termo mais adequado, há associação entre as variáveis estudadas, e sua medida de intensidade vai determinar a probabilidade de a variável dependente ser explicada pela(s) variável(is) independente(s).

Essas considerações são relevantes porque, em um ambiente de alta complexidade como o contencioso tributário judicial, no qual coexistem milhares de fatores externos e internos, com múltiplas causalidades e mecanismos de autorreforço, é extremamente difícil isolar a causa de um fenômeno, de modo a identificar a relação de causalidade. Dessa forma, para fins de interpretação da hipótese apresentada, a equipe tratará da possível correlação entre os elevados estoques processuais e deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária. Essa associação é mais plausível em razão de diversos estudos comparativos que demonstram a dependência entre essas variáveis.

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

Nessa oportunidade, o TCU concluiu que:

> Devido à existência de competência tributária comum atribuída aos entes da federação, à elevada quantidade de normativos vigentes em matéria tributária e à constante edição de normativos tributários, pode haver elevada complexidade para se cumprir todas as obrigações tributárias (TCU, 2019).

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

Em tese de doutorado dedicada ao tema, Roberta Bordini Prado Landi, ao citar estudo publicado pelo FMI, realizado por Christophe J. Waerzeggers e Cory Hillier, afirma que:

> O estabelecimento de um prazo máximo para a solução das consultas é uma ferramenta essencial para a confiabilidade no instrumento e vai além: não basta a existência de um prazo máximo, havendo a necessidade, ainda, que o prazo máximo estabelecido seja útil ao contribuinte para organização de suas atividades, trazendo maior segurança jurídica. Segundo o referido estudo, no cenário ideal, as consultas devem ser respondidas no prazo de trinta a quarenta dias (LANDI, 2020, p.163).

De acordo com o Índice "Tax Complexity" (LMU MUNICH; UNIVERSITY OF PADERBORN, 2016), elaborado pelas universidades alemãs LMU Munich e Universität Paderborn, o Brasil figurou na 66ª posição entre 100 países no critério "orientação" pela administração tributária.

Assim, há significativo embasamento teórico e empírico a demonstrar que a ampliação dos mecanismos de orientação da administração tributária aos contribuintes é um importante fator de redução de contencioso, pois permite que haja entendimento mútuo entre as partes e a formação de uma relação baseada na cooperação (OWENS, 2015).

HIPÓTESE 3 – IMINÊNCIA DO JULGAMENTO DE RECURSOS REPETITIVOS E RISCO DE MODULAÇÃO

Há relação entre o número de ações ajuizadas por contribuintes e a iminência de julgamento do tema por algum Tribunal Superior? Há relação de causalidade entre o risco de modulação de uma decisão de inconstitucionalidade e o aumento do número de ações ajuizadas?

Os indivíduos reagem a incentivos e buscam maximizar seus ganhos. Essa é uma formulação sedimentada na teoria econômica e já testada em milhares de estudos, como alguns citados na Hipótese 1.

Desse modo, os litigantes em matéria tributária avaliam os riscos e benefícios do litígio e buscam potencializar suas chances de vitória e, portanto, de ganhos.

Considerando as normas previstas nos arts. 27 da Lei n. 9.868/1999 e 927 do Código de Processo Civil, os Tribunais Superiores têm permissão para alterar o marco de início da produção de efeitos de suas decisões de mérito, ou seja, realizarem a modulação dos efeitos.

Tendo em vista o risco de mitigação do direito à repetição de indébito decorrente da modulação dos efeitos do julgamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma norma tributária, a utilização reiterada desse instituto pode atuar, na prática, como um incentivo ao ajuizamento de novas ações antiexacionais pelos contribuintes na iminência dos julgamentos de precedentes vinculantes pelos Tribunais Superiores.

HIPÓTESE 4 – RESPONSABILIZAÇÃO FINANCEIRA DAS PARTES

Existe relação entre a ausência ou a reduzida onerosidade (responsabilização financeira) para as partes e a alta litigiosidade tributária.

Esta hipótese, que trata dos custos do litígio como elemento indutor de comportamentos, no caso, de desincentivo ao litígio, está construída sobre conceitos básicos da análise econômica do direito, especialmente a economia comportamental, sobre a qual dissertou-se na Hipótese 1.

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

Esse comportamento está de acordo com a teoria da escolha racional (*rational choice theory*), segundo a qual os agentes econômicos atuarão visando à maximização do seu bem-estar e de seus ganhos (MANKIW, 2001; SCOTT, 2000).

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

Como bem explicado ao longo de sua obra, e como pode-se observar nas considerações anteriores, o litígio ou o processo judicial é uma empreitada arriscada, uma vez que existem incertezas e riscos a ele inerentes. Assim sendo e conforme mostram os

economistas comportamentais, existem tipos de situações do litígio que podem gerar mais vieses aos indivíduos para "os empurrar" para o contencioso:

> Esse tipo de comportamento também pode afetar como as partes se comportam em ações que elas cobram algo versus as ações nas quais são cobradas. **Assim, em ações penais, tributárias ou de cobrança em que a parte está sendo cobrada ou punida, ela pode entender esse resultado como uma perda e se comportar de forma propensa ao risco.** Já nos casos em que está cobrando algo, a parte pode se comportar como se estivesse ganhado algo e, portanto, agir de maneira avessa ao risco. (GICO JR., 2020, p.206).

Então, Gico Jr. prevê que, da perspectiva de indivíduos e empresas (que são formadas por indivíduos), o contencioso tributário é explicado justamente pela propensão ao risco nessas situações em que eles são normalmente devedores. Vale lembrar que a economia comportamental faz previsões de comportamento das pessoas e, mais recentemente — mas ainda de maneira não conclusiva — vale-se de tecer recomendações normativas para políticas públicas de maneira a vencer esses vieses comportamentais observados empiricamente[7].

Por fim, é interessante observar que podem existir situações, na prática, em que possa valer a pena, economicamente, para ambas as partes em um contencioso — autor(a) e réu —, de maneira simultânea, preferir pelo prosseguimento do litígio. O que vale efetivamente na decisão para o litígio são os *incentivos relativos* de cada uma das partes. Não são os custos monetários ou explícitos, mas os *custos de oportunidade* que determinam essa decisão. Assim, pode acontecer que as oportunidades alternativas para ambas as partes façam com que elas, ao mesmo tempo e igualmente, prefiram litigar. Essa não é uma decisão baseada em erros, assimetrias de informação ou vieses de comportamento, como mostram os autores citados; apesar de parecer paradoxal, é resultado de duas decisões racionais simultâneas.

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

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

Segundo os autores, essa regra aparentemente incentiva a adoção de medidas para redução do contencioso por parte das procuradorias fazendárias. Logo após a introdução dessa nova regra no sistema jurídico, foram editadas as Portarias PGFN n. 502/2016, 396/2016 e 33/2018, voltadas à racionalização do contencioso tributário federal, dispondo, respectivamente, sobre a autorização para o arquivamento de execuções fiscais inferiores a um milhão de reais, a instituição do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos Tributários (RDCC) e a possibilidade de oferecimento de garantia e apre-

7 Outro autor que tem tecido, recentemente, doutrinas sobre a análise econômica do processo valendo-se da perspectiva da economia comportamental é: Wolkart (2020).

sentação de pedido de revisão de dívida inscrita previamente ao ajuizamento do feito executivo. Além disso, foi significativamente ampliado o rol de casos com dispensa de contestar e recorrer, elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com fundamento na Lei n. 10.522/02 e redações dadas pelas Leis n. 12.788/13 e 13.874/19.

HIPÓTESE 5 – ESPECIALIZAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO E CARACTERÍSTICAS DE CONTEÚDO, TEMPO E VOLUME DE DECISÕES PROLATADAS

Existe uma relação de causalidade entre a existência de varas, turmas, câmaras, e, ou, órgãos com competências especializadas em direito tributário e, consequentemente, de magistrados(as) com dedicação e experiência especializadas na matéria e: (i) as decisões judicativas que não apreciam o mérito; (ii) a demora na prolação da sentença de mérito; (iii) o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

Cumpre registrar novamente, conforme explicado na descrição da Hipótese 2[8], que, apesar de essa hipótese mencionar a investigação de uma relação de causalidade, a equipe tratará da possível **correlação** entre a existência de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos com competências especializadas em direito tributário e, consequentemente, de magistrados(as) com dedicação e experiência especializadas na matéria e: (i) as decisões judicativas que não apreciam o mérito; (ii) a demora na prolação da sentença de mérito; (iii) o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

Pesquisa realizada, no âmbito do CNJ, intitulada "Pesquisa de percepção dos magistrados, servidores e advogados quanto à especialização de varas por competência e a unificação de cartórios judiciais", publicada em 2020, que contou com a participação de 17.693 respondentes, sendo 2.093 magistrados(as), 11.149 servidores(as) e 4.451 advogados(as), por meio da disponibilização de formulários eletrônicos, hospedados no *site* do CNJ, indicou a percepção da importância da especialização das varas. Para cerca de 93,2% dos(as) magistrados(as) e 83,7% dos(as) servidores(as), a capacitação e a qualificação são positivamente influenciadas pela especialização. Quanto à compreensão dos temas jurídicos, para 92,7% dos(as) magistrados(as) e para 84,4% dos(as) servidores(as) há percepção de melhora(CNJ, 2020b).

O tema também já foi tratado por autores da literatura internacional, como Zimmer (2009) e Gramckow e Walsh (2013), estudos dedicados à análise dos benefícios e deficiências dos órgãos jurisdicionais especializados e dos cuidados que devem ser adotados ao se deliberar sobre a sua criação.

Os órgãos especializados pressupõem, além da evidente especialização do julgador, a exclusividade no que diz respeito às matérias submetidas à sua jurisdição. De acordo com Zimmer (2009), três benefícios primários nesse modelo de sistema jurisdicional podem ser citados: (i) a melhoria da qualidade das decisões, na medida em que especialistas decidirão casos complexos; (ii) a redução dos estoques de casos pendentes em

8 Sugere-se a leitura da descrição da Hipótese 2, na qual esclarece-se a distinção entre uma relação de causalidade e uma correlação entre variáveis.

tribunais generalistas, especialmente no que diz respeito aos casos mais complexos, gerando menos recursos; e (iii) a diminuição do número de horas necessárias ao julgador para julgar casos complexos, na medida em que os especialistas jurídicos serão mais aptos a julgá-los.

Ainda segundo o autor, os resultados práticos esperados com a criação de órgãos jurisdicionais especializados são: maior eficiência do sistema judicial; maior eficiência na prestação jurisdicional; uniformização na aplicação da lei; melhoria na qualidade das decisões, levando à redução do número de recursos; melhoria nas técnicas administrativas e processuais para julgadores gerenciarem sua carga de trabalho; redução na multiplicidade de interpretações do texto legal e, consequentemente no fenômeno do *court shopping*, em que o litigante busca a jurisdição com entendimento mais favorável aos seus interesses; maior flexibilidade do sistema para lidar com a massificação de determinados temas; possibilidade de maior independência para julgar questões relacionadas à revisão de atos praticados por agências administrativas; maior eficiência e qualidade das decisões.

Em contraposição, os argumentos contrários à criação dos órgãos judicantes especializados consistem na potencial perda de eficiência; isolamento dos julgadores especializados, desestimulando a qualificação de novos julgadores; risco de a proximidade com a classe de advogados especializados gerar a perda de confiança e independência dos órgãos especializados; dificuldade no acesso público aos(às) magistrados(as) especializados(as), privilegiando os maiores litigantes; aumento do número de questões relacionadas ao devido processo, especialmente no que diz respeito à atuação de grupos de interesse; e queda na qualidade dos julgadores especializados, na medida em que tais cargos costumam ser menos prestigiados do que de um generalista.

HIPÓTESE 6 – MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

Existe relação de causalidade entre o estoque de débitos exigíveis e a adoção dos meios alternativos de solução de conflitos tributários.

Cumpre registrar novamente, conforme explicado na descrição da Hipótese 2[9], que, apesar de esta hipótese mencionar a investigação de uma relação de causalidade, a equipe tratará da possível **correlação** entre o estoque de débitos exigíveis e a adoção dos meios alternativos de solução de conflitos tributários.

Os pesquisadores esclarecem que, para fins de interpretação desta hipótese, considera-se a existência de correlação entre o alto estoque de débitos exigíveis e a inexistência e meios alternativos de solução de conflitos tributários, razão pela qual o contencioso (judicial e administrativo) é a única saída para a revisão da legalidade do lançamento.

Como divulgado pelo CNJ no relatório "Justiça em Números", edição 2021 (CNJ, 2021), os processos de execução fiscal representam o maior fator de morosidade do Poder

9 Sugere-se a leitura da descrição da Hipótese 2, na qual esclarece-se a distinção entre uma relação de causalidade e uma correlação entre variáveis.

Judiciário: a classe processual representa 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 87%.

Diante desse cenário, muito se tem discutido sobre a instituição de meios alternativos de solução de conflitos, a fim de propiciar a redução do estoque de contencioso, afastando determinadas controvérsias do Poder Judiciário, e assegurar maior celeridade na arrecadação.

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

Um significativo marco foi a inclusão no Código de Processo Civil de 2015 do instituto do negócio jurídico processual, valiosa ferramenta de autocomposição entre as partes. Sua aplicação foi respaldada por algumas Procuradorias fazendárias. No âmbito federal, destaca-se a edição de seis portarias da PGFN que tratam do tema: n. 502/2016, 985/2016, 33/2018, 360/2018, 515/2018 e 742/2018. A título de exemplo, cita-se a recente celebração de negócio jurídico processual que envolve plano de amortização com faixas de parcelas diferenciadas no tempo e pagamentos extraordinários de crédito tributário de R$ 280 milhões (PGFN, 2016).

Em 2020, outro importante passo foi dado para a composição amigável de conflitos no âmbito federal: foi editada a Lei n. 13.988/2020 e a subsequente Portaria PGFN n. 9.917/2020, regulamentando a transação tributária de créditos da União. Segundo dados divulgados pela PGFN em seu *site*, em junho foi alcançada a marca de R$ 100 bilhões de créditos regularizados por meio das transações, em mais de 340 mil acordos celebrados, tendo sido arrecadados até o momento R$ 3,5 bilhões (PGFN, 2021).

HIPÓTESE 7 – TRANSPARÊNCIA E RELAÇÃO COOPERATIVA

É possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e a ausência de transparência da administração tributária e de regras que promovam um relacionamento mais cooperativo entre Fisco e contribuintes?

Cumpre registrar novamente, conforme explicado na descrição da Hipótese 2[10], que, apesar de esta hipótese mencionar a investigação de uma relação de causalidade, a equipe tratará da possível **correlação** entre os elevados estoques processuais e a ausência de transparência da administração tributária e de regras que promovam um relacionamento mais cooperativo entre Fisco e contribuintes.

10 Sugere-se a leitura da descrição da Hipótese 2, na qual esclarece-se a distinção entre uma relação de causalidade e uma correlação entre variáveis.

O relatório sobre contencioso tributário no Brasil (MESSIAS et al., 2020), publicado pelo Insper em dezembro de 2020, monitorou o nível de litigiosidade na União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Além disso, a pesquisa apresenta dados sobre a transparência dos entes públicos, ou, mais precisamente, se o ente público reporta dados ao Tesouro, responde a questionamentos apresentados via LAI e se disponibiliza as informações de forma proativa em seu *site*.

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

Nesse contexto, diversos países adotam programas de *compliance* pautados pela classificação dos contribuintes, tendo sido verificados resultados positivos com base na criação de incentivos à melhoria do controle interno de adimplemento às normas tributárias e à ampliação dos canais de comunicação com o Fisco, como o aumento da transparência e da eficiência nas fiscalizações. As experiências de oito países foram analisadas pela OCDE no relatório "Experiences and practices of eight OECD countries" (OECD,2013).

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

Quanto mais o Fisco presta assistência, aja com transparência, seja responsivo às necessidades dos contribuintes, esteja aberto a uma relação mais cooperativa e menos coercitiva, mais se conseguirá desenvolver a conformidade tributária e reduzir a judicialização. Dessa forma, são destaques os seguintes trabalhos: "Co-operative compliance: a framework: from enhaced relationship to co-operative compliance" (OECD, 2013); "General administrative principles: corporate governance and tax risk management" (OECD, 2009); e "Risk Assessment in a co-operative compliance context: a Dutch–UK comparison" (DE WIDT; OATS, 2017).

HIPÓTESE 8 – COMPLEXIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Há relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária.

Cumpre registrar novamente, conforme explicado na descrição da Hipótese 2[11], que, apesar de esta hipótese mencionar a investigação de uma relação de causalidade, a equipe tratará da possível **correlação** entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária.

Em artigo publicado em 2015, André Lara Resende (2015) expõe a utilização da microeconomia na compreensão do processo de tomada de decisões também fora do ambiente econômico, proposta pelo economista Gary Stanley Becker. Como explica o autor, para Becker, "todo comportamento humano pode ser entendido como uma avaliação de custos e benefícios", sendo a tomada de decisão uma operação lógica e racional baseada na análise de riscos.

Os guias para esse comportamento, contudo, não se limitam à racionalidade da ponderação entre custos e benefícios. Citando os economistas Kenneth Arrow e Gerard Debreu, Lara Resende inclui mais um elemento na análise ao mencionar o modelo de equilíbrio geral e atrela a eficiência dos mercados a uma cultura de confiança e cooperação mútuas. Essa cultura é o que o autor chama de capital cívico, por ele explicada nos seguintes termos: "na definição dos que cunharam o termo, capital cívico é o estoque de crenças e valores que estimulam a cooperação entre as pessoas".

O mote do referido artigo era política e corrupção, mas seu racional parece se aplicar com facilidade a outros aspectos da sociedade, como as relações tributárias e o enfrentamento da relação litigiosa entre Fisco e contribuinte. A avaliação de custos e benefícios de Becker já indica que a complexidade e a incerteza do sistema tributário brasileiro acarretam efeitos negativos à economia. Em um cenário de alta litigiosidade e poucas certezas, os investimentos se tornam pouco atrativos assim como o cumprimento voluntário das normas tributárias, prejudicando a eficiência e adequação na alocação de recursos.

Como afirmado no citado estudo "Tax uncertainty: economic evidence and policy responses" (EUROPEAN COMISSION, 2017), elaborado pela Comissão Europeia, é correta a noção de que a incerteza tem impactos negativos para os investimentos, sendo a falta de segurança quanto à efetiva carga tributária sobre os lucros apontada como o terceiro fator mais importante para a definição do local em que serão feitos investimentos — atrás apenas de incerteza política e condições macroeconômicas de cada país. As causas mais relevantes dessa incerteza, conforme a pesquisa, são (i) a complexidade da legislação tributária, (ii) a imprevisibilidade ou inconsistência no tratamento conferido pela autoridade fiscal aos contribuintes e (iii) as mudanças frequentes no sistema tributário.

11 Sugere-se a leitura da descrição da Hipótese 2, na qual esclarece-se a distinção entre relação de causalidade e uma correlação entre variáveis.

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

A excessiva produção legislativa e as divergências de interpretação da legislação tributária, tanto na administração pública quanto nas esferas do Poder Judiciário, são apontadas no Acórdão TCU n. 1.105/2019 como fatores de aumento da complexidade e insegurança jurídica em matéria tributária, impulsionando o elevado contencioso que, de acordo com o CNJ, correspondia a 16% das novas medidas judiciais iniciadas em 2017, quando somadas às demandas previdenciárias.

No artigo "What are the drivers of tax complexity for MNCs global evidence" (HOPPE; SCHANZ; STURM, 2018), publicado pelos pesquisadores do Índice "Tax complexity", entende-se que a complexidade tributária decorre, entre outros fatores, da (i) ambiguidade e incerteza na interpretação da legislação tributária, e (ii) das excessivas alterações legislativas.

HIPÓTESE 9 – PROCESSOS JUDICIAIS DECORRENTES DE COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Grande parte dos processos judiciais decorre de compensações com créditos tributários, tanto em razão da sistemática da apuração de determinados tributos, antecipações e retenções, quanto em razão de pagamentos indevidos ou a maior. Alterada a sistemática de restituição e ressarcimento, de modo semelhante ao que se dá, por exemplo, nas restituições anuais em lotes do IRPF, haveria significativa redução no volume total de processos.

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

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

No âmbito administrativo federal, tramitam milhares de processos relativos a compensações tributárias. Na Exposição de Motivos n. 107/2017, que instruiu o Projeto de Lei n. 8.546-A (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2017), convertido na Lei n. 13.670/2018, o então Ministério da Fazenda apontou que, em relação às antecipações e retenções de imposto de renda, havia 643 mil declarações de compensação de saldos negativos com demonstrativo de crédito, totalizando R$ 309,1 bilhões em créditos, dos quais R$ 160,5

bilhões já compensados. Tais dados, relativos a uma das modalidades de compensação previstas na legislação (saldo negativo de IRPJ e CSLL), demonstram que tanto a quantidade de processos quanto os valores envolvidos são bastante representativos.

No Recurso Extraordinário n. 796.939 (STF, 2012), a Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta que, em levantamento realizado entre 2006 e 2009, 48,3% das compensações são indeferidas pela Receita Federal, o que, ao menos em parte, deve ensejar discussão judicial posterior à conclusão do processo administrativo.

HIPÓTESE 10 – INTEGRAÇÃO ENTRE INSTÂNCIAS

Existe uma relação de causalidade entre o excessivo número de processos judiciais pendentes de julgamento e: (i) a superposição de instâncias no sistema brasileiro; (ii) a falta de integração entre as instâncias administrativa e judicial; (iii) a possibilidade de se recorrer à instância judicial, ignorando as instâncias julgadoras anteriores.

Cumpre registrar novamente, conforme explicado na descrição da Hipótese 2[12], que, apesar de esta hipótese mencionar a investigação de uma relação de causalidade, a equipe tratará da possível **correlação** entre o excessivo número de processos judiciais pendentes de julgamento e: (i) a superposição de instâncias no sistema brasileiro; (ii) a falta de integração entre as instâncias administrativa e judicial; (iii) a possibilidade de se recorrer à instância judicial, ignorando as instâncias julgadoras anteriores.

Segundo Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 128), as esferas administrativa e judicial tributária representam:

uma simples duplicação de atos e medidas processuais, substancialmente idênticas e apenas formalmente diversas – e não um ordenamento sistemático de jurisdição, cuja diversidade de funções seja regulada em razão de uma delimitação substantiva de poderes e atribuições.

Ao apreciar a efetividade como instrumento de revisão administrativa da legalidade do crédito tributário, Maria Fátima Cartaxo alerta para o fato de que a existência de duas instâncias julgadoras no âmbito administrativo compromete a pretendida celeridade do contencioso administrativo fiscal e cita a proposta de integração das instâncias administrativa e judicial, com a formação de uma única instância administrativa, "constituída por um órgão julgador colegiado, com competência para julgar os litígios tributários, fazer gradação de penalidades e solucionar consultas" (CARTAXO, 2019, p. 219).

Além disso, como apontado por Vasconcelos e Matthiesen (2019), essas duas instâncias administrativas adotam referenciais normativos diversos para julgar: "enquanto a DRJ julga conforme entendimento da RFB, no Carf o lançamento tributário tem que superar teste de adequação a um sistema normativo muito mais amplo: leis, tratados e acordos internacionais". E acrescenta-se: na esfera judicial, o referencial normativo para

12 Sugere-se a leitura da descrição da Hipótese 2, na qual esclarece-se a distinção entre uma relação de causalidade e uma correlação entre variáveis.

julgamento volta a mudar, sendo ainda mais amplo, com a realização do controle de constitucionalidade difuso.

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

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

HIPÓTESE 11 – CELERIDADE PROCESSUAL E REGRA DA DUPLA CONFORME

A não existência de lei que aplique, em sentido estrito, a regra da "dupla conforme" conduz à acumulação exagerada de processos julgados do mesmo modo, por instâncias diferenciadas que em nada contribuem para a alteração da decisão de mérito, em prejuízo do conceito de justiça célere e do patrimônio do contribuinte e da fazenda pública.

O sistema processual português prevê a regra da "dupla conforme", que, segundo Ferreira consiste em "um pressuposto negativo de admissibilidade recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça" (FERREIRA, 2019). Assim, no caso de manutenção unânime pelo Tribunal da decisão de primeira instância, com fundamentação essencialmente idêntica e conformidade decisória, não serão admitidos novos recursos. (PORTUGAL, 2013).

Tal como como os pressupostos de admissibilidade dos recursos excepcionais direcionados aos Tribunais Superiores no sistema brasileiro, a regra tem o objetivo de restringir o acesso à instância extraordinária e assegurar a celeridade processual. Outros países utilizam tais filtros processuais para permitir a interposição de recursos em casos específicos, como o direito processual italiano, em que são inadmitidos recursos quando não se verifica probabilidade razoável de procedência[13].

Para confirmar ou informar essa hipótese, contudo, é necessário investigar e ponderar as semelhanças e diferenças entre os sistemas processuais português e brasileiro, notadamente as técnicas inseridas pelo CPC/15 referentes ao sistema de precedentes e aos consequentes óbices impostos à remessa aos Tribunais Superiores e adequação às decisões vinculantes.

Há de se considerar, igualmente, o índice de reforma de decisões de mérito pelos Tribunais Superiores, especialmente considerando o fato de que, ***a priori***, apenas questões de direito alcançam a instância excepcional. Reforçando esse ponto, o estudo "STF em Números" (FOSSATI, 2020) da FGV apurou que a Súmula n. 279, que veda a admissão

13 *Op. cit. p. 47.*

de recurso extraordinário para mero reexame de prova, foi a mais citada em casos tributários entre 1998 e 2018, com 21.304 ocorrências.

HIPÓTESE 12 – CONFLITOS TRIBUTÁRIOS FEDERATIVOS

Existe uma relação de causalidade entre o elevado número de conflitos tributários federativos e a estrutura constitucional do nosso federalismo fiscal, a permitir a existência de contencioso administrativo municipal, estadual e federal em paralelo ao sistema do processo judicial tributário.

Cumpre registrar novamente, conforme explicado na descrição da Hipótese 2[14], que, apesar de esta hipótese mencionar a investigação de uma relação de causalidade, a equipe tratará da possível **correlação** entre o elevado número de conflitos tributários federativos e a estrutura constitucional do nosso federalismo fiscal, a permitir a existência de contencioso administrativo municipal, estadual e federal em paralelo ao sistema do processo judicial tributário.

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

A rígida repartição de competências tributárias tem se mostrado relevante elemento no contencioso tributário, com a disputa dos entes por receitas fiscais[15]. Discussões das mais diversas naturezas são atribuídas à dificuldade de se interpretar as bases impositivas previstas na Constituição. Exemplo claro é a dicotomia entre mercadoria e serviço, agravada em razão das mudanças impostas pela economia digital. Outro relevante tema comum nos tribunais judiciais consiste na chamada guerra fiscal, decorrente dos conflitos ocasionados entre os entes federativos dentro da competência outorgada pela Constituição Federal. Cita-se, ainda, o contencioso formado em relação à incidência de um tributo sobre o outro.

14 Sugere-se a leitura da descrição da Hipótese 2, na qual esclarece-se a distinção entre uma relação de causalidade e uma correlação entre variáveis.

15 De acordo com Ricardo Varsano (1996), o modelo de descentralização de competências e receitas estabelecido na CF/88 provocou disputas por receitas por não prover os instrumentos legais e financeiros para que houvesse também a descentralização de encargos da União, levando o Governo Federal a procurar meios alternativos para ampliar a arrecadação e suprir sua insuficiência de recursos. Nesse contexto, foram criadas contribuições sociais que aumentaram a carga tributária e invadiram bases de incidência de impostos estaduais e municipais.

6. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

Seguem os dados parciais obtidos pela pesquisa para as 75 perguntas, e que, conforme esclarecido anteriormente, devem ser lidos com as ressalvas apresentadas na sequência das perguntas indicadas no edital.

PERGUNTA 1 – CONTENCIOSO JUDICIAL REFERENTE À COMPENSAÇÃO DE TRIBUTÁRIA

- **Qual o percentual de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários?**

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

Separar casos em que a compensação corresponde apenas a um pedido de forma de satisfação de crédito do contribuinte daqueles em que o contribuinte discute a compensação em si é desafiador. Para alcançar tal resultado, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos para responder a essa pergunta, sem a formulação de pedidos pela LAI ou a realização de entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Assim, para identificar processos que dizem respeito exclusivamente à efetiva compensação do crédito tributário, os pesquisadores escolheram para a raspagem em seu banco de dados expressões que conduziram aos resultados referentes ao Regex “Compensação de créditos contencioso”, tais como “direito creditório”, “declaração de compensação”, “PER/DCOMP” etc.

Para alcançar a resposta pretendida pela pergunta, inicialmente a equipe identificou e calculou o percentual referente aos resultados da busca pelo Regex, considerando o total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais. Os resultados do referido

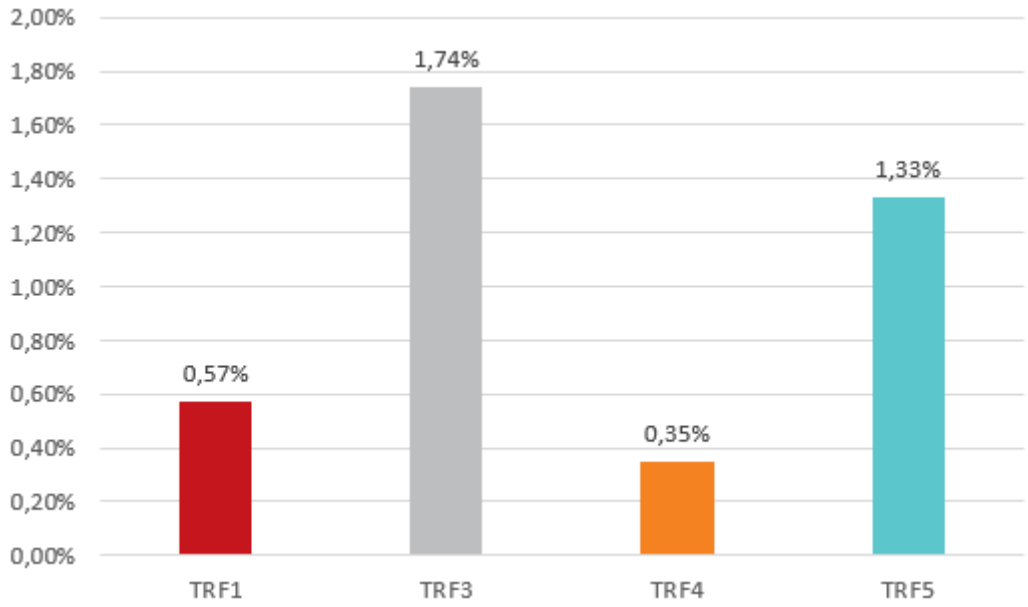
cálculo demonstram que **0,77%**[16] dos processos judiciais tributários discute a compensação de créditos tributários.

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

O resultado dessa combinação indicou que **0,60%**[17] processos discute compensação tributária, com destaque para o TRF3, em que os processos sobre tal assunto representam **1,74%**[18] do total da base do Tribunal.

A segregação de tais resultados por esfera está representada nas Figuras 1 e 2, que consideram o percentual de recorrência da discussão quanto à compensação de créditos tributários em relação à base de processos de cada Tribunal.

Figura 1: Processos sobre compensação tributária x estoque total dos TRF



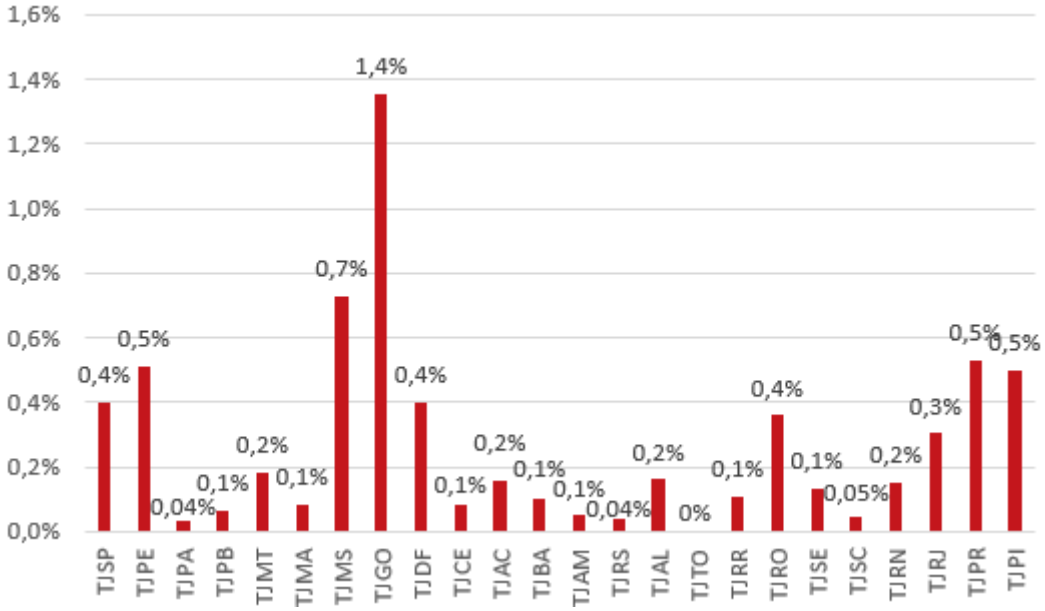
Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

16 Em números absolutos, o percentual apontado representa 15.913 processos.

17 Em números absolutos, o percentual apontado representa 27.606 processos.

18 Em números absolutos, o percentual apontado representa 15.913 processos.

Figura 2: Processos sobre compensação tributária x estoque total dos TJ



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Adicionalmente ao uso da metodologia de busca por expressões regulares, a equipe também utilizou o banco de dados DataJud, fornecido pelo CNJ. Para identificar os processos tributários registrados com o assunto "Compensação", a equipe buscou, inicialmente, a quantidade de recorrências nas classes processuais "1107 – Procedimento de Conhecimento", "1118 – Embargos à Execução Fiscal", "12133 – Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", "120 – Mandado de Segurança Cível" e "119 – Mandado de Segurança Coletivo".

É importante esclarecer que a equipe não utilizou a classe "Execução Fiscal", por entender que inexistem discussões sobre compensação nessa classe processual. Ressalta-se, também, que se utilizou a classe "12133 – Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", pois foi constatado que, mesmo após a realização do pedido principal pelo autor, nos termos do art. 303, § 1º, I, do CPC, por vezes, a classe processual permanece inalterada nos sistemas dos Tribunais. Assim, a busca não se restringe a pedidos como oferecimento de seguro-garantia ou questões similares, abrangendo discussões de mérito, como a compensação tributária. Dentro das classes processuais indicadas, a equipe separou aquelas que possuíam como assunto "5994 – Compensação". Após o uso de tais filtros e a partir da base de processos disponibilizada pelo CNJ restrita aos processos tributários, o percentual de casos em que se discute compensação atingiu os seguintes números (Tabela 4):

Tabela 4: Assunto "5994 – Compensação" no DATAJUD, por Tribunal

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

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

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

PERGUNTA 2 – PROCESSOS JUDICIAIS POR TRIBUTO

- **Qual o percentual de processos judiciais por tributo?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a utilização de métodos quantitativos e a formulação de pedidos pela LAI. Não foram realizadas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados ao grupo "Tribunais", que compreende os 16 Tribunais Estaduais objetos desta pesquisa e os cinco Tribunais Regionais Federais.

Quanto à obtenção de resultados pelo método quantitativo, como descrito, foram escolhidas palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados. Os seguintes tributos foram buscados na pesquisa:

Imposto de importação; Imposto de exportação; Imposto de renda sobre pessoa física; Imposto de renda sobre pessoa jurídica; Imposto de renda retido na fonte; Contribuição social sobre o lucro líquido; Imposto de produto industrial; Imposto sobre operações fi-

nanceiras; Imposto territorial Rural; Imposto sobre grande fortuna; CIDE Royalties; CIDE combustíveis; CIDE Importação; CIDE Terceiros – INCRA; CIDE Terceiros – SEBRAE; CIDE Terceiros – Apex; CIDE Terceiros – ABDI; Contribuição para SESI; Contribuição para SENAI; Contribuição para SESC; Contribuição para SENAC; Contribuição para SENAT; Contribuição para SEST; Contribuição para FNDE; Contribuição para SENAR; Contribuição para SESCOOP; Contribuição para DPC; Contribuição para FNDCT; Contribuição para FUNRURAL; Contribuição para CONDECINE; Contribuição adicional de FGTS; Empréstimo compulsório; Contribuição de Melhoria; Contribuição Previdenciária; Contribuição RAT ou SAT ou FAP; Contribuição de cooperativas; PIS; COFINS; CPRB; Contribuição da agroindústria; Simples nacional; AFRMM; Taxa de fiscalização; Taxa de fiscalização de trabalho estrangeiro; Taxa de instituições de educação; Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias; Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos; Taxa de emissão de documentos; Taxa da CVM; Taxa de funcionamento; TFI; Taxa de vigilância sanitária; Taxa de Produtos controlados pelo Exército; TAFIC; Taxa de Licenciamento anual de veículo; TAH; TFAM; TSA; TSM; CNP; Taxa de outorga; TSS; SISCOMEX; TUM; Taxa Junta Comercial; TFSEE; ITCMD; ICMS; IPVA; FCP ou FECP ou FECOEP; Taxa de licenciamento de veículo; IPTU; ITBI; ISS; CIP ou COSIP; Taxa de Coleta de Lixo; Taxa de Combate a Incêndios; Taxa de Conservação e Limpeza Pública; Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental e TLF.

A fim de identificar os processos referentes a cada um desses tributos, a equipe criou Regex individuais, adotando como expressões regulares suas nomenclaturas por extenso e abreviadas. Assim, para responder à pergunta, a equipe identificou as recorrências de cada tributo na base de dados dos Diários Oficiais e calculou o percentual referente aos resultados em relação ao total de processos.

Os resultados obtidos podem ser visualizados na Tabela 5, em que o IPTU se destaca como tributo com maior volume de contencioso.

Tabela 5: Recorrência de processos por tributos nos Diários Oficiais

Tributos	%	Processos
IPTU	24,9839	528175
ICMS	16,4575	347923
Contribuição Previdenciária	8,2366	174128
ITCMD	7,2767	153835
PIS	5,8119	122868
COFINS	5,5407	117135
IPVA	5,4820	115894
ISS	3,3630	71095
ITBI	2,2049	46613
Imposto de Produto Industrial	1,9484	41190
Imposto sobre Operações Financeiras	1,7334	36645
Imposto de Renda sobre Pessoa Física	1,6880	35685
Contribuição para FUNRURAL	1,3635	28826
Contribuição Social sobre Lucro Líquido	1,3392	28311
Imposto Territorial Rural	1,2580	26594
Taxa de fiscalização	1,2477	26378
Simples nacional	1,1976	25317
Taxa de funcionamento	1,0569	22344

Tributos	%	Processos
Imposto de Renda retido na fonte	0,8575	18129
Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica	0,7576	16017
Taxa de Coleta de Lixo	0,6926	14641
Contribuição adicional de FGTS	0,5879	12428
Empréstimo compulsório	0,5829	12323
Taxa de Conservação e Limpeza Pública	0,5730	12113
Imposto de importação	0,4825	10201
Contribuição de Melhoria	0,4605	9736
CIDE Terceiros – INCRA	0,4413	9330
TSS	0,3824	8084
CIDE Terceiros – SEBRAE	0,2972	6282
Taxa de Combate a Incêndios	0,1751	3701
Contribuição para SESC	0,1559	3295
CPRB	0,1516	3205
Contribuição RAT ou SAT ou FAP	0,1276	2698
CIP ou COSIP	0,1255	2653
Contribuição para SENAC	0,1088	2301
Contribuição para SENAI	0,1062	2245
Contribuição para SESI	0,1013	2142
Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental	0,0646	1366
TSA	0,0522	1104
SISCOMEX	0,0514	1087
Contribuição para SENAR	0,0469	992
Contribuição para FNDE	0,0411	869
CIDE combustíveis	0,0375	793
TAH	0,0333	704
Taxa de vigilância sanitária	0,0321	678
AFRMM	0,0316	667
Imposto de exportação	0,0288	609
FCP ou FECP ou FECOEP	0,0221	467
TUM	0,0205	434
CIDE Terceiros – Apex	0,0202	426
Taxa de outorga	0,0201	424
Taxa da CVM	0,0199	421
Taxa de licenciamento de veículo	0,0188	397
CNP	0,0160	338
Contribuição de cooperativas	0,0150	317
Contribuição para SEST	0,0145	307
Contribuição para SENAT	0,0125	265
CIDE Terceiros – ABDI	0,0100	211
TFSEE	0,0075	158
CIDE Royalties	0,0068	144
TSM	0,0064	135
Contribuição para SESCOOP	0,0024	50
Taxa de Licenciamento anual de veículo	0,0024	50
CIDE Importação	0,0020	42
Taxa de emissão de documentos	0,0020	42
TFI	0,0011	23
Contribuição para CONDECINE	0,0010	21

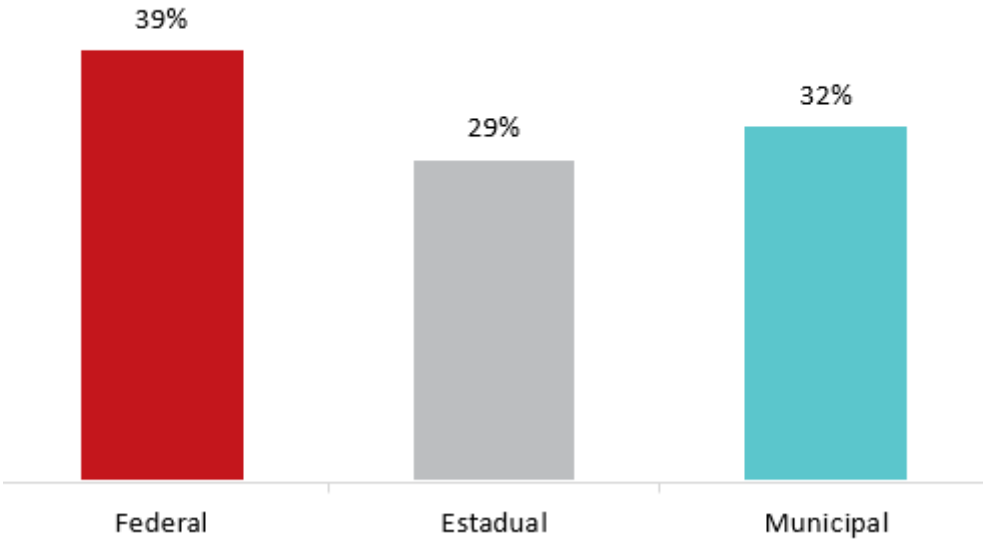
Tributos	%	Processos
Taxa Junta Comercial	0,0006	12
Contribuição para DPC	0,0005	11
Contribuição da agroindústria	0,0005	4
Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos	0,0002	3
TLF	0,0001	2

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Ressalte-se que a equipe excluiu dos resultados apresentados os tributos que correspondiam a menos de 0,0001% da base. Os Diários de Justiça e os respectivos períodos analisados constam detalhados nas Tabelas 1 e 2.

A segregação dos resultados por esfera é representada na Figura 3:

Figura 3: Processos judiciais por esfera



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Com relação à metodologia referente à formulação de perguntas transmitidas via LAI aos Tribunais, a equipe recebeu resposta dos TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE e TJRO, bem como dos TRF2, TRF3 e TRF4.

Os dados enviados, contudo, não puderam ser compilados, seja em razão da ausência de resposta de alguns Tribunais, seja decorrente da falta de uniformidade no formato das respostas recebidas. Assim, como alternativa, a equipe realizou a extração de dados da base do DataJud, disponibilizada pelo CNJ.

A partir da supramencionada base global, utilizando os códigos referentes a cada um dos tributos registrados, foi possível extrair os seguintes resultados, conforme a Tabela 6.

Tabela 6: Recorrência de processos por tributos no DATAJUD

Cód.	Tributos	Recorrências	%
5952	IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano	36874868	62,10165%
5951	ISS – Imposto sobre Serviços	5085863	8,56520%
10538	Taxa de Licenciamento de Estabelecimento	4470548	7,52893%
5946	ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias	3777377	6,36155%
5953	IPVA – Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores	1694424	2,85361%
5916	Impostos	1441065	2,42692%
10536	Taxa de Coleta de Lixo	1318277	2,22013%
5972	Taxas Municipais	970056	1,63369%
6046	Conselhos Regionais e Afins (Anuidade)	435922	0,73414%
5971	Taxas Estaduais	362625	0,61070%
10534	Taxa de Limpeza Pública	339840	0,57233%
5956	Taxas	329902	0,55559%
5917	IRPF -Imposto de Renda de Pessoa Física	247284	0,41646%
5933	IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica	193565	0,32599%
6032	Contribuições de Melhoria	172370	0,29029%
5947	ICMS – Importação	167889	0,28275%
6048	Contribuições Previdenciárias	131069	0,22074%
5954	ITBI – Imposto de Transmissão Intervivos de Bens Móveis e Imóveis	127590	0,21488%
6035	Cofins	127192	0,21421%
6060	Contribuição sobre a folha de salários	99511	0,16759%
6039	PIS	96237	0,16207%
6031	Contribuições	90710	0,15277%
6033	Contribuições Sociais	87297	0,14702%
6042	PASEP	81133	0,13664%
5955	ITCD – Imposto de Transmissão Causa Mortis	78131	0,13158%
10537	Taxa de Prevenção e Combate a Incêndio	56867	0,09577%
10535	Taxa de Iluminação Pública	55904	0,09415%
5957	Taxas Federais	31344	0,05279%
5973	Empréstimos Compulsórios	27038	0,04554%
5922	IR Retido na fonte	26326	0,04434%
5950	ITR – Imposto Territorial Rural	25615	0,04314%
6047	Contribuição Sindical	23887	0,04023%
6045	Contribuições para o SEBRAE, SESC, SENAC, SENAI e outros	23243	0,03914%
6036	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	20334	0,03424%
5962	Taxa de Fiscalização Ambiental	19349	0,03259%
5944	IE – Imposto sobre Exportação	19335	0,03256%
6044	Contribuições Corporativas	19234	0,03239%
5945	IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados	19104	0,03217%
6037	Salário-Educação	18354	0,03091%
6038	Seguro Acidentes do Trabalho	16083	0,02709%
6083	Contribuição de Iluminação Pública	15985	0,02692%
6071	Contribuições Especiais	13237	0,02229%
5958	Taxa Anual por Hectare	10602	0,01786%
5968	Taxa de Fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários	10587	0,01783%
6041	Contribuição INCRA	9244	0,01557%
6070	Contribuição de Autônomos, Empresários (Pró-labore) e Facultativos	8737	0,01471%
6040	Funrural	7959	0,01340%
10562	COFINS – Importação	7929	0,01335%

Cód.	Tributos	Recorrências	%
6034	Finsocial	7656	0,01289%
10690	IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira	7531	0,01268%
5969	Taxa Judiciária	7080	0,01192%
5961	Taxa de Exploração Mineral	6150	0,01036%
6084	IUEE – Imposto Único sobre Energia Elétrica	5966	0,01005%
5937	IRPJ Retido na fonte	5764	0,00971%
5970	Taxa de Aferição de Equipamentos de Metrologia	5635	0,00949%
5941	II – Imposto sobre Importação	4978	0,00838%
6076	AFRMM – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante	4565	0,00769%
6087	CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira	4430	0,00746%
5967	Taxa de Saúde Suplementar	3326	0,00560%
5948	IOC/IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários	3126	0,00526%
6074	AITP – Adicional de Indenização do Trabalhador Portuário Avulso	2950	0,00497%
10561	PIS – Importação	2712	0,00457%
6073	ATP – Adicional de Tarifa Portuária	2238	0,00377%
6082	FUSEX/FUNSA/FUSMA – Fundo de Saúde das Forças Armadas	2079	0,00350%
6080	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)	2012	0,00339%
10565	Contribuição Sindical Rural	1877	0,00316%
6072	FNT – Fundo Nacional de Telecomunicações	1723	0,00290%
5960	Taxa de Despacho Aduaneiro	1482	0,00250%
6086	Contribuição sobre Açúcar e Álcool	1292	0,00218%
5964	Taxa de Licença de Importação	1073	0,00181%
5959	Taxa de Armazenamento	691	0,00116%
5963	Taxa de Guia de Importação	662	0,00111%
5966	Taxa de Permanência	620	0,00104%
6081	FUNDAF – Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização	496	0,00084%
6075	Adicional de Tarifa Aeroportuária	308	0,00052%
6077	FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério	225	0,00038%
6079	Contribuição sobre licença de uso ou transferência de tecnologia	218	0,00037%
5965	Taxa de Melhoramento de Portos	113	0,00019%

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

Ressalta-se que a base do DataJud não abrangeu TRF3, TRF4, TJSP e TJRO em razão de entraves no processamento dos dados.

Como se vê, os resultados extraídos do DataJud confirmam os resultados alcançados por meio do método quantitativo, entre os quais o IPTU é o tributo com maior número de processos vinculados.

Ressalta-se, por fim, que considerando as diferentes competências tributárias dos entes federativos, a segregação do percentual de cada espécie tributária no respectivo contencioso judicial por esfera federativa (federal, estadual e municipal) constam na resposta à “Pergunta 23 – Processos por espécie tributária”.

PERGUNTA 3 – DISPENSA DE CONTESTAR E RECORRER E VIGÊNCIA DO CPC/2015

- **Quantas matérias haviam sido objeto de dispensa de contestação e recursos antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015? Quantas matérias foram objeto de dispensa de contestação e recursos após a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a utilização de pedidos transmitidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou realizadas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Com relação à PGFN, os dados analisados foram extraídos da página "Temas com dispensa de contestar e recorrer", disponível no sítio do órgão na internet (PGFN, 2012). Exclusivamente com relação aos temas que contam com Atos Declaratórios da PGFN, os dados obtidos podem ser visualizados na Tabela 7.

Tabela 7: Atos declaratórios da PGFN com dispensa de contestar e recorrer

Pré-CPC/2015	Pós-CPC/2015
77	18

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do site da PGFN (2021).

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

Com relação à "Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N. 502/2016)", também disponível no sítio eletrônico da PGFN (2016), o panorama identificado pode ser sintetizado conforme a Tabela 8.

Tabela 8: Dispensas de contestar e recorrer da PGFN

Pré-CPC/2015	Pós-CPC/2015
102	115

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do site da PGFN (2021).

Ressalte-se não ter sido possível confirmar a data de inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer de 21 temas. Esclarece-se, ainda, que foi considerada a primeira nota publicada sobre o tema no caso de multiplicidades de notas e que os cálculos

apresentados na Tabela 8 contemplam as notas de dispensa que forma eventualmente revogadas em momento posterior.

No âmbito estadual e municipal, apenas a PGE/SE, PGE/RR, PG/DF e PGM/Maceió responderam à pergunta enviada via LAI, mas nenhuma indicou dados objetivos sobre o número de dispensas de contestar ou recorrer antes e depois da entrada em vigor do CPC/2015. Afirmaram, contudo, de maneira genérica (Tabela 9), que:

Tabela 9: Respostas detalhadas à pergunta 3 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Órgão	**Resposta**
PGE/RR	"A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada. No entanto, com base na rotina de trabalho, é possível apresentar as seguintes estimativas: a) Não são costumeiros pedidos de dispensa de contestação pelos Procuradores do Estado lotados na Coordenadoria Fiscal da PGE/RR; b) A maioria dos pedidos de dispensa de recurso (geralmente RE e REsp), tanto antes da entrada em vigor do CPC/2015, quanto depois da entrada em vigor do CPC/2015 são relativos à declaração da prescrição da CDA com base no art. 174 do CTN, de maneira a afastar a norma contida no art. 40, § 4º, da Lei 6.830/80."
PGE/SE	"Apreensão de mercadoria Prescrição intercorrente"
PG/DF	"Não possuímos essa informação."
PGM/Maceió	"Não possuímos dados quanto aos pedidos de dispensa de recurso anterior a entrada em vigor do CPC/15, visto que à época os processos não eram informatizados. Após a entrada em vigor do CPC/15 as matérias mais constantes nos pedidos de dispensa de recurso foram: Impossibilidade de alteração do polo passivo na execução fiscal, identificação de ilegitimidade passiva do executado ante a venda do imóvel em momento anterior à execução fiscal."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

A ausência de políticas consolidadas de redução de litigiosidade por parte dos órgãos, à exceção da PGFN, chamou a atenção da equipe, resultando em item próprio tratado no tópico "Recomendações".

PERGUNTA 4 – QUANTIDADE DE MANIFESTAÇÕES DE DISPENSA DE CONTESTAR E RECORRER PELAS PROCURADORIAS

- **Qual a quantidade de processos judiciais em que a Procuradoria reconheceu a procedência do pedido, deixou de oferecer contrarrazões ou interpor recursos ou desistiu de recursos já interpostos, em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a utilização de métodos quantitativos e a transmissão de pedidos pela LAI. Não foram realizadas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam a essa pergunta a PGFN, PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF bem como a PGM/Maceió. As Procuradorias Estaduais informaram que não possuem dados consolidados para responder à pergunta. Dessa forma, considerando as respostas positivas recebidas pela equipe, os resultados obtidos, conforme as Tabelas 10 e 11, são:

Tabela 10: Reconhecimento da procedência do pedido pela PGFN

PGFN	
Ano	**Quantidade de Notas Justificativas**
2016	96404
2017	101256
2018	131350
2019	178093
2020	139419
2021 (janeiro a agosto)	91876
Total	**738398**

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 11: Reconhecimento da procedência do pedido pela PGM/Maceió

PGM/Maceió	
Área	**Quantidade**
Execução fiscal	1025
Tributária	41
Residual	61
Servidores	5
Total	**1132**

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

As respostas detalhadas das Procuradorias apresentam informações específicas sobre os processos judiciais em que a Procuradoria reconheceu a procedência do pedido, deixou de oferecer contrarrazões ou interpor recursos ou desistiu de recursos já interpostos, em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

Tabela 12: Respostas detalhadas à pergunta 4 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Órgão	**Resposta**
PGFN	"As notas justificativas são registradas pelos Procuradores da Fazenda Nacional, nos sistemas informatizados da PGFN, quando deixam de contestar/recorrer em razão da ocorrência de alguma das hipóteses de dispensa previstas nos normativos da instituição. Além das hipóteses elencadas na pergunta (teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade em sentido contrário à União), as notas justificativas no âmbito da PGFN também têm lugar quando a eventual prática do ato processual não atenderia outros critérios racionalidade, economicidade e eficiência. Internamente, essa regulamentação se dá por intermédio da Portaria PGFN n. 502/2016, que regulamenta o art. 19-C da Lei n. 10.522/2002. O quadro abaixo indica o total de notas justificativas registradas nos sistemas da PGFN nos últimos anos (período alcançado pela referida Portaria): (...)" (cf. tabela acima)
PGE/SE	"Não temos as informações consolidadas acerca da quantidade de processos judiciais referidos na questão."
PGE/RJ	"A Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, em virtude da implantação de seu novo sistema de acompanhamento eletrônico de processos (PGEDIGITAL), não vem contabilizando as dispensas de contestação e recursos. Quando da implantação completa em todo o órgão, tais dados estarão disponíveis. Contudo, é de se registrar que desde a Resolução PGE n. 4.099, de 30 de junho de 2017, há dispensa genérica para interposição de recursos aos Tribunais Superiores nos casos em que existam em contrário teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade."
PGE/RR	"A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a apresentação de relatório contendo a informação acima solicitada."
PG/DF	"A PGDF ainda não dispõe de ferramentas aptas a controlar a quantidade de processos judiciais em que houve reconhecimento do pedido, deixou de oferecer contrarrazões, interpor recursos ou desistir de recursos já interposto em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade."
PGM/Maceió	A PGM/Maceió discriminou em tabela anexada à resposta ao pedido LAI as solicitações por Procurador, área e quantidade, acima compilada.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Ressalte-se que os dados disponibilizados pela PGM/Maceió foram agregados pela equipe para fins de aferição dos resultados totais por área bem como foram suprimidos os nomes dos procuradores que formalizaram a dispensa de contestar e recorrer.

É de se destacar também que a planilha encaminhada pela PGM não indicou o período em que ocorreram as referidas manifestações, razão pela qual não é possível fazer inferências com relação ao seu resultado.

O método de pesquisa quantitativo, por sua vez, como descrito, ocorreu pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes ao "Regex para processos judiciais em que a Procuradoria reconheceu a procedência do pedido". Para alcançar o resultado pretendido pela pergunta, a equipe identificou e calculou os resultados da referida coluna, incluindo também seu percentual em relação ao total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais.

Os resultados alcançados apontam que, em **0,04%**[19] dos processos tributários identificados, as Procuradorias reconheceram a procedência do pedido, deixaram de oferecer

19 Em números absolutos, o percentual apontado representa 2.256 processos.

contrarrazões ou interpor recursos ou desistiram de recursos já interpostos, em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

É de se ressaltar que a pesquisa com Regex foi feita com base em decisões judiciais e não com base em manifestações das Fazendas Públicas.

Em muitas ocasiões, as Procuradorias deixam de contestar ou recorrer com mera manifestação de ciência nos autos ou mesmo com o decurso do prazo, sem a indicação expressa de que a não apresentação de contestação ou de interposição de recurso decorre do alinhamento do órgão com as teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade, de modo que os dados podem não representar a totalidade dos casos buscados pela pergunta, isto é, há possibilidade de que algumas decisões judiciais pesquisadas possam não ter feito menção específica a eventual ato de não contestar e/ou recorrer, o que teria aptidão para afetar acurácia do percentual encontrado.

A ausência de políticas consolidadas de redução de litigiosidade por parte dos órgãos, à exceção da PGFN, chamou a atenção da equipe, resultando em item próprio tratado no tópico "Recomendações".

PERGUNTA 5 – ACESSIBILIDADE DOS PORTAIS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

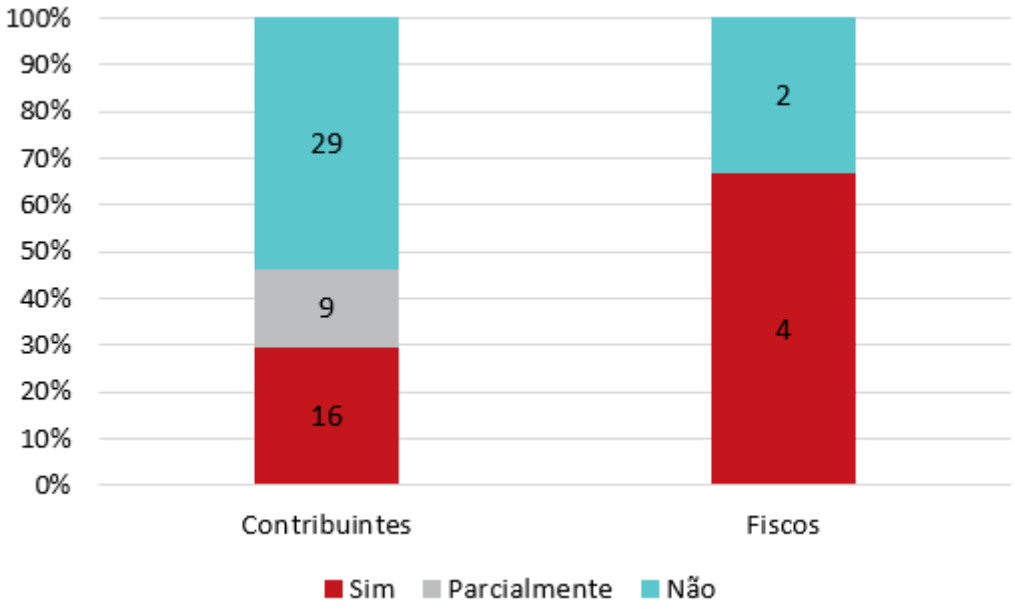
- **A administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar como método de coleta de dados a realização de entrevistas. Não foram definidos métodos quantitativos ou formulação de pedidos pela LAI.

As perguntas foram enviadas para os grupos "Fiscos" e "Contribuintes", dos quais foram obtidas 78 respostas. Entre as respostas, 68 foram apresentadas pelo grupo "Contribuintes", das quais 14 foram consideradas inválidas pela equipe pelo fato de o respondente afirmar não saber a resposta ou apresentar resposta incompatível com a pergunta. Das respostas consideradas válidas, 29 entrevistados responderam "Não", 16 "Sim" e nove respostas foram classificadas como "Parcialmente verdadeiro".

O grupo "Fisco", por sua vez, registrou dez respostas. Considerando a multiplicidade de respostas apresentadas pela Sefaz/MT, foram consideradas como válidos seis retornos, dos quais quatro são positivos e dois negativos. Os resultados das respostas podem ser visualizados na Figura 4.

Figura 4: Percepção dos Fiscos e Contribuintes sobre os portais da Administração tributária



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos em entrevistas (2021).

Como se pode verificar, no grupo "Fisco" há percepção de que as administrações tributárias possuem portais amigáveis e acessíveis, em que concentram e atualizam as normas tributárias bem como registram suas interpretações, em maior proporção do que os grupos "Contribuintes".

PERGUNTA 6 – TRANSPARÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA QUANTO AOS ATOS PREPARATÓRIOS

- **A administração tributária adota transparência ativa ou passiva, ou não é transparente, quanto aos atos preparatórios (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) das normas e atos tributários?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a transmissão de pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para os grupos de destinatários "Procuradorias" e "Fiscos", que compreendem a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa, bem como a RFB e as Secretarias de Fazenda e Finanças das mesmas 16 capitais.

No grupo "Procuradorias", responderam à pergunta transmitida via LAI a PGFN, a PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF bem como a PGM/Maceió. No grupo "Fisco", responderam

a Sefaz/DF, Sefaz/MG, e Sefaz/RN bem como a Sefaz/Recife, Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza.

Ressalte-se que a pergunta está direcionada exclusivamente à análise da transparência quanto aos atos preparatórios dos atos normativos e **não** quanto à transparência do órgão como um todo. Cite-se, por exemplo, a PGFN, que possui canais de atendimento e disponibilização de diversas informações em seu portal, continuamente envidando esforços na busca de maior transparência.

Considerando-se as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta, após interpretação conferida pela equipe, tem-se seguintes resultados, conforme as Tabelas 13 e 14.

Tabela 13: Transparência das Procuradorias quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

Procuradorias	
Transparência ativa	**Transparência passiva**
PGE/RR*	PGE/RR
PG/DF	PG/DF
	PGE/SE
	PGE/RJ

*Apenas com relação a pareceres assinados pelo Governador.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 14: Transparência dos Fiscos quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

Fiscos	
Transparência ativa	**Transparência passiva**
Sefaz/DF	Sefaz/MG
	Sefaz/RN
	Sefaz/Boa Vista
	Sefaz/Fortaleza*
	Sefaz/Aracaju

*Não ficou claro, conforme se vê do detalhamento de resposta abaixo, se a Sefaz/Fortaleza conceituou transparência ativa como transmissão da informação a todos os contribuintes, independentemente de requerimento.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

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

As respostas detalhadas das Procuradorias e dos Fiscos apresentam informações sobre as respostas descartadas, a transparência, ativa ou passiva, da administração tributária e os atos preparatórios das normas e atos tributários (Tabela 15).

Tabela 15: Respostas detalhadas à pergunta 6 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Procuradorias	
Órgão	**Resposta**
PGFN	"A PGFN possui tanto um site (https://www.gov.br/pgfn/pt-br) de acesso fácil e intuitivo, bem como uma plataforma de atendimento direto e prestação de serviços ao contribuinte, que é o Portal Regularize! Entre os destaques associados ao tema do Diagnóstico do Contencioso Tributário, merecem registro as páginas especialmente dedicadas a 'Notas e Pareceres' em geral, à questão da 'Redução de Litigiosidade' (que são os pareceres que veiculam temas em que há dispensa de atuação litigiosa pela PGFN), ao 'Canal de Denúncias Patrimonais', ao 'Painel de Negociações' e a 'Dados Abertos' da PGFN. Vale o registro de que a atualização das páginas é periódica. Quanto aos 'Dados Abertos', importa salientar que a PGFN publica trimestralmente a base completa dos créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, atendendo às melhores práticas de transparência ativa previstas na Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011), na Política de Dados Abertos (Decreto n. 8.777/2016), no Acórdão TCU-Plenário n. 2497/2019 e em total observância à Lei Geral de Proteção de Dados (Lei n. 13.709/2018)."
PGE/SE	"A Administração Tributária é feita pela Sefaz e as informações são disponibilizadas em sua página na internet: https://www.Sefaz.se.gov.br/SitePages/default.aspx"
PGE/RJ	"Sim. Tanto a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro quanto a Secretaria de Estado de Fazenda dispõem de consulta pública de pareceres e atos normativos, disponíveis, respectivamente, em https://pge.rj.gov.br/ e http://www.fazenda.rj.gov.br/."
PGE/RR	"A PGE/RR adota a Transparência Ativa em relação aos atos normativos e Transparência Passiva em relação aos seus pareceres não vinculativos. Os atos normativos (Portarias, Instruções Normativas etc) tramitam no sistema SEI e são publicados no Diário Oficial do Estado de Roraima (DOE). Já os pareceres não vinculativos tramitam no SEI e podem ser fornecidos mediante requerimento dos interessados. No entanto, não são publicados no DOE. Já os pareceres vinculativos (com a chancela do Governador do Estado) tramitam no SEI e são publicados no DOE."
PG/DF	"A PGDF disponibiliza seus pareceres na sua página da internet. Pesquisa de Pareceres na Web (pg.df.gov.br). Estudos internos estão no SEI e são disponibilizados ao público externo, de forma pontual."
PGM/Maceió	"A administração adota transparência passiva, apesar dos pareceres, notas e estudos não serem publicados para amplo conhecimento, caso os interessados entrem em contato solicitando acesso, seja através de whatsapp, email ou telefone, essa informação é disponibilizada."
Fiscos	
Órgão	**Resposta**
Sefaz/DF	"Ao nosso ver, a administração tributária adota transparência ativa quanto aos atos preparatórios. Pelo que observamos, os pareceres, notas e estudos são disponibilizados independentemente de pedidos dos interessados. Os meios de disponibilização são: processos no ambiente SEI e atendimento virtual disponibilizado no Portal de Serviços da Receita do Distrito Federal (https://www.receita.fazenda.df.gov.br/)."
Sefaz/MG	"Adotamos as duas modalidades de transparência, isto é, ativa e passiva. A quase totalidade dos trabalhos da Administração Tributária envolve matéria sensível, ora de caráter restrito, ora sigiloso, quando aborda, por exemplo, informações relativas a contribuintes, protegidos pelo sigilo fiscal. Sempre que as informações são solicitadas e não estejam protegidas pelo sigilo fiscal, elas são prestadas. Não obstante, em relação, por exemplo, a dados e informações quanto à receita estadual, as informações estão disponíveis no site da Secretaria de Estado de Fazenda."
Sefaz/AM	"Todos as soluções dos processos de consulta, além das decisões do Conselho de Recursos Fiscais são publicadas no Diário Oficial eletrônico da Sefaz."
Sefaz/RN	"A SET disponibiliza em sua página na internet (www.set.rn.gov.br), no tópico pertinente à legislação, praticamente todos os atos normativos, bem como os de natureza administrativa, os quais contemplam inclusive os atos concessivos de incentivos fiscais, além de instruções, consultas e pareceres. A disponibilização desses arquivos se encontra atualmente em processo de atualização visando sua maior abrangência e adequação às normas de acesso à informação."
Sefaz/Recife	"Os atos normativos Leis, Decretos, Portarias, Instruções normativas e Ordens de Serviços são disponibilizados no portal recifeemdia.recife.pe.gov.br"
Sefaz/Salvador	"Secretaria Municipal da Fazenda, por meio do Setor de Normas, Consultas e Procedimentos Tributários Fiscais – SENCO da Coordenadoria de Tributação e Julgamento – CTJ emite Soluções de Consultas sobre situações concretas e determinadas, quanto à interpretação e aplicação da legislação tributária. A Solução de Consulta são entregues ao contribuinte em cada caso e vincula à Administração Tributária em relação ao consulente, não podendo ser adotado contra ele nenhum procedimento fiscal contrário ao objeto da consulta, nos termos do §5º do art. 300-A da Lei 7.186/2006 (Código Tributário e de Rendas do Município). A resposta à Consulta é disponibilizada na intranet, destinada ao público interno da Secretaria, servidores municipais. Entretanto, o site da Secretaria Municipal da Fazenda disponibiliza toda a legislação tributária municipal atualizada e consolidada, constando as leis, decretos e instruções normativas tributárias do Município."
Sefaz/Porto Alegre	"A administração tributária disponibiliza no site da prefeitura de Porto Alegre informativos de todos os julgamentos do Tribunal Administrativo para que o público em geral tenha conhecimento sobre suas resoluções. Local: https://tart.procempa.com.br/, possibilitando pesquisa por diversos filtros que permitem ao contribuinte verificar o entendimento da administração tributária sobre os temas atinentes à tributação."
Sefaz/Boa Vista	"Sim. Os pareceres são disponibilizados apenas aos interessados por meio do link http://portalcidadao.prefeitura.boavista.br/"

Sefaz/Aracaju	"A Administração Tributária de Aracaju (Secretaria da Fazenda) tem na sua configuração orgânica um setor (Assessoria Técnica) que cuida, além de várias outras atribuições, do controle da legalidade em sentido latu dos atos administrativos de natureza tributária, bem assim, do estudo de elaboração de minutas de projetos de leis, de decretos, de portarias, etc. Este cipoal normativo, após publicado, é disponibilizado no portal do contribuinte da Prefeitura Municipal de Aracaju, no endereço eletrônico www.aracaju.se.gov.br. Esse mesmo órgão de Assessoria Técnica se incumbe da emissão dos pareceres jurídico-administrativo que embasam as decisões a serem efetivadas pelos diversos departamentos e coordenadorias da Secretaria da Fazenda. Tais pareceres, em regra e na sua maioria, decorrem de demandas dos contribuintes, no bojo das quais eles (contribuintes), com fundamento na legislação tributária municipal, postulam direitos tais como, isenção, remissão, compensação, decadência, prescrição, imunidade, não-incidência, restituição, além de outros. Atualmente, os contribuintes visualizam o conteúdo dos pareceres referentes aos seus pedidos acessando remotamente por via de um protocolo gerado no instante da postulação, na plataforma eletrônica do sistema 1doc Aracaju, com muita facilidade e com muita transparência."
Sefaz/Fortaleza	"A Administração tributária adota transparência ativa e passiva, enviando os pareceres (consulta, imunidade, isenção, restituição, compensação), como também as avaliações do ITBI (dados do lançamento), via e-mail aos interessados/requerentes dos processos, independente do processo ter sido aberto na forma física ou digital, disponibilizando os pareceres na forma impressa (para os casos em que os interessados não informaram um endereço eletrônico). A SEFIN também disponibiliza os pareceres em consulta formal na internet, através do site: https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/, no link LEGISLAÇÃO -> PARECERES EM CONSULTA FORMAL. No link supracitado o cidadão também tem acesso a diversas informações acerca da legislação municipal, como por exemplo: portarias, instruções normativas, código tributário municipal, decretos, leis, regulamentos, normas da consolidação e uma cartilha da lei de Responsabilidade Fiscal (LTF) – Guia Prático do Cidadão."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

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

Considerando os mesmos respondentes, os dados válidos obtidos, em números aproximados, podem ser assim sintetizados (Tabelas 16 e 17):

Tabela 16: Pedidos LAI recebidos pelas Procuradorias

Procuradorias				
Órgão	**LAI (ano)**	**Resultado**	**Prazo Resposta**	**Recursos**
PGE/SE	13	Deferidos: 13*	Não informado	Não informado
PGE/RJ	76	Deferidos: 35 Parcial: 4 Rejeitados: 18 Não atendidos: 15	21 dias	0
PGE/RR	2	Deferidos: 2	Não informado	0
PG/DF	186	Não informado	Não informado	20
PGM/Maceió	200	Deferidos: 90%	15 dias	Minoria

*A equipe considerou como deferidos os pedidos indicados como "Atendidos" no site da Ouvidoria de Sergipe.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 17: Pedidos LAI recebidos pelos Fiscos

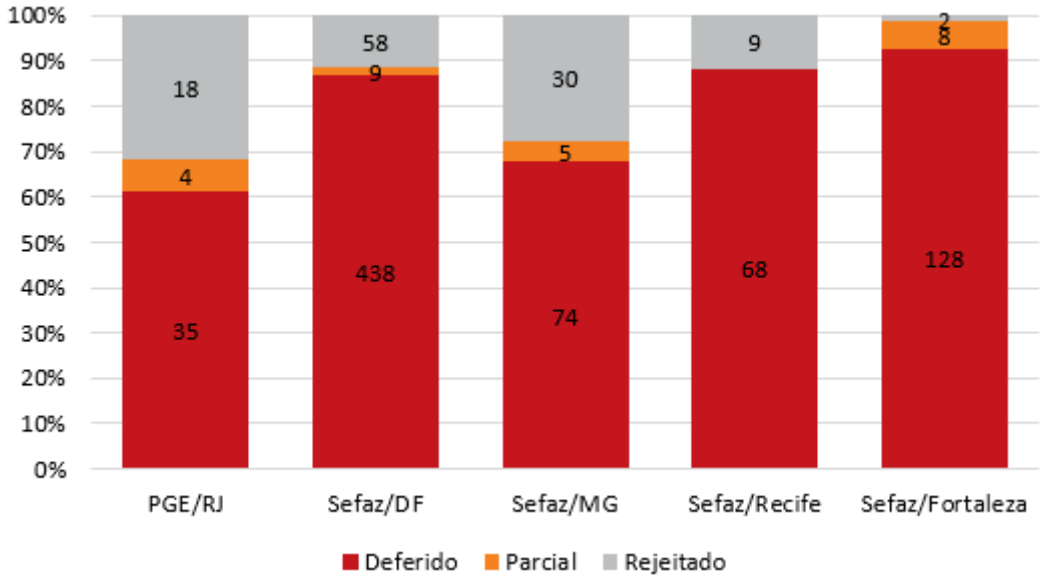
Fiscos				
Órgão	**LAI (ano)**	**Resultado**	**Prazo resposta**	**Recursos**
Sefaz/DF	785	Deferidos: 438 Parcial: 9 Rejeitados: 58	15 dias	1ª inst.: 47 2ª inst.: 7 3ª inst.: 3
Sefaz/MG	132	Deferidos: 74 Parcial: 5 Rejeitados: 30	23 dias	1ª inst.: 14 2ª inst.: 2 3ª inst.: 4
Sefaz/RN	58	Não informado	18,96*	60
Sefaz/Recife	77	Deferidos: 68 Rejeitados: 9	20 dias	6
Sefaz/Porto Alegre	54	Não informado**	21,87 dias	Não informado
Sefaz/Fortaleza	146	Deferidos: 128 Parcial: 8 Rejeitados: 2	4 dias	5

* A equipe realizou o cálculo aproximado conforme os números disponibilizados pelo órgão.
** As informações disponibilizadas pelos órgãos englobavam os últimos anos, razão pela qual não foi possível segregar a informação anualmente.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Para a compilação desse dados, foram considerados os dados referentes a 2020. Adicionalmente, foram considerados como "Rejeitados" os pedidos indeferidos ou rejeitados por inexistência da informação, por incompetência do órgão ou sigilo da informação requerida.

Como se vê, de maneira geral os pedidos transmitidos via LAI são deferidos pelos órgãos (Figura 5). Desse modo, confira-se a representação gráfica dos dados comparáveis contidos na Tabela 17.

Figura 5: Resultados de apreciação dos pedidos LAI



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

As respostas detalhadas das Procuradorias e dos Fiscos estão transcritas na Tabela 18.

Tabela 18: Respostas detalhadas à pergunta 6 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Procuradorias	
Órgão	**Resposta**
PGFN	"A informação será prestada em ofício complementar."
PGE/SE	"A Procuradoria Geral do Estado recebe em média 1 ou 2 solicitações por mês. Os prazos de resposta são de 20 dias, prorrogáveis por mais 10 dias justificados. A regulamentação para o funcionamento da Ouvidoria Geral do Estado, criada pela Lei n. 8.496/2018, ocorreu através do Decreto n. 40.370/2019. As informações sobre os pedidos da LAI podem ser acessadas em https://www.ouvidoria.se.gov.br/relatorios/relatorios_dinamicos (clicar em LAI e depois escolher o órgão PGE e o período)."
PGE/RJ	"A Ouvidoria da Procuradoria Geral do Estado recebeu, nos últimos 12 meses, 76 (setenta e seis) requerimentos fundamentados na Lei de Acesso à Informação. Destes, 35 (trinta e cinco) foram deferidos; 4 (quatro) foram deferidos parcialmente; 18 (dezoito) foram indeferidos em virtude de sigilo incidente sobre a informação solicitada; 15 (quinze) não foram atendidos pelo fato de a PGE não deter a informação solicitada e 4 (quatro) ainda estão com o atendimento em curso. O prazo médio de resposta é de 21 dias. Não foram interpostos recursos contra as decisões de indeferimento."
PGE/RR	"No ano de 2021, foram encaminhados a esta PGE 02 pedidos de acesso à informação. Esse quantitativo é estimativo. Todos os pedidos foram deferidos e as informações foram prestadas. Nenhuma delas foi precedidas de recursos."
PG/DF	"Segundo informações da Ouvidoria da PGDF, 2019 foram 112 pedidos, sendo que 11 tiveram recursos interpostos. Já em 2020, foram 186 com 20 recursos. Até o presente momento, em 2021, foram 129 com 9 recursos interpostos."
PGM/Maceió	"Cerca de 200 pedidos por ano, 90% são deferidos, o prazo médio de resposta são 15 dias e em sua grande maioria não são precedidas de recurso."
Fiscos	
Órgão	**Resposta**
Sefaz/DF	"1) 785 pedidos por ano; Resp. 2) 438 deferidos integralmente, 09 deferidos parcialmente e 58 rejeitados; Resp. 3) 15 dias; Resp. 4) Recursos de: 1ª instância – 47, 2ª instância – 7, 3ª Instância – 3. Totalizando 57 recursos."
Sefaz/MG	"2019 Demandas: 126 Prazo médio para resposta: 15 dias Deferidas: 60 Indeferidas: 18 Parcialmente: 14 Informação inexistente: 07 Órgão não tem competência: 04 Recursos: 23 · 1ª Instância: 17 (8 deferidas; 8 indeferidas; 1 parcialmente) · 2ª Instância: 02 indeferidas · CGE: 04 indeferidas 2020 Demandas: 132 Prazo médio para resposta: 23 dias Deferidas: 74 Indeferidas: 13 Parcialmente: 05 Informação inexistente: 14 Órgão não tem competência: 06 Recursos: 20 · 1ª Instância: 14 (6 deferidas; 7 indeferidas; 1 parcialmente) · 2ª Instância: 02 indeferidas · CGE: 04 (1 deferida; 3 indeferidas) 2021 Demandas: 115 Prazo médio para resposta: 19 dias Deferidas: 55 Indeferidas: 13 Parcialmente: 11 Informação inexistente: 04 Órgão não tem competência: 06 Recursos: 26 · 1ª Instância: 08 (1 deferidas; 6 indeferidas; 1 parcialmente) · 2ª Instância: 02 (1 indeferida; 1 parcialmente) · CGE: 16 (7 deferidas; 9 indeferidas)"

<table>
<tr><th colspan="2">Respostas detalhadas</th></tr>
<tr><td>Sefaz/RN</td><td>
“Em relação ao número de pedidos de acesso a informações recebidos pela Secretaria de Estado da Tributação, SET RN, verifica-se que houve significativo aumento nos últimos dois anos (2019 e 2020), comparativamente aos anos anteriores (2016 a 2018). Em 2020 foram 58 demandas recebidas através do e-Sic, Sistema Eletrônico de Informações ao Cidadão, uma quantidade 70% maior do que em 2018, em que foram recebidas 34 solicitações, o que pode se justificar pelo aprimoramento e maior divulgação dos instrumentos de transparência à disposição da sociedade, que a cada dia está mais consciente do seu papel no exercício do controle social e na fiscalização das políticas e serviços públicos.

Demandas e-SIC SET RN
<table>
<tr><th>Ano</th><th>Quantidade</th></tr>
<tr><td>2016</td><td>31</td></tr>
<tr><td>2017</td><td>42</td></tr>
<tr><td>2018</td><td>34</td></tr>
<tr><td>2019</td><td>57</td></tr>
<tr><td>2020</td><td>58</td></tr>
</table>
Das 58 demandas recebidas pela SET RN em 2020, a quantidade de 31, ou seja, 53,44%, foi respondida em até 10 dias, metade do prazo previsto pela LAI. Outras 8 solicitações foram resolvidas em até 20 dias, e 13 precisaram da prorrogação para serem atendidas. Por outro lado, observa-se que 6 demandas foram finalizadas acima do prazo de 30 dias, devido à complexidade de sua resposta.

Prazos de Resposta às Demandas SET –N - 2020
<table>
<tr><th>]</th><th>%</th><th>Até 20 dias</th><th>%</th><th>Até 30 dias</th><th>%</th><th>Acima 30 dias</th><th>%</th><th>Total</th></tr>
<tr><td>31</td><td>53,44</td><td>8</td><td>13,79</td><td>13</td><td>22,41</td><td>6</td><td>10,34</td><td>58</td></tr>
</table>
Recursos e Reclamações:
Conforme definição da Control RN em seu Relatório de Gestão LAI RN 2020 (link nas referências), “o recurso é um instrumento utilizado pelo cidadão quando o mesmo entende que o órgão ou entidade ao qual dirigiu seu pedido de informação, não concedeu a informação solicitada ou não forneceu o motivo para negar a informação.”
Já em relação à reclamação, segundo a mesma fonte, tem-se que “é utilizada caso o cidadão esteja insatisfeito com a resposta obtida, ou a solicitação tenha sido indeferida, ou já tenha passado 30 (trinta) dias do seu pedido de informação sem que tenha recebido a resposta.”
Em que pese o significativo número de solicitações recebidas pela SET nos cinco anos de operacionalização da LAI no RN, tanto o recurso quanto a reclamação tem sido pouco utilizados pelos demandantes, o que pode significar, em linhas gerais, a satisfação com as respostas obtidas em primeira manifestação.

<table>
<tr><th>Ano</th><th>Manifestações</th><th>Recursos</th><th>Reclamações</th></tr>
<tr><td>2016</td><td>31</td><td>0</td><td>0</td></tr>
<tr><td>2017</td><td>42</td><td>0</td><td>1</td></tr>
<tr><td>2018</td><td>34</td><td>2</td><td>0</td></tr>
<tr><td>2019</td><td>57</td><td>1</td><td>0</td></tr>
<tr><td>2020</td><td>58</td><td>2</td><td>0</td></tr>
</table>
Não temos dados anteriores a 2016, data de início da operacionalização da LAI no Estado, através da plataforma e-Sic.
Não há também registros estatísticos sobre o percentual de pedidos de informação indeferidos ou deferidos parcialmente.”
</td></tr>
<tr><td>Sefaz/Recife</td><td>“Base 2020: 77; 68; 9 ; 20 dias ; 6 recursos”</td></tr>
<tr><td>Sefaz/Salvador</td><td>“A CFI responde sempre que demandada. Não temos um número exato, mas de 02/2021 até 08/2021 respondemos cerca de 5 demandas. Todas elas envolvendo informações sobre emissão de nota fiscal de prestação de serviços e sobre valores de ISS.”</td></tr>
<tr><td>Sefaz/Porto Alegre</td><td>“A SMF recebeu os seguintes pedidos sobre o tema finanças: 22 (2018); 48 (2019), 54 (2020) e 37 (conclusos em 2021). Desde 2018, tivemos ao todo 161 pedidos LAI recebidos, sendo que 160 foram atendidos e apenas 1 negado. O prazo médio de resposta destes pedidos está em 21,87 dias. Destes 161 pedidos, 8 foram precedidos de recurso e 22 de pedido de reexame.”</td></tr>
<tr><td>Sefaz/Boa Vista</td><td>“Em relação a matéria tributária são ínfimos, não são precedidos de recursos, quando ocorrem, na maioria das vezes são apenas pedidos de informação”</td></tr>
</table>

Respostas detalhadas	
Sefaz/Aracaju	"Não temos o número exato da quantidade de pedidos que são protocolados anualmente no nosso órgão. Isso porque nem todos os pedidos tem a necessidade da emissão de parecer jurídico-administrativo. Mas, em uma significativa quantidade há essa necessidade da emissão do parecer jurídico-administrativo. A média anual da quantidade de pedidos dos últimos últimos 5 (cinco) anos, que tiveram um parecer jurídico fundamentando o deferimento ou o indeferimento do pedido é de 3.062 (três mil e sessenta e dois), ao passo que a média anual dos últimos 5 (cinco) anos dos casos em que foram analisados e resolvidos por meio de um despacho fundamentado do setor da Assessoria Técnica, corresponde a 1.394 (mil trezentos e noventa e quatro). Entretanto, existem pedidos que não exigem nem despacho fundamentado nem parecer jurídico da Assessoria Técnica (que não sabemos a quantidade) e que são recebidos e resolvidos por outros setores da Secretaria da Fazenda. Também não temos a quantidade exata dos que foram deferidos ou indeferidos, entretanto, gira em torno de setenta por cento deferidos total ou parcialmente e trinta por cento indeferidos. Com o advento do processo digital, que foi implementado no nosso órgão no ano de 2019, a celeridade na resolução das demandas, por via de consequência, também se fez presente. Deste modo, o prazo de resolução da demanda depende fundamentalmente da natureza do pedido. Quando envolver poucos setores e a instrução for muito simples, o prazo não ultrapassa 30 (trinta) dias. Outros pedidos que envolvem número maior de setores e exigem instrução mais robusta, demoram em média 90 (noventa) dias. De forma não muito habitual, há pedidos que demoram até 180 (cento e oitenta) dias. Excepcionalmente, há pedidos cujo prazo ultrapassa 180 (cento e oitenta) dias. Do total dos pedidos que são indeferidos ou julgados improcedentes, em torno de oitenta por cento deles, os contribuintes pedem reconsideração ou, quando cabível, interpõem recursos administrativos."
Sefaz/Fortaleza	"Quantidade anual: 119 (2018), 133 (2019), 146 (2020); Quantidade deferidos: 99 (2018), 115 (2019), 128 (2020); Quantidade indeferidos: 7 (2018), 4 (2019), 2 (2020); Quantidade deferidos parcialmente: 5 (2018), 8 (2019), 8 (2020); Prazo médio de resposta: 4 dias (2018), 9 dias (2019), 4 dias (2020); Quantidade de recursos: 6 (2018), 12 (2019), 5 (2020)."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

A equipe ressalta não ter recebido o ofício complementar mencionado pela PGFN em sua resposta.

PERGUNTA 7 – PARTICIPAÇÃO DE ESPECIALISTAS NA EDIÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

- **A administração tributária possui alguma iniciativa estruturada, com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade, para revisar e propor a legislação tributária?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a transmissão de pedidos pela LAI. Não foram utilizados métodos quantitativos ou definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para os grupos de destinatários "Procuradorias" e "Fiscos", que compreendem a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa, bem como a RFB e as Secretarias de Fazenda e Finanças das mesmas 16 capitais.

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

As respostas podem ser assim sintetizadas (Tabela 19):

Tabela 19: Iniciativas estruturadas das Procuradorias para revisar e propor a legislação tributária

Procuradorias			
Órgão	**Sim**	**Às vezes**	**Não**
PGFN		✓	
PGE/SE			✓
PGE/RJ			✓
PGE/RR			✓
PG/DF			✓

*A despeito da resposta positiva, seu teor parece indicar que a iniciativa estrutura é limitada aos Poderes Executivo e Legislativo, sem a participação de especialistas e da população mencionada na pergunta.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

De acordo com a Tabela 20, o grupo "Fiscos", foram consideradas como válidas as respostas enviadas pelas Sefaz/DF e Sefaz/MG e pela Sefaz/Aracaju. Não foram consideradas respostas que afirmavam existir debates no âmbito do Poder Legislativo em comissões que discutiam projetos específicos, existência de canais para ouvir contribuintes, como ouvidorias, nem debates com setores econômicos.

Tabela 20: Iniciativas estruturadas dos Fiscos para revisar e propor a legislação tributária

Fiscos			
Órgão	**Sim**	**Às vezes**	**Não**
Sefaz/DF			✓
Sefaz/MG		✓*	
Sefaz/Aracaju			✓

*A despeito da resposta positiva, foi noticiado evento único, não se tratando de uma estrutura permanente.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

As respostas detalhadas das Procuradorias e Fiscos (Tabela 21) apresentam informações específicas sobre a estrutura dos órgãos no que tange às iniciativas estruturadas, com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade, para revisar e propor a legislação tributária.

Tabela 21: Respostas detalhadas à pergunta 7 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Procuradorias	
Órgão	**Resposta**
PGFN	"A PGFN tem participado de maneira reiterada de eventos e iniciativas nas quais tem a oportunidade de interagir com a sociedade e especialistas em direito tributário com vistas ao aperfeiçoamento de todo o contexto que envolve esse ramo do Direito, do que é exemplo, inclusive, a participação de diversos dos seus membros no 'Comitê de Apoio ao Diagnóstico do Contencioso Tributário'. De todo modo, considerando que o questionamento aborda iniciativas estruturadas, um exemplo recente desse tipo de trabalho foi a recente elaboração do Relatório Final de Análise de Impacto Regulatório com o tema 'Incentivo à conformidade fiscal na Dívida Ativa da União', publicado em abril de 2021, e disponível em https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/pgfn/relatorio-final_air.pdf/view Nele, há tópico destinado especificamente à "Participação Social", que contemplou Reuniões Participativas e Consulta Pública."

Respostas detalhadas	
PGE/SE	"Não dispõe de iniciativa estruturada com participação de especialistas em direito tributário e da sociedade. No entanto, está sempre disponível para sugestões de interessados, como exemplo, CDL – Câmara dos Dirigentes Lojistas, OAB, Associação Industrial, dentre outros."
PGE/RJ	"Não há informações disponíveis acerca de iniciativa estruturada. Contudo, tanto a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro quanto a Secretaria de Estado de Fazenda dispõem de Ouvidorias e Portais aptos a recepção de todo e qualquer tipo de demanda, incluindo-se a proposição de revisão da legislação tributária por parte da sociedade civil."
PGE/RR	"Não."
PG/DF	"Os Procuradores do Distrito Federal e dos Estados organizam anualmente um congresso nacional dos Procuradores de Estado. Além disso, há também um calendário anual para o Encontro das Procuradorias Fiscais. Esses eventos servem para troca de experiência entre as Procuradorias em matéria tributária e são abertos ao público externo. No entanto, de forma estruturada, não há um fórum permanente para isso."
PGM/Maceió	"Sim, essa iniciativa é feita através de consulta aos dos Procuradores lotados na Procuradoria Especializada da Fazenda Municipal, assim como a integrantes da Secretaria Municipal de Economia, momento em que se reúnem para debater as propostas legislativas, assim como efetuam a revisão do texto."
Fiscos	
Sefaz/DF	"Ao nosso ver, a administração tributária ainda não possui a referida iniciativa estruturada."
Sefaz/MG	"Sim. Em 2019, editou-se o Decreto NE 181, visando à obtenção de sugestões para a simplificação da legislação tributária, que contou com a participação de entidades representativas de contribuinte e de profissionais ligados ao cumprimento de obrigações tributárias acessórias e possuímos uma diretoria especializada em revisão e proposição de legislação. Além disso, Administração Tributária participa rotineiramente de congressos, reuniões e eventos com contribuintes do imposto e especialistas em direito tributário para esclarecimentos e debates em matéria tributária."
Sefaz/RN	"A revisão da legislação tributária estadual, notadamente a do ICMS, é realizada constantemente, como decorrência da dinâmica e vinculações legais, especialmente no âmbito do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), cujos Convênios que norteiam boa parte da formulação da legislação inerente ao referido imposto, são objeto de discussão técnica através de grupos de trabalho temáticos, os quais constituem a Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE); Tais grupos de trabalho, contam com representantes indicados pelas administrações tributárias estaduais, além de outros órgãos e entidades representativas dos mais diversos setores da sociedade, conforme os temas debatidos. Base legal: Resolução N. 03/97-CONFAZ (https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/regimento-1)"
Sefaz/Recife	"As iniciativas são oriundas dos feedbacks recebidos nas mais variadas interações com a sociedade. Por mês, recebemos, apenas pelo canal do Teleatendimento, 3.000 ligações e 4.000 e-mails."
Sefaz/ Salvador	"As propostas e revisão da legislação tributárias são de iniciativas: dos dirigentes da Secretaria da Fazenda, por meio das necessidades e dinâmica das atividades socais e econômicas, de estudo doutrinário e de jurisprudências dos Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Estaduais e do estudo comparativo da legislação tributária de outros municípios; dos demais Secretários, do Chefe do Executivo ou de indicação de Vereadores. Existe na estrutura organizacional da SEFAZ o Setor responsável pela elaboração de projetos de lei, de decretos e instruções normativas relacionados à matéria tributária."
Sefaz/Porto Alegre	"A administração tributária dispõe da Assessoria de Tributação e Normativo (ASSETNO), estrutura de trabalho subordinada à Receita Municipal, cujas competências estão elencadas nos incisos do art. 25, do Decreto n. 20.843, de 14 de dezembro de 2020. Decreto n. 20.843, de 14 de dezembro de 2020 Art. 25. À Assessoria de Tributação e Normativo (ASSETNO), estrutura de trabalho subordinada à RM, compete: I – participar da elaboração de projetos de lei, decretos, instruções normativas e demais instrumentos normativos, sempre que a matéria envolver a tributação municipal ou a organização interna da Receita Municipal, e encaminhar a proposta ao Superintendente; II – participar da elaboração de manuais internos de procedimentos e orientações aos sujeitos passivos, para facilitar a utilização da legislação tributária; III – estudar e sugerir medidas para aplicação, interpretação, integração e atualização da legislação tributária, quando solicitado pelo Superintendente da Receita Municipal; IV – pesquisar e acompanhar as alterações da legislação tributária, em termos de projetos e normas nacionais, estaduais e municipais; V – coletar, classificar, catalogar e registrar os atos oficiais, documentos e publicações sobre matéria tributária, encaminhando-os às Divisões e Assessorias para disponibilização aos servidores; VI – atualizar e divulgar internamente a legislação tributária municipal; VII – assistir e orientar as divisões da Receita Municipal quanto à aplicação da legislação tributária; VIII – promover anualmente a consolidação dos atos normativos; IX – sugerir e elaborar pareceres normativos; e X – exercer outras atribuições afins determinadas pelo Superintendente da Receita Municipal."
Sefaz/Boa Vista	"Sim. Lei Municipal n.° 1.370/2011 que DISPÕE SOBRE A ORGANIZAÇÃO DA PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE BOA VISTA – PGM, DEFINE SUA COMPETÊNCIA, A ESTRUTURA E O FUNCIONAMENTO DOS ÓRGÃOS QUE A COMPÕEM, O REGIME JURÍDICO DA CARREIRA DE PROCURADOR DO MUNICÍPIO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS."
Sefaz/Aracaju	"Não."
Sefaz/ Fortaleza	"Não temos formalmente na estrutura da SEFIN um órgão específico com especialistas em direito tributário e da sociedade. Porém, os membros do CAT – Contencioso Administrativo Tributário, órgão independente e não vinculado à Coordenação Administrativa Tributária – CATRI, quando formalmente convidados, podem sugerir ou propor alteração na legislação tributária até por conta dos resultados dos processos julgados, pois as orientações e recomendações advindas do contencioso qualificam o trabalho da fiscalização evitando, por exemplo, que temas já pacificados ou com jurisprudência favorável ao contribuinte sejam motivos para futuras e infrutíferas autuações fiscais. Ademais, o pleno deste CAT, é composto por representantes classistas de segmentos importantes da sociedade, como advogados e contadores."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

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

Considerando os mesmos órgãos mencionados, as respostas recebidas estão relacionadas na Tabela 22.

Tabela 22: Respostas detalhadas das Procuradorias à pergunta 7 recebidas via LAI

Respostas detalhadas		
Procuradorias		
Órgão	Consultas públicas	Resultado
PGFN	"Não foi possível coletar dados relativos a todas as consultas públicas. De todo modo, em relação ao exemplo dado na resposta anterior, o inteiro teor do Relatório Final da Consulta Pública realizada pela PGFN encontra-se disponível no endereço eletrônico https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/pgfn/relatorio-final_air.pdf."	Não informado
PGE/SE	"Não foi aberta nenhuma consulta pública sobre o tema."	Não informado
PGE/RR	"Nenhuma consulta pública foi aberta para obtenção de contribuições da sociedade quanto à edição de novos atos tributários."	Não informado
PG/DF	"A PGDF não possui essa informação, contudo, poderá ser buscada junto à Secretaria de Estado de Economia."	Não informado
PGM/Maceió	"Não foram abertas consultas públicas. Assim como não foram recebidas contribuições."	Não informado
Fiscos		
Órgão	Consultas públicas	Resultado
Sefaz/DF	"No âmbito, e com a participação, desta Gerência de Legislação Tributária não há registro de que foram abertas consultas públicas com a finalidade a que se refere a pergunta."	Não informado
Sefaz/MG	"Sempre que necessário, as alterações na legislação tributária e edição de novos atos são precedidos de reuniões e consulta aos setores econômicos alcançados, como por exemplo a adoção da sistemática de substituição tributária e a criação do Decreto NE 181/2019, citado na resposta anterior. No escopo do trabalho disciplinado por este decreto, foram oferecidas 467 sugestões, sendo descartadas 243, por repetirem conteúdos já tratados, ou foram desconsideradas, segundo o critério determinado pelo art. 9º do citado decreto. As 224 propostas restantes foram analisadas pela ser, sendo aprovadas 170 (76%). Já implantamos 87 melhorias. Além disso, a Administração Tributária é bastante receptiva às sugestões vindas de contribuintes, entidades representativas do segmento empresarial e de profissionais ligados ao cumprimento de obrigações acessórias, hipótese em que as alterações e a elaboração dos novos atos são realizadas em conjunto."	Não informado
Sefaz/RN	"Considerando a natureza da atividade desenvolvida pela administração tributária, enquanto atividade típica e estratégica de estado, bem como seu caráter vinculado aos princípios e normas gerais de direito, o processo de elaboração e publicação da legislação por vezes limita a possibilidade de sua flexibilização. Não obstante, sempre que necessário, especialmente quando se trata de aprimoramento da política de incentivos fiscais e fomento ao desenvolvimento econômico e social, ocorre a discussão conjunta com os representantes dos setores envolvidos, através de comissões e câmaras temáticas, visando a efetividade das medidas a serem adotadas."	Não informado
Sefaz/Recife	"Informações ainda não disponíveis."	Não informado
Sefaz/Salvador	"Não foram realizadas consultas públicas."	Não informado
Sefaz/Porto Alegre	"Em face da inexistência de uma estrutura formal para obtenção de contribuições da sociedade quanto à edição de novos atos tributários, não há registros suficientes para responder ao questionamento proposto."	Não informado
Sefaz/Boa Vista	"Não foram realizadas consultas públicas."	Não informado
Sefaz/Aracaju	"Procedimentos dessa natureza não vem acontecendo no âmbito do nosso órgão."	Não informado
Sefaz/Fortaleza	"As consultas públicas, no âmbito municipal, estão a cargo legislativo por meio da Câmara dos Vereadores, que podem solicitar explicações do Executivo sobre temas tributários. Contudo, a SEFIN sempre recebeu os segmentos da sociedade quando provocados seja para discutir questões pontuais da legislação ou apreciar reivindicações destes setores."	Não informado

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Como se vê, com exceção da PGFN e da Sefaz/MG (15%), que indicaram consultas públicas realizadas recentemente, os demais respondentes não indicaram consultas públicas, 70% dos órgãos afirmaram não ter realizado consultas públicas e 15% informaram de maneira genérica a participação da sociedade para debater questões específicas da legislação, sem oferecer exemplos de consultas ou similares.

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

PERGUNTA 8 – GOVERNANÇA PARA ELABORAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

- **A administração tributária possui um ou mais órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária? Caso exista mais de um, existem regras de governança entre os órgãos que permitam ao contribuinte conhecer a interpretação de forma clara?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a utilização de pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para os grupos de destinatários "Procuradorias" e "Fiscos", que compreendem a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa, bem como a RFB e as Secretarias de Fazenda e Finanças das mesmas 16 capitais.

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

As respostas podem ser assim sintetizadas (Tabelas 23 e 24):

Tabela 23: Elaboração e interpretação da legislação tributária nas Procuradorias

Procuradorias			
Órgão	**Existem órgãos responsáveis?**	**Se sim, quantos?**	**Regras de governança?**
PGFN	Sim	Mais de 1	Sim
PGE/SE	Sim	1	N/A
PGE/RJ	Sim	1	N/A
PGE/RR	Sim	Mais de 1	Não respondido
PG/DF	Sim	Mais de 1	Não respondido
PGM/Maceió	Sim	Mais de 1	Não respondido

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 24: Elaboração e interpretação da legislação tributária nos Fiscos

Fiscos			
Órgão	**Existem órgãos responsáveis?**	**Se sim, quantos?**	**Regras de governança?**
Sefaz/DF	Sim*	1	N/A
Sefaz/PE	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/RN	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/MG	Sim	1	N/A
Sefaz/AM	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Recife	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Boa Vista	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Salvador	Sim*	1	N/A
Sefaz/Porto Alegre	Sim	Mais de 1	N/A
Sefaz/Aracaju	Sim	1	N/A
Sefaz/Fortaleza	Não	1	Parcial

*As respostas se referiram apenas à existência de um órgão para a interpretação das normas tributárias, sem oferecerem resposta quanto à elaboração.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Especificamente com relação à PGFN cuja resposta foi positiva no que diz respeito à governança entre órgãos, ressalta-se a importância e necessidade de regulamentação específica das normas "disseminadas em atos normativos esparsos, legais e infralegais", até mesmo com as recentes alterações na Lei n. 10.522/2002, implementadas pela Lei da Liberdade Econômica (Lei n. 13.874/2019).

As respostas detalhadas das Procuradorias e Fiscos apresentam informações específicas sobre os órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária e as regras de governança existentes entre os órgãos que permitam ao contribuinte conhecer a interpretação de forma clara (Tabela 25).

Tabela 25: Respostas detalhadas à pergunta 8 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Procuradorias	
Órgão	**Resposta**
PGFN	"No âmbito federal, os principais órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária são a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Entre outras normas, as competências desses órgãos estão elencadas na própria Constituição Federal, na Lei Complementar n. 73/1993, que trata da Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, na Lei n. 11.457/2007, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal, no Decreto no 70.235/1972, que trata do processo administrativo fiscal, e no Decreto n. 9.745/2019, que consolida a estrutura do Ministério da Economia, bem como nos respectivos Regimentos Internos. As regras de governança estão disseminadas em atos normativos esparsos, legais e infralegais, e têm sido objeto de progressivos aprimoramentos. Nessa linha, merecem destaque, no plano legal, as recentes alterações na Lei 10.522/2002, implementadas pela Lei da Liberdade Econômica (Lei 13.874/2019), que, entre outras inovações previu que a existência de comitê responsável pela edição de enunciados de súmula da administração tributária federal (art. 18-A), bem como a não constituição de créditos tributários pelos auditores-fiscais, desde que observados certos critérios, nos casos relativos a temas nos quais a PGFN já esteja dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos nas seara judicial e do contencioso administrativo. Por exemplo, temas que tenham sido objeto de precedentes qualificados do STF desfavoráveis à Fazenda Nacional, ensejarão a não constituição de novos créditos tributários tão logo o alcance desses julgados seja esclarecido por parecer aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional (art. 19-A, III, da Lei 10.522/2002)."

Respostas detalhadas	
PGE/SE	"A Sefaz dispõe da GERTRIB - Gerência-Geral de Tributação Estadual, criada pela Lei 4483/2001, que tem por atribuições: i) gerir a aplicação da legislação tributária estadual, acompanhando todos os projetos, no âmbito estadual e nacional, que visem a redução de conflitos e a harmonia com todos os entes políticos da federação; II) gerir o instrumental da legislação tributária, promovendo sua divulgação no âmbito interno e externo; III - orientar e responder consultas do público interno e externo em questões tributárias; IV - gerir, através das subgerências-gerais específicas, as atividades de legislação tributária e orientação tributária; V - coordenar o processo de assessoramento ao contribuinte, em toda sua extensão, envolvendo as Gerências-Gerais de Planejamento Fiscal e Controle Tributário, e as Administrações Regionais de Gestão Tributária; VI - exercer outras atividades correlatas ou inerentes necessárias às suas funções. (art 38)"
PGE/RJ	"A Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro é o órgão responsável pela representação judicial e consultoria jurídica do Estado do Rio de Janeiro, sendo responsável pela interpretação da legislação tributária. Supervisiona os serviços jurídicos das administrações direta e indireta, atua no controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública e defende judicial e extrajudicialmente os interesses legítimos do Estado. Suas principais atribuições estão previstas no artigo 132 da Constituição Federal e no artigo 176 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, destacando-se aquela em que se estabelece, entre suas funções, a de órgão central do Sistema Jurídico Estadual."
PGE/RR	"A elaboração da legislação tributária constitui um trabalho conjunto da PGE, Casa Civil e SEFAZ. Quanto à interpretação da legislação tributária, esta tarefa compete à PGE, por meio da manifestação em pareceres jurídicos elaborados pela Coordenadoria Fiscal ou pela Consultoria Jurídica da PGE junto à SEFAZ."
PG/DF	"Sim. Tanto a Secretaria de Estado da Economia, quanto a PGDF, quando solicitada, opinam acerca da interpretação da legislação tributária."
PGM/Maceió	"Sim, a Secretaria Municipal de Economia e a Procuradoria Geral do Município realizam a elaboração e interpretação da legislação tributária."
Fiscos	
Órgão	**Resposta**
Sefaz/DF	"Apenas um órgão, a Gerência de Esclarecimento de Normas (GEESC), com atribuição para dirimir dúvida objetiva sobre a interpretação ou a aplicação da legislação tributária do Distrito Federal a determinada situação de fato, relacionada a tributo do qual seja contribuinte inscrito no Cadastro Fiscal do Distrito Federal ou pelo qual seja responsável."
Sefaz/MG	"A Superintendência de Tributação da Subsecretaria da Receita Estadual é a unidade com atribuição de elaborar e interpretar a legislação tributária. É a unidade responsável, também, pelas respostas às consultas de contribuintes. Além disso, há o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, que é responsável pelo julgamento do contencioso administrativo-tributário, transmitidos pela internet (Youtube), e seus acórdãos são públicos."
Sefaz/AM	"O Departamento de Tributação, pertencente à Secretaria Executiva da Receita, e a Auditoria Tributária envidam esforços no sentido de elaborar e interpretar a legislação tributária. As contribuições da Auditoria Tributária são consideradas por ocasião da elaboração das normas por parte da SER, e o Detri opina nos processos de consulta submetidos à Auditoria Tributária, garantido a harmonia e uniformidade na interpretação e aplicação da legislação tributária amazonense."
Sefaz/RN	"Conforme competência definida no Regulamento da Secretaria de Estado da Tributação (Decreto n. 22.088/10), compete à Subcoordenadoria de Estudos Tributários e Normatização (SUETRI) a elaboração, sistematização e realização de estudos inerentes à legislação tributária estadual. Por seu turno, compete à Coordenadoria de Tributação e Assessoria Técnica (CAT), apreciar e responder consultas de interpretação da legislação tributária estadual, sem prejuízo das competências da Procuradoria-Geral do Estado (PGE), bem como estabelecer métodos de pesquisa que facilitem o seu acesso."
Sefaz/Recife	"A elaboração e interpretação da legislação tributária é realizada pela Unidade Jurídica em parcerias com a Unidade Operacional. Quando um ato normativo é elaborado, este é submetido à Procuradoria Geral do Munícipio – PGM."
Sefaz/Salvador	"O art. 300 e seu parágrafo único da Lei n. 7.186/2006, o Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador - CTRMS, dispõe que o sujeito passivo e os órgãos da Administração Pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta, por escrito, em nome próprio, sobre situações concretas e determinadas, quanto à interpretação e aplicação da legislação tributária municipal. A Administração Tributária possui uma Diretoria, composta por uma Coordenadoria e um Setor de Normas, Consultas e Procedimentos Tributários Fiscais- SENCO, responsável pela elaboração de Solução de Consulta, que é a resposta da dúvida apresentada pelo contribuinte. O contribuinte é convidado a retirar a Solução da Consulta contendo os esclarecimentos das dúvidas apresentadas. Assim, administração tributária permite sim que o contribuinte tenha o conhecimento da interpretação da legislação tributária de forma clara."
Sefaz/Porto Alegre	"O órgão responsável pela participação na elaboração e interpretação da legislação tributária, conforme o art. 25 do Decreto n. 20.843/2020, já citado na resposta da questão 3, e a Assessoria de Tributação e Normativo (ASSETNO). Também há previsão legal para o contribuinte ingressar com processo de Consulta Fiscal, onde pode esclarecer eventuais questionamentos com relação ao seu caso específico. Esses tipos de processos são respondidos pela Divisão de Tributação e Contencioso (DTC) da Receita Municipal. A DTC é o órgão que julga as impugnações em 1ª instância administrativa."
Sefaz/Boa Vista	"Secretaria Municipal de Economia, Planejamento e Finanças- Prefeitura de Boa Vista-RR e PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE BOA VISTA – PGM"

Respostas detalhadas	
Sefaz/Aracaju	"Como mencionado na resposta do primeiro questionamento, a Administração Tributária (Secretaria da Fazenda) tem na sua estrutura orgânica, um setor especializado na elaboração de normas jurídicas, qual seja, a Assessoria Técnica, que recebe o apoio de todos os diretores dos diversos Departamentos que administram os tributos da competência municipal. A Assessoria Técnica, por força do que preceitua o artigo 294 do Código Tributário Municipal, também se incumbe de responder as consultas dos contribuintes no que pertine as dúvidas na interpretação e aplicação da legislação tributária. A disciplina normativa relativa às consultas está prevista nos artigos 291 a 298 da Lei Complementar n. 1547/89 (Código Tributário Municipal). Ademais, existem duas instâncias julgadoras dos litígios tributários (Comissão Julgadora de 1ª Instância e Conselho Municipal de Contribuintes) que também aplicam e interpretam a legislação Tributária no caso concreto. As respostas às consultas, bem como o conteúdo dos julgamentos da 1ª instância, bem assim, dos acórdãos do Conselho Municipal de Contribuintes são todos disponibilizados na plataforma do sistema 1doc, obedecendo-se, deste modo, a vertente da transparência."
Sefaz/Fortaleza	"Conforme explicitado no item 03, não temos formalmente na estrutura da SEFIN um órgão específico com especialistas em direito tributário e da sociedade. Porém, os membros do CAT - Contencioso Administrativo Tributário, órgão independente e não vinculado à Coordenação Administrativa Tributária - CATRI, quando formalmente convidados, podem sugerir ou propor alteração na legislação tributária. A Governança adota o modelo de Gestão para Resultados não atuando em questão de mérito."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

A partir das respostas obtidas, é possível inferir que as regras de governança entre os órgãos que interpretam a legislação tributária são insipientes e necessitam aprimoramento.

PERGUNTA 9 – PROGRAMAS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

- **A administração tributária possui programas para premiar o contribuinte regular, com medidas como a redução de cumprimento de obrigações acessórias, redução de sanções no caso de autorregularização, exigência de garantia, canais específicos etc.?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou realizadas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para os grupos de destinatários "Procuradorias" e "Fiscos", que compreendem a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa bem como a RFB e as Secretarias de Fazenda e Finanças das mesmas 16 capitais.

No grupo "Procuradorias", responderam à pergunta transmitida via LAI a PGFN, a PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF bem como a PGM/Maceió. No grupo "Fisco", responderam s Sefaz/DF, Sefaz/PE, Sefaz/MG, Sefaz/AM e Sefaz/RN bem como a Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza. As respostas podem ser assim sintetizadas (Tabela 26):

Tabela 26: Programas de conformidade na Administração tributária

Procuradorias		Fiscos	
Órgão	Programas de conformidade	Órgão	Programas de conformidade
PGFN	Sim	Sefaz/DF	Sim
PGE/SE	Não	Sefaz/PE	Sim
PGE/RJ	Não	Sefaz/RN	Sim
PGE/RR	Não	Sefaz/MG	Sim
PG/DF	Não	Sefaz/AM	Sim
PGM/Maceió	Não	Sefaz/Recife	Sim
		Sefaz/Boa Vista	Não
		Sefaz/Salvador	Não
		Sefaz/Porto Alegre	Não*
		Sefaz/Aracaju	Sim
		Sefaz/Fortaleza	Não

*Em elaboração
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

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

Tabela 27: Tipos de regras de conformidade da Administração tributária

Programas de conformidade								
Órgão	PGFN	Sefaz/DF	Sefaz/PE	Sefaz/RN	Sefaz/MG	Sefaz/AM	Sefaz/Aracaju	Sefaz/Recife
Canais de atendimento	√	√						
Flexibilização de garantias	√							
Antecipação de garantia	√							
Execução de garantias	√							
Autorregularização, c/ redução da multa		√	√	√	√	√	√	√
Descontos no pgto. Do tributo			√		√	√	√	√
Desobrigação obg. Acessórias				√	√			
Prazo para pgto. Do tributo				√		√		
Facilidades para CND ou CPD-em				√				

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

As respostas detalhadas concedidas pelos órgãos apresentam mais informações sobre os programas para premiar o contribuinte regular (Tabela 28).

Tabela 28: Respostas detalhadas à pergunta 9 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Procuradorias	
Órgão	**Resposta**
PGFN	"A recém publicada Lei n. 14.195/2021 autorizou a instituição do Cadastro Fiscal Positivo no âmbito da PGFN. Trata-se de instrumento amplamente difundido internacionalmente para estímulo da cidadania fiscal, da conformidade tributária e para criar condições para construção permanente de um ambiente de confiança entre os contribuintes. A iniciativa foi previamente submetida à Consulta Pública (2018) e discutida em audiência pública realizada na cidade de São Paulo. Por fim, também compôs portfólio piloto para Análise de Impacto Regulatório no âmbito do Ministério da Economia. Assim dispõe mencionada Lei: Art. 17. Fica o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sob governança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Cadastro Fiscal Positivo, com o objetivo de: – - criar condições para construção permanente de um ambiente de confiança entre os contribuintes e a administração tributária federal; I– - garantir a previsibilidade das ações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face dos contribuintes inscritos no referido cadastro; II– - criar condições para solução consensual dos conflitos tributários, com incentivo à redução da litigiosidade; I– - reduzir os custos de conformidade em relação aos créditos inscritos em dívida ativa da União e à situação fiscal do contribuinte, a partir das informações constantes do Sira; – - tornar mais eficientes a gestão de risco dos contribuintes inscritos no referido cadastro e a realização de negócios jurídicos processuais; V– - melhorar a compreensão das atividades empresariais e dos gargalos fiscais. Parágrafo único. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá estabelecer convênio com Estados, com Municípios e com o Distrito Federal para compartilhamento de informações que contribuam para a formação do Cadastro Fiscal Positivo. Art. 18. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional regulamentar o Cadastro Fiscal Positivo, o qual poderá dispor sobre atendimento, sobre concessões inerentes a garantias, sobre prazos para apreciação de requerimentos, sobre recursos e demais solicitações do contribuinte, sobre cumprimento de obrigações perante a Procuradoria Geral da Fazendo Nacional e sobre atos de cobrança administrativa ou judicial, especialmente: – - criação de canais de atendimento diferenciado, inclusive para recebimento de pedidos de transação no contencioso judicial ou na cobrança da dívida ativa da União, nos termos da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, ou para esclarecimento sobre esses pedidos; I– - flexibilização das regras para aceitação ou para substituição de garantias, inclusive sobre a possibilidade de substituição de depósito judicial por seguro-garantia ou por outras garantias baseadas na capacidade de geração de resultados dos contribuintes; II– - possibilidade de antecipar a oferta de garantias para regularização de débitos futuros; I– - execução de garantias em execução fiscal somente após o trânsito em julgado da discussão judicial relativa ao título executado. Parágrafo único. Será conferido, exclusivamente ao contribuinte, mediante solicitação, acesso aos dados próprios, relacionados ao seu enquadramento no Cadastro Fiscal Positivo."
PGE/SE	"Não. Mas a partir da legislação do Estado de São Paulo denominada "Nos Conformes", a Procuradoria do Estado e a Sefaz começaram a estudar o assunto."
PGE/RJ	"Não há informações disponíveis."
PGE/RR	"Não, haja vista a inexistência de lei autorizativa de concessão dos benefícios fiscais acima sugeridos."
PG/DF	"Não. Há projeto de transação fiscal em tramitação, onde o contribuinte regular será premiado com descontos nas hipóteses de pontual e temporária crise financeira. A minuta do projeto segue em anexo."
PGM/Maceió	"Não possui."
Fiscos	
Órgão	**Resposta**

Respostas detalhadas	
Sefaz/DF	"A administração tributária no DF já vem por meio do Malha Fiscal DF instituído pela Portaria SEF 132 de 29 de agosto de 2012 e operacionalizado pela Instrução Normativa n. 14, de 10 de agosto de 2020, incentivando a autorregularização por meio do apontamento de indícios de erros obtidos pelo confronto de valores de ICMS e ISS destacados nos documentos fiscais, faturamento com cartões de débito/créditos versus os valores de tributos e de faturamento declarados nos livros fiscais e PGDAS (este, no caso de contribuintes enquadrados no Regime do Simples Nacional). Este processo atinge todos os contribuintes inscritos no CFDF e de forma contínua, onde estes são comunicados para que, de modo espontâneo, possam justificar ou serem orientados à correção por meio de atendimentos virtuais. Como avanço, a SUREC/DF já estruturou e está em fase de implementação de Projeto Piloto do Programa de Conformidade Tributária. Entende-se com já estruturado a conclusão de um rating de contribuintes baseado em critérios formulados a partir de referências conceituais mundiais. Neste contexto, o rating classifica os contribuintes em notas de A (contribuinte conforme) até E (não conforme) e usa os seguintes critérios: entrega das declarações fiscais no prazo, entrega das declarações com consistência (com valores sem divergências no Malha Fiscal), pagamento no prazo e existência de dívidas ativas, seus valores e longevidade de sua constituição. Além do rating, foram elaboradas minutas de Lei Complementar e de Portaria que instituem o Programa e fornecem a base para sua operacionalização, respectivamente, e aguardamos sua apresentação ao Secretário de Economia para após serem encaminhadas para análise e aprovação pelos órgãos competentes. Assim, sobre a questão formulada, o Programa de Conformidade Tributária prevê ações de estímulo aos contribuintes para serem conformes, tais como o incentivo à autorregularização de modo sistêmico pelos setoriais da SUREC, a introdução de contrapartidas e simplificação da legislação tributária, dentre outras iniciativas."
Sefaz/MG	"Sim. O Estado De Minas Gerais publicou em 2017 a Lei 22.549, que estabelece desconto para os contribuintes que mantiverem em dia o pagamento dos tributos estaduais, objetivando incentivar a adimplência, inibir a sonegação fiscal e premiar "bom pagador" do ICMS e IPVA. Além disso, criou-se ferramenta que informa inconsistências fiscais apuradas por meio das malhas de cruzamentos eletrônicos de dados, sendo permitida a Autorregularização, via denúncia espontânea (para pagamento à vista ou parcelado), sem a incidência de penalidades decorrentes de uma ação fiscal. Vale mencionar, ainda, que a legislação tributária estadual prevê multas com percentuais diferenciados para pagamento do crédito tributário, conforme seja o tempo decorrido entre o lançamento e o efetivo recolhimento, premiando o contribuinte que se dispõe a regularizar rapidamente sua situação fiscal. Quanto às obrigações acessórias o Estado criou o programa que desobriga a entrega de documentos de apuração e informação do ICMS, o canal verde nas importações, solicitação de regimes especiais de forma automatizada, dentre outros."
Sefaz/RN	"Sim. A Administração Tributária do RN, através da SET (Secretaria de Estado da Tributação) possui programas específicos para premiar o bom contribuinte tais como concessão de prazo para recolhimento de parcelas do ICMS que pode chegar a 55 dias, facilidades em emitir a Certidão Negativa pela Internet em apenas uma consulta, amplo programa de autorregularização, retirada imediata e facilitada de mercadorias em transportadoras credenciadas, facilitando a logística das empresas e das transportadoras. De forma especial, destacamos que em 2019 foi aprovado no âmbito da Assembleia Legislativa, projeto do Executivo que institui programa de estímulo à regularidade tributária, denominado Contribuinte Exempla– - RN, resultando na Lei 10.497/2019, de 16/03/2019. Esta Lei está em processo de finalização da regulamentação no Estado e inserirá novos procedimentos e ferramentas para premiar o bom contribuinte. Destacamos, por fim, que a SET-RN possui um programa amplo de simplificação e racionalização de obrigações acessórias que já resultou na eliminação de diversas obrigações consideradas redundantes ou desnecessárias para o contexto atual, em que há ampla gama de informações eletrônicas e compartilhamentos entre as Administrações Tributárias Estaduais."
Sefaz/AM	"1. Lei do Bom Condutor: A Lei Estadual 203/ 2014, regulamentada pelo Decreto n. 35.580, de 10 de fevereiro de 2015, prevê descontos progressivos no Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA aos condutores de veículos automotores registrados no Estado do Amazonas, que sejam responsáveis no trânsito e não apresentem infrações recentes em seus prontuários; Desconto de 10%: no caso de não ter cometido infração de trânsito no exercício anterior; Desconto de 15%: no caso de não ter cometido infração de trânsito nos últimos dois exercícios; Desconto de 20%: no caso de não ter cometido infração de trânsito nos últimos três exercícios. 2. Desconto pagamento antecipado do IPVA: Conforme previsto no artigo 20 do RIPVA (Decreto n. 26.428, de 29 de Dezembro 2006), o IPVA pode ser pago em até 03 (três) quotas, com descontos de até 10% para os contribuintes que efetivarem o pagamento de forma antecipada, na forma e condições previstas na Resolução Anual de lançamento e base de cálculo do IPVA. Regularmente, o desconto é de 10% se o imposto é pago com 02 meses de antecedência e 5% até o mês anterior ao vencimento; 3. Benefício de prazo dilatado para pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias no Estado do AM: Conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 107 do RICMS (Decreto n. 20.686, de 28 de Dezembro de 1999), quando o contribuinte encontrar-se em situação REGULAR com o Fisco Estadual, o prazo para pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias no AM oriundas de outras UF ´ s ou do exterior é prorrogada até o dia 15 do mês subsequente. O prazo de vencimento sem o benefício é a data da apresentação para desembaraço, conforme previsto no caput do citado artigo; 4. Benefício da redução da multa punitiva em caso de pagamento do Auto de Infração dentro do prazo de defesa: Os parágrafos 5º, 6º e 7º do artigo 382 do RICMS estabelecem descontos de 25% a 50% nas multas punitivas, na forma e condições especificadas, caso o contribuinte efetue o pagamento ou requeira parcelamento dentro do prazo de defesa."
Sefaz/Recife	"Os contribuintes que estejam em dia com IPTU, por exemplo, tem direito a descontos no lançamento do ano seguinte. Não existe redução de cumprimento de obrigações acessórias. Caso o contribuinte se autorregularize os percentuais de multas são menores."
Sefaz/Salvador	"Ainda não. Com a implementação de projetos do Planejamento Estratégico que tratam da conformidade fiscal, possivelmente planejaremos ações nesse sentido."

Respostas detalhadas	
Sefaz/Porto Alegre	"O Programa de Compliance da Receita Municipal de Porto Alegre está pronto para ser encaminhado ao Legislativo, a fim de ser aprovado e trazer benefícios ao contribuinte regular, como: • revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunizada a autorregularização; • parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 meses, prazo mais alongado do que o ordinário; • prioridade na análise de solicitações de serviços na Secretaria Municipal da Fazenda; • tratamento preferencial em processos de restituição e compensação, respeitadas as prioridades legais; • não-lançamento retroativo do imposto em casos de alteração de entendimento jurisprudencial consolidada nos Tribunais Superiores; e • elegibilidade a programas de concessão de crédito, na forma e condições estabelecidas em regulamento."
Sefaz/Boa Vista	"Não"
Sefaz/Aracaju	"Nesta linha de favorecimento ao contribuinte regular, o que oferecemos como contrapartida é um desconto maior no momento da quitação do IPTU, quando tais contribuintes resolvem quitá-lo em cota única. Para o ano corrente, 2021, conforme o Decreto n. 6310 de 02 de dezembro de 2020, consta um desconto de 7,5% para os contribuintes que não tenham pendências. Também oferecemos uma redução de cinquenta por cento do valor da multa decorrente de autuações (multa punitiva ou sancionatória), nos termos do artigo 246 da Lei Complementar n. 1547/89 (Código Tributário Municipal), quando o contribuinte resolve quitar total ou parcialmente o crédito tributário no período que ele tem para impugnar o mencionado crédito após o lançamento ou não recorrer da decisão de 1ª instância que julgar procedente a autuação."
Sefaz/ Fortaleza	"Não temos programas específicos para esses fins. Aplicamos uma política de administração fiscal em que buscamos fiscalizar períodos menores e mais antigos buscando estimular os contribuintes a se valerem da denúncia espontânea para recolhimento de tributos e cumprimento de obrigações acessórias, referentes a períodos futuros fora dos períodos fiscalizados."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Como se vê das respostas apresentadas, além daqueles órgãos com programas de conformidade desenvolvidos em maior ou menor abrangência e grau de detalhamento, destacam-se a PGFN, PGE/SE, Sefaz/DF, Sefaz/RN, Sefaz/Salvador e Sefaz/Porto Alegre, que afirmaram estarem estudando, desenvolvendo ou em etapa de regulamentação de programa de conformidade, seja para sua implementação, seja para aprimoramento dos programas atualmente vigentes.

PERGUNTA 10 – INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

- **Os fiscais autuam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação seja conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar como método de coleta de dados a realização de entrevistas. Não foram definidos métodos quantitativos nem formulados pedidos pela LAI.

A equipe enviou questionário ao grupo "Fisco" com os seguintes questionamentos:

(i) No âmbito de seu órgão há alguma norma que impeça a realização do lançamento tributário antes da edição de ato interpretativo por órgão máximo com competência para tanto?

(ii) Caso a resposta anterior seja negativa, existe instrumento formal interno para provocar a interpretação oficial do órgão? Esse instrumento é eficiente, há resposta em prazo razoável e dentro do prazo designado para o lançamento?

(iii) Na ausência de orientação, como você procede? Efetuo o lançamento, consulto meu superior imediato, formulo consulta interna ou não efetuo o lançamento?

Foram obtidas dez respostas, das quais quatro foram consideradas válidas, conforme a Tabela 29.

Tabela 29: Lançamento x interpretação das normas tributárias pelos Fiscos

Órgão	Pergunta (i)	Pergunta (ii)	Pergunta (iii)
Sefaz/RR	Não	Não	Efetuo o lançamento
Sefaz/SE	Não	Sim	Efetuo o lançamento
Sefaz/AC	Não	Sim	Efetuo o lançamento
Sefaz/MG	Não	Sim	Efetuo o lançamento

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos em entrevistas (2021).

Como se vê das respostas obtidas, os fiscais autuam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação seja conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária.

Foram consideradas como inválidas e excluídas do resultado as respostas (i) sem a indicação exato do órgão respondente, com menção genérica à "Secretaria de Estado de Fazenda" e "Superintendência de fiscalização", ou (ii) em multiplicidade, como é o caso da Sefaz/MT. Nesse último caso, a pergunta foi dirigida aos fiscais do órgão e foram recebidas quatro respostas diferentes, sinalizando a falta de orientação clara quanto à postura a ser adotada. As respostas foram (Tabela 30):

Tabela 30: Respostas da Sefaz/MT sobre lançamento x interpretação das normas tributárias

Órgão	Pergunta (i)	Pergunta (ii)	Pergunta (iii)
Sefaz/MT	Sim	Sim	Não efetuo o lançamento
Sefaz/MT	Não	Desconheço	Consulto meu superior
Sefaz/MT	Não	Sim	Formulo consulta interna
Sefaz/MT	Não	Sim	Consulto meu superior

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos em entrevistas (2021).

Considerando a média das respostas recebidas, a equipe interpreta que a Sefaz/MT (i) não possui norma que impeça a realização do lançamento tributário antes da edição de ato interpretativo por órgão máximo com competência para tanto; (ii) possui instrumento formal interno para provocar a interpretação oficial do órgão e (iii) na ausência de orientação, há consulta ao superior imediato.

A equipe ressalta que entende por "interpretação da legislação tributário pelo órgão máximo do órgãos pertencentes à administração tributária" a edição de portarias, instruções normativas, soluções de consulta, atos declaratórios, pareceres normativos e outras espécies de atos editados pelos órgãos da administração tributária, desde que todos os(as) servidores(as) vinculados(as) ao órgão estejam a eles subordinados(as).

Os achados são relevantes para a verificação do contencioso tributário judicial, pois pode-se notar que a aplicação divergente da legislação por um mesmo órgão provoca

insegurança aos contribuintes, potencial violação ao princípio constitucional da isonomia, da livre concorrência e, consequentemente, geração de contencioso tributário. A título de exemplo, a equipe cita a hipótese de alfândegas distintas conferirem interpretações distintas sobre a classificação fiscal de determinada mercadoria.

PERGUNTA 11 – NÚMERO DE AÇÕES AJUIZADAS E JULGAMENTOS DE PRECEDENTES VINCULATIVOS

- **Qual o número de ações ajuizadas sobre determinado tema tributário antes da inclusão em pauta do tema pelo Tribunal Superior e qual o número de ações ajuizadas no dia do início do julgamento?**

PERGUNTA 12 – NÚMERO DE AÇÕES AJUIZADAS E JULGAMENTOS DE PRECEDENTES VINCULATIVOS

- **Qual o número de ações ajuizadas sobre determinado tema tributário no dia do início do julgamento pelo Tribunal Superior e qual o número de ações ajuizadas após a conclusão do julgamento de mérito?**

Para responder às Perguntas 11 e 12, cujos resultados são conectados, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formular pedidos pela LAI, sem a realização de entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

O método quantitativo não retornou resultado satisfatório para responder a essas perguntas. Com relação ao DataJud, ressalta-se que a maior dificuldade enfrentada pela equipe foi vincular os processos em andamento, individualmente, aos temas repetitivos ou de controle concentrado de constitucionalidade julgados pelos Tribunais Superiores.

Assim, a despeito da tentativa de extração de tais processos dos dados fornecidos no "Painel de Demandas Repetitivas" disponibilizado no sítio eletrônico do CNJ, para posterior cruzamento com as informações extraídas dos Diários Oficiais, não foi possível alcançar o resultado pretendido.

No que diz respeito à LAI, responderam às perguntas a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF bem como a PGM/Maceió. As seis procuradorias que responderam às perguntas formuladas via LAI informaram inicialmente que não possuíam dados relativos às informações solicitadas.

Apesar disso, a PGFN informou que "Com base na sua experiência cotidiana, as unidades da PGFN já reportaram, em algumas oportunidades, um incremento no número de ajuizamentos" quando do (i) reconhecimento da repercussão geral, (ii) da inclusão do tema na pauta de julgamentos, (iii) na semana que antecede o julgamento, bem como (iv) "entre o julgamento de mérito desfavorável à Fazenda Nacional e o julgamento de eventuais embargos declaratórios".

Considerando a insuficiência dos dados, a equipe transmitiu novos pedidos LAI direcionados a Procuradorias para a obtenção das informações pretendidas a partir de uma base amostral limitada. Como se vê a seguir, nove Procuradorias apresentaram suas respostas, quais sejam, PGFN, PGE/SP, PGE/AL, PGE/PE, PGM/São Paulo, PGM/Belo Horizonte, PGM/Rio de Janeiro, PGM/Recife e PGM/Boa Vista.

À exceção da PGFN, todas as outras Procuradorias afirmaram não existir dados disponíveis para responder aos questionamentos direcionados aos temas de repercussão geral sugeridos como base da amostra.

Ressalta-se que a PGE/AL informou que "exemplificando, recentemente, em relação ao posicionamento do STF quanto ao DIFAL, em 24 de fevereiro do corrente ano, diante da enxurrada de ações o que se observou foi que muitas ações foram interpostas minutos antes da decisão".

Com relação à PGFN, com base na amostra de quatro temas de repercussão geral e considerando "apenas daqueles processos judiciais acompanhados pela PGFN em relação aos quais foi possível identificar tanto as controvérsias discutidas quanto as respectivas datas de ajuizamento", verifica-se o resultado conforme a Tabela 31.

Tabela 31: Número de ações ajuizadas por tema, referente à PGFN

Tema/STF	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	Total
69	2051	956	303	159	1165	22523	27157
163	4399	8	2	0	344	1261	6014
20	1202	2	217	6	0	8850	10277
482	955	112	71	4	5316	1667	8125

(1) Antes da liberação para inclusão em pauta;
(2) Entre a liberação e a inclusão do processo na pauta;
(3) Entra a inclusão e o início do julgamento;
(4) Dia do julgamento;
(5) Entre o julgamento e a conclusão do julgamento;
(6) Após a conclusão do julgamento.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Nota-se o crescimento no número de ajuizamento de medidas judiciais especialmente entre (i) o início do julgamento e a sua conclusão e (ii) após a sua conclusão.

Adicionalmente aos dados obtidos, ressaltam-se relevantes informações obtidas no "Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios"[20] do CNJ(2021), referentes ao número de (i) novos de incidentes (recursos re-

20 Foram aplicados os filtros de Assunto "DIREITO TRIBUTÁRIO", "RG - Repercussão Geral" e "RR - Recurso Repetitivo.

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

Os dados disponibilizados pelo CNJ, abordados detalhadamente na resposta à pergunta 39, revelam o crescimento do número de processos sobrestados a partir de 2015.

As respostas detalhadas estão compiladas na Tabela 32.

Tabela 32: Respostas detalhadas à pergunta 11 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Órgão	**Resposta**
PGFN	"De início, é de se registrar que os dados sobre processos judiciais são custodiados pelo Poder Judiciário. A PGFN, enquanto Advocacia Pública e dentro de suas limitações institucionais, guarda e associa algumas informações, que lhes sejam úteis, dos processos judiciais em que atua, muitas vezes a partir de registros manuais realizados por Procuradores e servidores nas suas diversas projeções. Com base na sua experiência cotidiana, as unidades da PGFN já reportaram, em algumas oportunidades, um incremento no número de ajuizamentos quanto a um determinado tema a partir do reconhecimento da repercussão geral e uma nova aceleração na curva de ajuizamentos por ocasião da inclusão do tema na pauta de julgamentos, na semana que antecede o julgamento, bem como entre o julgamento de mérito desfavorável à Fazenda Nacional e o julgamento de eventuais embargos declaratórios. Todavia, a PGFN ainda não possui uma análise minuciosa e periódica dessa informação." Em relação ao pedido complementar: "(...) Diante da nova solicitação, esta Adjuntoria engendrou esforços para realizar a análise solicitada pelo INSPER, conforme se passa a expor. Antes, contudo, convém esclarecer que a gestão de processos judiciais é feita pelo Poder Judiciário. A PGFN organiza informações de acordo com as necessidades da sua atividade, sem pretensões totalizantes a respeito de quantitativo de processos ou completude de informações gerenciais sobre processos judiciais. Feitas essas considerações, passamos à análise do conteúdo do pedido de informações. (...) Para responder a essas questões foram consideradas amostras de ações judiciais relacionadas a quatro temas declinados no documento 1_ANEXO PGFN (SEI 19157242) cujos quantitativos estão representados na coluna intitulada "Total". Trata-se, portanto, apenas daqueles processos judiciais acompanhados pela PGFN em relação aos quais foi possível identificar tanto as controvérsias discutidas quanto as respectivas datas de ajuizamento. O Tema 415 de repercussão geral não foi considerado nas respostas por não ser acompanhado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (no âmbito da AGU, o tema é acompanhado pela Procuradoria-Geral Federal). Os resultados estão expressos nas colunas, de acordo com os filtros temporais indicados: (vide tabela acima)."
PGE/SE	"Não temos registrado em nosso sistema as informações solicitadas."
PGE/RJ	"A Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, em virtude da implantação de seu novo sistema de acompanhamento eletrônico de processos (PGEDIGITAL), não vem realizando a contabilização relativa aos marcos acima elencados, o que voltará a acontecer quando da implantação completa em todo o órgão."
PGE/RR	"A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada."
PGE/SP	"Dados indisponíveis."
PGE/AL	"Primeiramente registro que não identifiquei os 'julgamentos relacionados abaixo'. De qualquer modo, sendo esta Procuradoria um grande escritório jurídico na defesa do Estado, não realizamos o controle de interposição de ações, pois o nosso sistema trabalha com a distribuição de processos conforme somos citados/intimados. Entretanto, exemplificando, recentemente, em relação ao posicionamento do STF quanto ao DIFAL, em 24 de fevereiro do corrente ano, diante da enxurrada de ações o que se observou foi que muitas ações foram interpostas minutos antes da decisão. Tanto ações novas como peticionamentos requerendo em ações em andamento a aplicação imediata. Ou seja, na verdade essa análise em relação ao número de processos é feita pela Procuradoria de maneira pontual e como estratégia de defesa. R. Trata-se de controle de interesse do Poder Judiciário e o nosso sistema não faz esse acompanhamento."
PGE/PE	"Não sei informar. É matéria atinente ao contencioso tributário."
PG/DF	"A PGDF ainda não dispõe de ferramentas aptas a controlar a quantidade de processos judiciais que se submeteram a essa situação."
PGM/Maceió	"Não possuímos dados suficientes para responder tais perguntas."
PGM/São Paulo	"Em relação aos demais itens do pedido, informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação, nos termos do art. 16, III, do Decreto n. 53.623/2012."
PGM/Belo Horizonte	"Não possuímos tal dado."
PGM/Rio de Janeiro	"Não temos registrado em nosso sistema as informações solicitadas."
PGM/Recife	"Por oportuno, informo não haver registros dos demais dados solicitados."
PGM/Boa Vista	"Não dispomos de tais dados estatísticos. Na oportunidade, informamos que é de interesse da administração municipal a implementação de tais mecanismos, os quais já são objetos de levantamento prévio acerca de quais sistemas atenderiam de melhor forma ao interesse da fazenda municipal."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

PERGUNTA 13 – MANDADOS DE SEGURANÇA E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

- **Qual o percentual de processos judiciais instaurados por contribuintes e originados de mandados de segurança?**

A equipe interpretou como produto desta pergunta o percentual de mandados de segurança entre os processos judiciais propostos por contribuintes. Para alcançar esse resultado, a equipe definiu como metodologia a utilização de métodos quantitativos. Não foram transmitidos pedidos pela LAI ou realizadas entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes aos "Mandados de segurança" e "Ações antiexacionais". Para alcançar o resultado pretendido, a equipe identificou e calculou o percentual dos resultados em que os mandados de segurança foram identificados nos resultados de ações antiexacionais.

Com base nos resultados encontrados, verificou-se que **21,2%**[21] das ações antiexacionais correspondem a mandados de segurança.

Adicionalmente ao uso da metodologia de busca por expressões regulares (Regex), a equipe também utilizou o banco de dados DataJud, fornecido pelo CNJ. Para alcançar os resultados, a equipe buscou a quantidade de cadastros nas classes processuais "120 – Mandado de Segurança Cível" e "119 – Mandado de Segurança Coletivo", vinculadas a processos tributários.

Considerando o universo de ações antiexacionais cadastras no DataJud, referentes às classes processuais "1107 – Procedimento de Conhecimento", "1118 – Embargos à Execução Fiscal", "12133 – Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", "120 – Mandado de Segurança Cível" e "119 – Mandado de Segurança Coletivo", foi identificado o seguinte resultado (Tabela 33).

Tabela 33: Mandados de segurança em ações antiexacionais

Classe	Percentual[22]
Mandado de Segurança Cível	35,60%
Mandado de Segurança Coletivo	0,65%

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

21 Em números absolutos, o percentual apontado representa 118.553 processos.

22 Em números absolutos, o percentual representa 495.170 de mandados se segurança e 8.630 de mandados de segurança coletivos.

Por fim, a equipe ressalta que na resposta à pode-se observar os resultados de todas as classes de demandas instauradas por contribuintes, a título de comparação das demandas antiexacionais.

PERGUNTA 14 – VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E A ORIENTAÇÃO FIRMADA JUDICIALMENTE

- **Qual o percentual de processos judiciais originados de autos de infração que contrariam a orientação firmada judicialmente?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a utilização de métodos quantitativos e a formulação de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Ao realizar os testes com as palavras-chave, a equipe identificou a impossibilidade de obter os dados pretendidos com segurança, pois estes envolviam informações referentes ao contencioso administrativo que não obrigatoriamente constam nas decisões judiciais, como, por exemplo, a data de lavratura do auto de infração. Ressalta-se que o contencioso tributário administrativo não é considerado objeto principal do diagnóstico pretendido nesta pesquisa.

Dessa forma, a equipe interpretou e reformulou a pergunta de modo a investigar a resposta que mais se aproximasse do resultado pretendido. Assim, foram transmitidos pedidos pela LAI direcionados ao grupo “Fisco” que questionavam se os órgãos possuíam ato normativo que vinculasse seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores e, em caso afirmativo, solicitando que fossem indicadas em quais situações, com o envio do ato normativo correspondente.

Foram recebidas 22 respostas a essa pergunta, sendo os respondentes: RFB, Sefaz/DF, Sefaz/MG, Sefaz/AM, Sefaz/CE, Sefaz/PA, Sefaz/PE, Sefaz/SP, Sefaz/SE, Sefaz/AL, Sefaz/TO, Sefaz/RS, Sefaz/MT, Sefaz/RJ, Sefaz/RN, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/São Paulo, Sefaz/Belo Horizonte, Sefaz/Rio de Janeiro, Sefaz/Recife, Sefaz/Fortaleza e Sefaz/Boa Vista, que podem ser assim sintetizadas (Tabela 34).

Tabela 34: Atos normativos vinculativos da Administração tributária aos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores

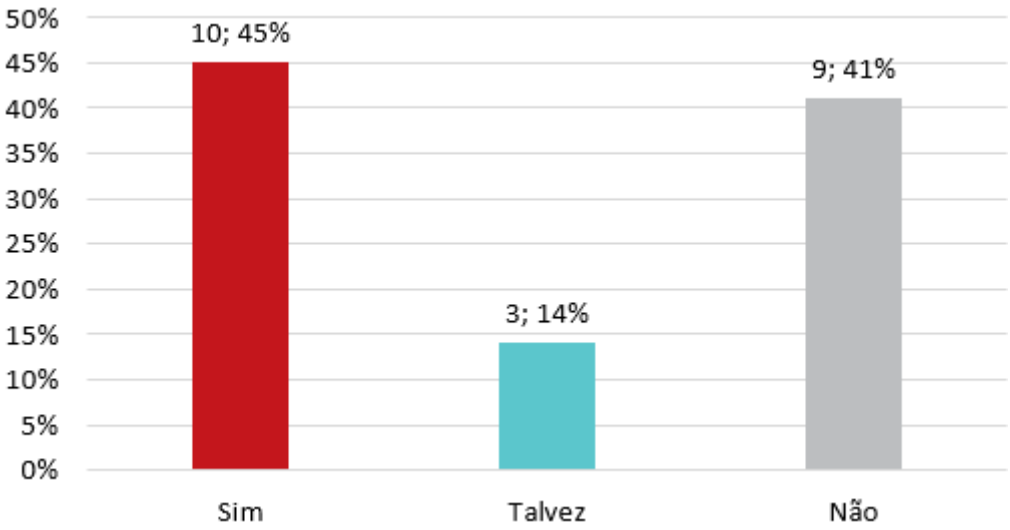
Órgão	Possui ato?	Quais situações?	Ato normativo
RFB	Sim	No caso de decisões desfavoráveis à Fazenda Nacional, proferidas pelo STF e pelo STJ, sob a sistemática dos ritos da repercussão geral e dos recursos repetitivos, a vinculação dos Auditores Fiscais da RFB se dá nos termos das manifestações da PGFN contendo a delimitação da matéria decidida.	Art. 19-A, Lei n. 10.522/2002
Sefaz/DF	Não	-	
Sefaz/MG	Sim	Matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores, sejam objeto de ato declaratório do Advogado-Geral do Estado; Caso exista decisão do STF desfavorável em controle concentrado de constitucionalidade ou proferida pelo Plenário; Matérias que contrariem enunciado de súmula do STF, vinculante ou não, ou dos Tribunais Superiores; Caso exista acórdão com trânsito em julgado desfavorável em incidente de assunção de competência ou em incidente de resolução de demandas repetitivas; Matérias decididas em definitivo de modo desfavorável pelo STF ou STJ em sede de julgamento realizado nos termos do art. 1.036 da Lei Federal n. 13.105, de 16 de março de 2015; Matérias decididas em definitivo de modo desfavorável pelo TST em sede de julgamento realizado nos termos do art. 896-C do Decreto-Lei Federal n. 5.452, de 1º de maio de 1943.	Art. 1º, II a VII, Lei Estadual n. 23.172/2018
Sefaz/AM	Não	-	
Sefaz/CE	Sim	ADI ou ADC, após a publicação da decisão; ADI, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal; e Súmula Vinculante aprovada pelo STF	Art. 48, §2º, Lei n. 15.614/2014
Sefaz/PA	Sim	Decisão do Plenário do STF proferida em controle concentrado de constitucionalidade; Decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do STF, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do STJ, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos; Súmula do STF e do STJ em matéria tributária; Incidentes de resolução de demanda repetitiva; Súmula do TJ/PA sobre direito local	Art. 42, Lei n. 6.182/1998
Sefaz/PE	Não	-	Art. 28, Lei n. 13.457/2009
Sefaz/SP	Sim	ADI; ADI, por via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspendido a execução do ato normativo; e Súmula Vinculante	
Sefaz/SE	Sim	ADC ou ADI decididas no âmbito do STF.	Não informado
Sefaz/AL	Não	-	
Sefaz/TO	Parcial	A despeito da resposta negativa acerca da legislação, a SEFAZ afirmou respeitar o conteúdo de súmulas vinculantes.	
Sefaz/RS	Sim	Decisões do STF ou do TJ/RS em controle concentrado de constitucionalidade; Enunciados de súmula vinculante; Acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; Enunciados das súmulas do STF em matéria constitucional e do STJ em matéria infraconstitucional; e Pareceres da Procuradoria-Geral do Estado no âmbito do Poder Executivo.	Art. 58, Lei n. 15.612/2021
Sefaz/MT	Sim	Débito decorrente de ocorrência cujo caráter infracional foi afastado por reiteradas decisões judiciais, emanadas de Tribunais brasileiros.	Art. 1º, §4º, II, e §6º, II, do Anexo VIII do RICMS
Sefaz/RJ	Não	-	
Sefaz/RN	Sim	Decisões reiteradas do STJ ou por decisão definitiva do STF	Art. 109, do Decreto n. 13.796/98
Sefaz/ Porto Alegre	Não	-	

Órgão	Possui ato?	Quais situações?	Ato normativo
Sefaz/São Paulo	Parcial	A despeito da resposta negativa acerca da legislação, a SEFIN informou que o Presidente do Conselho Municipal de Tributos poderá propor súmula, de caráter vinculante para todos os órgãos da Administração Tributária, decorrente de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF em matéria constitucional ou pelo STJ em matéria infraconstitucional; O Chefe da Representação Fiscal deverá solicitar autorização ao Secretário Municipal da Fazenda para a não interposição de recurso de revisão com fundamento em decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF em matéria constitucional ou pelo STJ em matéria infraconstitucional; e Cabe pedido de reforma da decisão contrária à Fazenda Municipal, proferida em recurso ordinário e em reexame necessário, que adotar interpretação da legislação tributária divergente da adotada pela jurisprudência firmada nos tribunais judiciários.	Art. 44-A, Lei n. 14.107/2005
Sefaz/Belo Horizonte	Parcial	A despeito da resposta negativa acerca da legislação, a SEFIN afirmou respeitar rigorosamente o conteúdo de súmulas vinculantes, e decisões tomadas em sede de recursos repetitivos e repercussão geral.	-
Sefaz/Rio de Janeiro	Não	-	
Sefaz/ Recife	Não	-	
Sefaz/ Fortaleza	Sim	Decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade; Súmulas do STF ou do STJ; Acórdãos proferidos pelo STF ou STJ em julgamento de recursos repetitivos; Entendimentos firmados em IRDR ou de IAC.* 2. O julgamento deverá observar: (i) decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; e (ii) enunciados das súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal, sob o regime do art. 103-A da Constituição Federal. No tocante ao pedido de envio do ato normativo correspondente, infelizmente ainda não podemos fazer, uma vez que a norma, apesar de aprovada pela Câmara de Vereadores, ainda espera a sanção do Chefe do Executivo, podendo, contudo, ser solicitada e enviada após a aludida sanção."	
Sefaz/Boa Vista	Não	-	

*Norma aprovada pela Câmara de Vereadores, que ainda espera a sanção do Chefe do Executivo.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

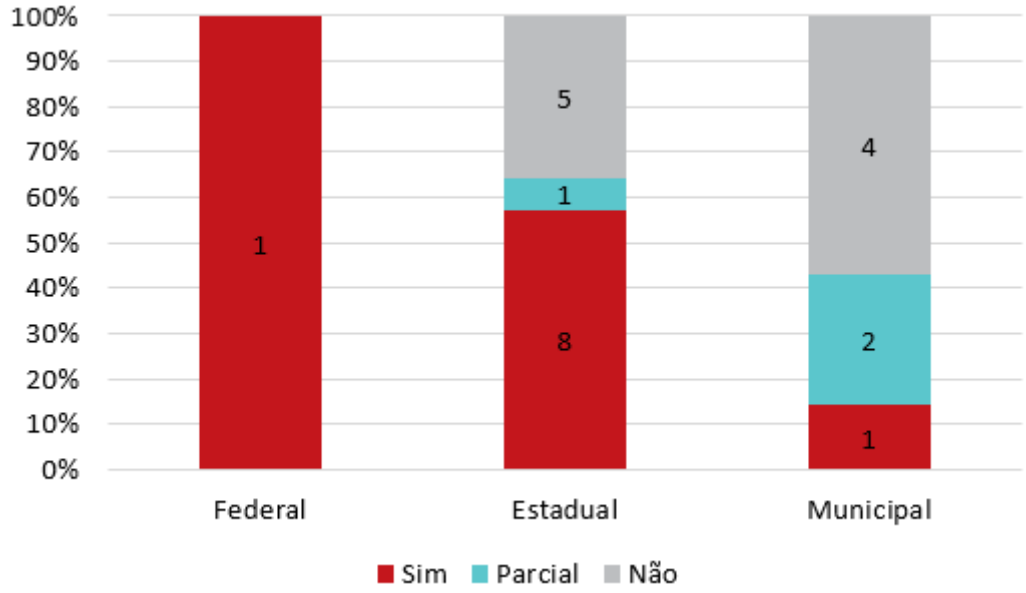
Como se vê, 13 respostas obtidas são positivas ou parcialmente positivas, ou seja, 59% do total, contra nove respostas negativas, que representam 41% do total.

Figura 6: Atos vinculativos da Administração tributária



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Figura 7: Atos vinculativos da Administração tributária por esfera



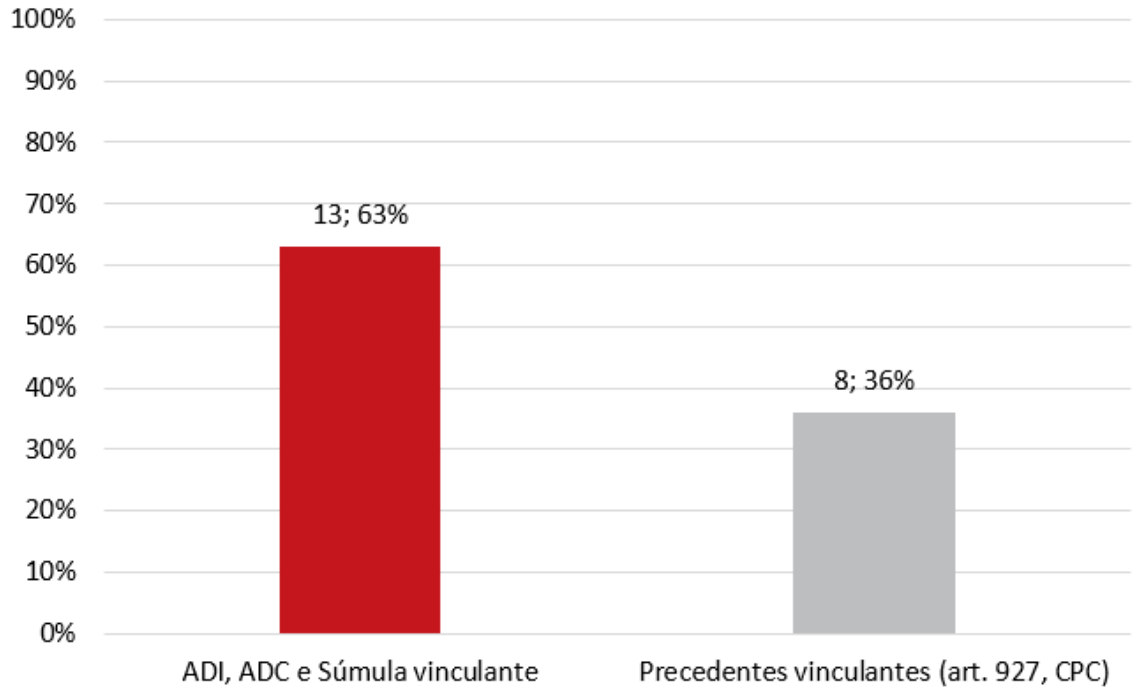
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

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

Ao se analisar as respostas ofertadas pelos Fiscos, é de se considerar, adicionalmente, que a Constituição Federal estabelece em seus arts. 102, § 2º, e 103-A que as súmulas vinculantes e decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em ADI e ADC produzirão eficácia *erga omnes* relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Dessa forma, ao se recortar das 22 respostas listadas os órgãos que ultrapassam a supramencionada determinação constitucional, identifica-se que nove possuem normas que vinculem servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores: RFB, Sefaz/MG, Sefaz/PA, Sefaz/RS, Sefaz/MT, Sefaz/SP, Sefaz/RN, Sefaz/Belo Horizonte e Sefaz/Fortaleza.

Figura 8: Atos vinculativos em relação à precedentes dos Tribunais Superiores



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

As respostas detalhadas dos Fiscos quanto à eventual ato normativo que vincule seus/suas servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores estão transcritas na Tabela 35.

Tabela 35: Respostas detalhadas à pergunta 14 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Fiscos	
Órgão	**Resposta**
RFB	"Em atenção à sua solicitação, informamos que a vinculação dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (RFB) a determinadas decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores encontra-se prevista no art. 19-A da Lei n. 10.522, de 2002. Tendo vista as disposições da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1, de 2014, nos casos de decisões desfavoráveis à Fazenda Nacional, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob a sistemática dos ritos da repercussão geral e dos recursos repetitivos, a vinculação dos Auditores Fiscais da RFB se dá nos termos das manifestações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contendo a delimitação da matéria decidida. As manifestações da PGFN, materializadas em notas e pareceres, encontram-se divulgadas no site da Receita Federal na Internet, no endereço https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/decisoes-vinculantes-do-stf-e-do-stj-repercussao-geral-e-recursos-repetitivos"
Sefaz/DF	"Em atenção ao Despacho - SEEC/GAB/OUVIDORIA, o qual remete a Solicitação n. 00040000590202137 (71264270), que questiona se esta Secretaria de Estado possui ato normativo que vincule seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores, informamos que não há atos específicos relacionados ao assunto em tela e que tais decisões são apreciadas e encaminhadas por órgãos jurídicos e de controle, a exemplo da Procuradoria-Geral do Distrito Federal, Tribunal de Contas do DF, Corregedoria-Geral do DF, os quais emitem as recomendações cabíveis em cada caso."

Respostas detalhadas	
Fiscos	
Órgão	**Resposta**
Sefaz/MG	"Em atenção ao pedido de acesso a informação em tela, por meio do qual foi-nos apresentado questionamento se há, na Advocacia-Geral do Estado, ato normativo que vincule seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores e, em caso positivo, indicar em quais situações e enviar cópia do ato normativo correspondente, o entendimento adotado pela Procuradoria de Tributos e Assuntos Fiscais desta Advocacia-Geral do Estado é de que a resposta é, sim, positiva. Isso pois, existe no Estado de Minas Gerais a Lei Estadual n. 23.172/2018, que autoriza a Advocacia-Geral do Estado a não ajuizar, não contestar ou desistir de ação em curso, não interpor recurso ou desistir de recurso que tenha sido interposto nos casos que especifica. A leitura do art. 1º, II a VII, da Lei Estadual n. 23.172/2018 revela que os precedentes dos Tribunais Superiores constituem o critério principal para autorizar o não ajuizamento, a não apresentação de contestação ou a desistência de ações em curso, bem como a não interposição de recursos ou a desistência de recursos interpostos, contribuindo enormemente para a redução da litigiosidade por parte da Advocacia-Geral do Estado, no exercício da representação judicial do Estado de Minas Gerais. Referida lei foi regulamentada pela Resolução AGE n. 25/2019, que é largamente utilizada pelos Procuradores do Estado lotados na Procuradoria de Tributos e Assuntos Fiscais."
Sefaz/AM	"Em atenção ao questionamento efetuado na fl. 03, informo que este Conselho de Recursos Fiscais - CRF, órgão de julgamento de segunda instância de julgamento de processos tributários administrativos, não possui ato normativo que vincule suas decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores, embora possam ser seguidas."
Sefaz/CE	"Em resposta à solicitação encaminhada ao Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará destaca-se que referido Órgão encontra-se regulado pela Lei n. 15.614/2014. No tocante à indagação acerca da existência de normativo vinculando seus servidores a decisões judiciais proferidas pelos Tribunais Superiores, informa-se que sim, a teor do art. 48, §2º da Lei n. 15.614/2014, in verbis: Art. 48. § 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal STF, observado: I - em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão; II - em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal; III - em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103 A da Constituição Federal. Dessa forma, a observância das decisões proferidas pelos Tribunais Superiores está adstrita à situações acima especificadas."
Sefaz/PA	"A consulente questiona se o TARF possui ato normativo que vincule seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores. Resposta: SIM, consta no Art. 42 da Lei n. 6.182/98. Art. 42. As decisões do Tribunal serão tomadas na forma desta Lei e das disposições do Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários. [...] § 3º Os Conselheiros deverão observar os precedentes judiciais firmados em: I - decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade; II - decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos; III - súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria; IV - incidentes de resolução de demanda repetitiva; V - súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local"
Sefaz/PE	"Em resposta à indagação, informamos que não há ato normativo para vinculação de servidores à decisão de Tribunais Superiores. Todo Contencioso do Estado de Pernambuco, em relação às Secretarias Estaduais, órgãos da administração direta, é de responsabilidade da Procuradoria Geral do Estado."
Sefaz/SP	"Informamos que sim. O ato normativo é a Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009, mais especificamente seu artigo 28, a seguir reproduzido, indicando as situações de vinculação. Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I - em ação direta de inconstitucionalidade; II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspendido a execução do ato normativo; III - em enunciado de Súmula Vinculante."
Sefaz/SE	"Os servidores fazendários estão adstritos à aplicação da legislação tributária estadual, desde que não afastada em sede de Ação Direta de Constitucionalidade (ADC), negado ao Estado, ou, Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), decididas no âmbito do STF."
Sefaz/AL	"Em atenção ao pedido de informações sob Protocolo 1681/2021 apresentado por Vossa Senhoria, o Serviço de Informação ao Cidadão informa que não possuímos o ato normativo mencionado."
Sefaz/TO	"Inexiste ato normativo vigente que determine a vinculação das decisões de julgamento emanadas pelo Contencioso Administrativo Tributário (CAT) da Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins (SEFAZ/TO) às decisões proferidas por tribunais superiores, contudo, ao tomar conhecimento de Súmulas Vinculantes, que tem por efeito vinculação das decisões dos órgãos do judiciário e da administração pública, e Teses de Repercussão Geral, que por sua natureza possuem efeitos erga omnes, a tendência desse tribunal administrativo é o acompanhamento da jurisprudência ali determinada, a fim de tornar profícuos os princípios da celeridade e duração razoável do processo, bem como mitigar o desgaste e dispêndio da máquina administrativa e judicial, incluído o do contribuinte (sujeito passivo), ao arrastar demanda processual que, ao final, não produzirá crédito tributário exequível."

Respostas detalhadas	
Fiscos	
Órgão	**Resposta**
Sefaz/RS	"Em atenção ao seu pedido de informação ao Governo do Estado do Rio Grande do Sul LAI 30915, informamos que: 1 - Em relação às decisões em processos administrativos em geral o art. 58 da Lei n. 15.612, de 6 de maio de 2021 (em anexo), prevê: Art. 58. As decisões administrativas observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - os pareceres da Procuradoria-Geral do Estado no âmbito do Poder Executivo. § 1º Caso a autoridade administrativa entenda que as teses jurídicas firmadas nas hipóteses de que trata o «caput» não devem ser aplicadas ao caso concreto, sua decisão ficará condicionada à emissão prévia de parecer não vinculante pela Procuradoria-Geral do Estado, no âmbito do Poder Executivo Estadual. § 2º A autoridade administrativa que não observar parecer da Procuradoria-Geral do Estado, ao qual ato do Governador do Estado tenha atribuído efeitos vinculantes no âmbito do Poder Executivo Estadual, responderá civil e administrativamente pelas consequências dos seus atos. 2- Em relação ao processo tributário administrativo, disciplinado pela Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, não há previsão nesse sentido, tampouco se aplica subsidiariamente a regra geral da Lei 15.612/21, como expressamente ressalvado no parágrafo único do art. 4º: Art. 4º Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes subsidiariamente os preceitos desta Lei, naquilo que for compatível. Parágrafo único. A subsidiariedade prevista no "caput" deste artigo não se aplica ao procedimento tributário administrativo, disciplinado pela Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. 3 - Não foram localizados outros atos normativos com essa temática."
Sefaz/MT	"Pois bem, a partir de consulta aos atos normativos, que dispõem sobre matéria tributária, registrados no Sistema Portal da Legislação disponibilizado na página da Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso na internet (www.Sefaz.mt.gov.br), informa-se que foram encontrados na legislação tributária estadual os seguintes dispositivos normativos que possuem relação com o tema veiculado no questionamento: artigo 1º, § 4º, inciso II, e § 6º, inciso II, do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014. Transcreve-se o trecho pertinente: Art. 1º (...) § 4º Para fins do preconizado no § 2º deste artigo, considera-se como: I – exigência antieconômica, aquela cujo custo para realização da receita decorrente do débito seja superior ao valor deste, após a respectiva consolidação; II – inviável, aquela relativa a débito decorrente de ocorrência cujo caráter infracional foi afastado por reiteradas decisões judiciais, emanadas de Tribunais brasileiros. § 5º A consolidação do débito, em conformidade com o asseverado no inciso I do § 4º deste artigo, consistirá da soma dos valores originários, da correção monetária, da multa e dos juros de mora correspondentes, por natureza do débito, registrados em nome do contribuinte, pertinentes a todos os fatos geradores ocorridos até a data fixada, consignados no Sistema Eletrônico de Conta Corrente Geral do Estado de Mato Grosso – CCG/SEFAZ. § 6º Respeitado o estatuído nos §§ 2º, 4º e 5º deste artigo, a Secretaria Adjunta da Receita Pública editará portaria para: I – fixar o valor da exigência considerada antieconômica em determinado período, bem como a data da consolidação; II – divulgar as ocorrências descaracterizadas como infração por Tribunais brasileiros, cujos débitos têm a respectiva exigência dispensada nos termos deste artigo. (...) Registra-se que os dispositivos do Regulamento do ICMS acima mencionados podem ser encontrados, com a redação atualizada, no seguinte endereço eletrônico: http://www.Sefaz.mt.gov.br/legislacao/SubIndice.aspx?ID=208
Sefaz/RJ	"Superintendência de Tributação: 'Em atenção ao despacho n. 23312239, informamos que não é de nosso conhecimento que a SEFAZ tenha editado ato normativo que vincule seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores. Att, Luiz Cezar Moretzsohn Rocha. Auditor Fiscal da Receita Estadual. Superintendente de Tributação.' Conselho de Contribuintes: 1Em resposta ao despacho SEI n. 23312239, informa-se que não há ato normativo da SEFAZ nos termos expostos. Marcos dos Santos Ferreira Presidente do Conselho de Contribuintes'"
Sefaz/RN	"Existe em nosso Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto n. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, e alterações posteriores (Regulamento do PAT), um dispositivo que prevê que sigamos o STJ, em decisões reiteradas, e o STF, em suas decisões definitivas, conforme transcrito abaixo: Art. 109. Instaurado o contraditório, a competência para julgamento do processo administrativo tributário em primeira instância é do auditor fiscal membro da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais. § 1º. Não se inclui na competência do julgador de primeira instância o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição de lei e de ato normativo infralegal, exceto em se tratando de matéria já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal."
Sefaz/ Porto Alegre	"Relativo ao seu pedido de informação ao Município de Porto Alegre, informamos que não há ato normativo neste Município que vincule servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores. As decisões sobre casos levados à justiça são cientificadas pela Procuradoria Geral do Município e cumpridas."

Respostas detalhadas	
Fiscos	
Órgão	**Resposta**
Sefaz/São Paulo	"Em atenção ao pedido e-SIC n. 61126, em cumprimento ao Decreto n. 53.623/2012, alterado pelo Decreto n. 54.779/14, que regulamenta a Lei Federal n. 12.527/2011, esclarecemos que não localizamos normativo municipal que determine a vinculação dos servidores de SF a decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, ou mesmo aos precedentes de observância obrigatória exarados pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo ou pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Tangenciando o tema, há apenas o disposto na Lei n. 14.107, de 2005: (...)"
Sefaz/Belo Horizonte	A resposta é negativa. Muito embora o município de Belo Horizonte respeite rigorosamente o conteúdo de súmulas vinculantes, e decisões tomadas em sede de Recursos Repetitivos e Repercussão Geral, essa matéria não foi objeto de nenhum ato normativo vinculando seus servidores a decisões proferidas por Tribunais Superiores, até porque, não raro, não há exatamente homogeneidade na jurisprudência daqueles tribunais em matéria tributária, de forma que não há uma orientação jurisprudencial uniforme para orientar a administração tributária em diversos pontos relacionados à política tributária. Cabe ressaltar que a legislação de Belo Horizonte autorizou, e autoriza, a transação para solução de litígios em diversas hipóteses, cabendo destacar o disposto no inciso I do art. 12 da Lei n. 9.532, de 17 de março de 2008, que ora reproduzimos, verbis: "Art. 12 - Fica o Município autorizado a celebrar transação nos processos judiciais em que for parte, conforme regulamento específico, desde que: I - a matéria em discussão esteja sumulada nos tribunais superiores ou seja objeto de jurisprudência predominante nesses tribunais; (...)"
PGM/Rio de Janeiro	"A Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro afirmou que não possui ato normativo que vincule seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores, conforme possibilidade prevista no artigo 11, §1º, inciso III da Lei 12.527/11. Caso deseje apresentar recurso sobre este atendimento específico, favor registrar por meio da Central 1746 em até 10 dias, conforme disposto no artigo 24 do Decreto RIO n. 44745/2018."
Sefaz/ Fortaleza	"Sim. Na verdade a nova lei que dispõe sobre o funcionamento e a competência do Contencioso Administrativo Tributário (CAT) e do processo que nele tramita vincula seus julgadores de 1ª instância bem como seus Conselheiros (julgadores de 2ª instância e instância especial) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores ao determinar que: 1. A impugnação (contida na petição inicial), sob pena de ser julgada liminarmente improcedente, e a admissibilidade do recurso voluntário, art. 38 e art. 76, § 5º, respectivamente, deverão observar: (i) decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; (ii) enunciados de súmulas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça; (iii) acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; (iv) entendimentos firmados em incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR) ou de assunção de competência (IAC); 2. O julgamento deverá observar: (i) decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; e (ii) enunciados das súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal, sob o regime do art. 103-A da Constituição Federal. No tocante ao pedido de envio do ato normativo correspondente, infelizmente ainda não podemos fazer, uma vez que a norma, apesar de aprovada pela Câmara de Vereadores, ainda espera a sanção do Chefe do Executivo, podendo, contudo, ser solicitada e enviada após a aludida sanção."
Sefaz/ Recife	"Em resposta ao pedido de informação n. 2021007630060000405, informo que não haver registros sobre a informação solicitada."
Sefaz/Boa Vista	"Não existe ato normativo que vincule seus servidores a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores. Na oportunidade expõe ainda que nos termos do art. 48, I da Lei 1.370/2011 que DISPÕE SOBRE A ORGANIZAÇÃO DA PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE BOA VISTA - PGM, os Procuradores do Município possuem independência funcional, sujeitando-se somente aos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade e indisponibilidade do interesse público. Nestes termos: Art. 48 (...) Por outro lado, dispõe ainda a Lei 1.730/2011 que aos procuradores municipais é vedada a contestação por negativa geral, porém, sendo possível a não propositura de contestação e/ou recursos quando a medida for contraindicada ou infrutífera. Art. 58 (...) Desse modo, sabedores da existência de precedentes julgados em regime de REPERCUSSÃO GERAL ou RECURSOS REPETITIVOS (art. 1.300 do CPC) é prerrogativa do Procurador do Município, pugnar, fundamentadamente, pela não apresentação de contestação ou pela não interposição de recursos."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

PERGUNTA 15 – ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ESPECIALIZADOS

- **Qual a quantidade e percentual, em relação ao total, de varas, turmas, câmaras e, ou, órgãos de julgamento especializados no julgamento de questões tributárias?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a formulação de pedidos pela LAI. Não foram utilizados métodos quantitativos ou definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados ao grupo "Tribunais", que compreende os 16 Tribunais Estaduais objeto desta pesquisa e os cinco Tribunais Regionais Federais.

Como forma de interpretação da pergunta, a equipe informou aos Tribunais que "especializado" tem o sentido de "exclusividade", haja vista a impossibilidade de atribuição de um percentual a partir do qual a quantidade de processos tributários poderia ser considerada como "especializada".

Ressalta-se, ainda, que a equipe considerou exclusivamente as respostas concedidas pelos próprios Tribunais quanto à especialização de suas varas, turmas ou câmaras (Tabela 36).

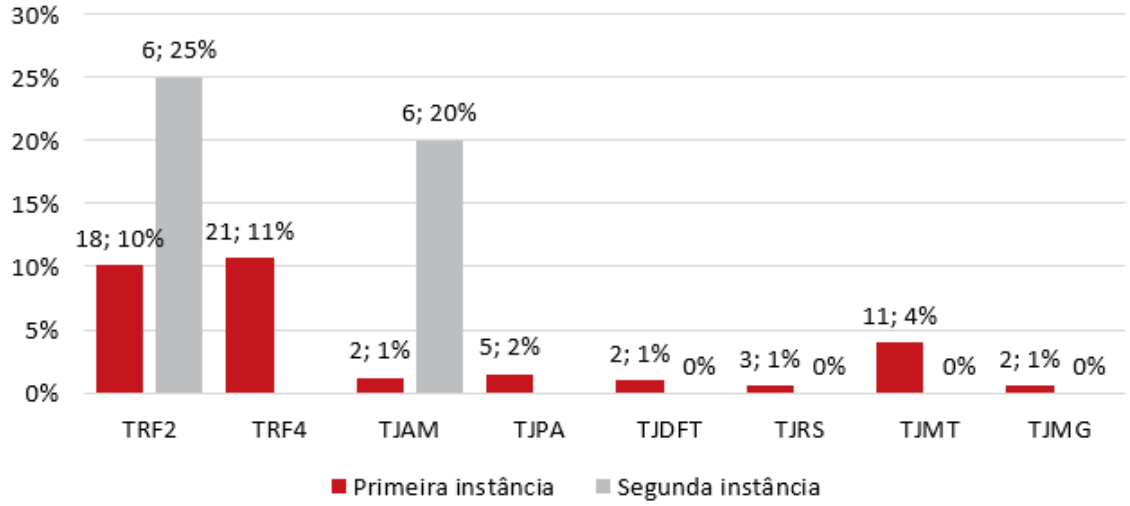
Tabela 36: Varas, turmas, câmaras e órgãos de julgamento especializados

Tribunal	Primeira instância	Segunda instância
TRF2	10,1% (18 Varas)	25% (6 gabinetes)
TRF3	Não há	Não há
TRF4	10,7% (21 Varas)	20% (6 gabinetes)
TJAM	1,2% (2 Varas)	0
TJRR	6%*	
TJPA	1,5% (5 juízes(as))	-
TJDFT	0,94% (2 Varas)	0
TJBA	9 Varas**	0
TJRS	0,51% (3 Varas)	-
TJSE	0	0
TJMT	4% (11 Varas)	0
TJMG	0,57% (5 Varas)	0
TJRO	2 Varas**	-

*Os percentuais fornecidos pelo TJRR não foram segregados por instância ou individualizados.
**Não foi possível levantar o percentual referente à especialização do Tribunal pela ausência de indicação do número total das varas.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Considerando as respostas positivas e válidas, é possível conferir na Figura 9 a representação gráfica do grau de especialização dos Tribunais respondentes.

Figura 9: Especialização dos órgãos de julgamento, por Tribunal



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Ressalta-se que, em razão da insuficiência de informações, não foram considerados na ilustração o TJRR, TJBA e TJRO.

As respostas detalhadas recebidas pelos Tribunais podem ser conferidas na Tabela 37.

Tabela 37: Respostas detalhadas à pergunta 15 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Órgão	**Resposta**
STJ	"Na forma do Regimento Interno do STJ, há no Tribunal três áreas de especialização estabelecidas em razão da matéria. Nessa divisão de competências, cabe à Primeira Seção do Tribunal, formada por 10 dos 33 Ministros desta Corte, o julgamento das matérias relacionadas aos 'tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, conforme art. 9º, §1º, IX do RISTJ'."
TRF2	"1ª Instância: Varas - 18 (10,1%) 2ª Instância: Gabinetes - 6 (25%)"
TRF3	"Os assuntos da hierarquia "14-Direito Tributário da Tabela de Assuntos do CNJ" são passíveis de processamento nas Varas com competência Cível, Fiscal ou Mista, não havendo unidade com especialização em matéria tributária."
TRF4	"Varas Especializadas Total de Varas na 4ª Região = 197 Número de Varas Especializadas = 21 Percentual de Varas Especializadas = 10,7% Gabinetes no TRF da 4ª Região Total de Gabinetes = 30 Gabinetes Especializados em Matéria Tributária = 6 Percentual de Gabinetes em Matéria Tributária = 20%"
TJAM	"No primeiro grau, existem apenas 02 (duas) varas especializadas em questões tributárias, de um total de 165 varas. No segundo grau, não há órgão judiciário especializado nas demandas de matéria tributária, de modo que os processos com este conteúdo são, em grau de recurso, distribuídos a uma das três Câmaras Cíveis, nos termos do art. 62, inciso II, alínea a, da Lei Estadual Complementar n. 17 de 1997."
TJRR	"6%"
TJPA	"2º GRAU - 28,12% (9 desembargadores(as)) 1º GRAU - 1,5% (5 Juízes(as) especializados) 1º GRAU - 96% (122 varas com competência tributária)"

<table>
<tr><th colspan="2">Respostas detalhadas</th></tr>
<tr><td>TJDFT</td><td>“Considerando o atual número de 212 unidades judiciais na 1a Instância e 2 Varas com competência “Execução Fiscal”, temos 0,94%.
Quanto à 2a Instância, o TJDFT não possui em sua estrutura órgãos colegiados de 2° Grau especializados em competência tributária. Os órgãos são divididos unicamente em competência cível ou criminal.”</td></tr>
<tr><td>TJBA</td><td>“08 Varas da Fazenda Pública com competência em Execução Fiscal Estadual/Municipal, na Comarca de Salvador/BA
01 Vara da Fazenda Pública com competência em Execução Fiscal, na Comarca de Feira de Santana/BA.
Não há Varas do Sistema dos Juizados Especiais, Câmara ou Turma com exclusividade no julgamento de matérias tributárias.”</td></tr>
<tr><td>TJRS</td><td>“03 (três) Varas possuem especializações relativas a matérias tributárias. Atualmente temos 525 Varas e 58 Juizados Especiais instalados, totalizando 583 unidades instaladas (considerando Varas e Juizados Especiais). A planilha com o detalhamento do total de Varas foi anexado na pergunta 01, e permitirá calcular o percentual de forma mais adequada.”</td></tr>
<tr><td>TJSE</td><td>“O TJSE não possui varas especializadas em questões tributárias.”</td></tr>
<tr><td>TJMT</td><td>
1ª instância
<table>
<tr><th>Ano</th><th>Qttd total</th><th>Varas espec.</th><th>Turmas espec.</th><th>Câmaras espec.</th><th>Órgãos espec.</th></tr>
<tr><td>31/5/2011</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2012</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2013</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2014</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2015</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2016</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2017</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2018</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2019</td><td>275</td><td>12</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2020</td><td>275</td><td>11</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
<tr><td>31/5/2021</td><td>275</td><td>11</td><td>0</td><td>0</td><td>4%</td></tr>
</table>
2ª Instância
<table>
<tr><th>Ano</th><th>Órgãos espec.</th></tr>
<tr><td>31/5/2011</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2012</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2013</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2014</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2015</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2016</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2017</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2018</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2019</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2020</td><td>0</td></tr>
<tr><td>31/5/2021</td><td>0</td></tr>
</table>
</td></tr>
<tr><td>TJMG</td><td>“Considerando que o pedido se refere a “exclusividade no julgamento de matérias tributárias”, encontramos apenas 5 (cinco) Unidades, o que equivale ao percentual de 0,57% em relação ao total de Unidades (870).
- 1ª Vara de Feitos Tributários do Estado
- 2ª Vara de Feitos Tributários do Estado
- 3ª Vara de Feitos Tributários do Estado
- 1ª Vara de Execução Fiscal Municipal
- 2ª Vara de Execução Fiscal Municipal
Ressalta-se que há outras Unidades do Estado competentes para processo e julgamento de matéria tributária, no entanto, não se trata de competência exclusiva.
Não há especialização na Segunda Instância.”</td></tr>
<tr><td>TJRO</td><td>“Com exceção das 2 (duas) varas de Execuções Fiscais em Porto Velho, não há Vara no Primeiro Grau que seja especializada no julgamento de questões tributárias, sendo competentes todos os juízes(as) com competência cível genérica.”</td></tr>
</table>

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

PERGUNTA 16 – ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ESPECIALIZADOS VS. NÃO ESPECIALIZADOS

- **Nas varas, turmas, câmara se, ou, órgãos de julgamento especializados, (i) qual o percentual de decisões judicativas que não apreciam o mérito; (ii) qual a demora na prolação da sentença de mérito; (iii) qual o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio? Quais são esses mesmos percentuais nas varas, turmas, câmara e/ou órgãos de julgamento não especializados?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI nem realização de entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes aos Regex "Decisão que aprecia mérito"; "Decisão que não aprecia mérito" e "Invalidade formal do litígio".

Ressalta-se que a equipe interpretou a "Invalidade formal do litígio" como a nulidade formal do lançamento. Essa interpretação levou em consideração que as hipóteses de vícios processuais e/ou procedimentais estão abrangidas pelas respostas à pergunta 44.

Para responder à primeira pergunta, a equipe identificou o percentual do resultado do Regex "Decisão que não aprecia mérito" em relação ao total de decisões de mérito ou não. Para responder à segunda pergunta, a equipe calculou o tempo entre a distribuição do processo e a prolação de sentença referente ao Regex "Decisão que aprecia mérito". Por fim, para a terceira pergunta, a equipe calculou o percentual do resultado de "Invalidade formal do litígio" em relação ao total de processos identificados.

Os resultados identificados foram os seguintes:

(i) Decisões que não apreciam o mérito: **49,1%**[23];

(ii) Média na demora para a prolação da sentença de mérito: **379,10 dias**;

(iii) Decisões baseadas na invalidade formal do litígio: **1,87%**[24].

A fim de comparar tais parâmetros com os resultados obtidos nas varas, câmaras e/ou turmas exclusivamente dedicadas a questões tributárias, a equipe selecionou como amostragem os dados da 12ª Vara de Fazenda Pública do TJRJ e da 4ª Vara de Fazenda da capital do TJPA.

23 Em números absolutos, o percentual apontado representa 307.332 processos.

24 Em números absolutos, o percentual apontado representa 86.781 processos.

Ao utilizar esses mesmos Regex processados às publicações em Diários Oficiais especificamente quanto a essas Varas, são alcançados os seguintes resultados Tabela 38.

Tabela 38: Dados das varas e turmas especializadas

Varas especializadas			
Vara	**Decisões que apreciam mérito**	**Decisões que não apreciam mérito**	**Invalidade formal do litígio**
12ª Vara da Fazenda Pública do TJRJ	33,9%25	66,1%26	4,8%27
4ª Vara de Fazenda da Capital do TJPA	25%28	75%29	4,0%30

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Ressalta-se não ser possível, nesse momento, segregar os resultados pelos diferentes graus de jurisdição.

A média total de tempo entre a distribuição dos processos nessas varas especializadas e a prolação de sentença de mérito é de 191,3 dias. No caso das decisões que não apreciam o mérito, de 100 dias, totalizando a média de 145,7 dias.

As conclusões obtidas nesta resposta conduziram às considerações deduzidas na Hipótese 5.

PERGUNTA 17 – MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

- **A implementação, pelo ente federativo, de meio alternativo para a solução de conflitos tributários reduziu o estoque de dívida?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu transmitir pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou realizadas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Nos pedidos transmitidos, foi indagado se (i) o órgão utilizava métodos alternativos para a solução dos litígios tributários e, em caso positivo e (ii) quais eram.

25 Em números absolutos, o percentual apontado representa 21 processos.
26 Em números absolutos, o percentual apontado representa 41 processos.
27 Em números absolutos, o percentual apontado representa 6 processos.
28 Em números absolutos, o percentual apontado representa 1 processo.
29 Em números absolutos, o percentual apontado representa 3 processos.
30 Em números absolutos, o percentual apontado representa 30 processos.

Responderam à pergunta transmitida via LAI a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR PG/DF e a PGM/Maceió. Considerando-se as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta tem-se o descrito na Tabela 39.

Tabela 39: Meios alternativos de solução de conflitos, obtidos via LAI

Procuradorias		
Órgão	**Há previsão?**	**Métodos alternativos previstos pelo órgão**
PGFN	Sim	Negócio jurídico processual Transação tributária
PGE/SE	Em implementação	Negócio jurídico processual Transação tributária
PGE/RJ	Sim*	Negócio jurídico processual
PGE/RR	Não	-
PG/DF	Sim	Negócio jurídico processual Conciliação
PGM/Maceió	Sim**	Negociação administrativa Conciliação judicial

*A PGE/RJ informou ter criado o Núcleo de Autocomposição da Procuradoria-Geral do Estado (NAC/PGE), cujo objetivo é a utilização de métodos alternativos para a solução dos litígios, utilizando-se da mediação, conciliação ou transação por adesão. Considerando ainda não existem dados disponíveis envolvendo contencioso tributário, tais métodos não foram considerados na resposta.
**A PGM/Maceió considera o protesto dos títulos executivos meio alternativo para a solução de conflitos tributários, sendo o percentual indicado em relação ao estoque referente a esta forma de cobrança.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

As respostas detalhadas recebidas pelas Procuradorias podem ser conferidas na Tabela 40.

Tabela 40: Respostas detalhadas à pergunta 17 recebidas via LAI

<table>
<tr><th colspan="2">Respostas detalhadas</th></tr>
<tr><th>Órgão</th><th>Resposta</th></tr>
<tr><td>PGFN</td><td>
<table>
<tr><th>Data da extração</th><th>Todas Origens – Quantidade de inscrições</th><th>Todas Origens – Valor Consolidado da Inscrição</th></tr>
<tr><td>07/12/2017</td><td>15.411.147</td><td>1.982.756.062.398,45</td></tr>
<tr><td>04/10/2018</td><td>16.711.627</td><td>2.137.428.725.458,04</td></tr>
<tr><td>10/12/2018</td><td>16.881.405</td><td>2.184.695,590.784,73</td></tr>
<tr><td>05/10/2019</td><td>18.556.397</td><td>2.389.704.706.085,02</td></tr>
<tr><td>06/12/2019</td><td>18.889.262</td><td>2.419.634.394.686,57</td></tr>
<tr><td>11/10/2020</td><td>19.035.957</td><td>2.544.941.941.672,97</td></tr>
</table>
Vale ressaltar que essas informações agregam o estoque total inscrito em dívida ativa da União, que considera débitos de diversas naturezas (tributários e não tributários, além dos créditos devidos ao FGTS) e em diferentes situações (inscrições regulares e irregulares).
A PGFN publica trimestralmente a base completa dos créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, atendendo às melhores práticas de transparência ativa previstas na Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011), na Política de Dados Abertos (Decreto n. 8.777/2016) e no Acórdão TCU-Plenário n. 2497/2019.
Os arquivos estão disponíveis em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos
Olhando o estoque sob a perspectiva da regularidade ou não-regularidade, nos marcos discriminados na pergunta, a dívida ativa da União evoluiu da seguinte maneira:
</td></tr>
</table>

<table>
<tr><th colspan="2">Respostas detalhadas</th></tr>
<tr><th>Órgão</th><th>Resposta</th></tr>
<tr><td>PGFN</td><td>
<table>
<tr><th>Data da extração</th><th>Tipo Regularidade da Inscrição</th><th>Todas Origens – Quantidade de inscrições</th><th>Todas Origens – Valor Consolidado da Inscrição</th></tr>
<tr><td>07/12/2017</td><td>Irregular</td><td>12.819.332</td><td>1.474.812.448.184,59</td></tr>
<tr><td>07/12/2017</td><td>Regular</td><td>2.591.795</td><td>507.940.354.837,47</td></tr>
<tr><td>04/10/2018</td><td>Irregular</td><td>14.568.926</td><td>1.660.430.347.473,85</td></tr>
<tr><td>04/10/2018</td><td>Regular</td><td>2.142.681</td><td>476.995.060.110,82</td></tr>
<tr><td>10/12/2018</td><td>Irregular</td><td>14.761.476</td><td>1.707.787.471.149,63</td></tr>
<tr><td>10/12/2018</td><td>Regular</td><td>2.119.909</td><td>476.904.790.014,58</td></tr>
<tr><td>05/10/2019</td><td>Irregular</td><td>16.527.395</td><td>1.906.324.581.877,60</td></tr>
<tr><td>05/10/2019</td><td>Regular</td><td>2.028.972</td><td>483.375.714.144,53</td></tr>
<tr><td>06/12/2019</td><td>Irregular</td><td>16.796.501</td><td>1.934.014.516.729,02</td></tr>
<tr><td>06/12/2019</td><td>Regular</td><td>2.092.737</td><td>485.616.461.856,63</td></tr>
<tr><td>11/10/2020</td><td>Irregular</td><td>16.277.665</td><td>1.991.992.021.177,96</td></tr>
<tr><td>11/10/2020</td><td>Regular</td><td>2.758.292</td><td>552.949.920.495,01</td></tr>
<tr><td>07/08/2021</td><td>Irregular</td><td>17.888.087</td><td>2.026.067.542.421,98</td></tr>
<tr><td>07/08/2021</td><td>Regular</td><td>3.118.503</td><td>628.078.620.253,02</td></tr>
</table>
(...) Nos últimos anos, a PGFN evoluiu sobremaneira na utilização de métodos alternativos para solução de litígios tributários, com especial destaque para a regulamentação dos Negócios Jurídicos Processuais e da Transação Tributária.
O Negócio Jurídico Processual, embora previsto no Código de Processo Civil desde sua origem (art. 190), tem previsão específica na Lei n. 10.522/2002 (redação dada pela Lei n. 13.874/2019, Lei da Liberdade Econômica), que assim dispõe: (...)
O instituto foi regulamentado pela Portaria PGFN 742, de 21 de dezembro de 2018, que "estabelece os critérios para celebração de Negócio Jurídico Processual (NJP) no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União."
O instrumento possibilita ao contribuinte, conforme art. 1º, §2º da Portaria regulamentadora, apresentar proposta de negociação, diretamente à PGFN, para regularizar os débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, podendo o pedido abranger: (a) calendarização da execução fiscal; (b) criação de um plano de amortização do débito fiscal; (c) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; e (d) modo de constrição ou alienação de bens.
São mais de 59 (cinquenta e nove) NJPs celebrados na cobrança da dívida ativa, que envolvem créditos superiores a 5,5 bilhões de reais.
Já a transação, prevista no Código Tributário Nacional desde sua origem, fora recentemente regulamentada pela Lei n. 13.988/2020, que "estabelece requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária."
O gênero "transação", conforme estabelece a Lei n. 13.988/2020, comporta três espécies: (a) transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas, (b) transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e (c) transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.
As espécies contemplam peculiaridades próprias, a saber:
As concessões possíveis estão delineadas no art. 8º da Portaria PGFN 9.917/2020, que assim dispõe: (...)
Por fim, vale ressaltar que em observância ao Princípio da Transparência, referenciado na Constituição Federal, mas, também, como se não bastasse, na Lei n. 13.988/2020 (art. 1º, §§2º e 3º) e na Portaria PGFN n. 9.917/2020 (art. 2º, inc. IX), todos os termos de transação celebrados, seja na modalidade individual, seja por adesão, são publicizados em transparência ativa</td></tr>
<tr><td>PGE/SE</td><td>A transação tributária e o Negócio Jurídico Processual ainda não foram regulamentados na Procuradoria Geral do Estado de Sergipe, estando o NJP em estágio mais avançado. Além dessas duas ferramentas, está em fase inicial de implantação uma Central de Atendimento para prestar auxiliar os contribuintes e também promover cobrança administrativa."</td></tr>
<tr><td>PGE/RJ</td><td>"Sim, utiliza-se o Negócio Jurídico Processual (NJP), regulamentado por meio da Resolução PGE n. 4324, de 7 de janeiro de 2019. Das 56.170 Execuções Fiscais de ICMS propostas a partir de 31/05/2011, 330 (0,6%) foram envolvidas em NJPs.
A resposta se baseou nas Execuções Fiscais com débitos de ICMS (inclusive multa formal) ajuizadas a partir de 31/05/2011 que permanecem ativas no estoque. (...)
A Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro editou a Resolução PGE n. 4430, de 5 de agosto de 2019, e posteriormente a Resolução PGE n. 4710, de 31 de maio de 2021, criando o Núcleo de Autocomposição da Procuradoria Geral do Estado - NAC/PGE, cujo objetivo é a utilização de métodos alternativos para a solução dos litígios, utilizando-se da mediação, conciliação ou transação por adesão. Ainda não existem dados disponíveis envolvendo contencioso tributário. (...)
A transação tributária ainda não foi regulamentada no Estado do Rio de Janeiro, havendo projeto de lei em curso enviado à Assembleia Legislativa. O Negócio Jurídico Processual (NJP) foi regulamentado por meio da Resolução PGE n. 4.324, de 7 de janeiro de 2019.
No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, o estoque de dívida somente é formalmente processado de forma anula, por ocasião do encerramento de contas de governo.
Nesse sentido, considerando os períodos anteriores e posteriores à edição da Resolução em referência, o estoque de Dívida Ativa foi de R$ 89.065.904.703,85 (posição em 31/12/17), R$ 106.750.103.335,50 (posição em 31/12/18) e R$114.296.760.757,20 (posição em 31/12/19)."</td></tr>
</table>

Respostas detalhadas	
Órgão	**Resposta**
PGE/RR	"Por enquanto, não há política institucional exclusiva da PGE/RR que vise à resolução extrajudicial de litígios tributários/fiscais. Todavia, cotidianamente, efetivam-se resoluções extrajudiciais mediante parcelamento administrativo de débitos (Decreto n. 4.335-E de 21 de abril de 2001 e Lei 1.025, de 12 de janeiro de 2016); e em alguns períodos extraordinários, previstos em lei própria, também são realizados quitações e parcelamentos com benefícios/descontos, denominados Programas de Recuperação Fiscal - "REFIS-IPVA" (Decreto 30.102-E e Lei Estadual n. 1.456/2021) e "REFIS-ICMS" (Decreto 29.821-E, de 8/01/2021, Lei Estadual n. 1.446/2020). (...) A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada."
PG/DF	"A PGDF realiza a cobrança alterativa do crédito público através do protesto e outras ações de cobrança como negativação, envio de e-mail, cartas e SMS. O protesto é realizado, em média, em 6.000 certidões de dívida ativa por mês, o que auxilia na extinção, na suspensão de processos e na arrecadação. Utilizando essa ferramenta, a PGDF já protestou mais de R$ 1,5 bi. Já no contrato que realizou com o Serasa, a PGDF cobrou R$ 25,7 bi, recuperou R$ 92,2 milhões, extinguiu 1.377 processos judiciais e deixou de ajuizar em torno de 20.000 processos. Atualmente, a PGDF está com licitação aberta para a contratação de novo serviço. Por fim, o CEJUSC auxilia na conciliação de todas as novas execuções fiscais ajuizadas." "O DF ainda não possui legislação sobre transação, porém, está em tramitação o projeto de lei distrital (SEI 00020-00015277/2021-03). Por sua vez, os negócios jurídicos processuais ainda não têm sido utilizados com regularidade, mas apenas em casos muito pontuais."
PGM/ Maceió	"Sim, há utilização de cobrança extrajudicial através do protesto dos títulos executivos. Há também a possibilidade de negociação administrativa e conciliação judicial. A porcentagem de cobrança alternativa em comparação ao acervo judicializado é de cerca de 18,29%, sendo um total de 86.616 processos judicializados e 15.850 protestados. Não possuímos dados suficientes para responder qual o estoque de dívida no período de doze meses anteriores e posteriores à regulamentação (i) da transação, (ii) dos negócios jurídicos processuais ou (iii) de outro eventual meio alternativo de solução de conflitos."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Em referência à comparação da criação de métodos alternativos de solução de conflitos contra o estoque de processos, a PGFN, por meio da LAI, enviou à equipe de pesquisa dados sobre "o estoque total inscrito em dívida ativa da União, que considera débitos de diversas naturezas (tributários e não tributários, além dos créditos devidos ao FGTS) e em diferentes situações (inscrições regulares e irregulares)".

Segundo os números apresentados, considerando-se o período de oito meses (entre 6/12/2019 e 7/8/2021), o estoque de crédito inscrito em dívida ativa da União aumentou de R$ 2.419.630.978.585,65 para R$ 2.654.146.162.675.

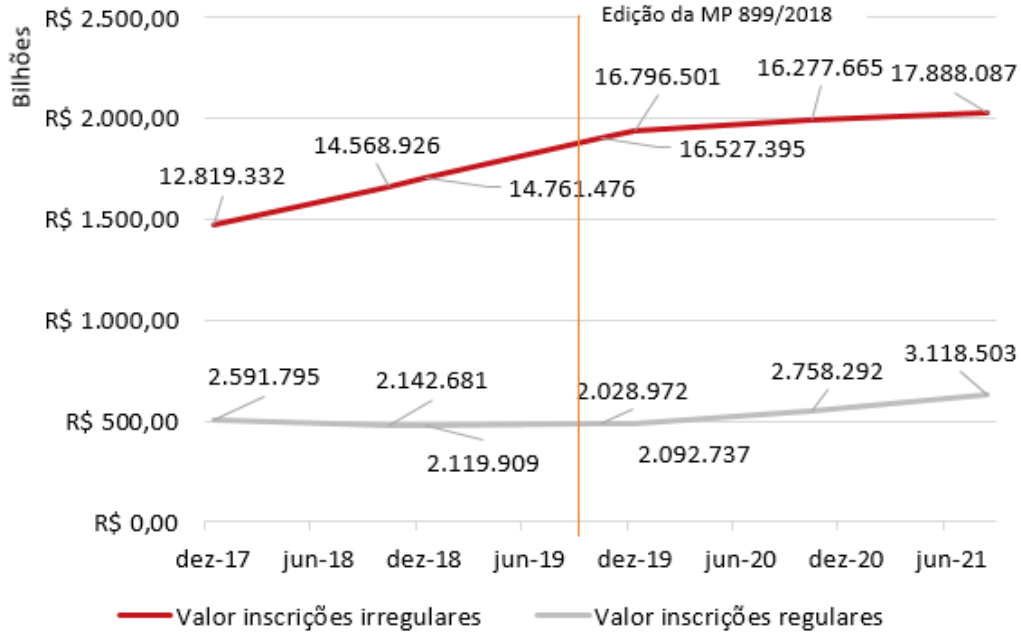
É importante destacar, contudo, que, no mesmo período, o estoque de créditos inscritos em dívida ativa regularizados aumentou em relação aos não regularizados, passando de R$ 485.616.461.856,63 para R$ 2.654.146.162.675. Frisa-se, ainda, que os valores não foram corrigidos.

Tabela 41: Estoque de créditos regulares e irregulares inscritos em dívida ativa da União

Dados PGFN			
Data	Regularidade	Inscrições	Valor consolid.
7/12/2017	Irregular	12.819.332	1.474.812.448.184,59
7/12/2017	Regular	2.591.795	507.940.354.837,47
4/10/2018	Irregular	14.568.926	1.660.430.347.473,85
4/10/2018	Regular	2.142.681	476.995.060.110,82
10/12/2018	Irregular	14.761.476	1.707.787.471.149,63
10/12/2018	Regular	2.119.909	476.904.790.014,58
5/10/2019	Irregular	16.527.395	1.906.324.581.877,60
5/10/2019	Regular	2.028.972	483.375.714.144,53
6/12/2019	Irregular	16.796.501	1.934.014.516.729,02
6/12/2019	Regular	2.092.737	485.616.461.856,63
11/10/2020	Irregular	16.277.665	1.991.992.021.177,96
11/10/2020	Regular	2.758.292	552.949.920.495,01
7/08/2021	Irregular	17.888.087	2.026.067.542.421,98
7/08/2021	Regular	3.118.503	628.078.620.253,02

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos da PGFN via LAI (2021).

Figura 10: Estoque de créditos regulares e irregulares inscritos em dívida ativa da União



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos da PGFN via LAI (2021).

A PGE/RJ, por sua vez, afirmou que o negócio jurídico processual foi regulamentado por meio da Resolução PGE n. 4.324/2019, tendo enviado dados relacionados ao estoque de 31/12/2017 a 31/12/2019 para fins comparativos (Tabela 42).

Tabela 42: Estoque de créditos inscritos em dívida ativa no RJ

Dados PGE/RJ		
Data	Valor consolid.	% de aumento
31/12/2017	R$89.065.904.703,85	-
31/12/2018	R$106.750.103.335,50	19,9%
31/12/2019	R$114.296.760.757,20	7,1%

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos da PGE/RJ via LAI.

Apesar de não se notar a redução de estoque antes e depois da implementação do NJP, é possível notar uma queda em seu aumento anual. Considerando, contudo, todos os fatores que podem impactar esse dado, não é possível fazer uma inferência direta de correlação.

Ressalta-se que os dados foram obtidos das Procuradorias, razão pela qual se infere que os dados reputam aos débitos já inscritos em dívida ativa.

A despeito de a metodologia eleita não ter retornado respostas quanto a todos os entes subnacionais, destaca-se que o Observatório das Transações Tributárias, vinculado ao Núcleo de Tributação do Insper, realizou levantamento a respeito das legislações estaduais e municipais vigentes sobre transação, conforme Tabela 43.

Evidencia-se que o levantamento não localizou dados públicos a respeito da efetividade dos programas, tampouco exemplos práticos da aplicação das normas. Adicionalmente, esclarece-se que, entre as leis identificadas, algumas instituem a transação com finalidades específicas e não como instrumento amplo e geral.

Tabela 43: Legislações estaduais e municipais sobre transação tributária

Estado	Legislação geral	Regras Gerais (cada edital pode estabelecer regras específicas observados os limites estabelecidos pela legislação geral)
BA	**Lei 12.2018/2011**	Não está mais em vigor.
CE	**Lei 17.162/2019**	Parcelamentos em até 84 meses Descontos de até 50% para pessoas jurídicas (70% para PFs) – ("Programa PGE Dialoga").
MG	**Decreto 41.417/2000**	Possibilita transação envolvendo parcelas acessórias, mas não estabelece prazos ou limites. Tem cabimento quando, em razão de precedentes jurisprudenciais ou da complexidade fático-jurídica ou exclusivamente jurídica da matéria discutida, houver fundadas dúvidas quanto ao êxito da ação. Legislação em vigor é antiga, não localizamos informações disponíveis sobre sua efetividade ou termos de transação públicos.
PE	**Lei Complementar 401/2018 Decreto 47.086/2019**	Estabelece a possibilidade de transação de forma genérica, mas não especifica prazos, descontos, parcelas, filtro de seleção de contribuintes, etc. Não localizamos informações disponíveis sobre sua efetividade ou termos de transação públicos.
RJ	**Lei 368/1980**	Possibilita transação mediante o recebimento de bens móveis ou imóveis em pagamento de tributos estaduais. Deverá levar em consideração a situação econômica do sujeito passivo; considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; condições peculiares a determinada região do território do Estado do Rio de Janeiro. Não estabelece limites ou prazos para descontos e parcelamentos. Legislação em vigor é antiga, não localizamos informações disponíveis sobre sua efetividade ou termos de transação públicos. Há novo projeto de lei em tramitação (PL 19/2020).
RS	**Lei 11.475/2000**	Os créditos tributários em litígio judicial poderão ser extintos, total ou parcialmente, mediante transação com o Estado. Legislação em vigor é antiga, não localizamos informações disponíveis sobre sua efetividade ou termos de transação públicos. No caso de propositura de medida judicial pelo contribuinte para desconstituir a cobrança, a multa constante do Auto de Lançamento poderá ser reduzida em 30%. No caso em que não houver ação, a multa poderá ser reduzida em 20%.
SC	**Decreto 1.306/2012**	Não está mais em vigor.

SP	**Lei Estadual 17.293/2020 Resolução PGE 27/2020 Portaria SUBG CTF-20/2020**	Funcionamento similar à transação federal (por ex.: transação por adesão ou inciativa individual; ratings de A a D, etc). Obs: empresas em RJ são automaticamente rating D. Obs2: transação por adesão para contribuintes que tiverem no máximo R$ 10MM inscritos em dívida ativa. Acima disso apenas transação individual. Não permite transação de devedor contumaz (aquele que inadimpliu com 50% ou mais das obrigações tributárias vencidas nos últimos 5 anos). Não permite uso de precatórios para quitação de dívidas). Descontos máximo por rating: A = 10%; B = 15%; C = 20%; D = 30%). N. máximo de parcelas = 60 p/ empresas em geral e 84 p/ empresas em RJ. Transação individual exige seguro-garantia.
ES	**Lei 8.098/2005**	Transação admite a transferência e a utilização dos saldos credores acumulados de ICMS, para extinção das parcelas do crédito tributário relativas ao valor total do imposto exigido, com os acréscimos legais mas com redução de 50% do valor atualizado da multa aplicada. Legislação em vigor é antiga, não localizamos informações disponíveis sobre sua efetividade ou termos de transação públicos.
Município	**Legislação geral**	**Regras Gerais (cada edital pode estabelecer regras específicas observados os limites estabelecidos pela legislação geral)**
Belo Horizonte/MG	**Lei 8.725/2003 Decreto 12.926/2007**	Objetivo é prevenção ou terminação de litígio que contenha questão controversa relativa ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Podem ser concedidas reduções ou exclusões do valor do principal e dos acréscimos legais incidentes, ainda que o contribuinte opte pela quitação do débito em parcelas ou por compensação. Legislação em vigor é antiga, não localizamos informações disponíveis sobre sua efetividade ou termos de transação públicos.
Blumenau/SC	**Lei 8.532/2017**	Permite acordos em matéria tributária e não tributária em execuções fiscais, com valor da causa que não ultrapasse 40 salários mínimos vigentes, podendo ser proposta tanto pelo Município quanto pelo sujeito passivo. As concessões outorgadas pelo Município para fins de transação importarão preferencialmente em descontos percentuais sobre a multa e os juros incidentes sobre os créditos, podendo avançar progressivamente sobre o crédito principal atualizado. Há uma tabela de pontuação baseada em critérios previstos em lei para concessão de descontos (e.g. probabilidade de êxito do Município, tempo de duração do processo e economicidade da cobrança, histórico do sujeito passivo, entre outros) . Quanto mais alta a pontuação, maiores os descontos, podendo chegar a 100% de desconto sobre multa e juros e até 70% sobre o principal, podendo, também, ser parcelada em até 24 meses.
Caldazinha/ GO	**Lei 532/2020**	Instituída em função dos efeitos do coronavírus. Contempla débitos inscritos ou não inscritos em dívida ativa. Será realizada por adesão pelo contribuinte, com desconto no valor dos juros e multas, podendo chegar a 98% em caso de pagamento à vista. Importante destacar que não há qualquer filtro de seleção dos beneficiários, podendo ser aderido por qualquer contribuinte e para débitos de qualquer período (sem correspondência com o período da pandemia).
Campinas/SP	**Lei 12.920/2007**	Estabelece possibilidade de transação nos casos em que a controvérsia jurídica estiver sendo reiteradamente decidida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelos Tribunais Superiores, em sentido contrário ao Município; o montante do tributo tenha sido fixado por estimativa ou arbitramento; houver a constatação de efetivas distorções no cálculo do tributo. Não há previsão de possíveis descontos e benefícios.
Campo Grande/MS	**Decreto 13.002 /2016 Resolução Conjunta SEMRE/PGM 1/2016**	Chamado de Programa de Conciliação Administrativa por Adesão, permite liquidação de débitos inscritos ou não inscritos. Importante destacar que não há qualquer filtro de seleção dos beneficiários em dívida ativa, com descontos de até 90% sobre juros de mora.
Diorama/GO	**Lei 1022/2021**	Débitos constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, por adesão, com descontos de até 99% sobre juros e multa. Chamado de "transação tributária", mas não há filtros de seleção dos beneficiários.
Fortaleza/CE	**Lei Complementar 159/2013 Decreto 13.664/2015**	Este programa de transação foi instituído para finalidade específica de um Mutirão de Negociação Fiscal, em parceria do Município de Fortaleza com o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, para regularização de débitos fiscais. Possibilita transação de crédito tributário relativo à matéria controversa, com risco de êxito para o Município ou cuja demora na solução seja onerosa ou temerária; e cujo montante consolidado por sujeito passivo seja superior a R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Possibilidade de descontos de até 80% sobre juros e multas.
Itapuranga/ GO	**Lei 2.100/2020**	Transação tributária na cobrança de débitos municipais em função dos efeitos do coronavírus. A transação tributária será realizada por adesão pelo contribuinte, com desconto no valor dos juros e multas podendo chegar 100% sobre os juros e multas. Importante destacar que não há qualquer filtro de seleção dos beneficiários, podendo ser aderido por qualquer contribuinte e para débitos de qualquer período (sem correspondência com o período da pandemia).
Jaboatão dos Guararapes/ PE	**LC 4/2008 Lei 511/2010**	Autoriza transação tributária no contexto específico de contribuinte que cumprir termo de compromisso previamente ajustado cujo objeto seja a realização e custeio de obra pública de interesse público da qual seja beneficiário direto ou indireto.

Rio de Janeiro/RJ	**Lei Municipal 7.000/2021**	A transação poderá dispor sobre: concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais; prazos e formas de pagamento diferenciados; oferecimento, substituição e alienação de eventuais garantias; compensação tributária; e dação em pagamento de bens imóveis. Transação Individual Benefícios negociados individualmente. Se destina aos créditos tributários de difícil recuperação. A transação poderá ser ofertada pelos representantes do Município ou pelos Contribuintes. O requerimento poderá ser formulado de modo a atender os especiais interesses das partes. Transação por Adesão: benefícios fixados em Edital, válidos para todos os contribuintes. Destinado à racionalização da cobrança dos créditos tributários e aos casos de disseminada controvérsia jurídica. A transação se iniciará a partir de um Edital, que irá especificar as situações fáticas e jurídicas relacionadas à transação. O requerimento demonstrará que o contribuinte atende às condições do edital.
São Paulo/SP	**Lei 17.324/2020**	Os acordos de que trata esta Lei poderão consistir no pagamento de débitos limitados até o valor de R$ 510.000,00 (quinhentos e dez mil reais) para as dívidas tributárias e não tributárias, em parcelas mensais e sucessivas. Não estabelece número de parcelas ou descontos possíveis. Em paralelo, o município instituiu programa de parcelamento incentivado (PPI – Lei 17.557/21), autorizando descontos de até 85% sobre juros e 75% sobre multa, e parcelamentos de até 120 meses. Isso acabou esvaziando significativamente o objeto da transação tributária, ao menos neste momento.
Tupanciretã/ RS	**Lei Complementar 4.276/2021 Decreto 6.138/2021**	Institui o Programa Municipal de Transação Tributária – 2021 na cobrança de débitos do Município de Tupanciretã, em função dos efeitos do Coronavírus. Fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2020, constituídos ou não, inscritos em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não. Redução de juros e multa em até 90% e parcelamento em até 60 vezes. Importante destacar que não há qualquer filtro de seleção dos beneficiários, podendo ser aderido por qualquer contribuinte.

Fonte: Elaboração pelo Observatório das Transações Tributárias, do Núcleo de Tributação do Insper (2021).

PERGUNTA 18 – CONFLITOS DE COMPETÊNCIA DE NATUREZA FEDERATIVA

- **Qual o percentual de processos judiciais decorrentes de conflitos de competência federativa (entes de natureza distinta, como estado e município, ou de mesma natureza, como dois estados, que disputam competência para tributar)? Qual o percentual desses processos judiciais em que houve prévia (e desnecessária) discussão administrativa?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem a formulação de pedidos pela LAI ou a realização de entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes aos Regex "Conflito de competência" e "Contencioso administrativo".

Para identificar os processos decorrentes de conflitos de competência federativa e após alguns testes quanto à melhor escolha das palavras-chave, a equipe utilizou uma combinação de expressões que indicasse o conflito de competência federativo, a existência de bitributação e a verificação de cenário de guerra fiscal, de modo a afastar

decisões que remetam à ocorrência ou não de conflito de competência de natureza meramente processual.

Ao analisar os resultados encontrados, verifica-se que **0,14%**[31] dos processos tributários corresponde a conflitos de competência, sendo que **0,36%**[32] conta com contencioso administrativo prévio.

Ainda, para tentar responder a essa pergunta utilizando a base do DataJud, a equipe buscou identificar a quantidade de processos com a classe "1107 – Procedimento de Conhecimento", "1118 – Embargos à Execução Fiscal", "12133 – Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", "120 – Mandado de segurança" ou "119 – Mandado de segurança coletivo" e, a partir dessa base, apurou a quantidade de processos com o assunto "10540 – Competência Tributária".

Os resultados revelam que **8.014** processos foram classificados com o assunto 10540.

Ressalta-se que o assunto "Competência tributária" pode abranger diversas discussões que transcendem o contexto do conflito federativo de competências e, como ressalvado previamente, depende da classificação atribuída no momento de cadastro do processo no sistema. As conclusões referentes à resposta a esta pergunta conduziram às considerações deduzidas na Hipótese 12.

PERGUNTA 19 – DECISÕES DE MÉRITO × DECISÕES DE FORMA

- **Qual o percentual das decisões judiciais que são de mérito em relação às que são de forma?**

Para responder a essa pergunta, a equipe decidiu utilizar métodos quantitativos, sem a formulação de pedidos pela LAI ou a realização de entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes às ocorrências totais de acordo com a instância de julgamento, a partir da segregação, (i) dos resultados das variáveis "procedência primeira instância" e "improcedência primeira instância", e (ii) dos resultados das variáveis "procedência recurso" e "improcedência recurso".

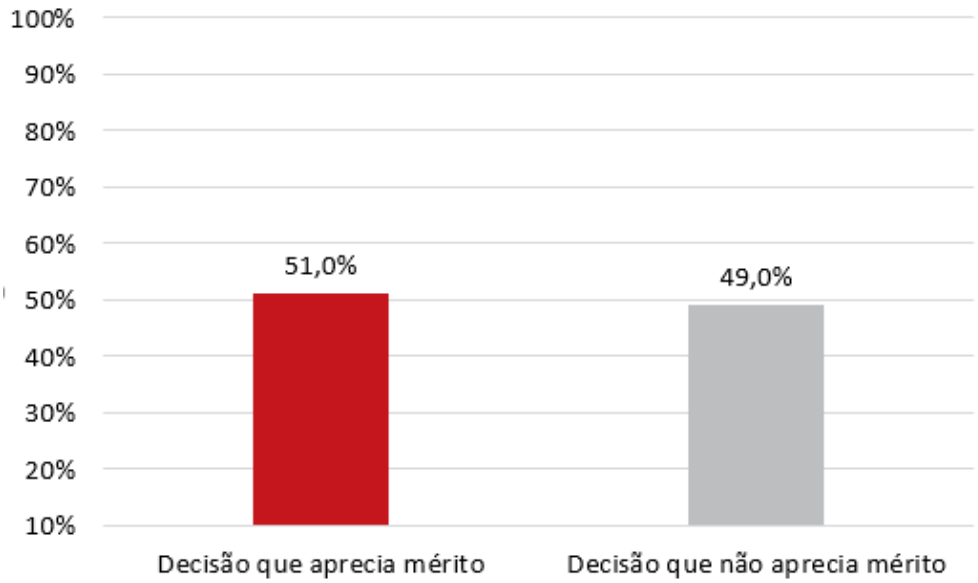
31 Em números absolutos, o percentual apontado representa 2.129 processos.

32 Em números absolutos, o percentual apontado representa 69 processos.

Em seguida, foram identificadas, entre os grupos segmentados, a quantidade de ocorrências das variáveis relativas aos casos julgados com e sem apreciação de mérito e foi calculado o percentual do resultado desses Regex em relação ao seu total.

Os resultados alcançados apontam que em **50,9%**[33] dos processos o mérito foi apreciado, contra **49,1%**[34] de processos em que não houve a apreciação do mérito (Figura 11).

Figura 11: Resultado das decisões judiciais quanto ao mérito



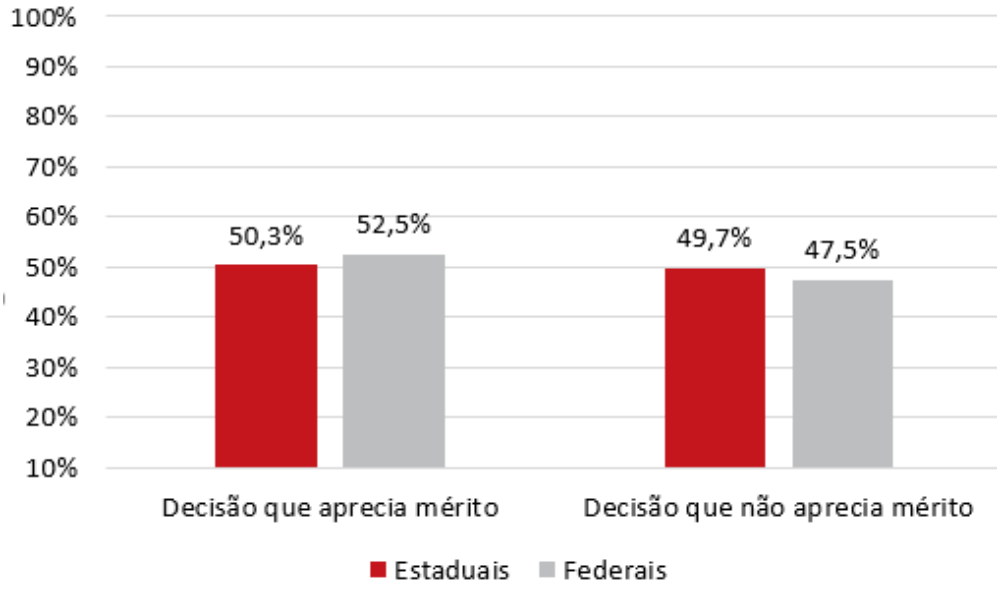
Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

A segregação do resultado por segmento de justiça conduz às representações gráficas da Figura 12.

33 Em números absolutos, o percentual apontado representa 318.454 processos.

34 Em números absolutos, o percentual apontado representa 307.332 processos.

Figura 12: Resultado das decisões judiciais quanto ao mérito, por segmento de justiça



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Não foram considerados para esta resposta os Tribunais Superiores, em razão dos pressupostos processuais vinculados à admissibilidade dos recursos a eles direcionados.

PERGUNTA 20 – MODIFICAÇÃO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA NO ÂMBITO JUDICIAL

- **Qual o percentual de decisões judiciais que confirmam ou que modificam a decisão do contencioso administrativo?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem a formulação de pedidos pela LAI ou a realização de entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes a “Contencioso administrativo”; “procedência na primeira instância”; “improcedência na primeira instância”; “União polo passivo”; “Estados no polo passivo” e “Municípios no polo passivo”, e formou combinações de parâmetros de polo ativo e, ou, passivo, contrastado com o resultado do julgamento.

Há três esclarecimentos merecedores de nota sobre essa pergunta. A primeira sistemática de realização do trabalho foi medir o índice de manutenção ou reforma das decisões administrativas com as decisões de primeira instância. Essa escolha foi rea-

lizada porque há quem defenda uma reforma no sistema processual tributário administrativo para que as decisões proferidas pelos tribunais administrativos sejam objeto de recursos diretamente para os tribunais judiciais. Neste contexto, caso a primeira instância judicial mantenha praticamente todas as decisões administrativas, esse argumento ganha força, razão pela qual não foram consideradas a segunda instância e os Tribunais Superiores.

Adicionalmente, diante da metodologia utilizada, a inclusão de tais Tribunais poderia prejudicar o resultado, pois não seria possível assegurar que os retornos do Regex corresponderiam à reversão, ou não, da decisão administrativa, haja vista as diferentes razões (processuais, acessórias etc.) que poderiam motivar a interposição dos recursos.

O segundo esclarecimento é que se consideraram apenas as decisões que mantiveram ou modificaram totalmente a decisão administrativa. Não é possível realizar um estudo que indique a sucumbência mínima de uma das partes e, portanto, sugira que este deve ser considerado vencedor no litígio. A leitura dos dados extraídos deve ser realizada não se desconsiderando, por exemplo, que a maioria das derrotas de uma parte possa ser por valores ínfimos ou que, em créditos tributários de maior valor, uma das partes tenha com maior frequência, sucumbência mínima. O que se pretende dizer é que as reformas parciais, caso fossem computadas a uma ou a outra parte, poderiam trazer percentuais muito diferentes dos que serão apresentados a seguir.

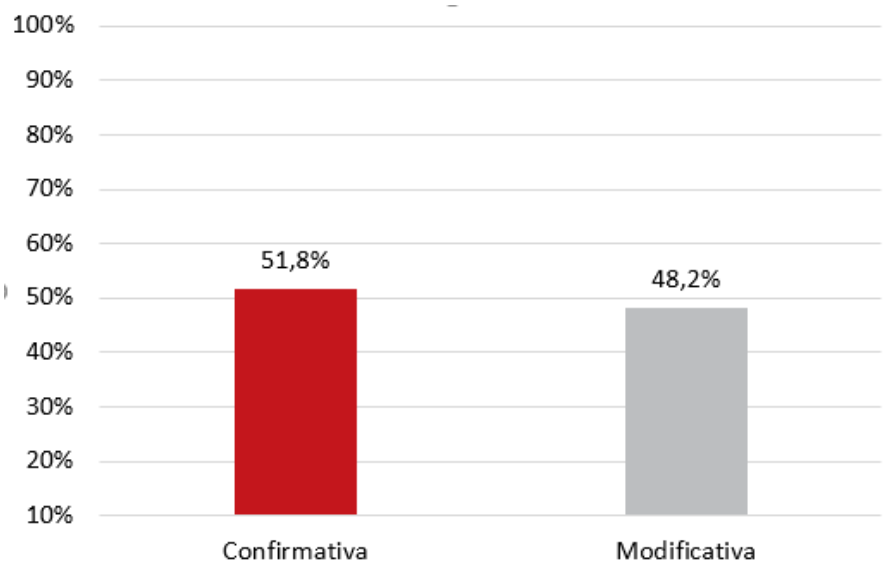
Por fim, ressalta-se que não foram segregadas no universo desta resposta as decisões que não apreciam o mérito, daquelas que o apreciam.

Os resultados alcançados apontam que **51,4%**[35] das decisões proferidas em processos de primeira instância confirmam a decisão administrativa, enquanto **48,6%**[36] modificam o resultado definido administrativamente (Figura 13).

35 Em números absolutos, o percentual apontado representa 26.442 processos.

36 Em números absolutos, o percentual apontado representa 24.977 processos.

Figura 13: Resultados das decisões judiciais de primeira instância em relação ao contencioso administrativo



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

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

PERGUNTA 21 – VOLUME DE AJUIZAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS

- **Qual o volume de ajuizamento de execuções fiscais nos últimos anos? Qual o percentual de processos por órgão exequente (PGFN, PGE, PGM, Conselhos Profissionais, Bancos Públicos etc.)?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formular pedidos pela LAI. Não foram realizadas entrevistas.

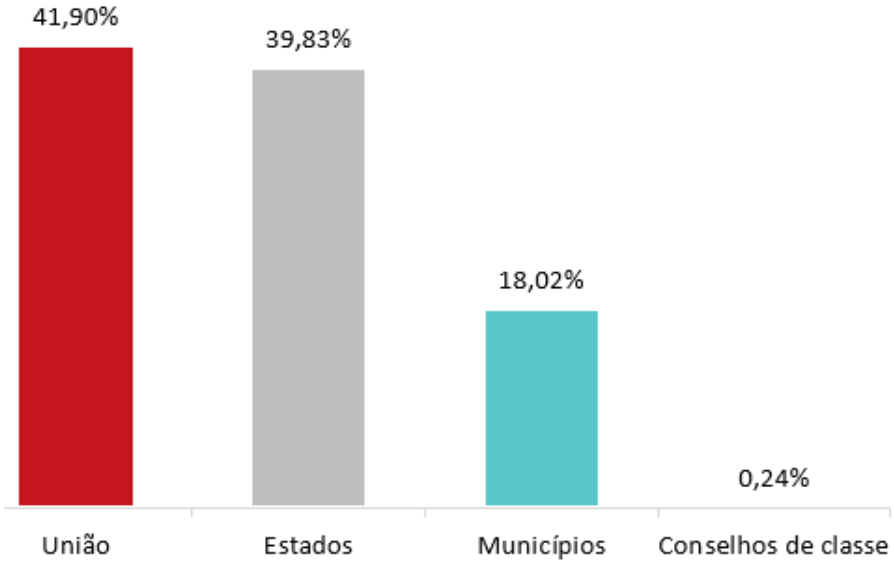
O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes à "Ação de execução fiscal"; "União no polo ativo"; "Estados no polo ativo"; "Município no polo ativo" e "Conselhos de classe". Para responder à primeira pergunta, a equipe calculou o total de ocorrências de execuções fiscais e o segregou entre os exequentes, a fim de identificar o percentual considerado individualmente.

Ressalta-se que o resultado encontrado não corresponde ao total de ações ajuizadas, mas sim ao total de ocorrências de execuções fiscais nos Diários Oficiais identificadas nos últimos anos.

Com relação aos dados identificados por meio da busca de expressões regulares, a equipe alcançou o seguinte resultado (Figura 14).

Figura 14: Estoque de execuções fiscais por exequente



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Ressalta-se que, para esta resposta, não foi possível extrair de forma precisa a informação pretendida com marcos temporais pela metodologia quantitativa utilizada na pesquisa, referente à utilização de Regex, razão pela qual a equipe indicou o estoque de execuções fiscais por exequente.

Com relação à metodologia referente à formulação de perguntas via LAI, o pedido foi transmitido para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa. Os pedidos foram encaminhados também aos Conselhos Regionais.

As respostas recebidas podem ser sintetizadas de acordo com o descrito na Tabela 44.

Tabela 44: Respostas detalhadas à pergunta 21 recebidas via LAI

Procuradorias	
Órgão	**Execuções fiscais**
PGFN	2011 – 274.342 2012 – 340.296 2013 –261.294 2014 –318.044 2015 –269.416 2016 –382.130 2017 –185.547 2018 – 164.132 2019 – 100.839 2020 – 33.828
PGE/SP	De 1/1/2016 até 31/12/2020, foram ajuizadas 118.449 execuções
PGE/AL	2018 – 701 2019 – 429 2020 – 747 2021 até 14/10/2021 – 884
PGE/PE	De outubro/2016 até 30/06/2021 – 35.535
PGE/SE	2016 – 850 2017 – 1357 2018 – 1058 2019 – 2219 2020/2021 – até setembro foram ajuizadas 1529
PGM/Belo Horizonte	2011 – 36.945 2012 – 19.560 2013 – 10.470 2014 – 14.897 2015 – 3.839 2016 – 1.466 2017 – 3.654 2018 – 393 2019 – 12.151 2020 – 2.857 2021 (até 11/10/2021) – 5.348
PGM/Rio de Janeiro	Volume de ajuizamento de EF é de cerca de 40.000 execuções fiscais por ano
PGM/Recife	2014 – 48.444 2015 – 26.359 2016 – 71.860 2017 – 9.968 2018 – 74.719 2019 – 20.030 2020 – 18.437
PGM/Boa Vista	2019 – 106 2020 – 85
CRC/SP	2021 – 701 2020 – 3.480 2019 – 4.850 2018 – 3.486
CREMESP	2018 – 932 2019 – 1.691 2020 – 1.306

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Ressalta-se terem sido considerados os dados até 2020. Para a análise anterior, foi considerado o número "total" fornecido pela PGFN, que engloba também as execuções fiscais de FGTS.

Os dados encaminhados pela PGM/São Paulo foram descartados, pois correspondem ao estoque de execuções fiscais em análises mensais, sem a indicação segura quanto aos novos executivos fiscais ajuizados.

PERGUNTA 22 – ORIGEM DOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS

- **Há identificação dos débitos que estão em cobrança conforme a origem: débitos confessados e débitos lançados de ofício? Em caso afirmativo, qual é a proporção?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou entrevistas.

A pergunta foi enviada para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam à pergunta transmitida via LAI a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PG/DF e PGM/Maceió. As respostas foram sintetizadas na Tabela 45.

Tabela 45: Origem dos débitos em cobrança: confessados x ofício

Procuradorias		
Órgão	**Há identificação?**	**Origem/proporção**
PGFN	Sim	Homologação – 51,04% Ofício – 48,96%
PGE/SE	Não	Ofício – 100%
PGE/RJ	Não	Ofício – 57,3% Declar./homologação – 42,7%
PGE/RR	Não	N/A
PG/DF	Sim	Homologação – 15,85% Ofício – 57,62%*
PGM/Maceió	Não	N/A

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

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

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

As respostas detalhadas recebidas pelos Tribunais podem ser conferidas na Tabela 46.

Tabela 46: Respostas detalhadas à pergunta 22 recebidas via LAI

Respostas detalhadas	
Órgão	**Resposta**
PGFN	"A PGFN não dispõe de informações que permitam identificar, com absoluta exatidão, o montante cobrado relativamente a cada tipo de lançamento. Isso porque o tipo de lançamento é um atributo do débito e cada inscrição é composta de vários débitos, sendo comum haver na mesma inscrição valores lançados de maneira distinta. De todo modo, numa análise que considera apenas os créditos controlados pelo sistema SIDA e inscrições que têm em seu conteúdo débitos com pelo menos um débito sujeito ao lançamento por homologação ou de ofício, respectivamente, o cenário seria o seguinte: Total de inscrições analisadas: R$2.135.953.478.208,99 (15.415.243 inscrições) Inscrições com Débitos lançados por declaração: R$ 1.224.532.998.641,80 (3.396.830 inscrições) Inscrições com Débitos lançados de ofício: R$1.174.316.548.390,06 (3.059.534 inscrições). (...)"
PGE/SE	"A inscrição em dívida ativa é feita pela Sefaz/SE. Segundo fomos informados todos os débitos são lançados de ofício. No entanto, já foi encaminhado projeto de lei para que os débitos declarados e não pagos sem lançados diretamente na dívida ativa."
PGE/RJ	"Em grande parte das respostas, sobretudo naquelas que envolvem quantidades de processos judiciais, o estoque de execuções fiscais foi calculado exclusivamente com base nas ações de cobrança de créditos de ICMS, não apenas porque tais questões sugeriam interesse sobre esse segmento de ações de cobrança, mas também porque o valor das execuções fiscais de cobrança de créditos de ICMS corresponde a cerca de 98% do total de ações ajuizadas a partir de 31/05/11. Nesse mesmo sentido, um grupo minoritário de respostas levou em consideração a totalidade das execuções fiscais propostas no período sugerido na pesquisa, sendo certo que a base considerada, em cada caso, foi mencionada na respectiva resposta. Os débitos lançados por meio de Auto de Infração (lançamento de ofício) correspondem a 32.239 (57,3%) das 56.170 Execuções Fiscais com débitos de ICMS em curso na presente data. A resposta se baseou nas Execuções Fiscais com débitos de ICMS (inclusive multa formal) ajuizadas a partir de 31/05/2011 que permanecem ativas no estoque."
PGE/RR	"Não. A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada."
PG/DF	"Segundo extrações realizadas no painel da SEEC, o estoque da dívida ativa do Distrito Federal é de R$ 32,8 bilhões. Desses, R$ 18,9 bilhões são oriundos de lançamento de ofício e R$ 5,2 bilhões são frutos de confissão."
PGM/Maceió	"Não efetuamos a identificação dos débitos em cobrança conforme a origem."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

PERGUNTA 23 – PROCESSOS POR ESPÉCIE TRIBUTÁRIA

- **Qual o percentual por espécie tributária objeto do processo judicial (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição especial ou empréstimo compulsório)? E, se possível identificar, qual o percentual por subespécie tributária?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formular pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes aos tributos buscados, referenciados na segunda pergunta. Para responder à pergunta 23, a equipe agrupou os tributos buscados por espécie tributária, conforme disposto na Tabela 47, e calculou seu percentual em relação ao total.

Tabela 47: Agrupamento de tributos por espécies, via Regex

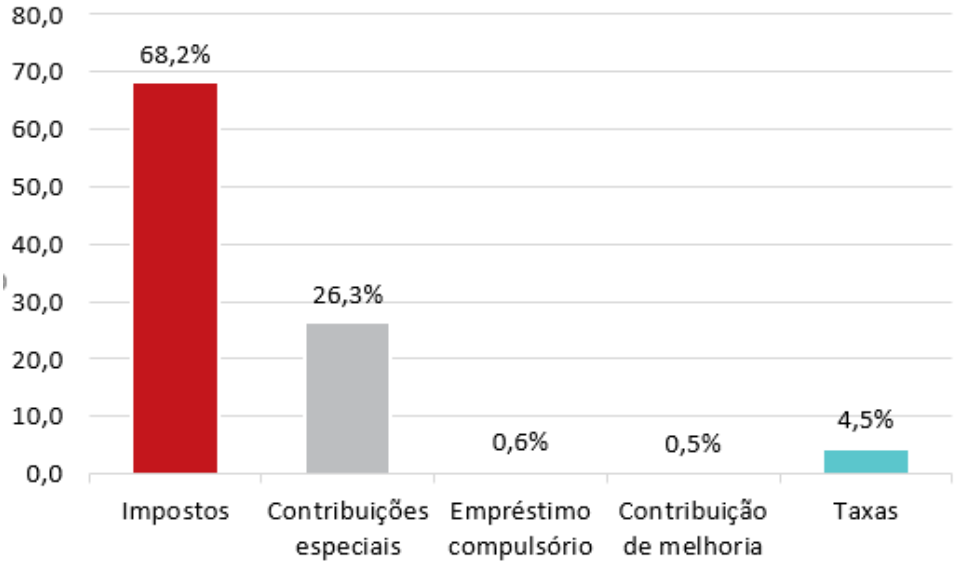
Agrupamento de tributos – espécies	
Espécie	**Tributos (Regex) agrupados**
Impostos	Imposto de importação Imposto de exportação Imposto de renda sobre pessoa física Imposto de renda sobre pessoa jurídica Imposto de renda retido na fonte Imposto de produto industrial Imposto sobre operações financeiras Imposto Territorial Rural Imposto sobre grande fortuna Imposto sobre transmissão causa mortis e doação Imposto sobre a circulação de mercadorias Imposto sobre veículo automotor Imposto Predial Territorial Urbano Imposto sobre a transmissão de bens imóveis Imposto sobre serviços Fundo de combate à pobreza
Contribuições	Contribuição social sobre o lucro líquido Contribuição de intervenção de domínio econômico CIDE Royalties CIDE combustíveis CIDE Importação CIDE Terceiros – INCRA CIDE Terceiros – SEBRAE CIDE Terceiros – Apex CIDE Terceiros – ABDI Contribuição para SESI Contribuição para SENAI Contribuição para SESC Contribuição para SENAC Contribuição para SENAT Contribuição para SEST Contribuição para FNDE Contribuição para SENAR Contribuição para SESCOOP Contribuição para DPC Contribuição para FNDCT Contribuição para FUNRURAL Contribuição para CONDECINE Contribuição adicional de FGTS Contribuição Previdenciária Contribuição RAT ou SAT ou FAP Contribuição de cooperativas PIS COFINS CPRB Contribuição da agroindústria Contribuições corporativas CIP ou COSIP
Empréstimo compulsório	Empréstimo compulsório
Contribuição de melhoria	Contribuição de melhoria

Taxas	AFRMM Taxa de fiscalização Taxa de fiscalização de trabalho estrangeiro Taxa de instituições de educação Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos Taxa de emissão de documentos Taxa da CVM Taxa de funcionamento TFI Taxa de vigilância sanitária Taxa de Produtos controlados pelo Exército TAFIC Taxa de Licenciamento anual de veículo TAH TFAM TSA TSM CNP Taxa de outorga TSS SISCOMEX TUM Taxa Junta Comercial TFSEE Taxa de licenciamento de veículo Taxa de Coleta de Lixo Taxa de Combate a Incêndios Taxa de Conservação e Limpeza Pública Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental TLF

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

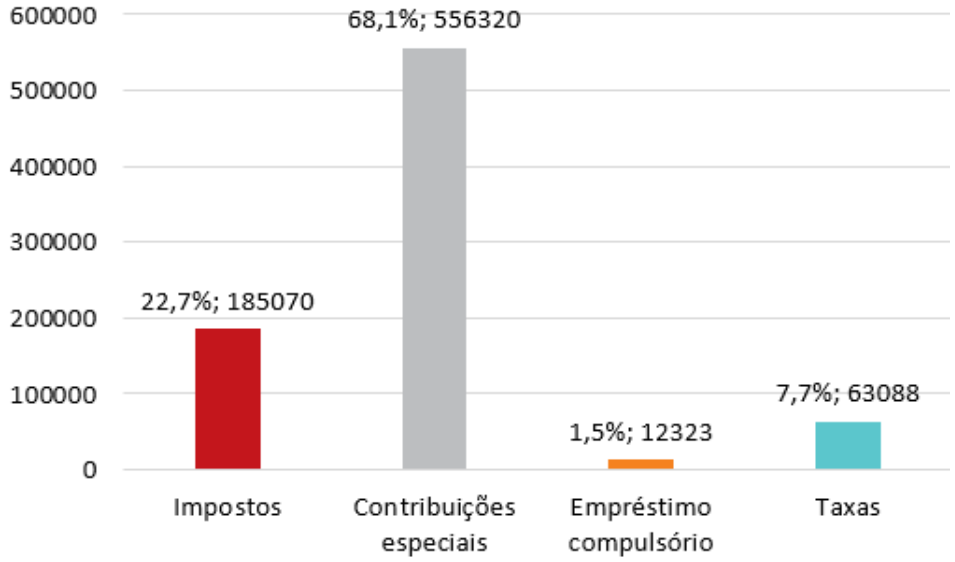
Os resultados alcançados estão descritos nas Figuras de 15 a 18.

Figura 15: Processos judiciais por espécie tributária, via regex



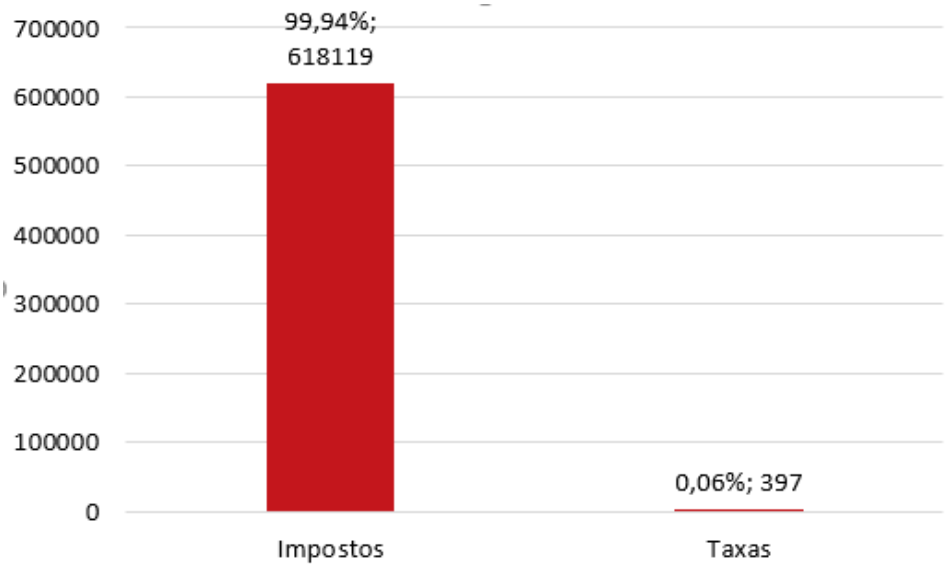
Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Figura 16: Processos judiciais por espécie tributária no âmbito federal, via regex



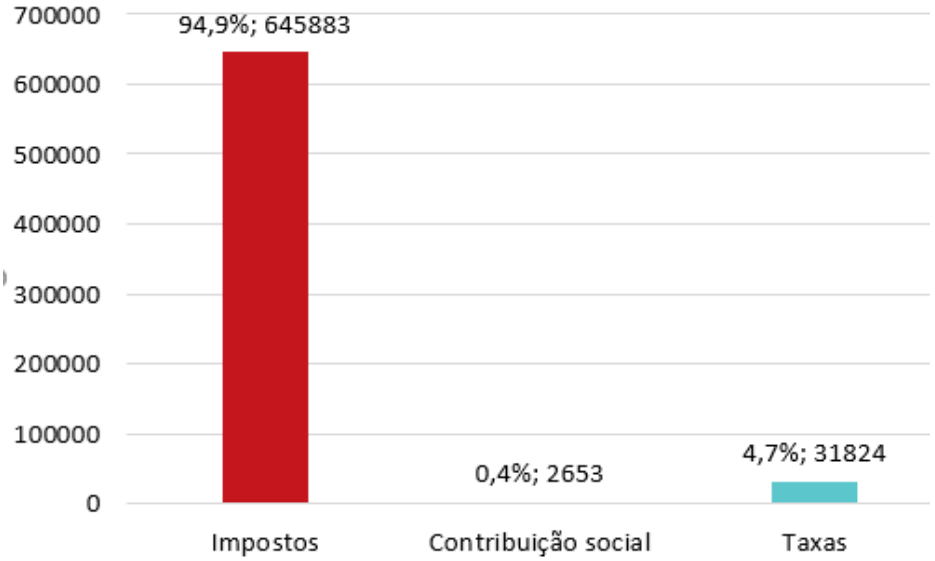
Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Figura 17: Processos judiciais por espécie tributária no âmbito estadual, via regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Figura 18: Processos judiciais por espécie tributária no âmbito municipal, via regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

A contribuição de melhoria não foi agregada a nenhuma esfera por não ser possível segregar a origem da cobrança.

Ao segregar também os dados obtidos no DataJud, verifica-se o resultado expresso na Tabela 48.

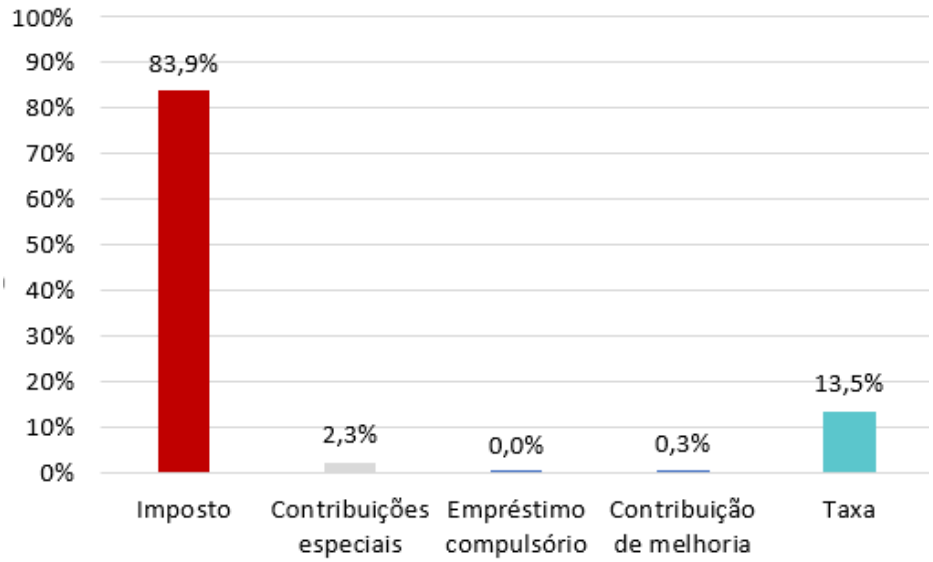
Tabela 48: Agrupamento de tributos por espécies, via DATAJUD

Agrupamento de tributos – espécies	
Espécie	**Tributos (DATAJUD) agrupados**
Impostos	IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano ISS - Imposto sobre Serviços ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias IPVA - Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores Impostos IRPF/Imposto de Renda de Pessoa Física IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ICMS/Importação ITBI - Imposto de Transmissão Intervivos de Bens Móveis e Imóveis ITCD - Imposto de Transmissão Causa Mortis IRPF Retido na fonte ITR - Imposto Territorial Rural IE - Imposto sobre Exportação IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados IRPJ Retido na fonte II - Imposto sobre Importação IOC/IOF Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
Contribuições	Contribuições Previdenciárias Cofins Contribuição sobre a folha de salários PIS Contribuições Contribuições Sociais PASEP Contribuição Sindical Contribuições para o SEBRAE, SESC, SENAC, SENAI e outros Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Contribuições Corporativas Salário-Educação Seguro Acidentes do Trabalho Contribuição de Iluminação Pública Contribuições Especiais Contribuição INCRA Contribuição de Autônomos, Empresários (Pró-labore) e Facultativos Funrural COFINS - Importação Finsocial Conselhos Regionais e Afins (Anuidade) IPMF - Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira IUEE/Imposto Único sobre Energia Elétrica AFRMM/Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante CPMF/Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira AITP/Adicional de Indenização do Trabalhador Portuário Avulso PIS - Importação ATP/Adicional de Tarifa Portuária FUSEX/FUNSA/FUSMA/Fundo de Saúde das Forças Armadas Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Contribuição Sindical Rural FNT/Fundo Nacional de Telecomunicações Contribuição sobre Açúcar e Álcool FUNDAF/Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização Adicional de Tarifa Aeroportuária FUNDEF/Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério Contribuição sobre licença de uso ou transferência de tecnologia
Empréstimo compulsório	Empréstimo compulsório
Contribuição de melhoria	Contribuição de melhoria

Agrupamento de tributos – espécies	
Espécie	**Tributos (DATAJUD) agrupados**
Taxas	Taxa de Licenciamento de Estabelecimento Taxa de Coleta de Lixo Taxas Municipais Taxas Estaduais Taxa de Limpeza Pública Taxas Taxa de Prevenção e Combate a Incêndio Taxa de Iluminação Pública Taxas Federais Taxa de Fiscalização Ambiental Taxa Anual por Hectare Taxa de Fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários Taxa Judiciária Taxa de Exploração Mineral Taxa de Aferição de Equipamentos de Metrologia Taxa de Saúde Suplementar Taxa de Despacho Aduaneiro Taxa de Licença de Importação Taxa de Armazenamento Taxa de Guia de Importação Taxa de Permanência Taxa de Melhoramento de Portos e Fiscalização Ambiental TLF

Fonte: Elaboração própria, com base em dados obtidos via DataJud (2021).

Figura 19: Processos judiciais por espécie tributária, via DATAJUD



Fonte: Elaboração própria, com base em dados obtidos via DataJud (2021).

PERGUNTA 24 – IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

- **Qual o percentual de processos em que houve imputação de responsabilidade tributária (solidária e subsidiária, contemporânea e posterior ao lançamento tributário)?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formular pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes à "Responsabilidade tributária solidária e subsidiária". Para alcançar o resultado pretendido, a equipe calculou o percentual do resultado desse Regex em relação ao total de casos identificados nas buscas dos Diários Oficiais.

Os resultados alcançados apontam que houve imputação de responsabilidade tributária em **26,75%**[37] dos processos tributários identificados.

Adicionalmente, a equipe realizou a extração da base de dados do DataJud referente aos processos tributários com a ocorrência do assunto "5979 – Responsabilidade tributária" ou "5980 – Responsabilidade Tributária do Sócio-Gerente / Diretor / Representante", na classe "1116 – Execução Fiscal".

A equipe esclarece que selecionou a classe processual "Execução fiscal" por entender que a imputação de responsabilidade tributária na esfera judicial ocorre no âmbito do processo de execução, refinando, dessa forma, os resultados e evitando eventuais distorções eventualmente apuradas em outros tipos processuais.

Os dados obtidos dessa combinação revelam que **65.132** processos foram classificados na forma descrita. A equipe ressalta que esse número pode ser impactado pelo fato de a responsabilização tributária surgir, por vezes, posteriormente ao lançamento e à instauração do processo, de modo que a reclassificação do processo para a inclusão dos assuntos 5979 e 5980 pode não ser realizada pelo Tribunal.

Com relação à metodologia referente aos pedidos transmitidos via LAI, a pergunta foi enviada para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam a esta pergunta a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PG/DF, PGE/SP, PGE/AL e PGE/PE bem como as PGM/Maceió, PGM/Belo Horizonte, PGM/São Paulo, PGM/Recife e PGM/Boa Vista, conforme Tabela 49.

37 Em números absolutos, o percentual apontado representa 1.236.415 processos.

Tabela 49: Respostas detalhadas à pergunta 24 recebidas via LAI

Respostas detalhadas		
Procuradorias		
Órgão	**Resultados**	**Respostas**
PGFN	3.885.691	"A PGFN não possui dados quanto ao número de pedidos de inclusão de corresponsáveis, todavia, é possível informar os dados sobre inscrições onde houve a efetiva inclusão de corresponsáveis. (...) Atualmente há 3.885.691 inscrições em Dívida Ativa da União em que, além do devedor principal, existem corresponsáveis como devedores. Além do reconhecimento judicial da corresponsabilidade, esses números englobam, também, a corresponsabilidade constatada diretamente pela Receita Federal ou pela PGFN, em Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR." Em resposta complementar, a PGFN informou que: (...) O dado existente é consistente em relação às inscrições SIDA, que representam a maior parte da carteira da dívida ativa da União. Partindo do ano de ajuizamento da execução fiscal, vê-se acima o número de processos em que houve corresponsabilização. Não há dados estruturados que permitam análise gerencial sobre o fundamento jurídico da corresponsabilização."
PGE/SE	-	"A Procuradoria do Estado busca a responsabilização/inclusão dos responsáveis tributários, mas não dispõe de informação sobre a quantidade de processos em que ocorre nem quanto aos valores correspondentes."
PGE/RJ	-	"Não há dados disponíveis que correlacionem o redirecionamento para responsáveis tributários e o valor global dos créditos."
PGE/RR	-	"A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada."
PGE/SP	0	"Nenhum."
PGE/AL	-	"Segundo a legislação do Estado de Alagoas (Art. 11 da Lei 6.771/2006 e art. 22, IV da Lei 5.900/96), sendo empresa com a inscrição estadual BAIXADA, e extinta ou não a pessoa jurídica, na CDA deve constar o nome do sujeito passivo (PESSOA JURÍDICA) e o nome das pessoas físicas indicadas no cadastro da SEFAZ como sócios e administradores, pois a responsabilidade é solidária. E isso representa a grande maioria das CDAs."
PGE/PE	-	"Não é possível aferir."
PG/DF	-	"Não temos dados sobre essa questão."
PGM/Belo Horizonte	50%	"Em cerca de 50% dos processos envolvendo ISSQN."
PGM/São Paulo	-	"Em relação aos demais itens do pedido, informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação, nos termos do art. 16, III, do Decreto n. 53.623/2012."
PGFM/Maceió	573	"Foi requerida a inclusão do responsável tributário em cerca de 573 execuções fiscais. Não conseguimos mensurar o valor global dessas execuções."
PGM/Recife	-	"Por oportuno, informo não haver registros dos demais dados solicitados"
PGM/Boa Vista	-	"Não dispomos de tais dados estatísticos. Na oportunidade, informamos que é de interesse da administração municipal a implementação de tais mecanismos, os quais já são objetos de levantamento prévio acerca de quais sistemas atenderiam de melhor forma ao interesse da fazenda municipal."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Ressalta-se que as respostas encaminhadas pela PGFN e pelas PGM/Maceió e Belo Horizonte não indicam o lapso temporal relacionado aos dados disponibilizados. Destaca-se ainda, que, apesar de não citar a quantidade de casos em que houve a imputação de responsabilidade tributária, a resposta concedida pela PGE/AL indica que na "maioria das CDAs" há responsabilização solidária ou subsidiária.

A equipe esclarece, ainda, que o número indicado pela PGFN corresponde às inscrições em Dívida Ativa da União, em que, além do devedor principal, existem os devedores corresponsáveis como devedores, apuradas em procedimento administrativo ou judicial.

Por fim, a equipe ressalta que a resposta à Pergunta 55 é mais aprofundada quantos aos dados encontrados que correlacionam a efetividade da execução fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica nesse procedimento.

PERGUNTA 25 – CONFLITOS TRIBUTÁRIOS DE NATUREZA FEDERATIVA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES

- **Qual o percentual de conflitos tributários de natureza federativa, que tramitam nos tribunais superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem a formulação de pedidos pela LAI nem realização de entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe escolheu para a raspagem em seu banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes ao Regex "Conflito de competência". Para alcançar o resultado pretendido, isto é, a segregação dos processos pendentes dos processos finalizados, a equipe calculou o percentual de recorrência desse termo em relação ao total de casos identificados nas buscas dos Diários Oficiais em que ainda não tenha sido certificado o trânsito em julgado, identificado-os a partir do Regex "Trânsito em julgado". Essa combinação tem a finalidade de assegurar que apenas os processos ainda em curso sejam abrangidos pelo resultado.

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

Com base nos resultados encontrados, verificou-se que, de **0,89%**[38] processo pendente de julgamento sobre conflito de competência identificado, **0,23%**[39] tramita no STF. Não foi possível extrair os dados referentes ao STJ.

38 Em números absolutos, o percentual apontado representa 41.006 processos.

39 Em números absolutos, o percentual apontado representa 93 processos.

PERGUNTA 26 – DIVERGÊNCIAS APONTADAS ELETRONICAMENTE

- **Qual o percentual de processos judiciais de cobrança de créditos tributários que decorrem de divergências apontadas eletronicamente, pelos sistemas dos Fiscos?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Essas expressões conduziram aos resultados representados pela variável "Divergências apontadas eletronicamente". Para alcançar o resultado pretendido pela pergunta, a equipe identificou e calculou os resultados da variável e combinou com os resultados das variáveis "Ação de execução fiscal" e "Embargos à execução fiscal", incluindo também esse percentual em relação ao total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais.

Nessa primeira raspagem, os resultados apontam que 22% dos processos judiciais tributários se referem à cobrança de créditos tributários que decorrem de divergências apontadas eletronicamente pelos sistemas dos Fiscos.

PERGUNTA 27 – VALORES COBRADOS NAS EXECUÇÕES FISCAIS CONFORME A NATUREZA DO EXEQUENTE

- **Quais os valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu formular pedidos destinados aos Tribunais. Decidiu-se não utilizar métodos quantitativos, haja vista que não se identificou tal informação com base em raspagem de dados em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe concluiu, também, que a realização de entrevistas não seria pertinente para coleta das informações relacionadas à resposta desta questão.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Tribunais", que compreende os cinco Tribunais Regionais Federais e os 18 Tribunais de Justiça abrangidos pelo escopo da pesquisa.

Foram recebidas respostas de três Tribunais Regionais Federais e de 15 Tribunais de Justiça.

O TRF da 2ª Região apresentou o quadro a seguir reproduzido (Figura 20).

Figura 20: Valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente no TRF2

Exequente	Média Anual	Média por processo
CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO RIO DE JANEIRO - COREN-RJ	R$ 8.176.640,64	R$ 1.556,71
UNIÃO - FAZENDA NACIONAL	R$ 26.889.184.539,25	R$ 6.030.993,50
INSTITUTO NACIONAL DE METROLOGIA, QUALIDADE E TECNOLOGIA - INMETRO	R$ 27.776.746,03	R$ 16.324,86
CONSELHO REGIONAL DE CORRETORES DE IMOVEIS 1ª REGIÃO - CRECI-RJ	R$ 8.742.424,44	R$ 5.224,04
CONSELHO REGIONAL DE ENGENHARIA E AGRONOMIA DO ESPÍRITO SANTO – CREA/ES	R$ 8.439.587,51	R$ 5.108,71
AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES - ANTT	R$ 57.654.152,13	R$ 40.687,48
AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR - ANS	R$ 228.017.723,22	R$ 191.129,69
CONSELHO REGIONAL DE FARMÁCIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO	R$ 10.725.629,05	R$ 11.722,00
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - CRC-RJ	R$ 2.144.272,25	R$ 2.449,20
CONSELHO REGIONAL DOS REPRESENTANTES COMERCIAIS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - CORE-RJ	R$ 2.516.131,61	R$ 2.951,47
INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS - IBAMA	R$ 550.741.145,65	R$ 763.857,34
CONSELHO REGIONAL DE EDUCACAO FISICA 1ª REGIÃO - CREF	R$ 1.937.161,93	R$ 2.781,28
CONSELHO REGIONAL DE CORRETORES DE IMÓVEIS 13ª REGIÃO - CRECI-ES	R$ 3.641.544,21	R$ 5.347,35
CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA VETERINÁRIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - CRMV-RJ	R$ 2.631.319,74	R$ 4.233,82
CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO ESPÍRITO SANTO - COREN-ES	R$ 830.862,43	R$ 1.538,63
CONSELHO REGIONAL DE TÉCNICOS EM RADIOLOGIA 4ª REGIÃO - CRTR4	R$ 1.798.722,85	R$ 4.397,86
CONSELHO REGIONAL DE ECONOMIA 1ª REGIÃO - CORECON-RJ	R$ 1.223.254,34	R$ 3.793,04
CAIXA ECONÔMICA FEDERAL - CEF	R$ 71.602.446,54	R$ 225.164,93
AGENCIA NACIONAL DE TELECOMUNICACOES - ANATEL	R$ 817.044.057,39	R$ 2.683.231,72
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - CRC-ES	R$ 897.085,95	R$ 3.125,74
CONSELHO REGIONAL DE ENGENHARIA E AGRONOMIA DO RIO DE JANEIRO - CREA/RJ	R$ 1.234.242,75	R$ 4.308,00
DEPARTAMENTO NACIONAL DE INFRA-ESTRUTURA DE TRANSPORTES - DNIT	R$ 35.091.508,13	R$ 137.884,12
CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - CREMERJ	R$ 1.312.168,90	R$ 5.937,42
AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO - ANM	R$ 5.533.170,16	R$ 27.190,03
CONSELHO REGIONAL DE FISIOTERAPIA E TERAPIA OCUPACIONAL DA 2ª REGIÃO	R$ 862.568,84	R$ 4.612,67
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS	R$ 110.528.245,88	R$ 597.449,98
CONSELHO REGIONAL DE ODONTOLOGIA DO RIO DE JANEIRO - CRO/RJ	R$ 607.711,78	R$ 3.366,82
CONSELHO REGIONAL DE FARMACIA DO ESTADO DO ESPIRITO SANTO - CRF-ES	R$ 609.729,87	R$ 3.763,76
AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS - ANP	R$ 62.872.617,82	R$ 396.672,67
COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM	R$ 36.816.431,98	R$ 261.109,45
CONSELHO REGIONAL DE ESTATÍSTICA 2ª REGIÃO - CONRE	R$ 291.298,28	R$ 2.566,50
CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA VETERINÁRIA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - CRMV-ES	R$ 542.702,69	R$ 5.119,84
CONSELHO REGIONAL DE SERVIÇO SOCIAL 17ª REGIÃO - CRESS-ES	R$ 216.176,03	R$ 2.217,19
CONSELHO REGIONAL DE ODONTOLOGIA DO ESPÍRITO SANTO - CRO/ES	R$ 202.936,78	R$ 2.387,49
CONSELHO REGIONAL DE QUÍMICA DA 3ª REGIÃO - CRQ-RJ	R$ 1.529.648,52	R$ 18.319,14
CONSELHO REGIONAL DE TÉCNICOS EM RADIOLOGIA 13ª REGIÃO - CRTR13	R$ 191.992,66	R$ 2.327,18
CONSELHO DE ARQUITETURA E URBANISMO DO RIO DE JANEIRO - CAU/RJ	R$ 768.515,49	R$ 10.673,83
AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL - ANAC	R$ 4.556.480,00	R$ 89.342,75

Fonte: Resposta ao pedido LAI encaminhado ao TRF2

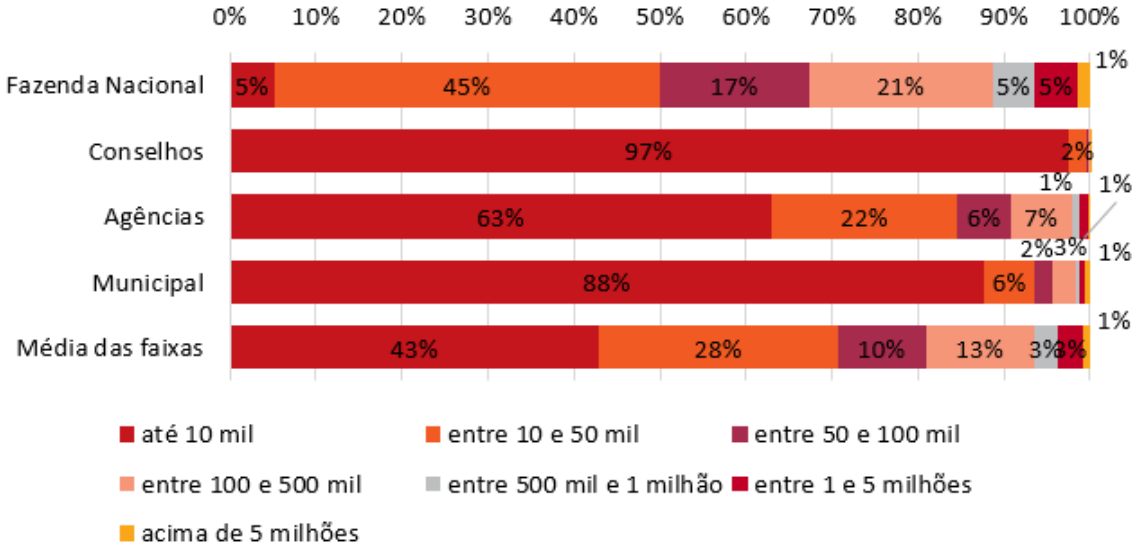
Os dados fornecidos pelo TRF3, por sua vez, podem ser sintetizados pela Tabela 50 e Figura 21.

Tabela 50: Valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente no TRF3

Classe de exequente	até 10 mil	10 a 50 mil	50 a 100 mil	100 a 500 mil	500 mil a 1 milhão	1 a 5 milhões	acima de 5 milhões	Total	%
Fazenda Nacional	35507	308545	118931	147038	33416	34458	10164	688059	55%
Conselhos	408826	9390	812	423	51	79	29	419610	34%
Agências	68073	23327	6708	7607	985	1088	296	108084	9%
Municipal	19349	1311	439	621	103	105	149	22077	2%
Bancos	1391	2091	685	823	179	182	87	5438	0%
INSS	1270	1594	514	682	152	110	61	4383	0%
Outros	2629	361	91	174	49	63	43	3410	0%
Universidades	91	73	16	32	5	2	0	219	0%
Estadual	37	4	0	4	1	1	10	57	0%
Advocacia Geral da União	16	3	4	1	0	0	0	24	0%
Soma das faixas	537189	346699	128200	157405	34941	36088	10839	1251361	

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via pedido LAI do TRF3 (2021).

Figura 21 – Gráfico dos valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente no TRF3



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via pedido LAI do TRF3 (2021).

Alguns tribunais forneceram o valor total cobrado por exequente, mas não informaram a quantidade total de processos, o que impossibilitou a verificação de qual o valor médio cobrado em cada execução fiscal, considerando a natureza do exequente. Há outros tribunais que esclareceram que o campo disponibilizado para preenchimento do nome das partes é um campo de livre preenchimento, o que exigiria tratamento manual das informações para identificação de resposta ao questionamento.

De todo modo, com base nos dados fornecidos, é possível fazer constatações relevantes em relação a um dos problemas identificados: grande parte das execuções fiscais ajuizadas exige valores inferiores ao custo de tramitação do próprio processo de execução.

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

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

PERGUNTA 28 – CRITÉRIOS MÍNIMOS PARA AJUIZAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL

- **É possível identificar, entre os exequentes, critérios objetivos mínimos para distribuição de uma execução para evitar que o processo custe mais do que o próprio crédito a ser recuperado ou para evitar a distribuição de execuções fiscais infrutíferas?**

Com base nas respostas aos pedidos formulados pela LAI em relação à pergunta 27, pode-se afirmar que parte representativa das execuções fiscais ajuizadas se refere a valores bastante reduzidos. Tal fato demonstra inexistir, ao menos em relação à grande parte dos exequentes, critérios objetivos que impeçam o ajuizamento da ação de cobrança de valor inferior ao custo do processo.

Na resposta à pergunta 56, são abordadas as questões relacionadas à identificação do custo de tramitação do processo judicial.

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

No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o art. 33 da Portaria PGFN n. 33 de 8 de fevereiro de 2018 disciplinou o ajuizamento seletivo (ou condicionado) de execuções fiscais, estabelecendo que o ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado. Além disso, desde a edição do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído pela Portaria PGFN n. 396, de 20 de abril de 2016, a PGFN instituiu um conjunto de medidas voltadas à otimização dos processos de trabalho relativos à cobrança, observados os critérios de economicidade e racionalidade.

PERGUNTA 29 – TEMPO DE TRAMITAÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL

- **Qual o tempo de tramitação processual desde a instauração do litígio até o seu julgamento final? Qual o tempo entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal? Qual o tempo entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo(a) magistrado(a)? Qual o tempo transcorrido (quando há) entre a penhora e o ajuizamento? E entre a penhora e a expropriação do bem (quando há)?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formular pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Considerando o contexto da pergunta, a equipe interpretou que as médias de tempo do litígio questionadas dizem respeito apenas a execuções fiscais.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, a PGM/Maceió e a PGDF.

A PGE/RR informou não possuir sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório com a informação solicitada. A PGDF, por sua vez, informou que "Os dados podem ser obtidos no "Projeto Custo Unitário da Execução Fiscal na Vara de Execuções Fiscais do Distrito Federal – VEF" – Enviado em anexo". Os dados obtidos das respostas da PGFN, PGE/SE, PGE/RJ e PGM/Maceió bem como do documento anexo encaminhado pela PGDF, portanto, são os seguintes (Tabela 51).

Tabela 51: Respostas das procuradorias ao pedido LAI da pergunta 29

Pedidos pela LAI		
Pergunta	Procuradoria	Resposta
Qual o tempo de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final?	PGM/Maceió	"O tempo médio de tramitação processual desde a instauração do litígio até o seu julgamento final têm variado desde a informatização tanto do sistema da procuradoria, quanto do tribunal, atualmente, estes têm durado em média de 3 a 4 anos"
	PGDF	2.464 dias
Qual o tempo entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal?	PGFN	A PGFN informou dispor da informação relativa ao tempo médio entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, que corresponde a (i) 343,43 dias para créditos de FGTS e (ii) 289,09 dias para inscrições em Dívida Ativa da União geridas pelo "Sistema SIDA", que abrange a maior parte dos créditos tributários geridos pela PGFN.
Qual o tempo entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal?	PGE/SE	"em relação ao tempo médio entre a inscrição em dívida ativa pela Sefaz e o ajuizamento da execução fiscal estimamos um prazo de 90/120 dias."
	PGE/RJ	"Quanto ao ajuizamento das execuções fiscais, há uma rotina de ajuizamento após a intimação para cobrança amigável por carta, podendo-se indicar o período de 1 ano como prazo médio entre a inscrição e o ajuizamento da execução fiscal."
	PGM/Maceió	"O tempo médio entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal é de um ano."
Qual o tempo entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo magistrado?	PGE/SE	"Sobre o tempo médio entre a distribuição da execução e o despacho inicial pelo magistrado não temos registro, mas estimamos que seja em torno de uma semana."
	PGM/Maceió	"O tempo médio entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo magistrado tem sido de 1 mês."
Qual o tempo transcorrido entre (quando há) a penhora e o ajuizamento? E entre a penhora e a expropriação do bem (quando há)?	PGM/Maceió	"O tempo médio transcorrido entre a penhora e o ajuizamento é de 3 anos. Comumente não efetuamos a expropriação, uma vez que a penhora em sua grande maioria é efetuada em ativos financeiros."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI das Procuradorias (2021).

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Essas expressões, anexas ao presente relatório, conduziram aos resultados representados pelas variáveis "Ação de execução fiscal", "Trânsito em julgado", "Expropriação de bem", "Citação" e "penhora". Para alcançar o resultado pretendido pela pergunta, a equipe identificou e calculou os resultados da variação de tempo entre as datas dos resultados constantes das variáveis com base nas informações identificadas na busca dos Diários Oficiais.

Os resultados obtidos estão descritos na Tabela 52.

Tabela 52: Dados obtidos por Regex da pergunta 29

Regex	
Pergunta	**Resposta**
Qual o tempo de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final?	771 dias 40
Qual o tempo entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo magistrado?	201 dias41
Qual o tempo transcorrido entre (quando há) a penhora e o ajuizamento?	582 dias42
E entre a penhora e a expropriação do bem (quando há)?	218 dias43

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

A respeito da média de tempo entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal, a equipe entendeu que o resultado deve ser apurado com base nas respostas aos pedidos formulados pela LAI, conforme descrito, uma vez que tais informações não costumam ser objeto de decisões publicadas em Diários Oficiais.

O relatório "Justiça em números 2021" (CNJ, 2021), elaborado pelo CNJ, por sua vez, indica que o tempo de tramitação médio de execução fiscal baixada no Poder Judiciário é de 8 anos e 1 mês. A esse respeito cabe esclarecer que a divergência dos resultados decorre da metodologia adotada no presente relatório. Isso porque, como esclarecido, a raspagem de dados por Regex é realizada com base nas decisões disponibilizadas no diário oficial. Desse modo, seguindo a metodologia adotada, foram considerados para a composição do tempo médio os processos nos quais foram identificadas publicações que contivessem as expressões representativas das informações buscadas.

Assim, a título de exemplo, não impactaram as médias de tempo os processos nos quais o despacho inicial e a certidão de trânsito em julgado não tenham sido proferidos dentro do lapso temporal definido no escopo da pesquisa e cujos diários oficiais não estejam disponibilizados em meio eletrônico.

A metodologia explica, portanto, o porquê das divergências, na medida em que foram consideradas execuções nas quais, dentro do lapso temporal definido para a pesquisa, foram identificados tanto o despacho inicial quanto a certificação do trânsito em julgado.

40 Média calculada com base em 3.604 processos identificados.

41 Média calculada com base em 430.092 processos identificados.

42 Média calculada com base em 117.193 processos identificados.

43 Média calculada com base em 11.119 processos identificados.

PERGUNTA 30 – MEIOS DE CITAÇÃO EM EXECUÇÕES FISCAIS

- **Qual o percentual de cada meio de citação utilizado nos processos de execução (pessoal, por edital, por carta etc.)? E qual delas houve êxito de citação?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formular pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

A equipe interpretou que a pergunta pretende restringir os dados sobre citação apenas aos processos de execução fiscal.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Tribunais", que compreende os 16 tribunais estaduais objeto desta pesquisa e os cinco Tribunais Regionais Federais.

Responderam à pergunta formulada via LAI os TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJRO TJMG. Três Tribunais Regionais Federais também enviaram respostas, TRF2, TRF3 e TRF4. Os dados obtidos são os seguintes (Tabela 53).

Tabela 53: Percentuais das formas de citação obtidos via pedido LAI para os Tribunais

Tribunal	Citação por Edital	Êxito	Citação Pessoal	Êxito	Citação por Carta	Êxito	Eletrônico	Êxito
TJAM	3,50%	-	3,20%	-	2,10%	-	-	-
TJDFT	1%	100%44	9%	40%	90%	30%	-	-
TJBA	-	-	32%	33,42%	68%	2,18%	-	-
TJSE	-	-	99,72%	91,09%45	0,28%	91,09%46	-	-
TJMT47	10% (2011 a 2014) 7% (2015 a 2021)	-	10% (2011 a 2014) 7% (2015 a 2021)	-	3% (2011 a 2014) 1% (2015 a 2021)	-		-
TJRO	10,08%	99,61%	62,69%	48,49%	25,64%	19,06%	1,59%	98,59%
TRF2	7%	-	43%	-	50%	-	-	-
TRF3	7,80%	-	72,99%	-	18,32%	-	0,63%	-
TRF4	10%	-	80%	60%	2%	57%	10%	-

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais (2021).

Para a composição da Tabela 53, a equipe agrupou os dados fornecidos pelos tribunais como (i) citação pessoal, dados indicados como citação pessoal, mandado e oficial de justiça; (ii) citação por edital, dados indicados como edital e diário oficial; (iii) eletrônica, dados indicados como eletrônico e "pelo sistema"; e (iv) carta, dados indicados como carta, correio e Empresa de Correios e Telégrafos.

44 O TJDFT considerou êxito de 100% para os casos de citação por edital a partir da premissa de que "no caso de citação por edital, como só a Curadoria de Ausentes se manifesta, pode-se considerar êxito em 100% dos casos.".

45 O TJSE informou o percentual de 91,09%, sem explicitar a qual tipo de forma de citação se refere.

46 O TJSE informou o percentual de 91,09%, sem explicitar a qual tipo de forma de citação se refere.

47 O TJMT informou ainda percentuais relativos à forma de citação "OUTROS": 77% (2011 a 2014) e 85% (2015 a 2021).

Ressalta-se que, salvo o TJDFT, os tribunais não explicitaram se os dados fornecidos se referem apenas a execuções fiscais. Os dados fornecidos pelo TJRO dizem respeito apenas aos processos que tramitam no sistema PJe.

Destaca-se a informação fornecida pelo TJAM de que "Na maioria dos processos, a movimentação que informa o meio de citação não é cadastrada no sistema", motivo pelo qual são baixados os percentuais relativos às formas de citação.

Além do TJAM outros tribunais apresentaram números baixos se comparados aos demais números de casos apresentados na presente pesquisa. Não foram apresentados dados relativos ao êxito da espécie de citação, o que pode significar a ausência de cadastro sistêmico das movimentações relativas às citações.

Não foram incluídos na Tabela 53, ante a ausência de dados fornecidos, o TJRR, TJRS e TJMG. Também não foram incluídos os dados fornecidos pelo TJPA, uma vez que não permitem a distinção entre as formas de citação utilizadas[48].

O TJMT informou, ainda, dados relativos à forma de citação "outros", que não foram incluídos na tabela pela impossibilidade de identificar a sua composição. Em relação à taxa de êxito das formas de citação, o TJSE informou o percentual de 91,09%, sem explicitar a qual tipo de forma de citação se refere.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Essas expressões, anexas ao presente relatório, conduziram aos resultados representados pelas variáveis "Citação correio", "Citação oficial de justiça" "Citação edital" e "Citação eletrônica". Os resultados obtidos estão descritos na Tabela 54.

48 "Mandado de Intimação - 34%; Citação - 22%; Outros - 44%; Ofício - 1%".

Tabela 54: Percentuais das formas de citação obtidos por Regex

Tribunal	Citação correio	%	Citação por oficial de justiça	%	Citação por edital	%	Citação eletrônica	%	Total
TJDFT	1315	37%	125	4%	2100	59%	18	1%	3558
TJAM	595	54%	1	0%	473	43%	25	2%	1094
TJBA	13158	47%	1153	4%	13880	49%	46	0%	28237
TRF3	123	45%	15	5%	74	27%	63	23%	275
TRF1	52	40%	10	8%	64	50%	3	2%	129
TJTO	3	33%	0	0%	6	67%	0	0%	9
TJSP	30842	75%	1619	4%	8438	20%	438	1%	41337
TJSC	282	36%	41	5%	300	38%	159	20%	782
TJRO	702	49%	68	5%	640	45%	15	1%	1425
TJRN	634	45%	179	13%	573	41%	10	1%	1396
TJRJ	1296	80%	66	4%	216	13%	41	3%	1619
TJPR	3042	49%	392	6%	2763	44%	33	1%	6230
TRF5	419	37%	143	13%	564	50%	0	0%	1126
TJAC	198	37%	185	34%	135	25%	19	4%	537
TJPE	615	33%	76	4%	1114	60%	55	3%	1860
TJPB	9	21%	0	0%	33	79%	0	0%	42
TJPA	5233	58%	1754	20%	2004	22%	0	0%	8991
TJMT	1871	45%	705	17%	1540	37%	34	1%	4150
TJMS	8	53%	1	7%	5	33%	1	7%	15
TRF4	173	47%	51	14%	126	34%	19	5%	369
TJGO	163	66%	8	3%	72	29%	3	1%	246
TJAL	50	57%	0	0%	36	41%	1	1%	87
Total:	60783	59%	6592	6%	35157	34%	983	1%	103515

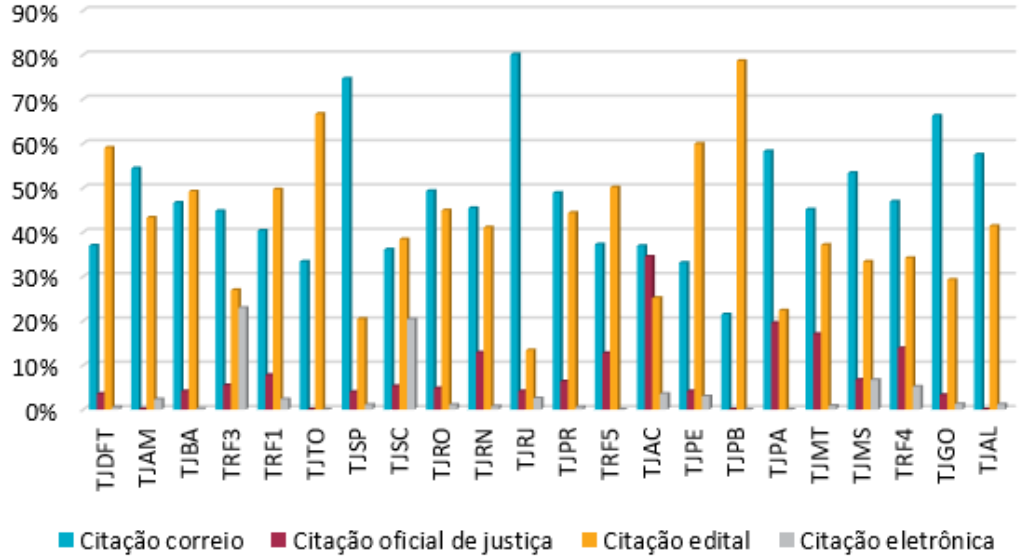
Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Reitera-se que a raspagem de dados pelo Regex é realizada com base nas publicações dos Diários Oficiais, de modo que não são captados os dados das citações que não sejam objeto de publicação nos referidos diários. Não foi possível, por exemplo, identificar os percentuais de êxito com base nessa metodologia.

Os dados obtidos via pedido LAI[49] e Regex podem ser representados pelos seguintes gráficos (Figuras 22 e 23).

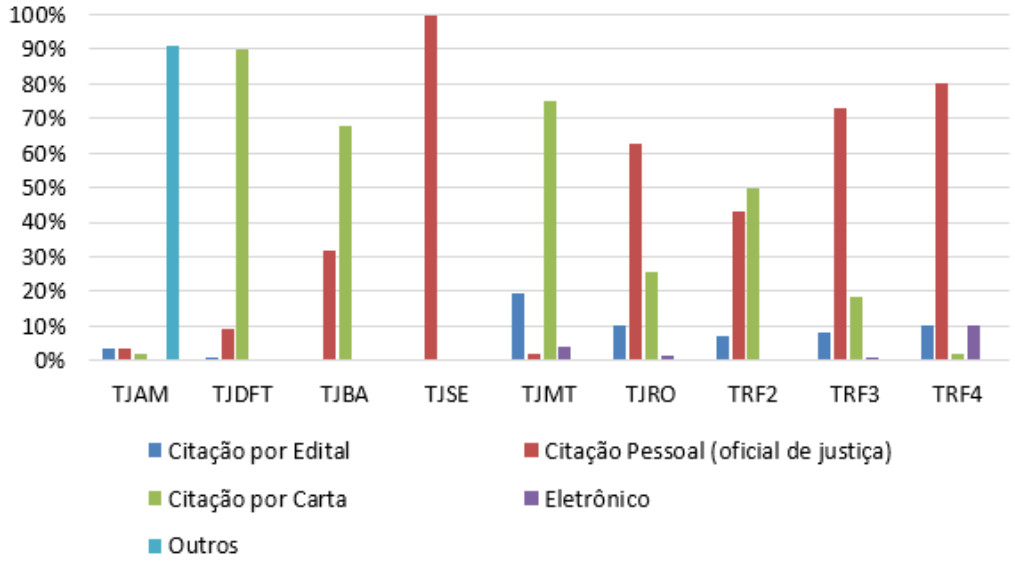
49 Para a composição do gráfico de dados LAI, não foram considerados os percentuais de êxito. Em relação aos percentuais do TJMT, foi considerado o período mais recente de 2015 a 2021.

Figura 22 – Gráfico das formas de citação com dados obtidos por Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Figura 23 – Gráfico das formas de citação com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais

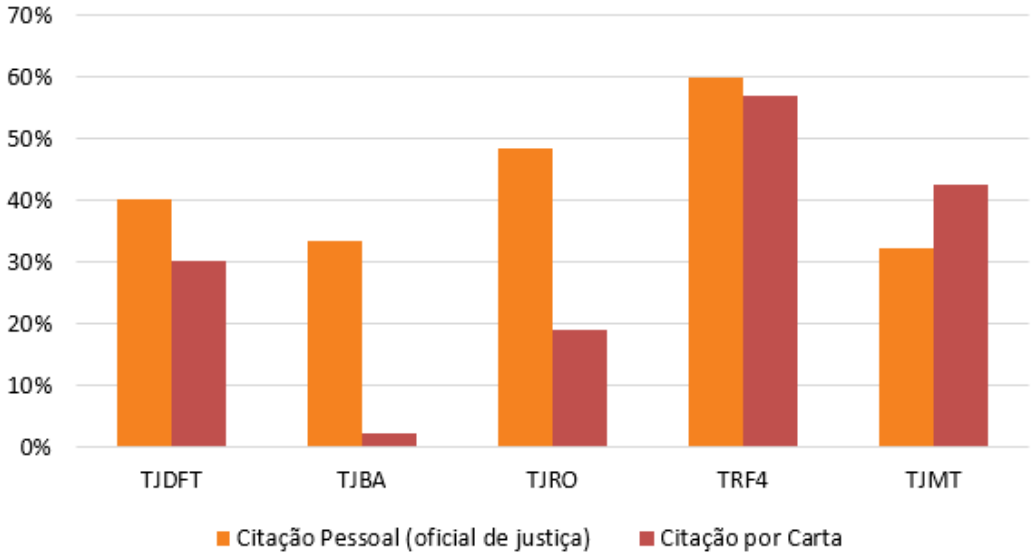


Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais (2021).

Se forem considerados apenas os dados relativos aos êxitos por forma de citação obtidos via pedido LAI, tem-se o seguinte gráfico (Figura 24).[50]

50 Para esse gráfico, não foram incluídos percentuais de êxito para as formas de citação por edital, diário oficial, eletrônico ou "pelo sistema", pois não foram informados ou tendiam a 100%. Também foram desconsiderados os dados de êxito informados pelo TJSE, pois não é indicada a forma de citação a que se referem.

Figura 24 – Gráfico dos percentuais de êxito das formas de citação com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais (2021).

PERGUNTA 31 – EXCEÇÕES DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

- **Qual percentual em que houve interposição de exceção de pré-executividade? Quanto tempo após a citação? Qual a matéria mais comumente arguida em exceção de pré-executividade?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGE/SP, a PGE/AL, a PGM/SP, PGM/BH, PGE/PE e PGE/SE, conforme Tabela 55.

Tabela 55: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 31

Procuradoria	Resposta
PGE/SP	"12% das execuções (total aproximado de 400 mil) encontram-se embargadas, excepcionadas ou com defesas deduzidas em outras ações antiexacionais. Tempo: dado indisponível. Matéria preponderante: iliquidez ou prescrição (85% do total) ou nulidade de lançamento (10%);"
PGE/AL	"Trata-se de item com três perguntas. As duas primeiras são do controle do Poder Judiciário. E quanto a terceira, embora não tenhamos um controle específico sobre a questão, a experiência demonstra que o tema "prescrição e decadência" são de arguições constantes nas defesas dos contribuintes, inclusive no âmbito administrativo."
PGM/SP	"Em relação aos demais itens do pedido, informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação, nos termos do art. 16, III, do Decreto n. 53.623/2012"."
PGM/BH	"Há interposição de exceção de pré-executividade em cerca de 4% das execuções fiscais."
PGE/PE	"Não é possível dizer o quantitativo de exceções apresentadas. A matéria mais comum é prescrição intercorrente, impossibilidade de redirecionamento e nulidade da CDA."
PGE/SE	"Não temos registrado em nosso sistema as informações solicitadas. As matérias que recentemente são mais apresentadas: prescrição, ausência de responsabilidade tributária, índices de correção utilizados, percentual da multa aplicada, inconstitucionalidade da autuação."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI das Procuradorias (2021).

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Essas expressões, anexas ao presente relatório, conduziram aos resultados representados pelas variáveis "Exceção de pré-executividade" e "Citação". Após a análise dos resultados do primeiro produto da pesquisa, a equipe selecionou as expressões que representam as matérias comumente arguidas em exceção de pré-executividade cujos resultados estão representados pelas variáveis "Prescrição e decadência", "Pagamento", "Ilegitimidade passiva" e "Causa suspensiva de exigibilidade".

A fim de complementar os dados, a equipe também realizou a combinação da variável relativa a "Exceção de pré-executividade" com as variáveis objeto desta pesquisa que também representam matérias comumente arguidas pelos contribuintes, quais sejam "Parcelamento", "Transação", "Não observância de precedentes pelas instâncias inferiores", "Conflito de competência", "Compensação de créditos contencioso", "Violação de normas procedimentais ou processuais" e "Inconstitucionalidade invocada como fundamento".

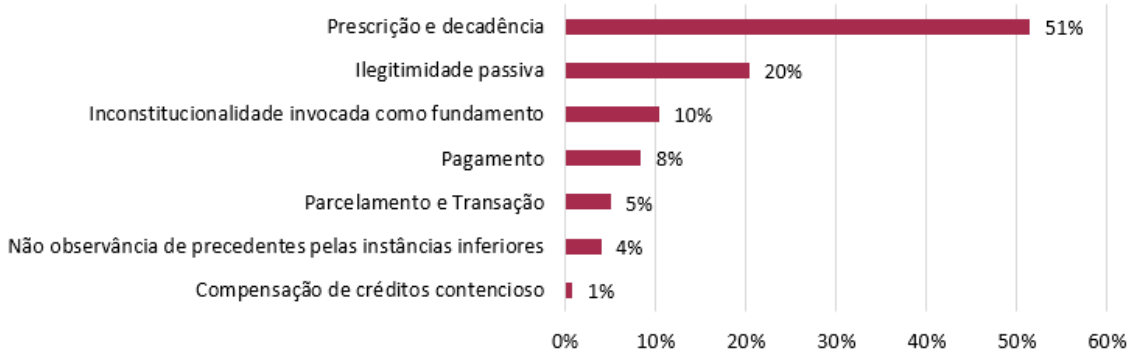
Os resultados indicam que (i) foi apresentada exceção de pré-executividade em 8,5%[51] das execuções fiscais e (ii) o julgamento da exceção de pré-executividade ocorre, em média, 91 dias após a citação.

Esclarece-se que por meio da raspagem de dados dos Diários Oficiais por Regex não é possível identificar a data de protocolo da exceção de pré-executividade, mas sim o seu julgamento cuja decisão é veiculada nos Diários Oficiais.

51 Em números absolutos, o percentual apontado representa 64.605 processos. em que foi apresentada exceção de pré-executividade, entre as 759.411 execuções fiscais identificadas na base analisada.

Os resultados relativos (iii) a matérias mais comumente arguidas em exceção de pré-executividade, por sua vez, podem ser representados pelo gráfico a seguir (Figura 25)[52].

Figura 25 – Gráfico das matérias discutidas em exceção de pré-executividade identificadas por Regex



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por Regex (2021).

Ressalta-se que a contabilização dos dados apresentados na Figura 25 tem como referência as matérias discutidas. Assim, a somatória dos números absolutos não será equivalente ao total de casos de exceção de pré-executividade, uma vez que em um mesmo caso pode ser identificado mais de uma matéria discutida.

PERGUNTA 32 – PENHORAS EM EXECUÇÃO FISCAL

- **Qual o percentual de execuções fiscais em que a penhora foi efetivada? Quais espécies de bens e/ou direitos penhorados?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formular pedidos pela LAI para as Procuradorias. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa. Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, a PGM/Maceió e a PGDF.

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

52 Em números absolutos, os percentuais apontados foram calculados sobre o universo de 35.500 processos da base analisada.

Estabelecidas tais premissas, os dados fornecidos pela PGFN demonstram que 0,5% das inscrições em dívida ativa está integralmente garantida e, se considerado o valor da dívida ativa, apenas 12% foi integralmente garantido. É o que se verifica da Tabela 56.

Tabela 56: Situação da inscrição em dívida ativa da PGFN

Situação da inscrição	Valor consolidado da inscrição	% do total	Quantidade de inscrições	% do total
Em cobrança	R$1.693.366.210.373,63	77%	7.795.937	88%
Benefício fiscal	R$213.359.608.135,45	10%	1.051.062	12%
Garantia	R$256.428.863.763,37	12%	41.882	0,5%
Suspenso por decisão judicial	R$44.475.043.384,67	2%	14.674	0,2%
Em negociação	R$473.604.075,56	0,02%	2.395	0,03%
Total	R$2.208.103.329.732,68	100%	8.905.950	100%

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI da PGFN (2021).

A PGE/RR informou não possuir sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório com a informação solicitada. Os dados obtidos das respostas da PGE/SE, PGE/RJ, PGM/Maceió e PGDF são os seguintes (Tabela 57).

Tabela 57: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 32

Procuradorias	Respostas
PGE/SE	"Não temos o número de execuções fiscais em que efetivada a penhora. Sobre as espécies de bens penhorados temos dinheiro, bens imóveis e bens móveis (veículos, máquinas, colchões, etc. Geralmente bens do estoque dos contribuintes.)"
PGE/RJ	"Não há dados disponíveis acerca do percentual de efetivação de penhoras no universo de execuções fiscais ajuizadas. Pode-se afirmar que majoritariamente as penhoras efetivadas, integrais ou parciais, se constituem de bloqueios de dinheiro existente em contas de titularidade dos executados."
PGM/Maceió	A PGM/Maceió informou que a penhora é efetivada em 25% das execuções fiscais e que "recai quase sempre sobre pecúnia".
PGDF	"Não sabemos precisar a quantidade de execução fiscal em que houve a efetivação da penhora. Contudo, a maioria das penhoras são realizadas em imóveis e veículos, sendo, em alguns casos, em faturamento da empresa e outros bens de alto valor. No âmbito do "Projeto Custo Unitário da Execução Fiscal na Vara de Execuções Fiscais do Distrito Federal – VEF", o pesquisador contratado informou que nos processos objeto da análise, a penhora não chegou a 3% de frequência e a expropriação, 1%."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI das Procuradorias (2021).

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Essas expressões conduziram aos resultados representados pela variável "Certificado de Penhora", na base de dados de processos classificados como Execuções Fiscais, conforme variável "Ação de execução fiscal. Para alcançar o resultado pretendido pela primeira parte da pergunta, a equipe identificou e calculou os resultados da variável, incluindo também esse percentual em relação ao total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais.

Os resultados indicam que a penhora foi efetivada em 12,6%[53] das execuções fiscais.

Os dados obtidos que demonstram os baixos índices de garantia do débito em execução fiscal podem indicar que a formação dos estoques processuais decorreria de aspectos econômicos relacionados à inadimplência e insolvência dos contribuintes. Com base nos dados obtidos e na metodologia adotada, entretanto, não foi possível estabelecer uma relação direta de causalidade entre a alta litigiosidade e a inadimplência ou insolvência dos contribuintes.

PERGUNTA 33 – EXPROPRIAÇÕES EM EXECUÇÃO FISCAL

- **Houve expropriação do bem? E, em caso negativo, por qual motivo não houve a efetiva expropriação (ex.: procedência dos embargos à execução ou de terceiros, leilões desertos, etc.)? Houve decretação de indisponibilidade de bens? Se sim, houve resultados positivos para o executivo fiscal?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a utilização de métodos quantitativos e a transmissão de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, a PGM/Maceió e a PGDF. Os resultados das respostas recebidas podem ser sintetizados conforme a Tabela 58.

53 Em números absolutos, o percentual apontado representa 95.735 processos em que houve penhora, entre as 759.411 execuções fiscais identificadas na base analisada.

Tabela 58: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 33

Pergunta	Procuradorias	Respostas
Quais os principais motivos para a ausência de expropriação de bens em processos de execução fiscal?	PGFN	"Antes da implementação do RDCC (Portaria PGFN n. 396/2016) e, mais recentemente, do Ajuizamento Parametrizado (Portaria PGFN n. 33/2018), a principal causa de frustração da Execução Fiscal era a não localização de bens penhoráveis, que revelava, acima de tudo, uma questão econômica, e não propriamente jurídica, relacionada à inadimplência e falta de capacidade de pagamento do crédito do devedor. Antigamente, portanto, a PGFN ajuizava indiscriminadamente todos os créditos inscritos em dívida ativa, mesmo que o Fisco não tivesse conhecimento prévio de bens aptos a satisfazer o crédito público. Além disso, a quantidade de demandas a serem analisadas e a limitação dos cadastros de bens (CRIs, Bacenjud, Títulos mobiliários, etc) impedia buscas patrimoniais mais profundas, sendo comum o arquivamento dos feitos conforme art. 40 da LEF. Importante anotar que a inexistência de bens está associada, também, ao perfil dos devedores (pessoas físicas e empresas de pequeno porte) e do decurso de longo período entre a ocorrência do fato gerador (relacionado a elemento de riqueza) e o efetivo ajuizamento da execução fiscal. Mais recentemente, considerando o atual contexto em que o ajuizamento de execução está atrelado à identificação de potencial de recuperabilidade do crédito, a frustração do feito executivo decorre de falhas na localização dos bens, bem como na ocorrência de fraudes e estratagemas que implicam em ocultação patrimonial. Vale registrar, outrossim, que, em diversas projeções, a estrutura judiciária também não está adequada para uma rápida constrição e alienação de ativos (é sabido que a questão da demora na expropriação vai além da seara fiscal e alcança também as lides envolvendo particulares), razão pela qual a PGFN tem passado a investir em mecanismos próprios de alienação por iniciativa particular."
	PGE/SE	" Ausência de licitantes na hasta pública."
	PGE/RJ	"O principal motivo é ausência de um trâmite administrativo para que seja avaliado se é vantajoso a expropriação."
	PGM/Maceió	"Pode-se elencar como principais motivos para a ausência de expropriação de bens em processos de execução fiscal a demora na tramitação dos feitos, que gera um descompasso de atualidade cadastral ao tempo do requerimento de constrição e o tempo de efetivação da diligência, culminando na perda de eficiência na localização de bens e devedores."
	PGE/RR	"i) Um dos principais motivos para a ausência de expropriação de bens em processos de execução fiscal é o tempo que leva para se promover a citação dos contribuintes executados. Aqui em Roraima, as Varas da Fazenda Pública seguem um iter processual de citação que costuma ser bastante demorado e que não observa a prerrogativa da Fazenda Pública contida no art. 8°, inc. I, in fine, da Lei 6.830/80 (v.g. tentativa de citação postal de todos os executados em todos os seus domicílios >>> Consulta de endereço no SERASAJUD>>> nova tentativa de citação postal >>> tentativa de citação via oficial de justiça >>> ausência da cultura de citação por hora certa >>> citação por edital). (...)

Pergunta	Procuradorias	Respostas
Quais os principais motivos para a ausência de expropriação de bens em processos de execução fiscal?	**PGE/RR**	(...) Todavia, com vistas a dar uma resposta efetiva a esse problema, a PGE/RR, em 22/09/2020, publicou no DOE a Instrução Normativa n. 005/2020 (doc. anexo), que autoriza a celebração de Termo de Negócio Jurídico Processual (TNJP) para citação dos contribuintes que celebrem parcelamento administrativo do crédito tributário (arts. 8° e 9° da IN PGE 005/2020). Nesse ponto, vale registrar que essa iniciativa da PGE/RR foi a pioneira em todo o País, tendo sido tal proposição muito bem recebida pela maioria dos magistrados das Varas de Fazenda Pública, e culminou por acelerar o trâmite de parcela considerável das execuções fiscais em curso. Após a adoção de tal iniciativa pela PGE/RR, a ideia da utilização do TNJP para citação eletrônica foi incorporada por este eg. CNJ, na ocasião da publicação da Resolução CNJ n. 378/2021, que alterou a redação da Resolução CNJ n. 345/2020 (Juízo 100% digital), para inserir o art. 3°-A. Por conseguinte, o TJRR, ao regulamentar o Juízo 100% Digital no âmbito da Justiça Estadual, houve por publicar no DOE de 26/03/2021 a Portaria da Presidência do TJRR n. 583/2021, que, em seus arts. 6° e 7°, possibilitou a celebração TNJP para realização fins de citação/intimação pessoal eletrônica das partes. Em contrapartida, esta PGE publicou a IN PGE n. 006/2021, que adequou a IN PGE 005/2020 à referida Portaria 583 do Tribunal. Assim, a partir de tais medidas, a expectativa é de que haja uma diminuição do tempo de tramitação das execuções fiscais. ii) Outro ponto que dificulta a expropriação de bens em processos de execução é a publicidade dada ao pedido de consulta ao SISBAJUD e à decisão que a autoriza. Estes atos deveriam ter sua visualização postergadas para após o resultado da consulta e eventual bloqueio via sistema. Não se trataria na espécie de violação ao princípio da não surpresa, princípio este que não é absoluto no processo civil. Tratar-se-ia, sim, de medida que confere efetividade à execução e evita a má-fé processual do executado, por meio de manobras de remanejamento provisório de ativos seus para conta de terceiros não executados, com vistas ao esvaziamento da tentativa de bloqueio de ativos. Ressalta-se que o mesmo se aplica às demais restrições via sistema (v.g. RENAJUD, Central Nacional de Indisponibilidade etc.). iii) Um terceiro ponto que dificulta a expropriação de bens em processos de execução é a cultura dos magistrados (lastreados em uma jurisprudência, smj, equivocada do STJ - REsp 1377507) de encarar a indisponibilidade de bens como medida derradeira. Trata-se, na prática, de um retrabalho levado a efeito pela Fazenda Pública, pelo Cartório da Vara e pelo Magistrado. Em Roraima, os juízes(as) das Varas de Fazenda Pública geralmente seguem o iter processual (SISBAJUD >>> RENAJUD >>> Cartório de Imóveis >>> Infojud >>> Decretação de Indisponibilidade). Com a decretação de indisponibilidade ao final, há novamente a consulta ao SISBAJUD, ao RENAJUD, Infojud, Cartórios de Imóveis da Comarca e o registro da indisponibilidade no CNIB. Uma tentativa válida de conferir uma interpretação mais efetiva ao art. 185 do CTN seria recomendar aos magistrados que, no despacho de citação, já determinasse aos cartórios da vara que, após a realizada a citação válida e o decurso do prazo para oposição de embargos à execução, já procedessem à busca de ativos (de uma só vez) em todos os sistemas SISBAJ, RENAJUD, INFOJUD, Cartórios de Imóveis da Comarca e CNIB. Ato contínuo, em caso de resposta negativa, fosse decretada automaticamente a indisponibilidade, para que se procedesse ao registro desta (indisponibilidade) nos referidos sistemas (v.g. "teimosinha" do SISBAJUD, Indisponibilidade no RENAJUD e o CNIB). iv) A decretação de indisponibilidade de bens, da forma como ocorre atualmente, afigura-se ineficaz."
	PGDF	No caso do DF, a existência de 320.000 processos de execução fiscal numa única vara, o que foi alterado recentemente com a criação de uma Vara de Execuções Fiscais de ICMS, e um fato determinante para a baixa existência de penhora de bens. Além disso, em relação ao IPTU, o DF possui diversos imóveis em situação irregular, o que dificulta a penhora e a expropriação efetiva.
Nos casos em que há indisponibilidade de bens, há resultados positivos para o executivo fiscal?	**PGE/SE**	"Nos casos em que há indisponibilidade de bens, há resultado positivo em alguns processos."
	PGDF	A indisponibilidade de bens com certeza traz resultados positivos para o cumprimento da obrigação e a consequente quitação da dívida, quando requerido pela fazenda pública. Nos casos em que os bens estão indisponíveis, e a fazenda do DF é exequente, a PGDF vem pedindo a penhora de bens de maneira regular.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI das Procuradorias (2021).

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Essas expressões conduziram aos resultados representados pelas variáveis "Expropriação do bem", "Certificado de penhora", "Pagamento", "Exceção de pré-executividade",

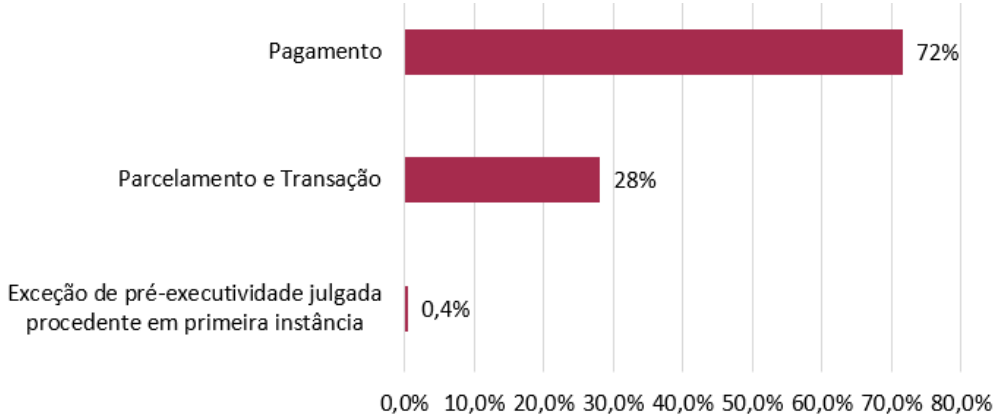
"Procedência primeira instância", "Parcelamento" e "Transação", "Extinção de execução fiscal por satisfação da obrigação" na base de dados de processos classificados como Execuções Fiscais, conforme variável "Ação de execução fiscal".

Por meio dessa metodologia, a equipe obteve o resultado de que (i) houve expropriação em 1,6%[54] das execuções fiscais identificadas pela raspagem de dados.

Para responder (ii) por qual motivo não houve a efetiva expropriação, a equipe selecionou os casos de execução fiscal em que não foi verificada a variável "Expropriação do bem" e identificou a ocorrência, nesses casos, das variáveis "Pagamento", "Exceção de pré-executividade" combinada com "Procedência primeira instância", "Parcelamento" e "Transação", na base de decisões de execução fiscal em que foi certificada a realização da penhora, a partir da combinação das variáveis "Ação de execução fiscal" e "Certificado de penhora".

Os resultados permitem identificar a ocorrência desses eventos nos casos de execução fiscal em que foi certificada a realização da penhora, mas não permitem concluir, por si só, pela existência de relação de causalidade entre esses eventos e a inocorrência da expropriação dos bens penhorados. Os resultados obtidos podem ser representados pela Figura 26[55]:

Figura 26 – Gráfico das ocorrências em execuções fiscais em que houve penhora identificadas por Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Esclarece-se que os percentuais indicados na Figura 26 não representam a totalidade de ocorrências e eventos possíveis nas execuções fiscais em que houve penhora. Isso porque o universo apresentado é composto apenas pelas ocorrências buscadas, quais sejam "Pagamento", "Parcelamento e Transação" e "Exceção de pré-executividade julgada procedente em primeira instância". Vale dizer, o evento "Pagamento" representa

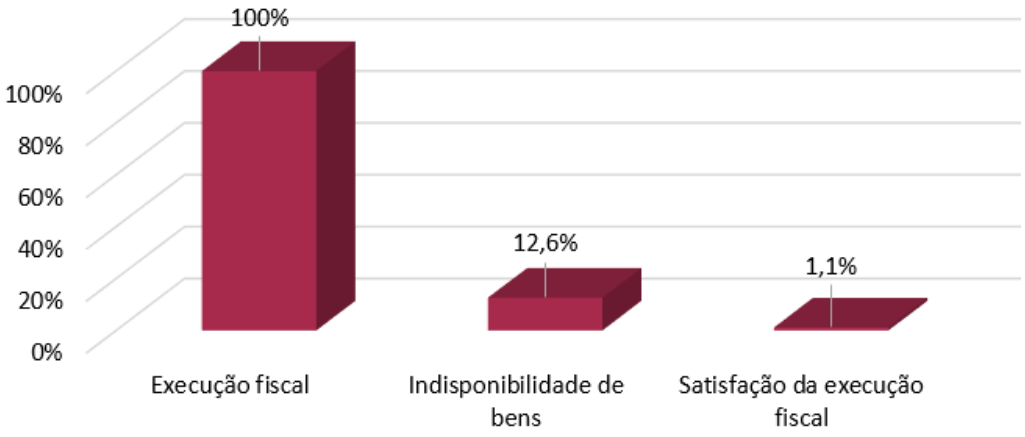
54 Em números absolutos, o percentual apontado representa 11.923 processos em que houve expropriação de bens, dentre as 759.411 execuções fiscais identificadas na base analisada.

55 Em números absolutos, os percentuais apontados foram calculados sobre o universo de 49.249 processos da base analisada.

72% das variáveis buscadas, e não necessariamente todos os possíveis eventos ocorridos no trâmite processual da execução fiscal em que a penhora foi identificada.

A equipe identificou ainda que, entre os processos de execução fiscal, (iii) a decretação de indisponibilidade de bens ocorreu em 12,6% dos casos, conforme pergunta 32. Entre os 12,6%, os resultados obtidos indicam (iv) que 9%[56] das execuções fiscais são julgadas extintas pela satisfação do débito. Os resultados podem ser representados pela Figura 27.

Figura 27 – Gráfico dos percentuais de execuções fiscais com penhora e que foram extintas por satisfação do débito identificadas por Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Tal como na pergunta 32, os dados obtidos que demonstram os baixos índices de garantia do débito em execução fiscal podem indicar que a formação dos estoques processuais decorreria de aspectos econômicos relacionados à inadimplência e insolvência dos contribuintes. Com base nos dados obtidos e na metodologia adotada, entretanto, não foi possível estabelecer uma relação direta de causalidade entre a alta litigiosidade e/ou insolvência inadimplência dos contribuintes.

PERGUNTA 34 – PERÍCIAS TÉCNICAS E DILIGÊNCIAS COMPLEMENTARES

- **Qual o percentual dos litígios que exigem a realização de perícias técnicas ou diligências complementares?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos. Não foram definidas entrevistas nem formulação de pedidos pela LAI.

56 Em números absolutos, o percentual apontado representa 8715, dentre as 95735 execuções fiscais em que foi realizada penhora, identificadas na base analisada.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

As expressões conduziram aos resultados obtidos pelo uso das variáveis "Perícia" e "Diligências complementares" da planilha, o que levou à existência de perícias ou diligências complementares em 9,4%[57] dos processos judiciais tributários. Esclarece-se que o percentual não foi limitado em razão de espécie processual, abrangendo tanto as ações ajuizadas pelos contribuintes como as execuções fiscais.

Vale destacar que, para a identificação das variáveis "Perícia" e "Diligências complementares", a equipe selecionou expressões que denotassem os processos em que a perícia ou a diligência foram efetivamente realizadas. Foram afastados, assim, os casos em que, por exemplo, havia mera determinação de manifestação das partes quanto ao interesse na realização da perícia.

PERGUNTA 35 – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

- **Qual o percentual de embargos à execução? E como esses se dão (são precedidos de exceção de pré-executividade julgada improcedente, há suspensão em caso de garantia integral ou parcial, tipo de matérias etc.)?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, pela sistemática do Regex. Não foram definidas entrevistas nem formulação de pedidos pela LAI.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A pergunta é composta por dois questionamentos. O primeiro diz respeito (i) ao percentual de embargos à execução, que foi identificado pela equipe por meio do cálculo da proporção entre o total de decisões tributárias analisadas e os resultados da variável "Embargos à execução". O resultado obtido foi de que os embargos à execução fiscal representam 5,4%[58] dos processos judiciais tributários. Esclarece-se que o percentual não foi limitado em razão de espécie processual, abrangendo tanto as ações ajuizadas pelos contribuintes como as execuções fiscais.

Se consideradas apenas as execuções fiscais, a quantidade de embargos opostos à execução fiscal representa 16% desse universo.

57 Em números absolutos, o percentual apontado representa 433.336 processos da base analisada.

58 Em números absolutos, o percentual apontado representa 250.060 processos da base analisada.

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

A equipe (ii.1) identificou os casos que foram precedidos por exceção de pré-executividade, por meio da combinação dos resultados da variável "Embargos à execução" e da variável "Exceção de pré-executividade". O resultado obtido foi de que 8,2% dos embargos à execução fiscal são precedidos por exceção de pré-executividade.

Em relação (ii.2) a existência de suspensão em caso de garantia integral ou parcial, a equipe realizou a combinação entre as variáveis "Embargos à execução" e "Causa suspensiva de exigibilidade" e concluiu que os dados obtidos são inconsistentes (0,1%[59]).

Interpreta-se que a inconsistência dos resultados decorre do fato de a discussão relativa à garantia integral do débito ocorrer nos autos da execução fiscal. Por meio da metodologia da análise de Diários Oficiais por Regex, não é possível correlacionar os embargos à respectiva execução fiscal, por possuírem números de processos diferentes, o que impossibilita a devida contabilização das ocorrências.

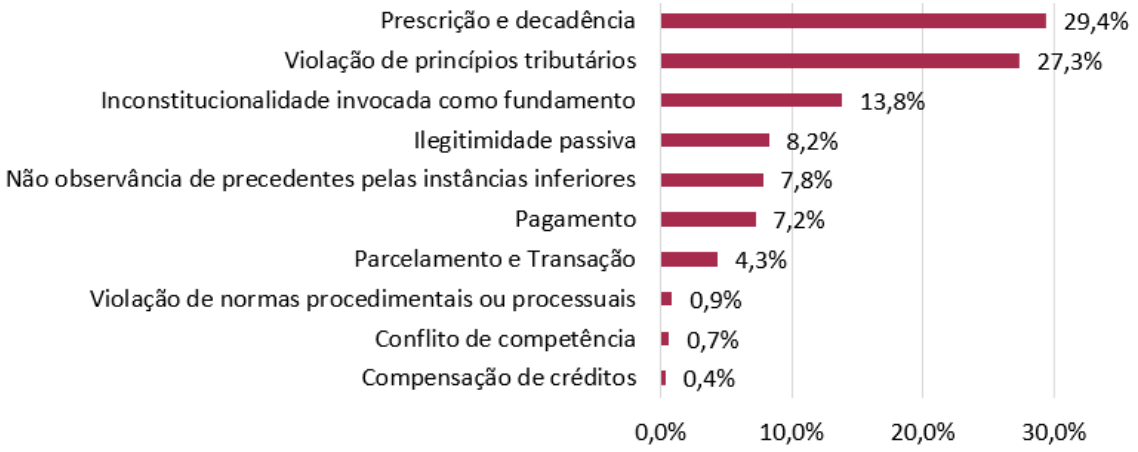
A respeito da (ii.3) quantificação do tipo de matéria discutida, após a análise dos resultados do primeiro produto da pesquisa, a equipe selecionou as expressões que representam as matérias comumente arguidas pelos contribuintes cujos resultados constam nas variáveis "Prescrição e decadência", "Pagamento", "Ilegitimidade passiva" e "Causa suspensiva de exigibilidade", Parcelamento", "Transação", "Não observância de precedentes pelas instâncias inferiores", "Conflito de competência", "Compensação de créditos contencioso", "Violação de normas procedimentais ou processuais", "Inconstitucionalidade invocada como fundamento" e "Violação de princípios tributários".

Os resultados obtidos estão representados na Figura 28[60].

59 Em números absolutos, o percentual apontado representa 62 processos da base analisada.

60 Em números absolutos, os percentuais apontados no gráfico foram calculados sobre a base de 52.511 processos identificados na base analisada.

Figura 28 – Gráfico das matérias discutidas em embargos à execução fiscal identificadas por Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

PERGUNTA 36 – FLUXOS, JULGADORES E DECISÕES DE PROCESSOS TRIBUTÁRIOS

- **Qual a quantidade de instâncias julgadoras judiciais que antecedem o julgamento final do litígio? Qual é a relação da quantidade de processos tributários por julgador em cada instância? Qual o percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial? Qual o percentual das decisões judiciais em primeira instância, segunda instância e nos Tribunais Superiores que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares? A sentença de primeira instância em execuções fiscais e ações tributárias ajuizadas pelo contribuinte foi de procedência, parcial procedência ou improcedência? O desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação? Qual o percentual de conflitos tributários que tramitam nos tribunais superiores em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e obter dados via formulação de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Tribunais", que compreende os 16 tribunais estaduais objeto desta pesquisa e os cinco Tribunais Regionais Federais, e "Tribunais Superiores".

Responderam à pergunta formulada via LAI os TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJRO TJMG. Três Tribunais Regionais Federais também enviaram respostas, os TRF2, TRF3 e TRF4, além do STJ e STF.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A equipe identificou por meio das expressões regulares as seguintes variáveis: “Trânsito em julgado”; “Decisão que aprecia mérito”; “Decisão que não aprecia mérito”; “procedência primeira instância”; “parcial procedência primeira instância”; “improcedência primeira instância”; “execução fiscal”; “ação de repetição de indébito”; “ação declaratória”; “ação ordinária”; “ação de conhecimento”; “Mandado de Segurança”; “procedência recurso”; “improcedência recurso” e “Ações antiexacionais”.

A pergunta foi composta, nesse contexto, pelos seguintes questionamentos, acompanhados dos respectivos resultados obtidos:

A) Qual a quantidade de instâncias julgadoras judiciais que antecedem o julgamento final do litígio?

A equipe interpretou a pergunta como um questionamento introdutório a ser respondido por meio dos resultados dos demais questionamentos detalhados a seguir.

B) Qual é a relação da quantidade de processos tributários por julgador em cada instância?

Para esta pergunta, foram utilizados os dados obtidos via pedido de LAI. Foi questionado aos Tribunais, “Qual a quantidade total de julgadores em cada instância judicial? Qual a quantidade total de julgadores com competência para matérias tributárias em cada instância judicial?“.

Não puderam ser utilizadas as respostas do TJBA, pois os dados tratam também de matérias diversas ao Direito Tributário, nem as respostas do TJRS e do TJMT, uma vez não terem sido fornecidos os dados relativos ao número de julgadores.

Ressalta-se que a leitura dos dados deve levar em consideração o fato de muitos julgadores, em especial na 1ª instância, não possuírem competência exclusiva para matéria tributária, de modo que são responsáveis por outros processos não abrangidos pela presente pesquisa.

O TJDFT é exceção à ressalva anterior, na medida em que adotou o corte metodológico de informar apenas os números relativos às varas de execuções fiscais.

Esclarece-se também que os dados não foram segregados por instância ou evolução anual, pois a ausência desses dados informados por todos os tribunais impossibilita a representação comparativa entre eles.

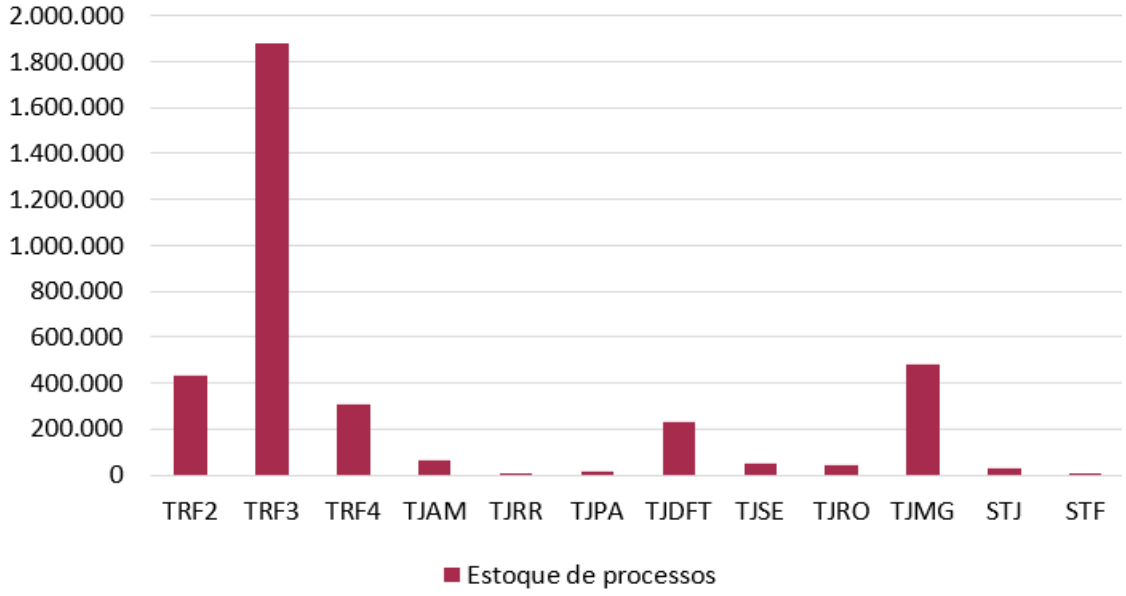
Os dados obtidos pelas respostas obtidas via LAI podem ser sintetizadas na Tabela 59 e nas Figuras de 29 a 32.

Tabela 59: Tabela da quantidade de julgadores e estoque de processos tributários obtida via pedido LAI para os Tribunais

Tribunais	Julgadores de 1ª Instância	Julgadores de 2ª instância e Superiores	Estoque de processos	Processos por julgador
TRF2	168	6	431.718	2481
TRF3	241	18	1877451	7249
TRF4	144	6	308840	2059
TJAM	64	17	61.856	764
TJRR	10	9	5305	279
TJPA	127	9	11567	85
TJDFT	5	0	232766	46553
TJSE	55	13	50926	749
TJRO	44	12	42915	766
TJMG	455	45	478806	958
STJ	0	10	29211	2921
STF	0	11	3390	308

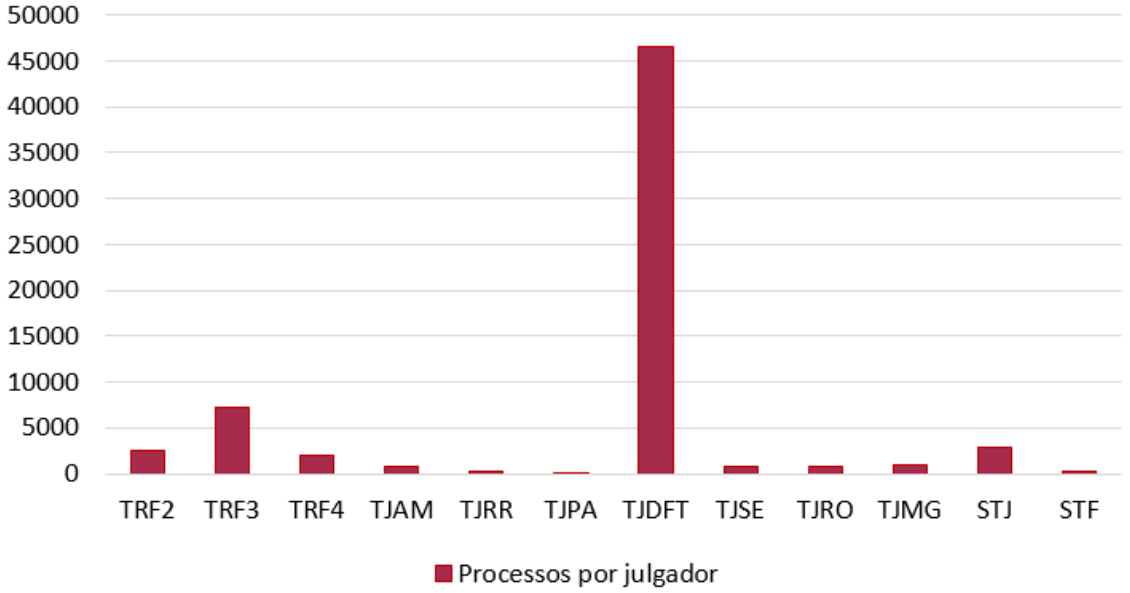
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por pedido LAI para os Tribunais (2021).

Figura 29 – Gráfico de visão geral do estoque de processos tributários, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



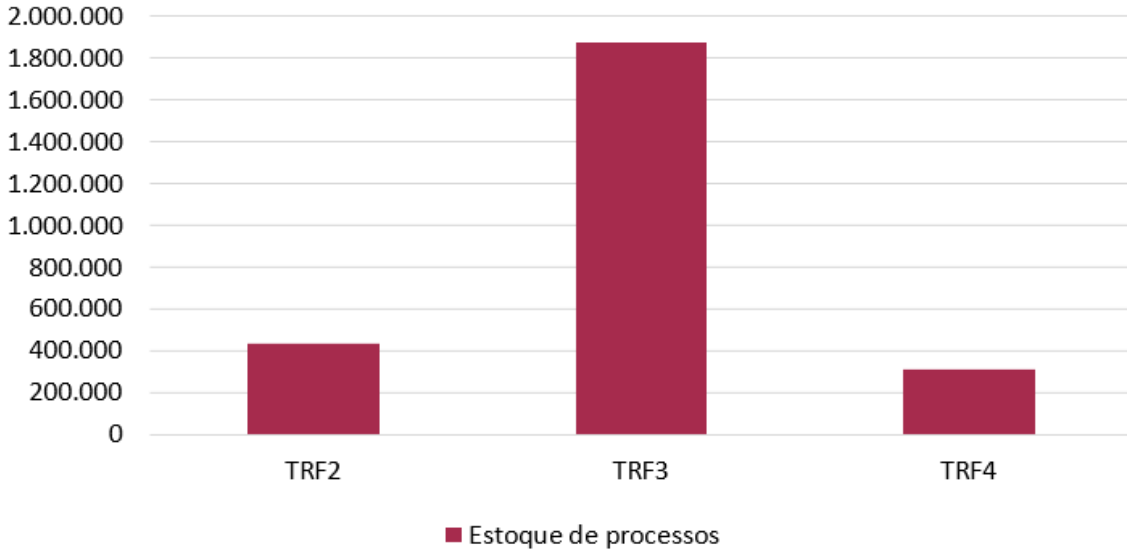
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

Figura 30 – Gráfico de visão geral de processos por julgador, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



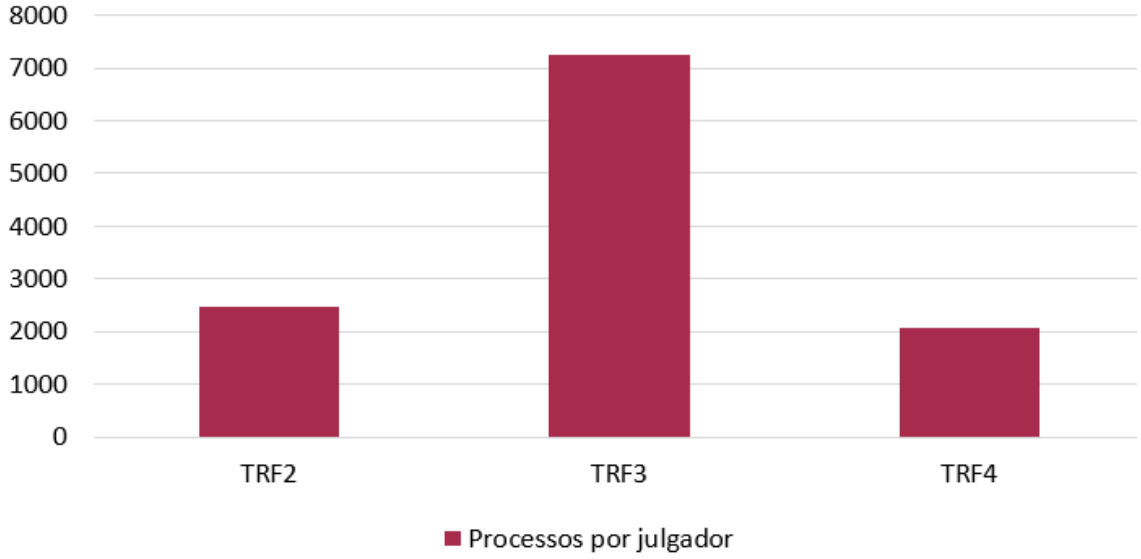
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

Figura 31 – Gráfico do estoque de processos tributários dos TRF, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

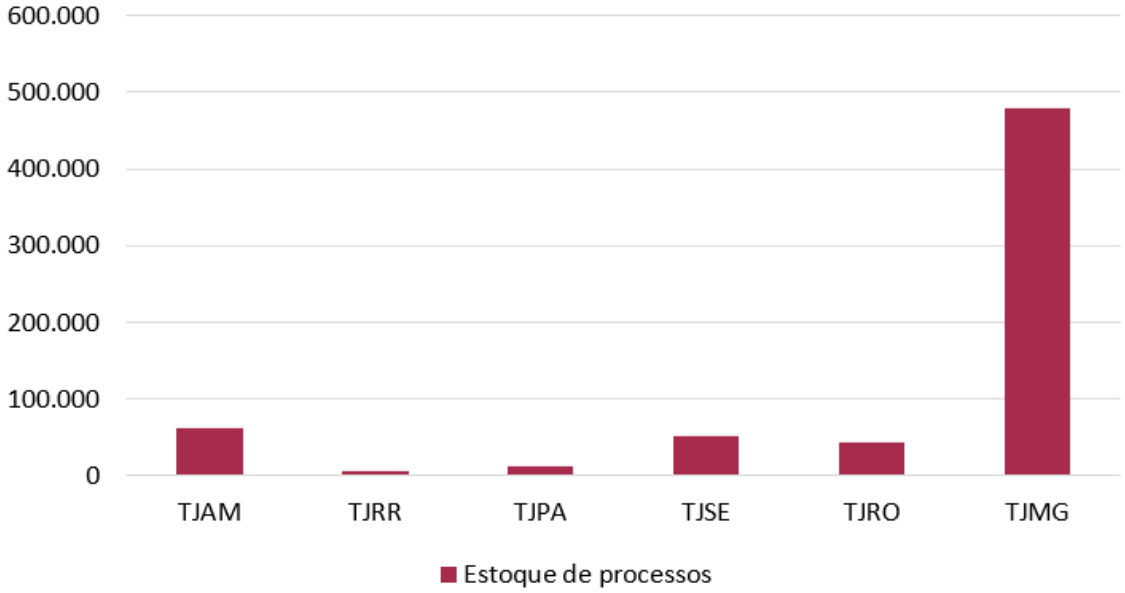
Figura 32 – Gráfico de processos por julgador dos TRF, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

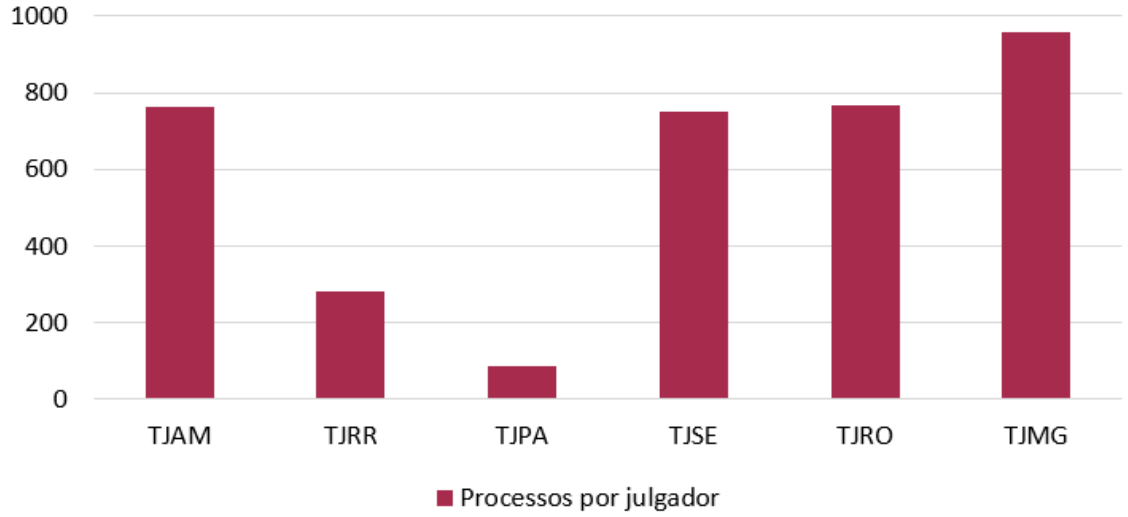
Não foram incluídos os dados do TJDFT nas Figuras 33 e 34, relativa aos Tribunais de Justiça, pois, conforme informado e verificado no gráfico "Visão geral", adotou-se critério metodológico que prejudica a comparação dos dados dele com os dados dos demais Tribunais.

Figura 33 – Gráfico do estoque de processos tributários dos Tribunais de Justiça, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

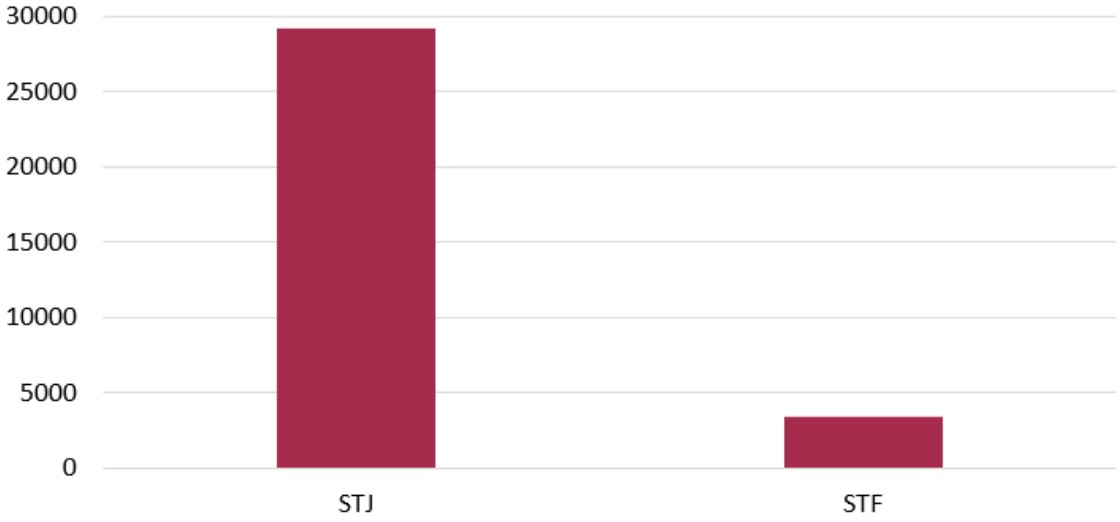
Figura 34 – Gráfico de processos por julgador dos Tribunais de Justiça, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

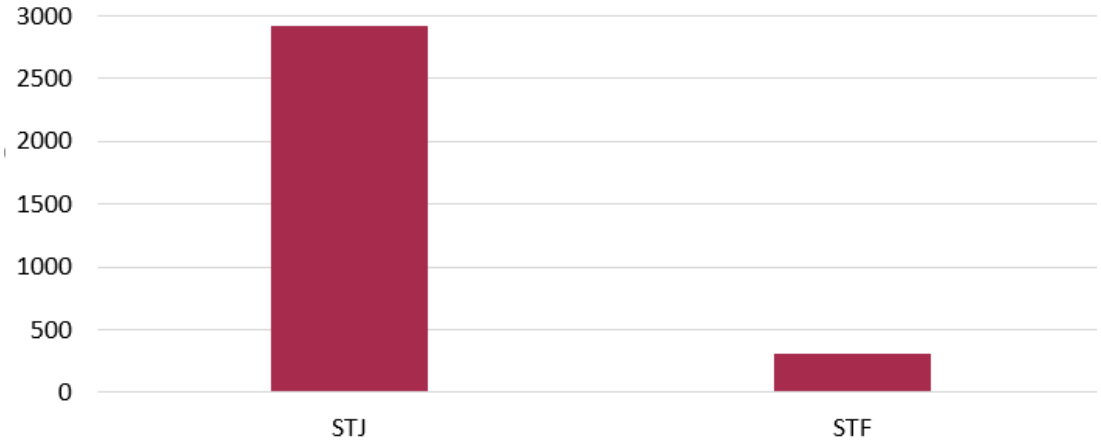
Em relação aos Tribunais Superiores, foram geradas as seguintes planilhas (Figuras 35 e 36).

Figura 35 – Gráfico de estoque de processos tributários nos Tribunais Superiores, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

Figura 36 – Gráfico de quantidade de processos tributários por julgador nos Tribunais Superiores, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

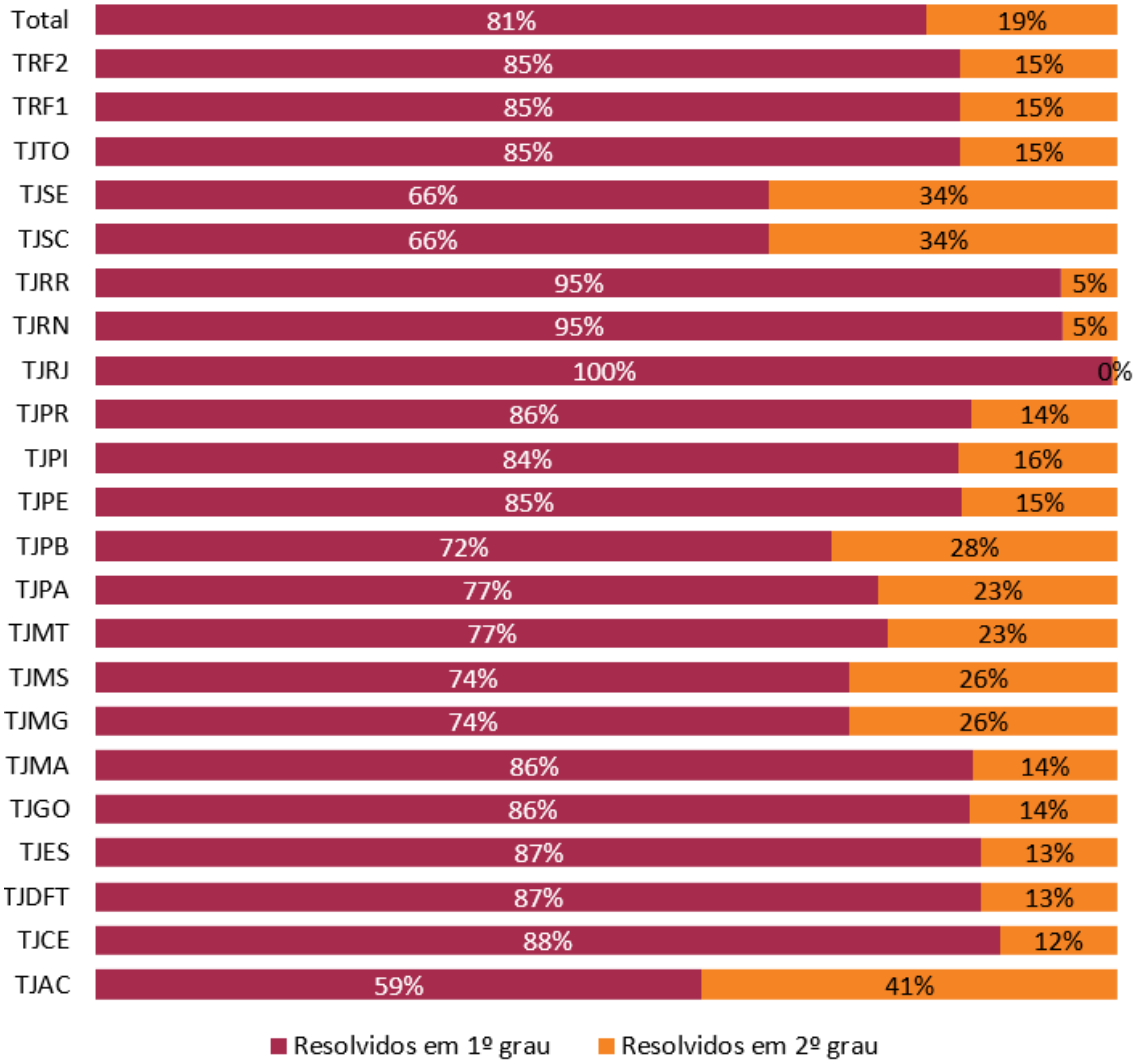
C) Qual o percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial?

A equipe optou por utilizar o banco de dados DataJud. Dentro do banco de dados do DataJud, a equipe identificou os processos que tiveram a movimentação de "848 – Trânsito em julgado" e, em seguida, verificou no registro de tramitação a quantidade de processos que foram para o segundo grau (Grau "G2" e "TR") e de casos que tramitaram apenas em primeira instância (Grau "G1" e "JE").

Foi adotada, então, a premissa de que os processos cuja tramitação se limitou à primeira instância foram resolvidos definitivamente em primeiro grau. Não foi localizada informação no DataJud relativa ao trâmite dos processos nos tribunais superiores. Por esse motivo, não foi possível identificar se os processos que tramitaram no segundo grau foram de fato nele encerrados ou se seguiram para os tribunais superiores. Desse modo, segregaram-se os dados entre os casos que foram encerrados em primeira instância e nas instâncias recusais (abrangendo segunda instância e tribunais superiores).

Assim, a partir da base de processos disponibilizada pelo CNJ restrita aos processos tributários, a equipe alcançou os resultados apresentados na Figura 37.

Figura 37 – Gráfico com percentuais de processos resolvidos definitivamente por instância judicial, com dados obtidos pelo DataJud



Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

Os dados do DataJud apresentaram inconsistências, como, por exemplo, tribunais com mais casos que tramitaram na segunda instância do que os casos que tramitaram em primeira instância. Diante de tais resultados a equipe concluiu que os dados não são suficientes para responder a esta pergunta.

D) Qual o percentual das decisões judiciais em primeira instância, segunda instância e nos Tribunais Superiores que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares?

A equipe concluiu que a resposta pode ser obtida pela metodologia quantitativa de Regex, pela identificação das ocorrências totais de acordo com a instância de julgamento, o que se entende ser possível pelas combinações, (i) de um lado, dos resultados das variáveis "procedência primeira instância", "improcedência primeira instância", "Decisão que aprecia mérito", "Decisão que não aprecia mérito" e (ii) de outro, os resultados das variáveis "procedência recurso", "improcedência recur-

so", "inadmissão de recurso ", "negativa de seguimento" e "não conhecimento do recurso".

A equipe esclarece que os resultados são diferentes dos obtidos nas perguntas 16 e 19, pois naquelas perguntas foram utilizados resultados amplos por meio dos Regex "Decisão que aprecia mérito", "Decisão que não aprecia mérito". Isso foi necessário para que, naquelas perguntas, fosse possível a comparação dos resultados entre as varas generalistas e as especializadas.

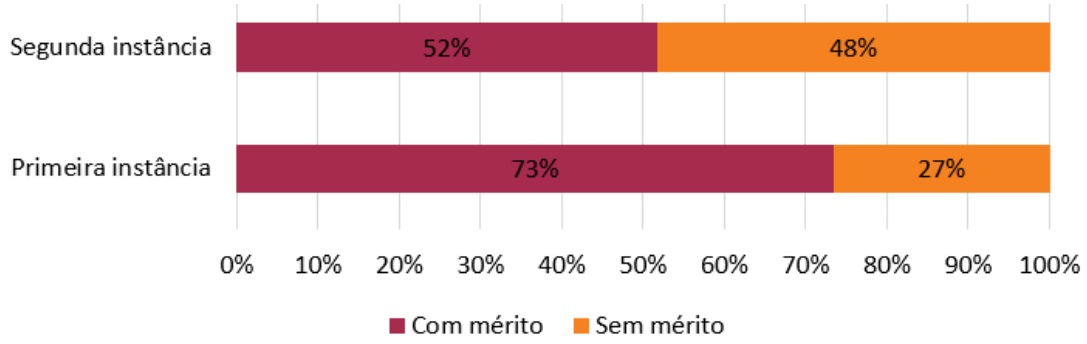
Os resultados obtidos estão representados na Tabela 60 e Figura 38.

Tabela 60: Tabela com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex

Decisões analisadas	Com análise de mérito	Sem análise de mérito
Primeira instância	129773	47019
Segunda instância	62341	58110

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Figura 38 – Gráfico com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Segregando a informação por Tribunal, a equipe obteve os resultados apresentados na Tabela 61.

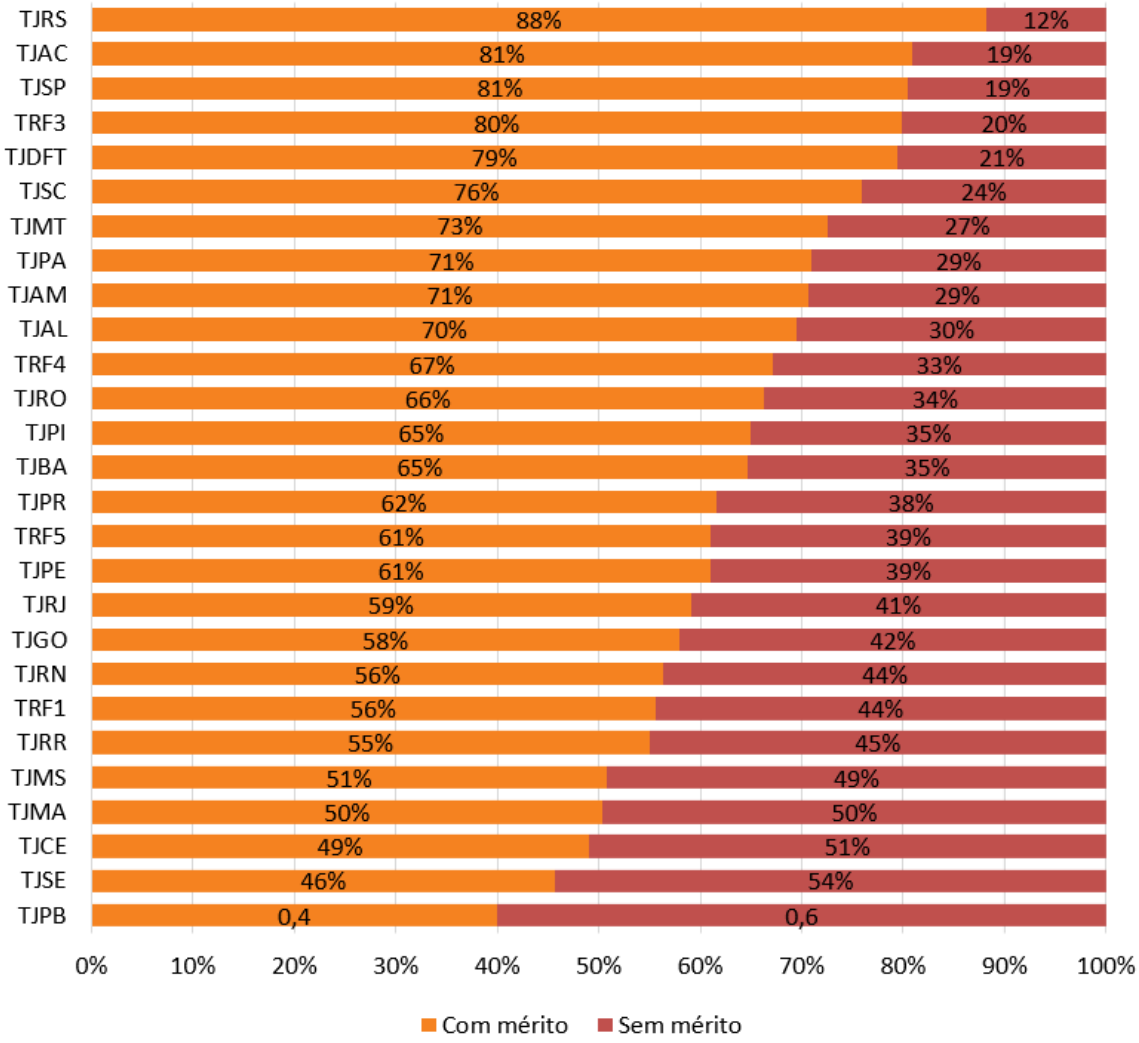
Tabela 61: Tabela com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por Tribunal

	Primeira instância		Segunda instância	
Tribunais	**Com mérito**	**Sem mérito**	**Com mérito**	**Sem mérito**
TJAC	81%	19%	61%	39%
TJAL	70%	30%	43%	57%
TJAM	71%	29%	48%	52%
TJBA	65%	35%	49%	51%
TJCE	49%	51%	37%	63%
TJDFT	79%	21%	58%	42%
TJGO	58%	42%	38%	62%
TJMA	50%	50%	74%	26%
TJMS	51%	49%	50%	50%
TJMT	73%	27%	60%	40%
TJPA	71%	29%	39%	61%
TJPB	0,4	0,6	53%	47%
TJPE	61%	39%	50%	50%
TJPI	65%	35%	32%	68%
TJPR	62%	38%	36%	64%
TJRJ	59%	41%	37%	63%
TJRN	56%	44%	40%	60%
TJRO	66%	34%	46%	54%
TJRR	55%	45%	85%	15%
TJRS	88%	12%	46%	54%
TJSC	76%	24%	32%	68%
TJSE	46%	54%	34%	66%
TJSP	81%	19%	56%	44%
TRF1	56%	44%	39%	61%
TRF3	80%	20%	59%	41%
TRF4	67%	33%	45%	55%
TRF5	61%	39%	28%	72%

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

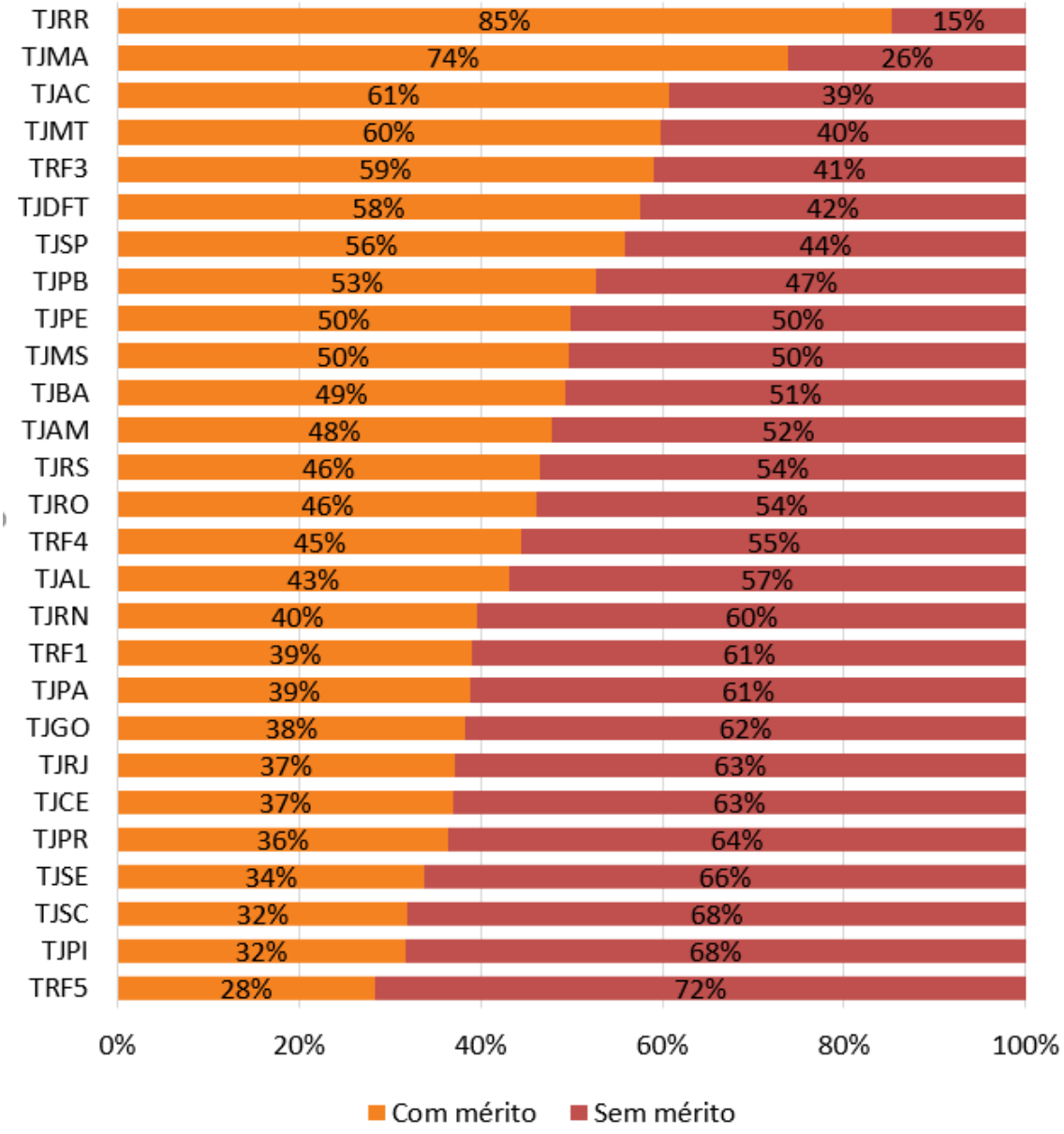
Os dados segregados por tribunal podem também ser representados pelos gráficos das Figuras 39 e 40.

Figura 39 – Gráfico com percentuais de decisões de primeira instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por Tribunal



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Figura 40 – Gráfico com percentuais de decisões de segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por Tribunal



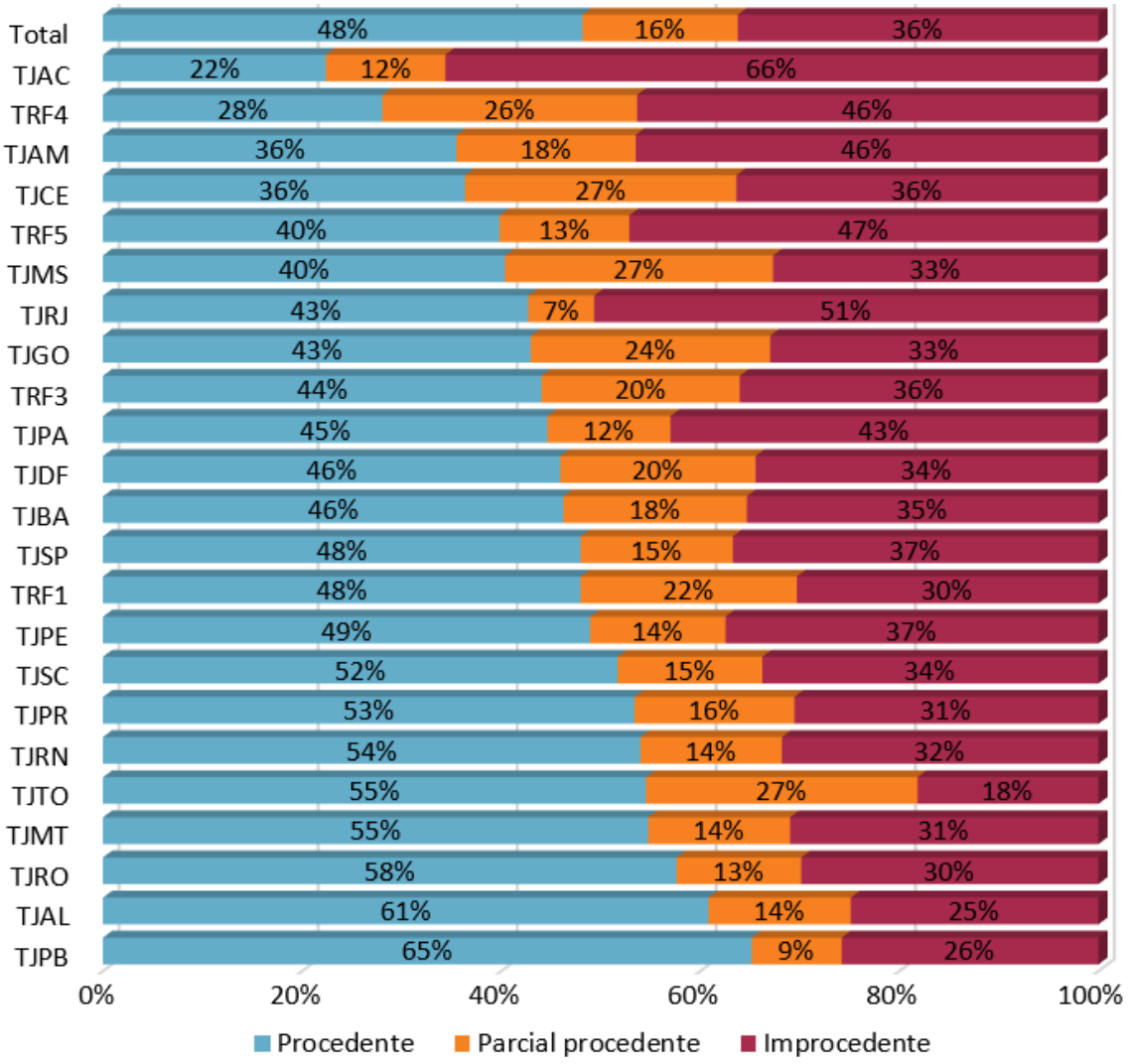
Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

E) A sentença de primeira instância em execuções fiscais e ações tributárias ajuizadas pelo contribuinte foi de procedência, parcial procedência ou improcedência?

A equipe concluiu que a resposta pode ser obtida pela metodologia quantitativa de Regex, primeiro, (i) pela segregação das execuções fiscais em que os contribuintes apresentaram exceção de pré-executividade e as ações ajuizadas pelos contribuintes, que são representadas pelas variáveis "Ações antiexacionais" ou "Ação de execução fiscal" combinadas com "Exceção de pré-executividade". Em seguida, (ii) identificaram-se em quais desses casos foram encontradas as variá-

veis relativas a decisões de primeira instância de procedência, parcial procedência ou improcedência, conforme Figura 41.

Figura 41 – Gráfico com percentuais de decisões procedência e improcedência proferidas em execuções fiscais e ações tributárias ajuizadas pelo contribuinte, com dados obtidos por Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

F) O desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação?

Para responder a esta pergunta, a equipe utilizou o método de pesquisa por Regex, para combinar as ocorrências da variável "Decisão que aprecia mérito" com as ocorrências da variável "procedência recurso", a fim de identificar os casos que tiveram uma decisão de mérito e que, em seguida, foram reformadas por recurso provido no Tribunal.

A equipe adotou como premissa, portanto, que o desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação quando, em primeira instância, o julgamento (favorável ou desfavorável) for realizado com resolução de mérito e, em seguida, o recur-

so de apelação interposto for integralmente provido. Não foram consideradas as apelações parcialmente providas pois, com base na metodologia quantitativa, não foi possível identificar qual capítulo da sentença foi reformado (se o mérito ou questões procedimentais, por exemplo).

Os resultados obtidos indicam que, das decisões de mérito proferidas em primeira instância, 7% foram reformadas em sede de apelação.

G) Qual o percentual de conflitos tributários que tramitam nos tribunais superiores em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?

A equipe faz referência à resposta do item "B)", na qual se verifica que apenas parte dos tribunais responderam ao questionamento formulado via LAI relativo à quantidade de casos tributários no estoque processual. Ante a ausência de dados relativos à totalidade dos processos tributários pendentes de julgamento, não é possível responder a esta pergunta.

Apesar disso, as respostas aos pedidos LAI permitiram identificar a evolução do estoque de processos tributários ao longo do tempo, conforme Tabela 62.

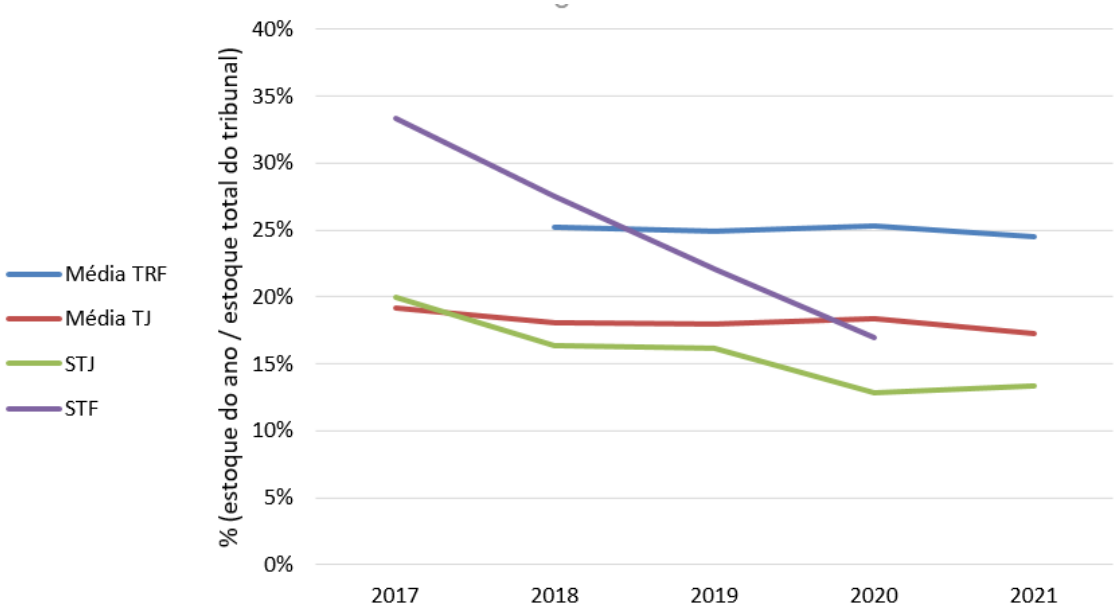
Tabela 62: Tabela com estoque de processos tributários ao longo do tempo, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais

	Estoque de processos tributários x tempo					
Tribunais	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**
TRF2	561.987	605.284	544.798	498.909	498.909	431.718
TRF3			1873400	1875487	1900107	1877451
TRF4	323193	307855	276213	282507	305242	308840
TJAM		30.564	25.765	25.587	51.551	61.856
TJRR	9608	7859	8182	6900	5499	5305
TJPA	15238	15810	19905	12273	37697	11567
TJDFT	237.035	241.347	222.527	224.517	224.517	232.766
TJSE	42420	42924	40191	44813	42228	50926
TJMT		270198	279174	290452	276778	236492
TJRO	68548	62816	59535	55849	44686	42915
TJMG		569.311	515.126	502.108	504.465	478.806
STJ	46.610	43.860	35.788	35.497	28.074	29.211
STF		6.654	5.496	4.413	3.390	

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

Por meio da proporcionalizarão dos dados apresentados (estoque no ano / total por tribunal), a evolução do estoque de processos tributários pode ser representada na Figura 42. Para melhor visualizar a evolução do estoque, a equipe agrupou a média proporcionalizada dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça. O resultado é o seguinte:

Figura 42 – Gráfico com estoque de processos tributários dos Tribunais Superiores e média de estoque de processos tributários dos Tribunais de Justiça e TRF, ao longo do tempo, com dados obtidos via pedido LAI para os Tribunais



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

PERGUNTA 37 – IMPACTO PARA A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS DECISÕES DE MÉRITO FAVORÁVEIS À FAZENDA PÚBLICA

- **Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar para a coleta de dados pedidos pela LAI para as procuradorias e órgãos vinculados à administração tributária.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias" e "Fiscos", que compreendem a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa, bem como a RFB e as Secretarias de Fazenda e Finanças das mesmas 16 capitais.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, PGM/Maceió, PGDF e, entre os Fiscos, a Sefaz/MG e a Sefaz/Porto Alegre.

A **PGFN** respondeu que não dispõe da informação na forma como foi solicitada, mas esclareceu que, em cumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal, classifica algumas demandas judiciais quanto aos riscos para as contas públicas, nesses termos:

> "A PGFN não dispõe da informação da forma como solicitada.

De todo modo, vale registrar que, em cumprimento ao dever legal imposto a todos os entes federativos (União, Estados e Municípios) pelo art. 4º, §3 167, da Lei de Responsabilidade Fiscal, algumas demandas judiciais são periodicamente classificadas quanto ao risco às contas públicas, de acordo com os parâmetros definidos na Portaria AGU no 40/2015, para fins de inclusão no Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

No caso das demandas tributárias a cargo da PGFN, os cálculos das estimativas de impacto dessas demandas são realizados pela Receita Federal do Brasil e constam no Anexo V de Riscos Fiscais da LDO.

No Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2022, a soma do impacto estimado das ações judiciais tributárias, com classificação de risco possível quanto à materialização, que tramitam no STF e no STJ, é de R$ 862,9 bilhões de reais.

Conforme demonstra a tabela apresentada na Figura 43, extraída do Anexo V do PLDO 2022, pelo segundo ano consecutivo houve decréscimo na projeção de risco possível, em relação às demandas de natureza tributária, tendo havido uma expressiva redução em R$ 649,9 bilhões no período, saindo de R$ 1.512,8 bilhões, em 2018, para R$ 862,9 bilhões na versão mais recente do PLDO."

Figura 43 – Tabela das demandas judiciais de risco possível da PGFN, com dados obtidos por pedido LAI

Em R$ bilhões

Demandas Judiciais	Ano Base							
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Contra a Administração Direta - PGU	321,8	2,1	1,0	4,0	3,1	3,7	171,6	230,6
Natureza tributária (inclusive previdenciária) - PGFN	458,2	345,1	327,0	828,3	1.139,5	1.512,8	1.342,1	862,9
Contra Autarquias e Fundações - PGF	58,5	60,8	194,7	8,3	8,3	3,5	16,0	211,6
Contra empresas estatais dependentes - SEST/ME	4,1	2,1	2,0	2,0	2,1	2,0	4,0	4,9
Contra o Banco Central - PGBC	66,0	68,7	40,4	41,3	42,1	6,0	6,4	6,1
Total (a)	908,7	478,8	565,1	883,9	1.195,1	1.528,0	1.540,1	1.316,1
Valores Pagos[1] - Ações Judiciais (b)	16,5	19,8	25,9	32,0	33,7	38,2	42,5	51,5
Despesa Primária Total (c)	924,9	1.046,5	1.164,5	1.249,4	1.279,0	1.351,8	1.441,9	1.947,0
Proporção da Despesa Primária (a/c)	**98,2%**	**45,7%**	**48,5%**	**70,8%**	**93,4%**	**113,0%**	**106,8%**	**68%**
Proporção da Despesa Primária (b/c)	**1,8%**	**1,9%**	**2,2%**	**2,6%**	**2,6%**	**2,8%**	**2,9%**	**2,6%**

[1] Valores Pagos refere-se a todas as despesas da União em cumprimento a sentenças judiciais
***Fonte:** AGU, PGFN/ME, SEST/ME, BCB. **Elaboração:** STN/ME.*

Em R$ bilhões

Demandas Judiciais	Ano Base							
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Contra a Administração Direta - PGU	321,8	2,1	1,0	4,0	3,1	3,7	171,6	230,6
Natureza tributária (inclusive previdenciária) - PGFN	458,2	345,1	327,0	828,3	1.139,5	1.512,8	1.342,1	862,9
Contra Autarquias e Fundações - PGF	58,5	60,8	194,7	8,3	8,3	3,5	16,0	211,6
Contra empresas estatais dependentes - SEST/ME	4,1	2,1	2,0	2,0	2,1	2,0	4,0	4,9
Contra o Banco Central - PGBC	66,0	68,7	40,4	41,3	42,1	6,0	6,4	6,1
Total (a)	908,7	478,8	565,1	883,9	1.195,1	1.528,0	1.540,1	1.316,1
Valores Pagos[1] - Ações Judiciais (b)	16,5	19,8	25,9	32,0	33,7	38,2	42,5	51,5
Despesa Primária Total (c)	924,9	1.046,5	1.164,5	1.249,4	1.279,0	1.351,8	1.441,9	1.947,0
Proporção da Despesa Primária (a/c)	**98,2%**	**45,7%**	**48,5%**	**70,8%**	**93,4%**	**113,0%**	**106,8%**	**68%**
Proporção da Despesa Primária (b/c)	**1,8%**	**1,9%**	**2,2%**	**2,6%**	**2,6%**	**2,8%**	**2,9%**	**2,6%**

[1] Valores Pagos refere-se a todas as despesas da União em cumprimento a sentenças judiciais
***Fonte:** AGU, PGFN/ME, SEST/ME, BCB. **Elaboração:** STN/ME.*

Fonte: Resposta ao pedido LAI da PGFN (2021).

A PGDF, por sua vez, informou os dados sobre os impactos de decisões favoráveis em execuções fiscais, representados pela Tabela 63. Informou não possuir dados compilados sobre as decisões desfavoráveis

Tabela 63: Tabela do impacto de decisões favoráveis em execuções fiscais para a arrecadação, com dados obtidos em resposta ao pedido LAI para a PGDF

Ano	Baixa	Estoque	Percentual
2016	R$251.246.447,34	R$21.979.460.500,42	1,14%
2017	R$51.604.372,21	R$ 25.908.204.787,59	0,20%
2018	R$155.099.907,39	R$30.688.481.190,34	0,51%
2019	R$99.552.389,48	R$32.585.215.955,50	0,31%
2020	R$182.645.919,10	R$33.174.304.077,36	0,55%

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para a PGDF (2021).

Em relação aos demais destinatários, os resultados das respostas recebidas podem ser sintetizados de acordo com a Tabela 64.

Tabela 64: Respostas das Procuradorias e Fiscos ao pedido LAI da pergunta 37

Procuradorias	Respostas
PGE/RJ	"O impacto das decisões desfavoráveis, em geral, representa cancelamento de créditos inscritos em Dívida Ativa, ou não, havendo, de forma residual, ajuizamento de ações de repetição de indébito. Por sua vez, as decisões favoráveis representam a manutenção desses créditos, o que não significa a sua recuperação integral, a impactar integralmente na arrecadação. Como se sabe, a recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa depende de outros fatores, para além da tese jurídica em jogo, tais como a solvibilidade do devedor, sua localização, demora na tramitação dos executivos fiscais, entre outros. Em se tratando de créditos inscritos, o impacto na arrecadação dependerá do percentual do estoque da Dívida Ativa que representa determinada tese, com a respectiva repercussão no fluxo de recuperação de créditos anuais."
PGM/Maceió	"As decisões favoráveis impactam diretamente na possibilidade de aumento da arrecadação, principalmente no que diz respeito à satisfação do crédito tributário, possibilitando, dentre outras ações, a realização de audiências de conciliação as quais, se positivas, evitam o prolongamento da execução fiscal.
Fiscos	**Respostas**
Sefaz/MG	A Secretaria de Fazenda de MG informou que faz estimativas sempre que há potencial impacto na arrecadação, nesses termos: "Fazem-se estimativas sempre que há potencial impacto na arrecadação, partindo da premissa que a decisão poderá ser desfavorável ao Estado. Como exemplo citam-se as seguintes decisões: não incidência do ICMS nas transferências interestaduais; declaração de inconstitucionalidade da cobrança da taxa de incêndio; cobrança da antecipação do ICMS, devida pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional; creditamento de ICMS de energia elétrica e serviços de telecomunicações por estabelecimentos comerciais, quando utilizados "no processo de industrialização"; não incidência do ICMS sobre as operações com programas de computador; não incidência do ICMS sobre as tarifas de uso de transmissão e de distribuição de energia elétrica (TUST e TUSD)."
Sefaz/Porto Alegre	Já a Secretaria de Fazenda de Porto Alegre informou que são realizados pontualmente estudos de potencial impacto arrecadatório, nesses termos: "Estes estudos são feitos pontualmente e de acordo com o potencial de impacto arrecadatório. Em temas de maior repercussão, que às vezes têm julgamento suspenso no STF e que afetam a continuidade das atividades de nosso contencioso administrativo, fazemos o levantamento do respectivo impacto nos lançamentos efetuados e em discussão. Também são feitas estimativas de impactos em decisões no STF especialmente no que dizem respeito ao ISS e IPTU" As Procuradorias Gerais de SE e RR informaram não dispor de informações relacionadas à pergunta ou não ter como estruturar a resposta, em razão da ausência de sistema de gestão processual. A existência de decisões desfavoráveis impede e dificulta a atuação da procuradoria na tentativa de buscar o adimplemento dos tributos."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais e Fiscos (2021).

Como se constata nas respostas reproduzidas, as Procuradorias e os Fiscos não dispõem das informações detalhadas nem dos critérios de mensuração dos impactos econômicos das discussões travadas no contencioso judicial tributário.

PERGUNTA 38 – EFEITO DA JURISPRUDÊNCIA DE MÉRITO NA MODIFICAÇÃO LEGISLATIVA

- **Qual o efeito da jurisprudência de mérito na modificação legislativa, nas hipóteses dos recursos repetitivos, repercussões gerais, IRDR e das súmulas vinculantes?**

Para responder a essa pergunta a equipe definiu utilizar métodos qualitativos. Não foram definidas entrevistas, formulação de pedidos pela LAI ou elaboração de buscas por Regex.

Para a verificação da capacidade de as decisões de mérito proferidas em julgamentos com eficácia transcendente na modificação legislativa, a equipe de pesquisa analisou 261 recursos representativos de controvérsia infraconstitucional no âmbito do STJ e 228 recursos representativos de controvérsia constitucional no âmbito do STF para identificar se as teses firmadas pelos Tribunais Superiores ensejaram alteração legislativa para adequação das normas ao entendimento firmado.

Com base nas análises procedidas, a equipe constatou que a adequação legislativa à tese firmada é exceção e não há regra observada na maior parte dos casos.

Um exemplo de alteração legislativa que adequou a regra ao que foi decidido pelos Tribunais Superiores é o da revogação dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 pela Lei Complementar n. 128, de 2008. Tal matéria havia sido apreciada pelo STF, que declarou inconstitucional os dispositivos mencionados, que previam que as contribuições sociais estariam sujeitas à aplicação de prazo decadencial de 10 anos. Diante de tal decisão, foi editada a Súmula Vinculante n. 8. Além disso, a questão foi decidida pelo STJ, em julgamento de recurso especial repetitivo (Tema 266).

Outra situação de adequação da legislação ao que restou decidido pelos Tribunais Superiores é observada nas modificações legislativas concernentes à tributação de lucros auferidos no exterior, promovidas pela Lei n. 12.973/14, que incorporou diversos entendimentos fixados pelo STF no julgamento da ADI n. 2.588, em 2013.

Outro exemplo de modificação legislativa decorrente de incorporação do entendimento firmado pelo Poder Judiciário, no julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, é a modificação do art. 35 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n. 7.212/2010, promovida pelo Decreto n. 10.668/2021, refletindo o que restou decidido pelo STF no julgamento do RE n. 946.648 (Tema 906), que "é constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

A despeito de ter sido constatado que o Poder Legislativo não incorpora ou demora a incorporar, na legislação, os entendimentos firmados pelos Tribunais Superiores, e des-

tacando-se o fato de que muitas matérias que são decididas não demandam mudança legislativa, a equipe verificou que muitas matérias decididas em demandas repetitivas, especialmente quando definitivamente julgadas, passaram a ser observadas pelas administrações tributárias, que mais rapidamente incorporam e tornam obrigatória a observância das teses fixadas, de modo a reduzir o contingente de processos em tramitação.

Desse modo, destaca-se que, conforme se observa na resposta à pergunta 3, algumas Procuradorias, apesar de não terem sistemas de controle que apontem em quantos processos reconheceu a procedência do pedido, deixou de recorrer ou contestar, em razão das teses firmadas em repetitivos, informaram que já adotam tal postura.

Em relação aos tributos federais, a PGFN informou que, desde 2016, emitiu 738.398 notas justificativas, instrumento pelo qual formalizam no sistema interno casos em que reconhecem a procedência do pedido; deixam de oferecer contrarrazões ou interpor recursos; ou desistem de recursos já interpostos, em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade; ou, ainda, quando a "eventual prática do ato processual não atenderia outros critérios de racionalidade, economicidade e eficiência".

Ainda na resposta à pergunta 3, a equipe constatou a existência de 95 temas com atos de dispensa de contestar e recorrer editados pela PGFN. Tais atos, nos termos do que dispõem os arts. 19, 19-A, 19-B e 19-C da Lei n. 10.522/01, vinculam não só a atuação judicial da administração tributária, mas também a própria constituição do crédito tributário pelo lançamento e a atuação no âmbito do contencioso administrativo.

A adequação da legislação, em sentido lato, se dá, também, no âmbito dos Fiscos. Assim, por exemplo, a Receita Federal, além de editar pareceres normativos e soluções de consulta, orientando e vinculando toda a administração, muitas vezes modifica instruções normativas para adequá-las ao que restou decidido em Tribunais Superiores. É o que se observa, por exemplo, em relação ao julgamento do Recurso Especial repetitivo n. 1.221.170 (Temas 779 e 780), em que o STJ afastou o conceito de insumo para efeitos de apropriação de créditos de PIS e Cofins, previstos nas Instruções Normativas RFB n. 247/02 e 404/04. Após a fixação da tese pelo STJ, a RFB editou o Parecer Cosit n. 5/18 e, posteriormente, publicou a Instrução Normativa RFB n. 1.911/19 a fim de adequar sua orientação àquilo que restou decidido no recurso com eficácia transcendente.

Assim, a equipe constatou que, apesar de a lei (em sentido estrito) demorar para incorporar ou não se adequar ao que restou decidido pelos tribunais, já é possível identificar iniciativas das administrações tributárias para adequar suas interpretações ao que foi decidido pelos Tribunais Superiores.

PERGUNTA 39 – RELAÇÃO ENTRE O AUMENTO DO LITÍGIO E A SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS

- **Quantos processos judiciais foram ajuizados: i) entre a decisão de afetação do tema para julgamento em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo e o julgamento do mérito; ii) entre a data de inclusão em pauta e o efetivo julgamento do tema em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou controle concentrado de constitucionalidade; e iii) entre a decisão de mérito proferida em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou controle concentrado de constitucionalidade e o julgamento de embargos de declaração relativos à matéria em discussão? Qual o tempo entre o julgamento em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo e o julgamento do mérito?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos cujos dados foram obtidos por meio de pedidos pela LAI para as Procuradorias.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, PGM/Maceió e PGDF, que comunicaram não ter dados relativos às informações solicitadas.

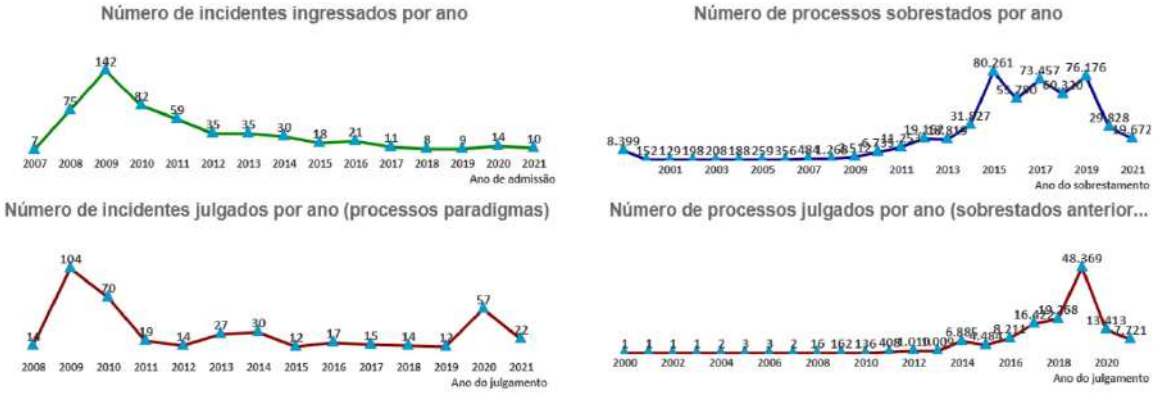
Apesar disso, a PGFN informou que "com base na sua experiência cotidiana, as unidades da PGFN já reportaram, em algumas oportunidades, um incremento no número de ajuizamentos" (i) quando do reconhecimento da repercussão geral; (ii) quando da inclusão do tema na pauta de julgamentos; (iii) na semana que antecede o julgamento; e (iv) "entre o julgamento de mérito desfavorável à Fazenda Nacional e o julgamento de eventuais embargos declaratórios".

Diante das respostas obtidas, foi realizado pedido LAI complementar às Procuradorias e, em resposta, a PGFN forneceu dados por amostragem relativos às ações ajuizadas ao longo do trâmite de julgamento das repercussões gerais.

A equipe esclarece que tais dados foram analisados e utilizados para responder à pergunta 11, que tem o mesmo objeto da presente pergunta. Assim, para evitar repetição de informações, remete-se o leitor à resposta da pergunta 11, relativamente ao fenômeno da litigiosidade causada pela sistemática dos recursos repetitivos.

A equipe identificou, ainda, em pesquisa ao "Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios" (CNJ, 2021) do CNJ os gráficos apresentados na Figura 44, que demonstram o número de (i) novos de incidentes (recursos repetitivos e repercussão geral); (ii) processos sobrestados por ano; (iii) incidentes julgados por ano; e (iv) processos julgados por ano (anteriormente sobrestados).

Figura 44 – Gráfico com dados da sistemática de recursos repetitivos obtidos no site do CNJ



Fonte: Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

Embora não seja possível responder à pergunta com base nas informações disponibilizadas pelo Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios do CNJ, é possível analisar pela Tabela 65 a relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores, informado via LAI na pergunta 36.

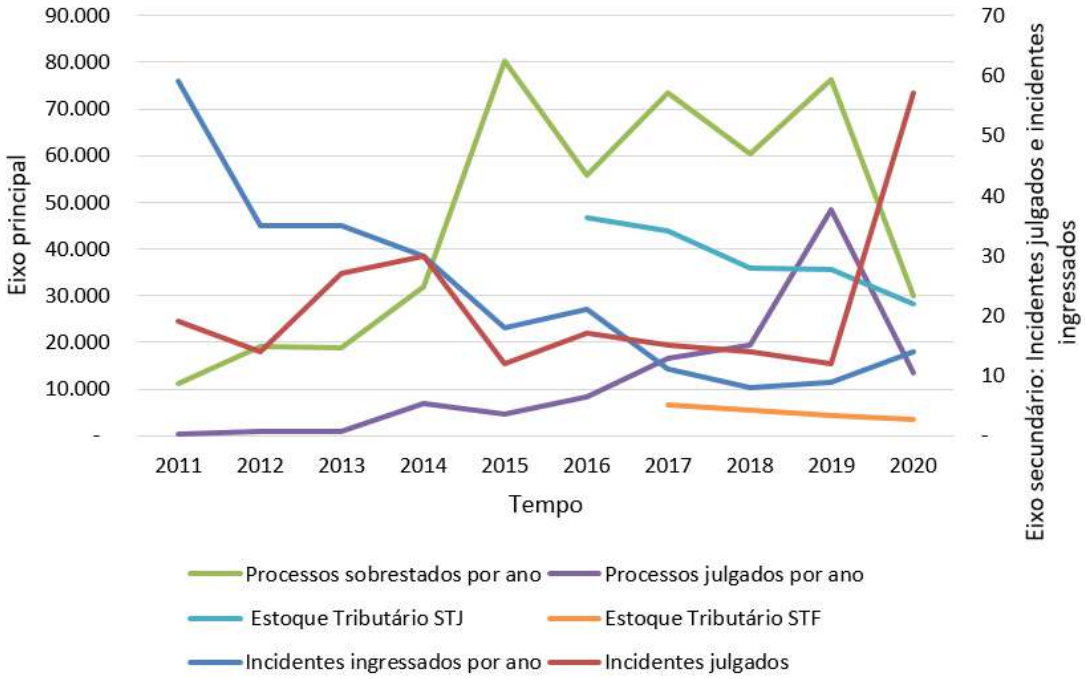
Tabela 65: Relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores

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

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

A relação entre (i) os números da sistemática de recursos repetitivos e (ii) a evolução do estoque dos tribunais superiores, considerando-se o período de dez anos (2011 a 2020), pode ser representada pela Figura 45.

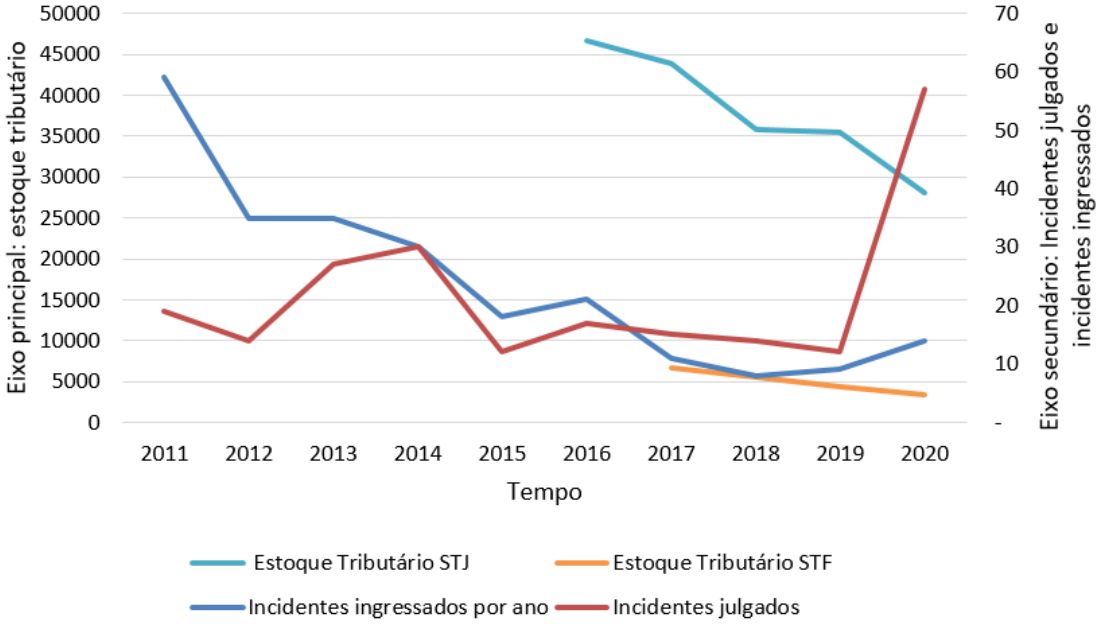
Figura 45 – Gráfico da relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

Se forem isoladas as variáveis (i) incidentes julgados; (ii) novos incidentes reconhecidos; (iii) estoque tributário do STJ; e (iv) estoque tributário do STF, tem-se os resultados indicados na Figura 46.

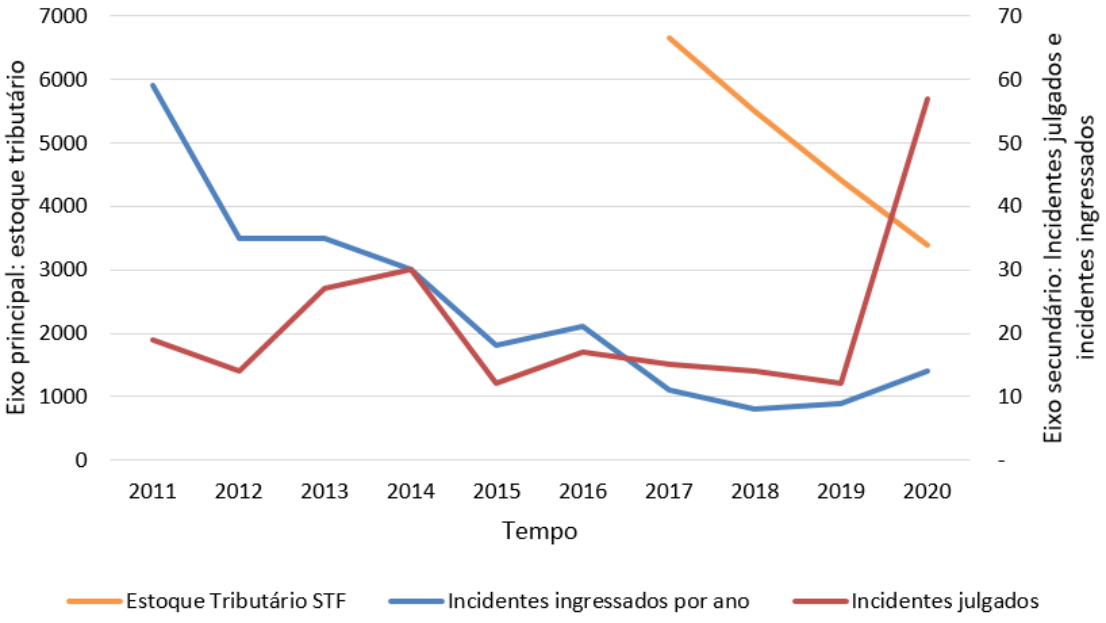
Figura 46 – Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e os estoques tributários do STJ e do STF



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

Caso seja considerado apenas o estoque tributário do STF, o resultado obtido está representado na Figura 47.

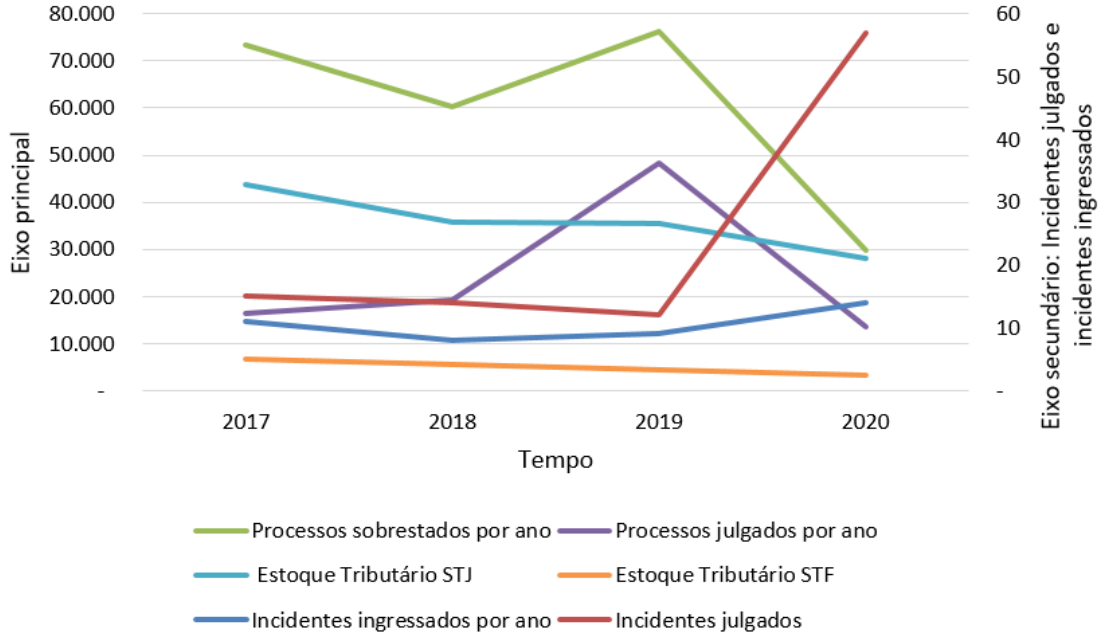
Figura 47 – Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e o estoque tributário do STF



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

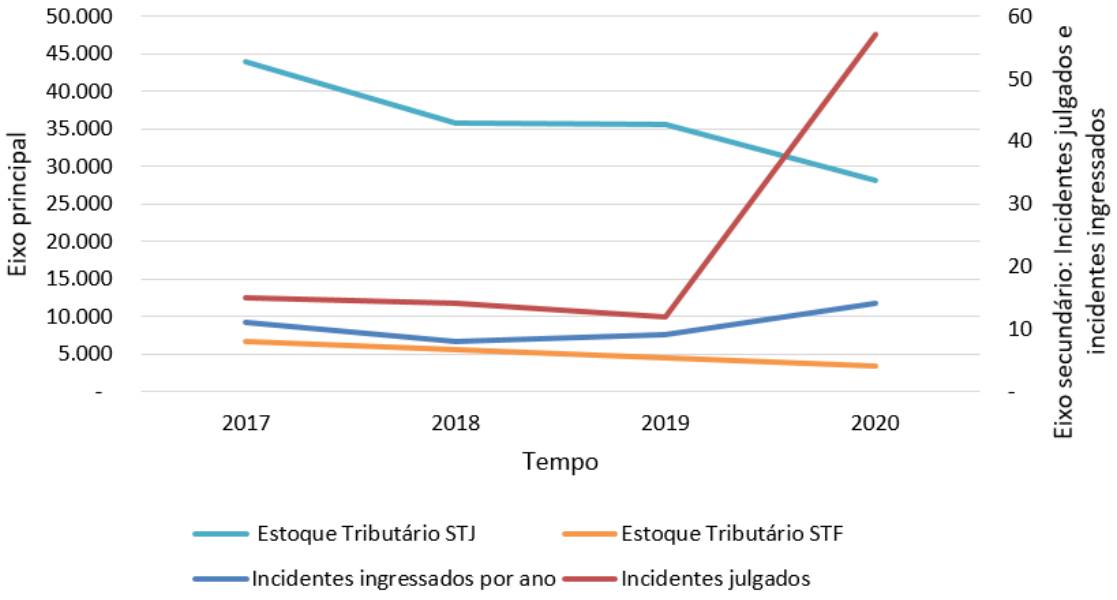
Realizando um corte temporal dos dados apresentados, considerando-se apenas os anos para os quais o STF informou o estoque de processos tributários (2017 a 2020), foram obtidos os resultados das Figuras de 48 a 50.

Figura 48 – Gráfico da relação entre os dados da sistemática dos recursos repetitivos e os estoques tributários do STJ e do STF de 2017 a 2020



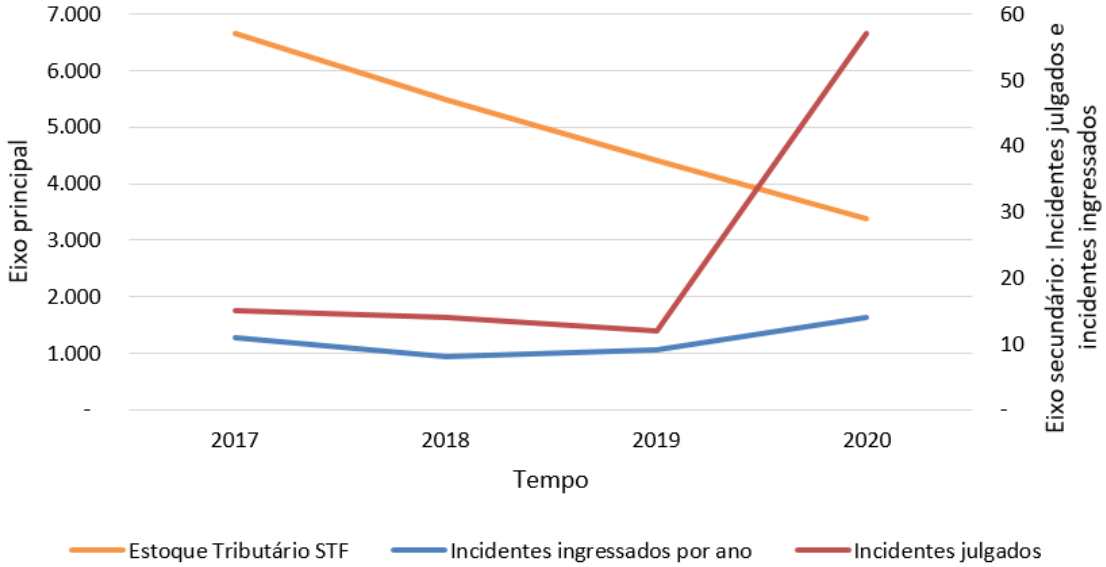
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

Figura 49 – Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e os estoques tributários do STJ e do STF de 2017 a 2020



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

Figura 50 – Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e o estoque tributário do STF de 2017 a 2020



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

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

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

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

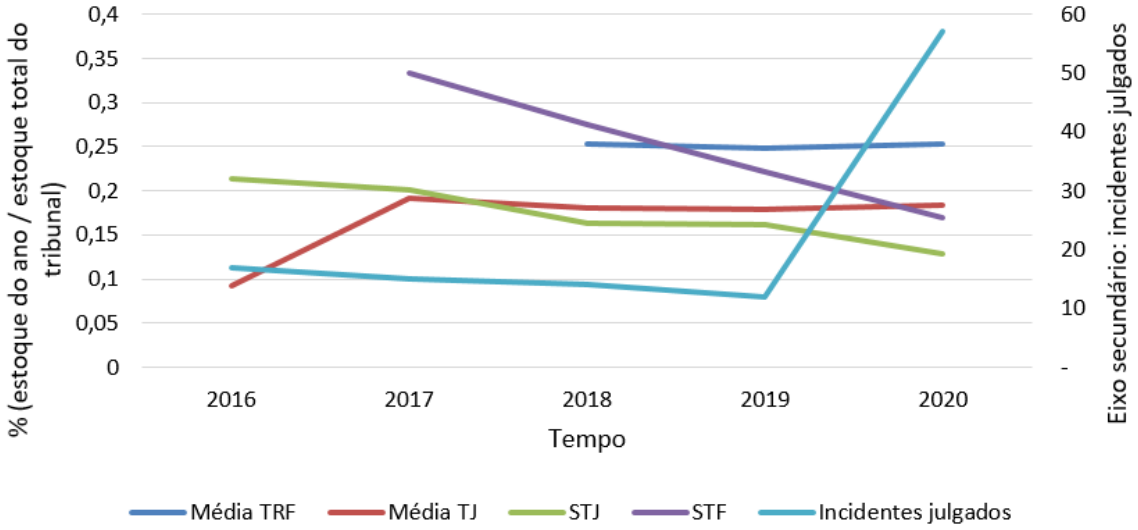
No STF, por outro lado, a redução do estoque manteve um ritmo estável entre 2017 e 2020. Embora o dado relativo ao estoque do STF só diga respeito ao período posterior a 2017, não se pode desconsiderar que essa redução sofreu a influência dos novos incidentes reconhecidos e os incidentes julgados nos períodos anteriores. A título de exemplo, entre 2011 e 2016, foram julgados 119 incidentes de recursos repetitivos, entre os quais 49 são repercussões gerais (CNJ, 2021).

A equipe ressalta que tais correlações são indicativos, e não afirmações, da existência de causalidade entre o julgamento de recursos repetitivos e a diminuição dos estoques tributários nos tribunais superiores, na medida em que outros fatores podem ter influenciado nessa redução de contencioso.

A despeito da redução do estoque nos tribunais superiores, merece destaque o dado obtido na pergunta 36, item “G”, de que os Tribunais Regionais Federais e Tribunais de

Justiça que forneceram os dados não se beneficiaram dessa redução no mesmo período. É o que se verifica na Figura 51, que resulta da combinação entre dados da pergunta 36 (estoques tributários médios dos tribunais) e dos recursos repetitivos objeto desta pergunta.

Figura 51 – Gráfico da relação entre os dados da sistemática dos recursos repetitivos, os estoques tributários do STJ, do STF e as médias de estoques tributários dos Tribunais de Justiça e TRF



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

Merece destaque as iniciativas do STF (2020) projeto "Juízo de Admissibilidade" e do STJ (2020) de criação de núcleos especializados para a análise de admissibilidade recursal, o que pode ter favorecido a redução do estoque processual nesses Tribunais. Ressalta-se, contudo, não terem sido coletados dados pela metodologia adotada que pudessem infirmar ou confirmar essa correlação.

Em que pese haver previsão, inicialmente, da utilização de buscas por Regex, identifica-se, ao analisar os dados, que, embora seja possível identificar os casos que discutem matérias afetadas à repercussão geral ou aos recursos repetitivos, não seria possível, por meio da análise das decisões, estabelecer critérios metodológicos para definição dos marcos temporais necessários, o que impede a formulação de respostas aos quesitos propostos, sem que sejam realizadas outras fontes de análise.

PERGUNTA 40 – INTERPOSIÇÃO E SOBRESTAMENTO DE RECURSOS EXCEPCIONAIS

- **Houve dupla interposição (RE e REsp) ou interposição isolada de um desses recursos excepcionais? Ocorreu sobrestamento para aguardar o julgamento de *leading case* pelo STJ ou pelo STF?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos. Em que pese haver previsão, inicialmente, da utilização de buscas por Regex, a equipe identificou, ao analisar os dados, a impossibilidade de responder à pergunta por Regex e constatou que a utilização das informações fornecidas pelos Tribunais e pelo próprio CNJ, relativamente às decisões categorizadas no sistema DataJud como de sobrestamento por repercussão geral, oferece uma base de dados mais completa e precisa.

A equipe optou então por utilizar o banco de dados DataJud. Dentro do banco de dados do DataJud, a equipe identificou os processos que tiveram as movimentações relativas à admissão ou à inadmissão dos recursos excepcionais — "430 Recurso especial", "433 Recurso especial", "429 Recurso extraordinário", "432 Recurso extraordinário" — bem como as movimentações de sobrestamento em virtude de recursos repetitivos — "11975 Recurso Especial repetitivo" e "265 Recurso Extraordinário com repercussão geral".

Assim, após o uso de tais filtros e da base de processos disponibilizada pelo CNJ restrita aos processos tributários, a equipe alcançou os seguintes números segregados por Tribunal (Tabela 66):

Tabela 66: Tabela da quantidade de recursos especial e extraordinário interpostos e sobrestados, com dados obtidos do DATAJUD

Tribunais	Dupla interposição de RE e REsp	Interposição isolada de Resp	Interposição isolada de RE	Sobrestamento por repetitivo	Sobrestamento por repercussão geral
TJAC	5	85	294	78	832
TJBA	121	773	530	2369	151
TJCE	488	2111	784	2699	788
TJDFT	1185	9437	3015	6101	4984
TJES	1185	9439	3015	6179	4985
TJGO	1342	10342	3135	7675	6055
TJMA	1464	11002	3208	8435	6091
TJMG	1464	11002	3306	36501	15462
TJMS	1464	11002	3306	36501	15462
TJMT	1501	11397	3378	39989	15849
TJPA	1520	11528	3394	40533	15920
TJPB	107	1191	84	6512	34
TJPE	242	2718	506	9491	784
TJPI	268	2837	527	9587	811
TJPR	268	2842	1345	13528	1494
TJRN	46	209	28	419	172
TJRR	46	209	32	419	172
TJRS	111	743	566	7585	1840

TJSC	235	1427	760	10784	2634
TJSE	235	1432	761	10817	2637
TJTO	58	1417	40	2724	1353
TRF1	58	1417	47	7260	3432
TRF2	58	1418	47	7260	3462
TRF5	0	0	10542	1426	5178

Fonte: Elaboração própria, dados obtidos do DataJud (2021).

Os dados do DataJud apresentaram inconsistências, como, por exemplo, tribunais com resultados idênticos. Diante de tais resultados, a equipe entende que os dados fornecidos não são suficientes para responder a esta pergunta.

PERGUNTA 41 – ORIENTAÇÃO E ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA AO CIDADÃO-CONTRIBUINTE

- **Que tipo de orientação ou assistência judiciária é ofertada ao cidadão-contribuinte, como forma de assegurar o amplo acesso à Justiça? Inclusive mediante a utilização de recursos tecnológicos?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu como metodologia a utilização de métodos quantitativos e a transmissão de pedidos pela LAI. Não foram realizadas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Tribunais", "Fiscos" e "Defensorias", que compreende os 16 tribunais estaduais objeto desta pesquisa, os cinco Tribunais Regionais Federais e o STJ e STF, bem como as Defensorias Públicas, a RFB e as Secretarias de Fazenda e Finanças das 16 capitais.

Nos pedidos LAI destinados às Defensorias, além da orientação ou assistência judiciária em matéria tributária, foi questionado também sobre os requisitos para o atendimento.

Responderam à pergunta formulada via LAI o TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJRO TJMG. Três Tribunais Regionais Federais também enviaram respostas, que foram os TRF2, TRF3 e TRF4, além do STJ e STF (Tabela 67).

Tabela 67: Respostas dos Tribunais ao pedido LAI da pergunta 41

Tribunais	Oferece orientação tributária?	Utiliza recursos tecnológicos?	Respostas
TJRR	Sim	Não informado	"O Setor de Atendimento e Atermação dos Juizados Especiais oferece orientação jurídica ao cidadão."
TJPA	Sim	Sim	"Sim, Fale Conosco, Ouvidoria, Casa de Justiça e Cidadania, Balcão Virtual."
TJDFT	Sim - (não especificado	Sim	" O TJDFT tem investido ativamente em ações de cunho informacional, além dos habituais temas com os quais trabalha, a fim de promover a correta e tempestiva comunicação dos atos praticados pelo Judiciário do DF, principalmente diante do cenário de pandemia instaurado em virtude da disseminação da Covid-19. Na página principal na internet do TJDFT, há o canal "Atendimento virtual" (link: https://www.tjdft.jus.br/atendimento-virtual), que foi criado para abarcar uma seleção de soluções digitais oferecidas pelo Tribunal e facilitar o acesso dos usuários. Nele estão disponíveis: o Balcão Virtual (em funcionamento no TJDFT desde março de 2021. O serviço de atendimento ao público por videoconferência do Tribunal, disponível durante todo o horário de funcionamento do órgão, veio para facilitar a vida dos cidadãos durante a pandemia e contribuir para a transformação digital do TJDFT. Na página contém o Manual e menu de "ajuda para encontrar o seu processo"); o chat online PJe (Processo Judicial Eletrônico); os Telefones e Whatsapp das unidades judiciárias; Justiça de trânsito; Apresentação bimestral VEPERA (Vara de Execuções das Penas em Regime Aberto). (https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/noticias/2021/marco/balcao-virtual-estreia-com-cerca-de-900-atendimentos). Ainda na internet, o canal "Alô TJ", que consta como a Central de Atendimento ao Público do TJDFT. Por meio desse canal, é possível: obter informações gerais sobre o funcionamento do Tribunal; consultar o andamento de um processo judicial; receber informações sobre audiências; consultar o telefone e o endereço das diversas unidades do TJDFT; esclarecer dúvidas sobre andamento do seu processo, entre outras informações. A implantação de unidades cartorárias centralizadas, somada ao processamento eletrônico de feitos judiciais, explicitou a necessidade de desenvolvimento de soluções inovadoras hábeis a aumentar de forma expressiva os índices de celeridade e produtividade do TJDFT. Nesse contexto, o Tribunal instituiu o Programa Cartório 4.0, que busca desenvolver soluções inovadoras para modernizar as atividades cartorárias, a fim de evoluir o TJDFT para a era 100% digital, sem prejudicar a qualidade dos julgados. (https://www.auroralab.tjdft.jus.br/cartorioquatropontozero). Vale destacar a criação e atualização de espaço próprio na internet para divulgação de ações do Tribunal relativas à Covid-19, bem como de uma página com informações exclusivas sobre a realização de audiências e sessões judiciais por teleconferência (https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/noticias/2020/marco/tjdft-cria-espaco-com-informacoes-do-orgao-sobre-o-coronavirus). O canal oficial do TJDFT no Instagram, destinado ao público externo e interno, divulga eventos institucionais, projetos, ações educacionais, premiações, decisões judiciais, serviços, campanhas de solidariedade, informativos e ações que visam o engajamento dos vários públicos. Além disso, destaca-se as ações desenvolvidas no âmbito do Termo de Cooperação 002/2021 com a Secretaria do Tesouro Nacional – STN (mencionado na questão 6), que engloba soluções educacionais voltadas para a Educação Fiscal e Financeira, com o objetivo de fomentar a cidadania financeira, a sustentabilidade fiscal e a responsabilização socioeconômica."
TJBA	Sim	Não informado	"Através do Serviço de Apoio Judiciário - Instituto do Cacau, especializado em matéria tributária, possibilitando, inclusive, o exercício do jus postulandi. Ademais, alinhado aos macrodesafios da Estratégia Nacional do Poder Judiciário, especialmente no que tange à realização do direito fundamental de acesso à justiça e do fortalecimento da relação institucional com a sociedade, o Poder Judiciário do Estado da Bahia, através da Coordenação dos Juizados Especiais, concebeu a atendente virtual Sofia para atendimentos no âmbito dos Juizados Especiais, de modo a fomentar o uso de recursos tecnológicos em prol de uma justiça célere e qualificada."
TJRS	Sim - (não especificado)	Não informado	O TJRS possui diversas orientações em seu portal, www.tjrs.jus.br, que auxiliam o cidadão nas questões envolvendo o Poder Judiciário.
TJMT	Não	Não	"Não existe."
TJSE	Não	Não	"Não existe campanha de orientação desenvolvida para o tema referido."
TJRO	Não	Sim	"Não há atendimento especializado em matérias de ordem tributária, disponibilizando-se para todos os usuários externos, os mesmos meios de comunicação (endereços físicos, telefones, e-mails, Balcão Virtual e Ouvidoria Geral), que podem ser consultados por meio de acesso ao seguinte link: https://www.tjro.jus.br/rhtransparente/telefones."

TJMG	Não	Não	"Não."
TRF2	Sim - (não especificado)	Sim	"No âmbito do primeiro grau de jurisdição da Justiça Federal da 2ª Região, é disponibilizado serviço de atendimento ao cidadão-contribuinte de forma remota e presencial. Por meio do serviço de 1º Atendimento, os cidadãos-contribuintes são orientados em relação a elaboração da petição inicial e distribuição de seu processo no Sistema Processual eProc, visando garantir o seu acesso aos Juizados Especiais Federais. Além disso, nos sítios eletrônicos das Seções Judiciárias há também orientações sobre como o cidadão ajuíza a sua ação diretamente no sistema processual, como jus postulandi: https://www.jfrj.jus.br/atendimento-dos-juizados-sem-advogado https://suprocsistemas.jfrj.jus.br/atendimento https://www.jfes.jus.br/servicos/auxilio-ao-usuario/cadastramento-como-jus-postulandi/ https://www.jfes.jus.br/contatos-para-atendimento-ao-publico/#principaisContatos https://apps.jfes.jus.br/pedidos-de-abertura-de-processo/"
TRF3	Não	Não	"Não existe orientação jurídica aos cidadãos, incluindo matéria tributária. O que existe é o atendimento à cidadania para orientação dos cidadãos, tal como prevê a resolução CNJ 125, realizado sobretudo pelas centrais de conciliação. Este fato institucionaliza o Tribunal Multiportas, mas não é exatamente uma orientação jurídica, senão de encaminhamento para os órgãos competentes para a resolução dos conflitos. Não podemos orientar juridicamente... só disponibilizar informações e os canais de acesso e para isso temos a carta de serviços no site, com a descrição dos serviços prestados e formas de acesso."
TRF4	Não	Não	"Não, este Órgão não oferece orientação jurídica ao cidadão-contribuinte. O Tribunal fornece meios para o acesso amplo à justiça, tais como o incentivo à conciliação (Sistcon), meios tecnológicos para a rapidez do processo (eproc) e inúmeras funcionalidades para o melhor acesso do cidadão à informação, visando sempre a celeridade e a eficiência na prestação jurisdicional."
STJ	Sim - (não especificado)	Sim	"Com o objetivo de promover a justiça, informo que esta Corte auxilia e esclarece dúvidas que os cidadãos tenham a respeito de processos ou procedimentos existentes no Superior Tribunal de Justiça (STJ), através de diversos canais de relacionamento, como a central de atendimento telefônico, e-mail corporativo, balcão virtual (plataforma de videoconferência) e de forma presencial, bem como o site institucional, em que podem ser realizadas pesquisas de jurisprudência e consulta ao FAQ. Ressalto, entretanto, que em atenção ao disposto no artigo 1º, inciso II da Lei n. 8906/1994 (Estatuto da OAB), a área de atendimento aos cidadãos não presta atividade de consultoria, assessoria e/ou direcionamento jurídico às partes, visto que a escolha do tempo, meio e modo de agir em um processo judicial constitui atividade privativa de advogado.
STF	Não	Não	Segundo informações da área técnica competente, não é ofertado serviço pelo Tribunal com a finalidade de orientação jurídica ao jurisdicionado.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

Como se observa nas respostas encaminhadas, em regra, os Tribunais se limitam a disponibilizar canais de atendimento, especialmente voltados para exercício do *jus postulandi* e para acesso ao Poder Judiciário. Em geral, os Tribunais não realizam orientação, pois segundo eles não fazem parte de suas atribuições qualquer forma de assessoramento e mencionam ainda que é vedado a eles esse tipo de atuação.

As Defensorias que responderam à pergunta formulada via LAI estão apresentadas na Tabela 68.

Tabela 68: Respostas das Defensorias ao pedido LAI da pergunta 41

Defensorias	Oferece assistência tributária?	Requisitos	Resposta
DPU	Sim	Renda de R$2.000,0	"Sim, a Defensoria Pública da União realiza atendimento em matérias tributária. Quanto aos requisitos para atendimento pela Defensoria Pública da União, informo que a RESOLUÇÃO CSDPU N. 134, DE 07 DE DEZEMBRO DE 2016, fixa o valor de presunção de necessidade econômica para fim de assistência jurídica integral e gratuita, na forma do art. 2º da Resolução CSDPU 133/2016, sendo estipulado até a presente data o valor de R$ 2.000,00 (dois mil reais)."
DPRS	Sim	Renda familiar de até 3 salários mínimos e patrimônio de até 300 salários mínimos	"Sim. Segundo os art. 4, art. 5 e art. 6 da resolução CSDPE 07/2018, a defensoria prestará orientação às pessoas físicas e jurídicas hipossuficientes financeiramente; é considerava hipossuficiente financeira a pessoa física que comprovar renda familiar mensal bruta igual ou inferior a 3 (três) salários mínimos nacionais, bem como não ser proprietário, possuidor ou titular de direito sobre bens móveis, imóveis, créditos, recursos financeiros em aplicações ou investimentos ou quaisquer direitos economicamente mensuráveis em montante que ultrapasse a quantia equivalente a 300 (trezentos) salários mínimos nacionais; é considerada hipossuficiente financeira a pessoa jurídica que auferir lucro mensal, igual ou inferior, a 3 (três) salários mínimos nacionais, bem como não ter patrimônio, ser possuidora ou titular de direito sobre bens móveis, imóveis, créditos, recursos financeiros em aplicações ou investimentos ou quaisquer direitos economicamente mensuráveis, em montante que ultrapasse a quantia equivalente a 300 (trezentos) salários mínimos nacionais, devendo seus sócios ser considerados igualmente hipossuficientes."
DPRO	Sim	Não informado	"Sim, em âmbito Estadual, há atuação da Defensoria Pública do Estado de Rondônia em matérias de defesas em ações de execuções fiscais e no exercício da curadoria especial."
DPAM	Sim	Renda familiar de até três salários mínimos e patrimônio ou declaração de hipossuficiência	"Sim, particularmente em demandas que versam sobre IPVA e IPTU, além de defesas em execuções fiscais e quais demandas tributárias que tramitem na Justiça Estadual. Os requisitos para atendimento são os mesmos para qualquer assistido: renda familiar mensal inferior a 3 salários mínimos ou declaração de hipossuficiência, demonstrando possuir outros gastos que inviabilizam o custeio dos honorários de advogado sem que isso prejudique o sustento da família."
DPRJ	Sim	Renda individual de até três salários mínimos	"Sim. Atuação para pessoas com renda individual até 3 salários mínimos e como curador especial."
DPTO	Sim	Renda (valor não especificado) ou hipótese de curador especial	Resposta 1: "São realizados atendimentos a assistidos que necessitam de defesa em execuções fiscais ou promover ações em desfavor do Estado ou Município que tratem de matéria tributária junto à Justiça Estadual. Os critérios norteadores do atendimento estão regulamentados na Resolução n. 170/2018 do Conselho Superior da Defensoria Pública do Estado do Tocantins e se baseiam na renda do assistido. Ficam excetuadas a análise de renda nos casos de atuação do Defensor Público como curador especial, nos termos da referida resolução." Resposta 2: "Poderá prestar a orientação acaso venha a ser questionado, embora até o presente momento não houve qualquer solicitação quanto a este aspecto. Os requisitos para atendimento estão previstos na Resolução 170/2018 desta Instituição, com acesso público aos interessados." Resposta 3: "SIM. FAZEMOS CURADORIA E PARA ASSISTIDOS QUE NOS PROCUREM UTILIZADOS OS PARAMETROS ESTABELECIDOS PELA CONSELHO SUPERIOR DA DPE TO."
DPMT	Não	Não informado	"Não há um atendimento específico ou especializado para a matéria."

DPSP	Sim	Renda familiar de até três salários mínimos, ou quatro salários mínimos em hipótese de demonstrada exclusão social	"Sim, oferece. O atendimento é prestado para as pessoas hipossuficientes, após avaliação socioeconômica e análise de vulnerabilidades específicas do/a usuário/a de nossos serviços, consoante balizas fixadas na Deliberação do Conselho Superior da Defensoria Pública do Estado de São Paulo n. 89/2008, disponível no seguinte link: https://www.defensoria.sp.def.br/dpesp/Conteudos/Materia/MateriaMostra.aspx?idItem=2485&idModulo=5010 Dentre os aspectos socioeconômicos considerados, como renda e patrimônio, pode se dizer que são atendidas, em regra, as pessoas com renda familiar de até 3 salários mínimos por mês. O limite pode subir para 4 salários mínimos em casos que evidenciem exclusão social, como: Família com mais de 5 pessoas; Gastos mensais comprovados com tratamento médico por doença grave ou aquisição de medicamentos de uso contínuo; Família composta por pessoa com deficiência ou transtorno global de desenvolvimento; e Família composta por pessoa idosa ou egressa do sistema prisional, desde de que constituída por 4 pessoas ou mais.""
DPDF	Sim	Renda de até 5 salários mínimos, aplicações financeiras de até 20 salários mínimos e possuir até 1 imóvel.	Sim. A Defensoria Pública atua perante as Varas de Execuções Fiscais do TJDFT. Os requisitos para atendimento estão previstos na Resolução n. 140/2015. Em síntese, são: a) renda não superior a 5 salários mínimos; b) não possuir recursos financeiros em aplicações ou investimentos em valor superior a 20 salários mínimos; e c) não ser proprietário de mais de 01 (um) imóvel.
DPBA	Sim	Renda de até 3 salários mínimos e critérios subjetivos não especificados	Resposta 1: "SIM, ATÉ 3 SALÁRIO MÍNIMOS + CRITÉRIO SUBJETIVO" Resposta 2: "sim. acesso aos serviços da defensoria pública cinge-se a pessoas vulneráveis." Resposta 3: "Nunca houve nenhuma solicitação" Resposta 4: "Sim. O requisito utilizado é a renda do interessado." Resposta 5: "Sim. Temos uma resolução que normatiza o atendimento, com base na renda familiar." Resposta 6: "Sim, requisito é a renda/vulnerabilidade"
DPMG	Sim	Renda individual de até 3 salários mínimos, ou renda familiar de até 3 salários mínimos, e não possuir aplicações financeiras superiores a 12 salários mínimos	"A Defensoria Pública ainda não alcançou estrutura compatível com a sua missão constitucional. Em que pese o reconhecimento constitucional das autonomias funcional, administrativa e orçamentária, a Defensoria Pública ainda carece de orçamento adequado para que possa fazer frente a todas as demandas da sociedade. Esta realidade, associada a outras carências estruturais, determinou ao longo do tempo que a Defensoria Pública esteja presente em apenas l11 das 296 comarcas mineiras, sendo que, em muitas delas, de forma parcial, porquanto é preciso equilibrar o atendimento do maior número de comarcas possíveis, com prioridade para as áreas de atuação mais sensíveis. Por essas razões, nem todas as comarcas do Estado ainda contam com atuação integral da Defensoria Pública. Contudo, em diversas comarcas do Estado e, sobretudo, na capital, há atuação da Defensoria Pública do Estado de Minas Gerais em matéria tributária. O maior número de demandas tributárias que aportar na Defensoria Pública são relacionadas ao IPTU, notadamente com relação à pretensão de isenção ou remissão do citado tributo. Em menor escala, também há atuação em demandas relacionadas à isenção ou remissão do ITBI e em demandas que envolvem cobranças ilegais de ICMS na conta de luz. Os requisitos para atendimento estão disciplinados na deliberação 025/2015, do Conselho Superior da Defensoria Pública do Estado de Minas Gerais, cuja cópia segue anexo, destacando-se os artigos 3º, 4º e 5º, da citada norma, em que regulamenta os critérios e disciplina quem poderá ser assistido pela Instituição."
DP/SE	Sim	Renda de até 3 salários mínimos	"SIM. O REQUISITO PARA ATENDIMENTO É, EM REGRA, RENDA DE ATÉ 03 SALÁRIOS"

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para as Defensorias (2021).

Além dos Tribunais e Defensorias, responderam à pergunta formulada via LAI a SEF/DF, Sefaz/Salvador, Sefaz/MG, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz /AM, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju, Sefaz/Fortaleza. As respostas estão indicadas na Tabela 69.

Tabela 69: Respostas dos Fiscos ao pedido LAI da pergunta 41

Fiscos	Oferece orientação tributária?	Utiliza recursos tecnológicos?	Respostas
Sefaz/DF	Sim	Sim	"A Secretaria de Finanças possui toda a legislação publicada em seu portal. Também disponibiliza um plantão fiscal para dúvidas. Além desses caminhos, o cidadão também pode realizar Consulta diretamente via portal e retirar dúvidas do cotidiano nos enviando e-mails ou por meio de contato telefônico."
Sefaz/Salvador	Sim	Não informado	"Não. A iniciativa é do contribuinte, conforme dispões o art. 300 da Lei 7.186/2006: o sujeito passivo poderá formular, por escrito, em nome próprio, consulta sobre situações concretas e determinadas, quanto à interpretação e aplicação da legislação tributária municipal. Ademais, os órgãos da Administração Pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta. O contribuinte tem acesso à resposta e orientação dada pela Administração Fazendária a contendo os esclarecimentos das dúvidas apresentadas, por meio de resposta escritas. Assim, administração tributária permite sim que o contribuinte tenha o conhecimento da interpretação da legislação tributária de forma clara."
Sefaz/MG	Sim	Não informado	"A Administração Tributária responde às consultas formuladas pelos contribuintes e também edita orientações gerais, disponibilizadas no site da SEF, sobre a legislação tributária. As atribuições da Administração Tributária decorrem de previsões constantes da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, além daquelas previstas nas leis próprias dos entes federativos, não competindo a ela orientar o "cidadão-contribuinte" a ingressar em Juízo. Ressalte-se que, em relação ao contencioso administrativo-fiscal, há plena disciplina e orientação ao contribuinte por parte da Secretaria de Estado de Fazenda."
Sefaz/Porto Alegre	Sim	Não informado	"Em relação ao ISS, realizamos reuniões presenciais com contribuintes e oferecemos a oportunidade de tirarem suas dúvidas sobre a legislação municipal vigente, orientamos sobre as possibilidades de recursos e apresentamos as decisões mais recentes no âmbito dos tribunais administrativos e judiciais, oportunizando também a autorregularização de suas obrigações tributárias antes da ação fiscal, sem penalidades."
Sefaz/AM	Sim	Sim	"A Sefaz oferece serviço de plantão fiscal, on-line e presencialmente, para a retirada de dúvidas e orientação ao contribuinte sobre os aspectos mais controvertidos da legislação. Caso permaneça insatisfeito, o contribuinte pode ingressar com processo de consulta, que contará com a opinião do Detri (Departamento de Tributação) e decisão da Auditoria Tributária, homologada pela Secretaria Executiva da Receita."
Sefaz/Boa Vista	Não	Não	"Não."
Sefaz/Aracaju	Não	Não	"Como regra geral, não. Porém, se ele (contribuinte) nos procurar, sim, terá a orientação que se fizer necessária."
Sefaz/RN	Não	Não	"Não."
Sefaz/Fortaleza	Sim	Em implementação	"Não, quaisquer pedidos de informação no âmbito administrativo são fornecidos, bem como orientações relativas a alguns procedimentos, exceto no tocante a questões de mérito e/ou que possam influenciar na decisão (julgamento) no caso do CAT. No que se refere à utilização de recursos tecnológicos, estes serão melhor regulados com o advento da nova lei processual administrativo-tributária do CAT em análise na Câmara Municipal de Fortaleza."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Fiscos (2021).

De um modo geral, os Fiscos apontam que estão disponíveis para prestar orientações e mencionam os canais de comunicação de que dispõem. Muitas respostas, também, indicam o processo de consulta e suas respectivas respostas como canal de orientação. Não se observa, no entanto, uma postura ativa de orientação, verificando-se, em geral, uma postura reativa de respostas quando consultados.

PERGUNTA 42 – RELACIONAMENTO O JUDICIÁRIO E AS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS

- **Qual o tipo de relacionamento institucional entre os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais e as instâncias julgadoras administrativas? Existe algum convênio de cooperação e/ou intercâmbio de informações?**

Para responder a essas perguntas, a equipe definiu utilizar métodos qualitativos, por meio de pedidos pela LAI. Os pedidos LAI referentes a essas perguntas foram enviados para o grupo de destinatários "Tribunais", que compreende os 16 tribunais estaduais objeto desta pesquisa e os cinco Tribunais Regionais Federais.

Responderam à pergunta formulada via LAI os TJAM, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE e TJMG. Três Tribunais Regionais Federais também enviaram respostas, que foram os TRF2, TRF3 e TRF4, além do STF. Os resultados das respostas recebidas foram sintetizados na Tabela 70.

Tabela 70: Respostas dos Tribunais ao pedido LAI da pergunta 42

Tribunais	Existe convênio?	Respostas
TJRR	Sim	"Sim. ACT 40/2017-TJ: TJAM E PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS; ACT 08/2021- TJ: Corregedoria Geral de Justiça (CGJ/AM), Procuradoria Geral do Estado (PGE), Procuradoria Geral do Município (PGM), Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil – Seção Amazonas (IEPTB); ACT 014/2021-TJ: TJAM e Casa Civil."
TJPA	Sim	"ANO: 2018; TIPO CONVÊNIO: INTERNO; PARTÍCIPE: PGE/PA, SEFA, SEFIN, PGM/PA, PRODEPA, CINBESA; OBJETO: INTERLIGAR SISTEMAS INFORMATIZADOS e compartilhar informações acerca dos contribuintes pessoa física ou jurídica, ou grupo econômico, a fim de facilitar negociações fiscais e/ou subsidiar os magistrados com dados atualizados de débitos fiscais inscritos em dívida ativa, de forma a viabilizar a recuperação eficiente do crédito público por meio das decisões judiciais nos processos que tramitam no Tribunal de Justiça do Estado do Pará; INÍCIO: 02/10/2018; TÉRMINO: 02/10/2021; PROTOCOLO: PA-PRO-2018/05070. ANO: 2018; TIPO CONVÊNIO: INTERNO; PARTÍCIPE: TJPA, DEMAJ, SEFA, SEFIN, IEPTB, E OUTROS; OBJETO: RECUPERAR OS SEUS RESPECTIVOS CRÉDITOS PÚBLICOS por meio da remessa para PROTESTO, exclusivamente nos Cartórios de Protesto de Títulos no Estado do Pará. INÍCIO: 26/06/2018; TÉRMINO: 26/06/2023; PROTOCOLO: PA-PRO-2018/02666. ANO: 2017; TIPO CONVÊNIO: EXTERNO; PARTÍCIPE: JUSTIÇA FEDERAL; OBJETO: Sistemas referente a pessoas físicas e jurídicas potenciais contribuintes de tributos federais; DATA DE INÍCIO:30/01/2017; DATA DE TÉRMINO: 30/01/2021; PROTOCOLO: PA-PRO-2017/00378."

TJDFT	Sim	"Sim. O TJDFT possui os seguintes Termos de Cooperação na temática: 1) Termo de Cooperação 002/2021 com a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, que tem por objeto firmar parceria técnica e interinstitucional entre o TJDFT e a STN, mediante ações conjuntas ou de apoio mútuo e de atividades complementares de interesse comum, para o desenvolvimento e compartilhamento de soluções educacionais voltadas para a Educação Fiscal e Financeira, com o objetivo de fomentar a cidadania financeira, a sustentabilidade fiscal e a responsabilização socioeconômica. O Termo foi firmado entre as partes em 08/04/2021 e publicado no Diário Oficial da União – DOU (N. 66, 9 de abril de 2021, seção 3, página 134). (PA SEI 0000299/2021) 2) Termos de Cooperação Técnica - TJDFT/PGDF - execução fiscal: 2.1) Termo de Cooperação Técnica N. 1, de 13 de julho de 2020: firma parceria técnica e interinstitucional entre o TJDFT e a Procuradoria Geral do Distrito Federal para o compartilhamento de tecnologias de informação e comunicações, no âmbito do processo de Execução Fiscal, e dá outras providências. 2.2) Termo de Cooperação N. 2, de 13 de julho de 2020: institui o Comitê Gestor Interinstitucional do Estudo do Custo e Tempo da Execução Fiscal Eletrônica na Justiça do Distrito Federal e dá outras providências. Ambos os Termos foram publicados no Diário Oficial do Distrito Federal, N. 207, em 03 de novembro de 2020, página 65. PA SEI 0008136/2020. Foi publicada, no âmbito do TJDFT, a Portaria GPR 2092 de 2020, que designa os membros do Comitê Gestor Interinstitucional do Estudo do Custo e Tempo da Execução Fiscal Eletrônica na Justiça do Distrito Federal - CG-CTEF, no âmbito do TJDFT. (link: https://www.tjdft.jus.br/publicacoes/publicacoes-oficiais/portarias-gpr/2020/portaria-gpr-2092-de-02-12-2020) Ofício N. 474/2021 - PGDF/GAB, dia 16 de junho de 2021. A PGDF encaminha o Relatório Final da Pesquisa sobre o Custo da Execução Fiscal no TJDFT, entregue pelo Consultor Camilo Zufelato, contratado para definição do custo unitário e o tempo médio do processo eletrônico de execução fiscal na Justiça do DF, no ano de 2019, com a aplicação da metodologia desenvolvida pelo IPEA no estudo denominado "Custo Unitário de Execução Fiscal da Justiça Federal - Relatório de Pesquisa IPEA". (produto do Termo de Cooperação Técnica 02)."
TJBA	Não	"Não."
TJRS	Sim	Anexou tabela com os Termos ativos, que envolvem a Secretaria da Fazenda Estadual – SEFAZ. Não foram localizados convênios celebrados com Secretarias de Fazenda Municipais
TJMT	Não	"Não."
TJSE	Não	"O TJSE não possui convênio de cooperação e/ou intercâmbio de informações celebrado entre o Tribunal e as instâncias julgadoras administrativas tributárias."
TJMG	Sim	"Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais firmou o Acordo de Cooperação Técnica com a Advocacia Geral do Estado que recebeu n. 053/2018 (eventos 6429994 e 6430071) e o Termo de Cooperação Técnica com a Secretaria de Estado da Fazenda - SEF que recebeu o nº440/2018 (evento 6430039), que permitem o intercâmbio de informações."
TRF2	Sim	"Sim. Foi celebrado um Acordo de Cooperação entre o Tribunal Regional Federal 2ª Região e a Procuradoria Regional da Fazenda Nacional 2ª Região para a cooperação e intercâmbio na área de Tecnologia da Informação e Gestão Documental entre os partícipes para viabilizar a troca de dados gerenciais no tocante às Execuções Fiscais, visando à eficiência e produtividade na prestação jurisdicional. As tratativas e informações alusivas à celebração desse acordo foram registradas no Processo Administrativo n. TRF2-ADM-2017/00161. Além desse, foi celebrado também o Acordo de Cooperação que tem por objeto o estabelecimento de procedimento de cadastramento de desembargadores e servidores do TRF2 e de magistrados e servidores das Varas Federais com competência para processar e julgar ações de execução fiscal, tributárias ou criminais da JFJR e da JFES, com vistas ao acesso ao sistema e-CAC Justiça, disponível no endereço http://www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/governo/login.jsf. As tratativas e informações alusivas à celebração desse acordo foram registradas no Processo Administrativo n. JFRJ-ADM-2014/00080."
TRF3	Sim	"O Convênio 1050/2007, com prazo de vigência indeterminado, celebrado entre o Tribunal e a Secretaria da Receita Federal que dispõe sobre o fornecimento pela SRF ao TRF3 e respectivas Seccionais, mediante acesso on line continuado às suas bases de dados por intermédio de serviço disponível no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte - e-CAC (Serviço "INFOJUD - Informações ao Poder Judiciário), as informações requisitadas pela Justiça Federal de Primeiro e Segundo Graus, observada a segurança técnica necessária à proteção do sigilo fiscal de que tratar o art. 198 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), bem assim as normas e diretrizes internas da SRF relacionadas à segurança da informação (SEI 8069667)."
TRF4	Sim	"Não há, no âmbito deste Tribunal, convênio firmado com instâncias julgadoras administrativas tributárias. Acerca da matéria tributária, este Regional firmou convênio junto à Secretaria da Receita Federal, ao Conselho da Justiça Federal e ao Superior Tribunal de Justiça, com a finalidade de conceder acesso ao INFOJUD a magistrados e servidores autorizados. O INFOJUD, além de propiciar o conhecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais das bases de dados da Receita Federal, possibilita o acesso a declarações de Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica, entre outras informações de interesse do Poder Judiciário."
STF	Não	"Segundo informação da área técnica competente, não há notícia de que tenha sido celebrado convênio ou de intercâmbio pelo Tribunal sobre nos termos descritos nesta questão."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

PERGUNTA 43 – MÉTODOS ALTERNATIVOS PARA A SOLUÇÃO DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS

- **Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários? Em caso positivo, especificar quais os métodos alternativos utilizados e o percentual dessa utilização em relação ao estoque total de processos judicializados?**

Para responder a essas perguntas, a equipe definiu utilizar métodos qualitativos e quantitativos, por meio de pedidos pela LAI.

Os pedidos LAI referentes a essas perguntas foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que abrange a PGFN e Procuradorias estaduais e municipais de 16 capitais e do Distrito Federal.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, a PGM/Maceió e a PGDF (Tabela 71).

Tabela 71: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 43

Procuradorias	Métodos alternativos?	Percentual de utilização	Respostas
PGFN	Sim	Não informado	A PGFN respondeu que nos últimos anos evoluiu sobremaneira na utilização de métodos alternativos de solução de conflitos, destacando a regulamentação dos Negócios Jurídicos Processuais (NJP) e a Transação Tributária. Com relação ao NJP, que tem previsão específica no art. 19, §13, da Lei n. 10.522/2002 (redação dada pela Lei n. 13.874/2019) e foi regulamentado pela Portaria PGFN 742, de 21 de setembro de 2018, destacou que "são mais de 59 (cinquenta e nove) NJPs celebrados na cobrança da dívida ativa, que envolvem créditos superiores a 5,5 bilhões de reais". Além disso, ressaltou a regulamentação recente da transação tributária, pela Lei n. 13.988/2020, regulada pela Portaria PGFN n. 9.917/2020, destacando que todos os termos de transação celebrados são publicizados em transparência ativa (https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos). Mencionou, ainda, a publicação do primeiro edital de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, que versou sobre débitos oriundos de contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidentes sobre a participação nos lucros e resultados (PLR), por descumprimento da Lei n. 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Por fim, destacou o lançamento do Edital n. 16/2020 relativo à modalidade de transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.
PGE/SE	Em implementação	-	"A Procuradoria do Estado de Sergipe está implantando uma Central de Atendimento e Cobrança administrativa dos débitos. Também está em discussão a transação tributária e o Negócio Jurídico Processual, sendo que este último está mais adiantado.
PGE/RJ	Sim	0,6% de execuções fiscais	"Sim, utiliza-se o Negócio Jurídico Processual (NJP), regulamentado por meio da Resolução PGE n. 4.324, de 7 de janeiro de 2019. Das 56.170 Execuções Fiscais de ICMS propostas a partir de 31/05/2011, 330 (0,6%) foram envolvidas em NJPs. A resposta se baseou nas Execuções Fiscais com débitos de ICMS (inclusive multa formal) ajuizadas a partir de 31/05/2011 que permanecem ativas no estoque."
PGM/Maceió	Sim	Não informado	"Sim, há utilização de cobrança extrajudicial através do protesto dos títulos executivos. Há também a possibilidade de negociação administrativa e conciliação judicial. A porcentagem de cobrança alternativa em comparação ao acervo judicializado é de cerca de 18,29%, sendo um total de 86.616 processos judicializados e 15.850 protestados."

PGE/RR	Não	-	"Por enquanto, não há política institucional exclusiva da PGE/RR que vise à resolução extrajudicial de litígios tributários/fiscais. Todavia, cotidianamente, efetivam-se resoluções extrajudiciais mediante parcelamento administrativo de débitos (Decreto n. 4.335-E de 21 de abril de 2001 e Lei 1.025, de 12 de janeiro de 2016); e em alguns períodos extraordinários, previstos em lei própria, também são realizados quitações e parcelamentos com benefícios/descontos, denominados Programas de Recuperação Fiscal - "REFIS-IPVA" (Decreto 30.102-E e Lei Estadual n. 1.456/2021) e "REFIS-ICMS" (Decreto 29.821-E, de 8/01/2021, Lei Estadual n. 1.446/2020)."
PGDF	Sim	Não informado	"A PGDF realiza a cobrança alterativa do crédito público através do protesto e outras ações de cobrança como negativação, envio de e-mail, cartas e SMS. O protesto é realizado, em média, em 6.000 certidões de dívida ativa por mês, o que auxilia na extinção, na suspensão de processos e na arrecadação. Utilizando essa ferramenta, a PGDF já protestou mais de R$ 1,5 bi. Já no contrato que realizou com o Serasa, a PGDF cobrou R$ 25,7 bi, recuperou R$ 92,2 milhões, extinguiu 1.377 processos judiciais e deixou de ajuizar em torno de 20.000 processos. Atualmente, a PGDF está com licitação aberta para a contratação de novo serviço. Por fim, o CEJUSC auxilia na conciliação de todas as novas execuções fiscais ajuizadas."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para as Procuradorias (2021).

PERGUNTA 44 – ESPECIALIZAÇÃO DE JULGADORES E DECISÕES DE MÉRITO

- **Para maior aprofundamento das respostas às questões supracitadas, revela-se necessário indagar, complementarmente, se for viável a realização de pesquisa empírica: (a) qual o grau de formação especializada em matéria tributária do(a) magistrado(a); (b) qual o percentual de decisões de mérito que invocam inconstitucionalidade; (c) qual o percentual de decisões de mérito que invocam a violação de princípios tributários infraconstitucionais; (d) qual o percentual de decisões de mérito que invocam violação de norma substantiva; (e) qual o percentual de decisões de mérito que invocam violação de normas procedimentais ou processuais; (f) qual o percentual de decisões de mérito cujos litígios se relacionam a lacunas da lei ou a conceitos jurídicos indeterminados.**

Para responder a essas perguntas, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos cujos dados serão obtidos pela formulação de pedidos pela LAI aos Tribunais e utilização de Regex. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a esses questionamentos foram enviados para o grupo de destinatários "Tribunais", que compreende os 16 tribunais estaduais objeto desta pesquisa, os cinco Tribunais Regionais Federais e os Tribunais Superiores.

Responderam às perguntas formuladas via LAI os TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJRO TJMG. Três Tribunais Regionais Federais também enviaram respostas, que foram os TRF2, TRF3 e TRF4, além do STJ e STF.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca

a serem empregados e identificou, por meio das expressões regulares, as seguintes variáveis: “Declaração de inconstitucionalidade dispositivo”; “Inconstitucionalidade invocada como fundamento”; “Violação de princípios tributários”; “Violação de normas procedimentais ou processuais”; “Decisão que aprecia mérito” e “Lacunas de lei”.

Os questionamentos acompanhados dos respectivos resultados obtidos na presente entrega do projeto são os seguintes:

A) qual o grau de formação especializada em matéria tributária do(a) magistrado(a)?

Questão respondida na pergunta 47.

B) qual o percentual de decisões de mérito que invocam inconstitucionalidade?

Para responder à pergunta, a equipe combinou os resultados das variáveis “Declaração de inconstitucionalidade dispositivo” e “Inconstitucionalidade invocada como fundamento”. Em seguida, utilizando a soma das ocorrências da primeira etapa mencionada, calculou-se a sua proporção relativa ao total de ocorrências da variável “decisão que aprecia o mérito”.

Os resultados obtidos indicam que as decisões que invocam inconstitucionalidade representam 13,6%[61] das decisões com análise de mérito.

C) qual o percentual de decisões de mérito que invocam a violação de princípios tributários infraconstitucionais?

Para responder a esta pergunta, a equipe identificou as ocorrências da variável “Violação de princípios tributários” em decisões de mérito e, em seguida, calculou a sua proporção relativamente ao total de ocorrências da variável relativa a “decisão que aprecia o mérito”.

Os resultados obtidos são de que as decisões de mérito que invocam a violação de princípios tributários representam 41,5%[62] do total de decisões que analisam mérito.

D) qual o percentual de decisões de mérito que invocam violação de norma substantiva?

A equipe concluiu não ser possível responder a este questionamento por meio de análise quantitativa, ante a ausência critérios metodológicos para a classificação de normas substantivas.

E) qual o percentual de decisões de mérito que invocam violação de normas procedimentais ou processuais?

Para responder a esta pergunta, a equipe identificou as ocorrências da variável “Violação de normas procedimentais ou processuais” em decisões de mérito e, em seguida, calculou a sua proporção relativamente ao total de ocorrências da variável “decisão que aprecia o mérito”.

Os resultados obtidos são de que as decisões de mérito que invocam a violação de normas procedimentais ou processuais representam 81,6%[63] do total de decisões que analisam mérito.

---

61 43.308 ocorrências entre 318.454 decisões com análise de mérito identificadas.

62 132.349 ocorrências entre 318.454 decisões com análise de mérito identificadas.

63 259987 ocorrências dentre 318454 decisões com análise de mérito identificadas.

F) qual o percentual de decisões de mérito cujos litígios se relacionam a lacunas da lei ou a conceitos jurídicos indeterminados?

Para responder a esta pergunta, a equipe identificou as ocorrências da variável relativa às lacunas da lei ou a conceitos jurídicos indeterminados em decisões de mérito e, em seguida, calculou a proporção relativa ao total de ocorrências variável "decisão que aprecia o mérito".

Os resultados obtidos indicam que as decisões de mérito cujos litígios se relacionam a lacunas da lei ou a conceitos jurídicos indeterminados representam 0,1%[64] das decisões com análise de mérito.

PERGUNTA 45 – MECANISMO INSTITUCIONAL DE HARMONIZAÇÃO INTERPRETATIVA DO PODER JUDICIÁRIO

- **Existe algum mecanismo institucional de harmonização interpretativa da legislação tributária entre as diversas instâncias e órgãos do Poder Judiciário quando da aplicação da norma ao fato concreto?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos qualitativos. Não foram definidas entrevistas, formulação de pedidos pela LAI ou elaboração de buscas por Regex.

No âmbito administrativo de julgamento de processos tributários, alguns órgãos de julgamento incluíram, em seus regulamentos e regimentos internos, a obrigatoriedade de observância da interpretação fixada pelos Tribunais Superiores no julgamento de recursos submetidos à sistemática de repercussão geral e repetitivos. Assim, por exemplo, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, competente para julgar processos administrativos fiscais de tributos federais, há previsão expressa de que os julgadores deverão observar as decisões definitivas proferidas pelo plenário do STF que declare inconstitucionalidade de norma, súmulas vinculantes do STF, decisões definitivas do STF e do STJ em sede de julgamento realizado na sistemática de recursos repetitivos e repercussão geral.

Por outro lado, no âmbito do Poder Judiciário identifica-se que a sistemática de precedentes obrigatórios, disciplinada de modo detalhado no Código de Processo Civil, impõe a observância dos precedentes firmados em recursos representativos de controvérsia.

De todo modo, os pesquisadores não identificaram qualquer mecanismo institucional de harmonização interpretativa da legislação tributária entre as diversas instâncias do Poder Judiciário em relação à aplicação da norma ao fato concreto.

64 340 ocorrências dentre 318454 decisões com análise de mérito identificadas.

PERGUNTA 46 – GESTÃO DO ESTOQUE DE PROCESSOS

- **Quais as práticas utilizadas pelos órgãos do Poder Judiciário para efetuarem a gestão do estoque de processos pendentes de julgamento? Por exemplo: utilizam alguma tipologia ou classificação de processos, para fins de priorização, agrupamento e/ou distribuição entre os julgadores? Estabelecem prazos e metas por julgador? Como é realizada a análise de seu desempenho? Há algum indicador específico para o contencioso tributário?**

Para responder a essas perguntas, a equipe definiu utilizar métodos qualitativos, por meio de pedidos pela LAI para os Tribunais.

Os pedidos LAI referentes a essas perguntas foram enviados para o grupo de destinatários "Tribunais", que compreende os 16 tribunais estaduais objeto desta pesquisa, os cinco Tribunais Regionais Federais e os Tribunais Superiores.

Responderam às perguntas formuladas via LAI os TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJRO TJMG. Três Tribunais Regionais Federais também enviaram respostas, que foram os TRF2, TRF3 e TRF4, além do STJ e STF. Os dados foram sintetizados na Tabela 72.

Tabela 72: Respostas dos Tribunais ao pedido LAI da pergunta 46

Tribunais	Existe prática para gestão de estoque?	Respostas
TJAM	Não	"Não existem práticas pré-definidas para essa questão no TJAM. Cada serventia gerencia seu estoque processual da maneira que achar mais adequado."
TJRR	Não	"A 1 Vara da Fazenda declarou que: "a presente unidade judicial não adota ou adotou medida especial/diversificada para os litígios na área tributária, as demandas são analisadas por ordem cronológica, de acordo com as determinações legais vigentes." // A 2 Vara da fazenda declarou que: "a presente unidade judicial não adota ou adotou medida especial/diversificada para os litígios na área tributária, ou seja, não prioriza tais demandas, por não haver de previsão legal para tal providência, sendo certo que as metas e prazos observados por este julgador, são aqueles previamente estabelecidos pelo CNJ e pela CGJ/TJRR."
TJPA	Sim	"O TJPA utiliza painéis de acompanhamento processual, onde cada unidade pode acessar o seu acervo processual por classe e assunto (Painel de Metas Nacionais e Gestão Judiciária).No caso específico do contencioso tributário, em andamento nas varas de execução fiscal, o TJPA monitora o índice de eficiência dessas unidades, levando em conta o número de processos paralisados a mais de 100 dias, número de processos julgados e processos baixados. Mais recentemente, foi dada prioridade para as execuções fiscais no processo de digitalização do acervo físico do Tribunal. O TJPA acompanha também a evolução dos processos de conhecimento mais antigos em andamento nessas unidades específicas, e que estão incorporados nos parâmetros da Meta 2 do CNJ (Painel de processos pendentes de Metas Nacionais)."

TJDFT	Sim	"Destaca-se a execução das Metas Nacionais 1 e 2 do Poder Judiciário, que visam julgar mais processos que os distribuídos e julgar processos mais antigos, respectivamente, que auxiliam o Tribunal na gestão do estoque de processos pendentes de julgamento. Para isso, com o objetivo de acompanhar e fomentar o incremento permanente dos percentuais de cumprimento das Metas, o Tribunal designa juízes(as) e unidades como gestores das Metas Nacionais nos 2º e 1º graus de jurisdição, que promovem ações de priorização de processos, elaboram relatórios estatísticos, assessoramento e auxílio aos magistrados. Além disso, são realizados mutirões nas Varas de maior congestionamento, objetivando prestar auxílio às unidades judiciais, em especial à redução das elevadas taxas de congestionamento. Vale ressaltar que as referidas Metas não consideram os processos de execução fiscal. No âmbito Estratégia do Tribunal, está em andamento o projeto estratégico denominado "Projeto de Modernização da Vara de Execução Fiscal (VEF)", que tem como objetivo promover um conjunto de melhorias focadas na racionalização do processo de trabalho, celeridade da tramitação dos feitos e aperfeiçoamento da gestão. Para tanto, vislumbra-se o desenvolvimento de automações no PJe e de soluções acessórias a esse sistema - como o uso de inteligência artificial, além da elaboração de painéis de informação gerencial. As principais entregas efetuadas até o momento: - Extinção ou suspensão em massa de executivos fiscais, advindas de Extinção ou suspensão em massa de executivos fiscais, advindas de cobrança administrativa de débitos ou de consulta ao SITAF; - Desenvolvimento de painéis de BI da VEF; - Estudo de viabilidade de criação de Núcleo Especializado para Grandes Devedores; - Automatização do bloqueio de bens (SisbaJud); - Automação do fluxo da VEF para os processos digitalizados. - Implantação da Citação Automática/E-carta (Conforme cronograma estabelecido pela Corregedoria, o E-Carta foi implantado na 1ª e 2ª Vara de Execução Fiscal em 09.07.2021). Do estudo de viabilidade para a criação de um núcleo de grandes devedores, o TJDFT decidiu pela criação de uma nova Vara para tratar essas ações, instalada no ano de 2021, denominada 2ª Vara de Execução Fiscal do DF. Dessa forma, hoje o Tribunal possui 2 Varas de Execução Fiscal, a 1ª e 2ª Vara de Execução Fiscal do DF. O projeto pode ser acompanhado no painel do Portfólio Estratégico, disponível na internet do TJDFT, no link: https://rh.tjdft.jus.br/mashup/pr-sgp-sepg-suore-sergep/portfolio/ . (Processo administrativo SEI 25598/2019) O Tribunal também possui na página "Estatísticas" na internet, https://www.tjdft.jus.br/estatisticas/paineis-estatisticos , o painel de produtividade da Vara de Execuções Fiscais, que possui os indicadores das execuções fiscais do TJDFT: https://rh.tjdft.jus.br/mashup/pr-seg-cgti-sedes-sumod-sergede/monitor-vef-tjdft/ajuda.html Por fim, no âmbito do Justiça em Números há a taxa de congestionamento, que contém as variáveis de execuções fiscais, no link: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/08/rel-justica-em-numeros2020.pdf , na página 155."
TJBA	Sim	"Em razão da participação do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos do Estado da Bahia (Cira), foi criada uma Comissão para apreciar e julgar ações de Execução Fiscal no âmbito do Poder Judiciário, em cooperação com o Governo Estadual e o Município de Salvador, constituída pelo Decreto Judiciário TJBA n. 839, de 23 de setembro de 2016, e alterada pelo Decreto Judiciário TJBA n. 268, de 28 de abril de 2021. Desenvolvemos um robô que prepara a minuta da decisão ou sentença, e destaca para o Magistrado os processos de Execução Fiscal que tiverem pedido de extinção por pagamento, pedido de extinção por cancelamento de dívida, pedido de suspensão por parcelamento ou pedido de suspensão pelo artigo 40, juntados pela procuradoria que representa o autor da execução. Segue abaixo link da matéria sobre o tema. http://www5.tjba.jus.br/portal/grupo-de-apoio-das-varas-da-fazenda-publica-e-o-labjus-promovem-o-uso-de-robo-no-fluxo-da-fazenda-publica-do-pje/ Ademais, informo que a Comissão solicitou à Presidência deste Egrégio Tribunal de Justiça a criação de uma Secretaria Virtual, voltada para apreciação dos feitos com competência tributária, composta por Magistrados, Servidores, Estagiários de nível superior e pós-graduação. A criação da referida unidade encontra-se em fase de finalização. No âmbito dos Juizados Especiais, os processos pendentes de julgamento são gerenciados pelos gabinetes dos Juizados da Fazenda Pública através do Sistema PJe, com o auxílio do Sistema EXAUDI."
TJRS	Sim	"Há práticas e acompanhamentos relacionados às Metas Nacionais do Poder Judiciário, tais como acompanhamento do desempenho de processos antigos e das metas específicas da Justiça Estadual. Há relatórios de desempenho de magistrados. Estamos começando a utilizar ferramentas de BI para realizar esse acompanhamento. Em relação ao contencioso tributário, não há indicador específico."
TJMT	Sim	1ª Instância: "A Corregedoria criou um painel de ranquemento das unidades, onde é realizada correição Remota dessas unidades e avaliação em tempo real da Taxa de congestionamento, Tempo de Tramitação, Metas, etc. As unidades possuem meta para cada um dos indicadores constantes no Painel. Esse painel também traz um Plano de Projeção de Resultados para cada unidade judiciária, onde é firmado um Termo de Acordo de Trabalho para as unidades que precisam melhorar os índices de desempenho. Não há um indicador específico para o contencioso tributário." 2ª Instância: "Existe um painel de business intelligence que auxilia os magistrados no controle de todo o ciclo processual. Utilizamos os prazos e metas já estabelecidas pelo CNJ para fazer o controle."

TJSE	Sim	"O TJSE utiliza alguns instrumentos de gestão para acompanhamento dos estoques processuais pendentes de julgamento, a exemplo de inspeções virtuais nas unidades jurisdicionais, nas quais, dentre outros relatórios, são avaliados os processos distribuídos em anos anteriores e ainda não julgados, e estabelecido prazos e metas para regularização, conforme a necessidade, de acordo com os Provimentos nºs 02/2019, 04/2020, 15/2020 e 03/2021 do TJSE, podendo, ainda, ocorrer estabelecimento de Planos de Trabalho constantemente monitorado pela CGJ. Além disso, a Corregedoria conta com a Divisão de Apoio Judicial - DAJ/CGJ, composta por servidores atuantes na secretaria e no gabinete, para auxílio às aludidas unidades. Faz-se mister ressaltar, ainda, que os relatórios insertos no sistema de controle informatizado do TJSE - SCPv contribuem, sobremaneira, com o acompanhamento desses feitos, através de marcações especiais, estabelecendo prioridades de saneamento, a exemplo da marcação "Meta 2", que se refere especificamente aos processos antigos em trâmite no tribunal. Ademais, ainda contamos com o painel "BI", que oferta de forma facilitada aos usuários, Magistrados e Servidores, o acesso a esses estoques processuais, através do acompanhamento de metas nacionais. No que pertine a última indagação, ressalta,os que os dados referentes ao contencioso tributário podem ser acompanhados pela unidade, através do sistema informatizado de processos, no menu consultas >> processos por classes e/ou por assuntos. A gestão de estoque do 2º Grau é feita pelo Relatório Processos Em Andamento. Além deste relatório, há também o controle pelo Painel das Metas. Nâo Não estabelecemos metas específicas uma vez que utilizamos o painiel de Metas do CNJ como parâmetro. Nâo Não há indicador para o contensioso contencioso tributário."
TJRO	Sim	"De forma geral, as unidades judiciais têm à sua disposição a ferramenta BI Qlik Sense, que permite extrair relatórios e analisar o acervo a partir de filtros como o assunto, classe, sistema e situação do acervo. Além da iniciativa da própria unidade, a Corregedoria atua de forma ativa no Primeiro Grau por meio da Correição Permanente, para fomentar a utilização dos relatórios gerenciais e apontar os resultados atingidos, com foco nas metas nacionais."

TJMG	Sim	"Inicialmente esclareço que, no âmbito deste NUPLAN relativamente aos serviços judiciários da Primeira Instância do Estado, há um plano de trabalho já estabelecido e desenvolvido, com metodologia própria e condizente com a orientação da Corregedoria Nacional de Justiça. A metodologia engloba 4 fases, sendo: 1) Diagnose de Unidade Judiciária: Trata-se de identificação detalhada e isenta dos problemas (anomalias) que estejam impedindo ou dificultando o alcance dos objetivos estratégicos, o cumprimento das metas estabelecidas e a produção dos resultados esperados, incluindo, dentre outros tantos, o levantamento de dados sobre o cumprimento das Metas 1 e 2 do Conselho Nacional de Justiça, dos prazos de conclusão e do índice de julgamento da Unidade Judiciária. Para tanto, é utilizado um formulário padrão pensando-se na abordagem e separação em grupos temáticos de fatores gerenciais a serem diagnosticados, atendendo à melhor técnica e facilitando o entendimento global dos problemas e a sua relação com os grupos temáticos. Os grupos definidos foram: Gestão Histórico-Estatística; Gestão de Metas do CNJ; Gestão da Produtividade; Gestão do Leiaute; Gestão do Acervo; Gestão dos Processos de Trabalho; Gestão do Conhecimento; Gestão com Pessoas; e Gestão da Sustentabilidade. Os três primeiros grupos de gestão abordam diretamente a gestão do estoque de processos pendentes de julgamento e os demais grupos, quando devidamente trabalhados, influenciam de maneira reflexa naquele resultado. 2) Plano Estratégico de Unidade Judiciária Formalizada a diagnose e conhecendo-se em profundidade os problemas da Unidade, o próximo passo é a idealização e implementação do "Plano Estratégico da Unidade Judiciária" que consiste em um plano de metas de nível tático locais, formalizado por portaria editada pelo juiz de direito responsável e submetida à aprovação da Corregedoria-Geral de Justiça, que pode sugerir adaptações e/ou correções para a homologação. Trata-se de plano de metas decorrentes do desdobramento da estratégia nacional e da estratégia do TJMG. No entanto, não se faz mera repetição das metas nacionais e do Tribunal mas sim uma formulação de metas locais para a Unidade Judiciária que sejam capazes de tratar os grupos temáticos de problemas já verificados na fase de diagnose, descendo-se às especificidades de cada Unidade. Há, porém, um alinhamento estratégico de forma que as metas locais sejam sempre favoráveis ao cumprimento das metas nacionais e do TJMG. Em relação à técnica de elaboração de metas, é utilizado o método SMART de George T. Doran, segundo o qual as metas devem ser específicas (specifc), mensuráveis (measurable), atribuíveis (assignable), realistas (realistic) e temporais (time-related). As metas devem ser claras ao informar o que se pretende alcançar e o tempo esperado para o seu cumprimento, ficando a cargo do magistrado e sua equipe, com auxílio da CGJ, se necessário for, elaborar as metas que sejam capazes de alcançar a melhoria dos fluxos de trabalho e, consequentemente a melhora dos índices de julgamento. 3) Plano de Ação Gerencial Consiste no plano que detalha as macroações e microações, indicando quando, como e por quem serão realizadas atividades e tarefas para a superação dos problemas diagnosticados e o consequente atingimento de metas, também formalizado por meio de formulário modelo fornecido pelo NUPLAN à Unidade Judiciária. O Plano de Ação Gerencial poderá sofrer as alterações que forem necessárias ao efetivo tratamento dos problemas e ao atingimento das metas constantes do Plano Estratégico de Unidade Judiciária. Tais alterações serão registradas nos relatórios de acompanhamento permanente, encaminhados à CGJ. 4) Acompanhamento Permanente É atividade a ser desenvolvida pelo juiz de direito, na liderança das equipes de servidores, para a efetivação do Plano Estratégico e concretização do Plano de Ação Gerencial, de modo a promover a motivação e o engajamento, como também de efetuar correções e realinhamentos. O juiz de direito responsável pela unidade judiciária registrará, mensalmente, em formulário próprio da CGJ , os resultados alcançados, que deverão abranger tanto o percentual de cumprimento das metas, quanto o percentual de cumprimento das ações. O formulário preenchido subsidiará a elaboração de relatórios quadrimestrais que são enviados para análise da CGJ e possibilitam a aferição do seu desempenho. Assim, podemos afirmar que, por meio desta prática há efetiva gestão dos processos pendentes de julgamento e ainda que, para fins de priorização, busca-se privilegiar aqueles processos inseridos na meta 2 do CNJ. Por fim, informamos que não existe indicador específico para o contencioso tributário."
TRF2	Sim	"A gestão do estoque processual é realizada por meio de relatórios disponíveis no Portal de Estatísticas e no sistema processual desta Corte, alimentados a partir dos metadados existentes nos processos judiciais. A classificação dos processos é realizada com base nas Tabelas Processuais Unificadas do Conselho Nacional de Justiça, criadas pela Resolução CNJ n. 46/2007, notadamente as de classes e assuntos judiciais, cabendo ressaltar, em relação a esses últimos, a existência de uma classificação específica para o ramo do Direito Tributário. A priorização decorre da lei, sendo possível a identificação dos processos prioritários, por meio dos relatórios acima citados, a partir de marcações promovidas em cada um dos processos dessa natureza. Já em relação às metas, essas são definidas anualmente nos moldes estabelecidos pela Resolução CNJ n. 221/2016, sendo o seu acompanhamento realizado neste Tribunal por meio de um painel de metas disponibilizado pelo Núcleo de Estatísticas em seu Portal, convindo ressaltar a inexistência de um indicador específico para o contencioso tributário, assim como a existência da meta 1 do Poder Judiciário nos termos abaixo: Meta 1 – Julgar mais processos que os distribuídos (todos os segmentos) Julgar quantidade maior de processos de conhecimento do que os distribuídos no ano corrente, excluídos os suspensos e sobrestados no ano corrente."

TRF3	Sim	Não há estratégia específica para o julgamento de feitos que envolvam contencioso tributário, isso depende da organização de cada unidade, mas as tabelas unificadas permitem à unidade identificar os feitos tributários. Existem as metas do CNJ que são observadas pelas unidades. Foram desenvolvidos painéis de BI que permitem o acompanhamento das Metas do CNJ e CJF; e o filtro por matéria; não há meta específica, mas há como identificar os processos por assunto.
TRF4	Sim	"Na 4ª Região, há o G4 – Sistema de Gestão da 4ª Região, o qual apresenta painéis para a gestão das varas (1º grau) e para a gestão dos gabinetes (2º grau). O painel de Gestão da Vara mostra a quantidade de processos em tramitação e também a quantidade de processos conclusos para sentença e para despacho (dentro e fora do prazo) com a possibilidade de aplicar filtros de assuntos, classes entre outras variáveis, além de ser possível listar os processos. Ainda, há um painel sobre temas fornecendo os dias de espera, também com a possibilidade de listagem. Já o painel de Gestão de Gabinete mostra o acompanhamento das metas/CNJ, o controle do acervo do Gabinete, possibilitando a listagem dos processos com pedidos de antecipação de tutela, liminares pendentes de julgamento, remanescentes nas metas, entre outros."
STJ	Sim	"São utilizadas identificações relativas às metas do CNJ. No que tange ao acervo a meta 1 determina que o tribunal deve julgar mais processos do que recebe e nos últimos anos o tribunal vem conseguindo cumprir esta meta. Mensalmente ela é mensurada, inclusive por ministros e a relação dos processos pendentes é encaminhada periodicamente aos gabinetes de ministros visando subsidiar o planejamento para cumprimento da meta também existem indicadores mensais."
STF	Não	Noticio que, segundo informação da área técnica competente, não há um indicador específico para mensurar ou gerenciar acervo de processos tributários. Informo, ainda, que a gestão do acervo compete a cada gabinete.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais (2021).

Diante das respostas apresentadas, pode-se afirmar que a maior parte dos tribunais pesquisados afirma manter controle de gestão de seu estoque de processos e busca conciliá-lo com as metas estabelecidas pelo CNJ.

Alguns tribunais responderam apenas em relação às Varas de Execuções Fiscais, enquanto outros tribunais apresentaram informações em relação à gestão de estoque dos processos em geral. Não indicaram, no entanto, manter controle específico para os casos de contencioso tributário.

Entre as práticas de gestão de estoque, alguns tribunais indicaram manter painéis de acompanhamento processual para identificar os processos mais antigos e aqueles que estejam parados há mais tempo. Outros mencionaram a formação de mutirões nas varas de maior congestionamento, com prestação de assessoramento e auxílio aos(às) magistrados(as).

Não há, no entanto, especificação nas respostas recebidas acerca dos critérios para classificação e priorização, o que dificulta a verificação do desempenho individual e coletivo. Também não há padronização dos critérios para melhor distribuição de processos e mais célere prestação jurisdicional, o que dificulta maior acompanhamento por parte da sociedade das metas estabelecidas e do seu alcance.

Merece destaque que muitos tribunais mencionaram estar investindo em ferramentas de inteligência artificial e meios eletrônicos para realizar o acompanhamento e a gestão de estoque. Além disso, indicaram disponibilizar relatórios com a gestão do estoque em ambiente público.

As respostas apresentadas conduzem à conclusão de que a questão da gestão do estoque e cobrança pelo alcance de metas, especialmente aquelas estabelecidas pelo CNJ, é uma preocupação presente nos tribunais pesquisados, que já implantaram ferramentas e continuam investindo em instrumentos que permitam a identificação do congestionamento e o atingimento das metas estabelecidas nacionalmente.

PERGUNTA 47 – FORMAÇÃO ACADÊMICA E EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL DOS JUÍZES(AS)

- **Qual a formação acadêmica e experiência profissional dos Juízes(as), Desembargadores(as) e Ministros(as)? Há formação especializada em matéria tributária dos julgadores?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos qualitativos cujos dados foram obtidos por meio de pedidos pela LAI para os Tribunais.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Tribunais", que compreende os 16 tribunais estaduais objeto desta pesquisa, os cinco Tribunais Regionais Federais e os Tribunais Superiores.

Responderam à pergunta formulada via LAI os TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJMG. Três Tribunais Regionais Federais também enviaram respostas, que foram os TRF2, TRF3 e TRF4, além do STJ.

Na Tabela 73, elaborada com base nas respostas recebidas pela LAI, exceto em relação ao STF cuja verificação foi feita diretamente por pesquisa no *site* do Tribunal, apontou-se a quantidade de julgadores, por tribunal, com especialização, mestrado ou doutorado em matéria tributária. Os dados a seguir são relativos à quantidade de julgadores de matéria tributária, objeto da pergunta 36.

Tabela 73: Formação especializada em matéria tributária dos julgadores

Tribunal	Especialistas, Mestres e Doutores(as)	Julgadores tributários (Pergunta 36)
TJAM	3	81
TJRR	0	19
TJPA	5	136
TJDFT	1	5
TJMT	3	Não informado
TJSE	1	68
TJMG	17	500
TRF2	1	174
TRF3	29	259
TRF4	23	150

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI aos Tribunais e no site do STF (2021).

Após análise das respostas encaminhadas, constatou-se que alguns tribunais informaram todos(as) os(as) magistrados(as) (juízes(as) e desembargadores(as)) que têm especialização, mestrado ou doutorado em matéria tributária, enquanto outros tribunais relacionaram apenas os desembargadores(as).

PERGUNTA 48 – DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA PRÉVIA AOS PROCESSOS JUDICIAIS DE COBRANÇA

- **Qual o percentual de processos judiciais de cobrança de créditos tributários que não foram precedidos de discussão no âmbito administrativo de julgamento?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, PGE/SP, PGE/AL, PGM/SP, PGM/BH e PGE/PE.

A **PGFN** esclareceu que o controle relativo a existência prévia de discussão administrativa do crédito tributário é "naturalmente alheia à PGFN porquanto a inscrição em dívida ativa ocorre apenas após constituição definitiva do crédito da União".

Ainda assim, a PGFN informou a quantidade de processos ajuizados cujos créditos tributários decorreram (i) de um lado, de formas de constituição que representam a "confissão da dívida" pelo contribuinte e, (ii) de outro, de formas de constituição realizadas pela própria administração — que não implicam necessariamente a existência de discussão administrativa prévia. Os dados obtidos estão representados na Tabela 74.

Tabela 74: Forma de constituição dos débitos objeto de ações ajuizadas pela PGFN

Ano	Débitos "confessados"	Débitos constituídos pelo Fisco
2011	85.238	59.968
2012	110.726	31.478
2013	66.756	43.243
2014	165.623	51.346
2015	54.418	131.339
2016	131.339	45.621
2017	34.305	10.303
2018	18.171	6.076
2019	2.951	2.599
2020	707	751

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para a PGFN (2021).

A PGFN esclareceu, ainda, que cada dívida ativa pode ser composta por diferentes débitos, constituídos de formas diferentes. Desse modo, os dados apresentados dizem respeito a ações que abrangem, mas não exclusivamente, débitos confessados ou constituídos pelo Fisco.

As respostas das demais Procuradorias podem ser sintetizadas pela Tabela 75.

Tabela 75: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 48

Procuradoria	Resposta
PGE/SP	"30%"
PGE/AL	Sem resposta
PGM/SP	"Em relação aos demais itens do pedido, informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação, nos termos do art. 16, III, do Decreto n. 53.623/2012"."
PGM/BH	"Cerca de 90%"
PGE/PE	"Não sei informar. Mas o sentimento é de que a maior parte não tem discussão na via administrativa. Apenas contribuintes de médio e grande porte costumam discutir ou aqueles que possuem de uma assessoria jurídica mais qualificada."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para as Procuradorias (2021).

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, da escolha de palavras que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Foram eleitas, nesse contexto, expressões para identificar as discussões judiciais precedidas pelo contencioso administrativo, conforme coluna "B", linha 12 da aba "Tarefas Quanti" da planilha "Metodologia".

As expressões conduziram aos resultados obtidos pela variável "Contencioso administrativo", os quais indicam que 14% dos processos judiciais não foram precedidos pelo contencioso administrativo.

Diante dos resultados obtidos por meio de buscas por Regex, entretanto, a equipe concluiu que os dados são insuficientes para responder à pergunta com base nessa metodologia.

PERGUNTA 49 – MECANISMOS DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA

- **Quais mecanismos de cobrança administrativa, por órgão exequente, precedem a distribuição da execução fiscal?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos qualitativos, por meio de pedidos pela LAI destinados às Procuradorias.

Os pedidos LAI referentes a esta pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, a PGM/Maceió e a PGDF. Os dados estão sintetizados na Tabela 76.

Tabela 76: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 49

Procuradorias	Respostas
PGFN	A PGFN respondeu com a transcrição do art. 7°65 da Portaria PGFN n. 33, de 8 de fevereiro de 2018, em que são relacionadas, nos seus 17 incisos, as medidas de cobrança administrativa por ela promovidas.
PGE/SE	"Notificação dos contribuintes para regularização espontânea, inclusive com possibilidade de parcelamento; inscrição no Cadin Estadual, inscrição em órgãos de proteção ao crédito. Além disso, a Procuradoria do Estado está implantando uma Central de Atendimento e Cobrança administrativa."
PGE/RJ	"A Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, de forma estruturada, envia cartas de cobrança para todos os créditos inscritos em Dívida Ativa, e realiza periodicamente rotina de separação de créditos por natureza do tributo para higienização da base de dados e realização de protesto extrajudicial."
PGM/Maceió	"É feita a tentativa de cobrança através de protesto extrajudicial. LEI N. 9.492, DE 10 DE SETEMBRO DE 1997."
PGE/RR	"Na fase que precede a constituição do crédito tributário, há a notificação do devedor para pagamento da dívida pela SEFAZ (ICMS)."
PGDF	"A Procuradoria realiza a cobrança alterativa do crédito público através do protesto e outras ações de cobrança como negativação, envio de e-mail, cartas e SMS. Atualmente, a PGDF está com licitação aberta para a contratação do serviço de negativação, envio de e-mail, SMS e enriquecimento da base."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para as Procuradorias (2021).

65 Art. 7°. Esgotado o prazo e não adotada nenhuma das providências descritas no art. 6°, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá:
I - encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento, nos termos do art. 1°, parágrafo único, da Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997;
II - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres, mediante convênio firmado com as respectivas entidades;
III - averbar, inclusive por meio eletrônico, a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para fins de averbação pré-executória;
IV - utilizar os serviços de instituições financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de débitos inscritos, nos termos do art. 58 da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009;
V - encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para aplicação de multa à empresa e a seus diretores e demais membros da administração superior, na hipótese de irregular distribuição de bônus e lucros a acionistas, sócios, quotistas, diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos, pela inobservância do disposto no art. 32 da Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, nos termos do art. 52 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991;
VI - encaminhar representação às respectivas Agências Reguladoras para que seja revogada a autorização para o exercício da atividade, no caso de sujeito passivo detentor de Concessões e Permissões da Prestação de Serviços Públicos, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União, em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 27, no inciso IV do art. 29 e no inciso XIII do art. 55 da Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993, c/c o art. 14, o inciso VII do § 1° do art. 38 e o parágrafo único do art. 40 da Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995;
VII - encaminhar representação aos bancos públicos para fins de não liberação de créditos oriundos de recursos públicos, repasses e financiamentos, tendo em vista o disposto no art. 6° da Lei n. 10.522, de 2002;
VIII - encaminhar representação ao órgão competente da administração pública federal direta ou indireta, para fins de rescisão de contrato celebrado com o Poder Público, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União, em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 27, no inciso IV do art. 29 e no inciso XIII do art. 55 da Lei n. 8.666, de 1993;
IX - encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para exclusão de benefícios e/ou incentivos fiscais, relativos a tributos por ela administrados, inclusive os vinculados ao Comércio Exterior, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União, com base no disposto no art. 60 da Lei n. 9.069, de 29 de junho de 1995;
X - encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para cancelamento da habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul) e da certificação ao Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União, conforme previsto no inciso I do art. 3° da IN RFB n. 476, de 13 de dezembro de 2004, e no inciso IV do art. 8° da IN RFB n. 1521, de 4 de dezembro de 2014;
XI - encaminhar representação à Administração Pública Estadual ou Municipal para fins de rescisão de contrato ou exclusão de benefício e/ou incentivos fiscais ou creditícios, na hipótese da existência de débitos relativos a tributos destinados à seguridade social, nos termos do § 3° do art. 195 da Constituição Federal, bem como na alínea "a" do inciso I do art. 47 da Lei n. 8.212, de 1991;
XII - promover o bloqueio do Fundo de Participação do Distrito Federal, do Estado ou do Município, de acordo com o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 160 da Constituição Federal;
XIII - encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para baixa da pessoa jurídica inexistente de fato, quando evidenciadas as situações descritas no art. 29, II, da Instrução Normativa n. 1.634, de 6 de maio de 2016;
XIV - encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para suspensão da inscrição no Cadastro da Pessoa Física (CPF), no caso de não recebimento das correspondências enviadas nos termos do art. 20-B, §§ 1° e 2°, da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, com redação dada pela Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018, por inconsistência cadastral, conforme previsão do art. 12 da Instrução Normativa RFB n. 1.548, de 13 de fevereiro de 2015;
XV - promover a revogação da moratória, nos termos do inciso I do art. 8° da Lei n. 12.688, de 18 de julho de 2012, no caso de entidades mantenedoras de instituições de ensino superior integrantes do sistema de ensino federal que aderiram ao Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies);
XVI - promover a revogação da moratória e da remissão de débitos, nos termos do art. 37 da Lei n. 12.873, de 24 de outubro de 2013, no caso de entidades que aderiram ao Programa de fortalecimento das entidades privadas filantrópicas e das entidades sem fins lucrativos que atuam na área da saúde e que participam de forma complementar do Sistema Único de Saúde (Prosus);
XVII - promover a exclusão do parcelamento e do Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut), nos termos do art. 4° da Lei n. 13.155, de 4 de agosto de 2015, ficando a entidade proibida de usufruir de incentivo ou benefício fiscal previsto na legislação federal ou de receber repasses de recursos públicos federais da administração direta ou indireta pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data da rescisão, no caso das entidades desportivas profissionais de futebol que aderiram ao Programa.
Parágrafo único. As medidas descritas neste artigo serão realizadas pela Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS e pela Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos, preferencialmente de maneira eletrônica, sem prejuízo de sua adoção pelas unidades descentralizadas da PGFN.

Conforme constatado nos dados colhidos nas perguntas relacionadas à Hipótese 1, que trata do Fluxo de Tramitação Processual, um dos principais entraves para a tramitação dos processos tributários, e, consequentemente, uma das causas mais relevantes para o congestionamento do Judiciário, está relacionado à fase de penhora de bens nas execuções fiscais. Tal fato indica que a adoção de mecanismos de cobrança administrativa que precedam o ajuizamento das execuções fiscais deve ser considerada como prioridade para a redução do elevado estoque de processos. Medidas administrativas de cobrança amigável, inclusive que não consistam em sanção, podem representar potencial para a solução de conflitos sem que seja formado o litígio judicial que, conforme dados obtidos, é pouco eficiente para a recuperação de créditos tributários inadimplidos.

PERGUNTA 50 – FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO DÉBITO

- **Dos créditos em execução em qual proporção foram constituídos por lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, por meio de pedidos pela LAI destinados às Procuradorias.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Responderam à pergunta formulada via LAI a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, a PGM/Maceió e a PGDF.

A PGFN esclareceu que numa mesma inscrição pode haver créditos sujeitos a diferentes tipos de lançamento e, numa mesma execução fiscal, podem existir múltiplas inscrições, razão pela qual apresentou o quantitativo de inscrições ajuizadas e não ajuizadas, ressalvando que extraiu os dados do sistema Sida.

Em resumo, segundo as informações prestadas pela PGFN, considerando os dados do sistema Sida, apenas em relação aos débitos já ajuizados, verifica-se que 51,57% das inscrições ajuizadas se referem a débitos com origem em lançamentos por homologação, enquanto 48,43% se referem a inscrições de débitos com origem em lançamentos de ofício. Considerando-se o valor exigido nas inscrições, o percentual é bem semelhante: 51,01% das inscrições ajuizadas se referem a débitos com origem em lançamentos por homologação, enquanto 48,99% se referem a inscrições de débitos com origem em lançamentos de ofício, conforme demonstrado na Tabela 77.

Tabela 77: Forma de constituição dos créditos em execução pela PGFN

	Qtde. de Inscrições	% Quantidade	Valor Inscrito	% Valor
Lançamento por Homologação	1.352.149	51,57%	1.083.643.484.687,48	51,01%
Lançamento de Ofício	1.269.653	48,43%	1.040.786.696.073,40	48,99%
TOTAL	**2.621.802**		**2.124.430.180.761**	

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para a PGFN (2021).

Em relação às demais respondentes, apenas a PGE/RJ apresentou dados parciais em relação à pergunta, já que as demais Procuradorias informaram não dispor de tais dados. As respostas foram sintetizadas na Tabela 78.

Tabela 78: Respostas das Procuradorias ao pedido LAI da pergunta 50

Procuradorias	Respostas
PGE/SE	"a inscrição em dívida ativa é feita pela Sefaz/SE. Segundo fomos informados todos os débitos são lançados de ofício. No entanto, já foi encaminhado projeto de lei para que os débitos declarados e não pagos sem lançados diretamente na dívida ativa."
PGE/RJ	"Em grande parte das respostas, sobretudo naquelas que envolvem quantidades de processos judiciais, o estoque de execuções fiscais foi calculado exclusivamente com base nas ações de cobrança de créditos de ICMS, não apenas porque tais questões sugeriam interesse sobre esse segmento de ações de cobrança, mas também porque o valor das execuções fiscais de cobrança de créditos de ICMS corresponde a cerca de 98% do total de ações ajuizadas a partir de 31/05/11. Nesse mesmo sentido, um grupo minoritário de respostas levou em consideração a totalidade das execuções fiscais propostas no período sugerido na pesquisa, sendo certo que a base considerada, em cada caso, foi mencionada na respectiva resposta. Das 56.170 Execuções Fiscais com débitos de ICMS em curso na presente data, 32.239 (57,3%) correspondem a débitos lançados de ofício (por meio de Auto de Infração). As demais Execuções Fiscais correspondem, em regra, a lançamentos por declaração, sendo certo que, caso haja lançamentos por homologação entre eles, tal informação estaria disponível apenas à Secretaria de Estado de Fazenda, e não se inclui nos dados que compõem o banco de dados da Dívida Ativa. A resposta se baseou nas Execuções Fiscais com débitos de ICMS (inclusive multa formal) ajuizadas a partir de 31/05/2011 que permanecem ativas no estoque."
PGM/Maceió	"não possuímos dados suficientes para responder qual proporção dos créditos em execução foram constituídos por lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação"
PGE/RR	"O Sistema de Dívida Ativa (SIAT) não gera esse tipo de relatório"
PGDF	"O lançamento do crédito tributário é realizado pela Secretaria de Estado de Economia. Esta pasta não sabe precisar a proporção, porém, em consulta ao BI da SEEC, dos R$ 28,1 bilhões ajuizados, R$ 17 bilhões são fruto de autos de infração."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para as Procuradorias (2021).

É importante notar que o fato de a proporção elevada dos créditos em execução decorrer de lançamento de ofício, por si só, não revela que tal tipo de lançamento seja um fator que contribua de modo relevante para a proliferação de litígios. Isso porque, vale destacar, os lançamentos de ofício muitas vezes decorrem de não homologação de lançamentos realizados pelos contribuintes, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, situação em que os Fiscos lavram autos de infração para constituir créditos não declarados pelos contribuintes. Portanto, a correlação entre tipo de lançamento e volume de litígios não pode ser respondida simplesmente pela análise da proporção de débitos em execução relacionada a cada tipo de lançamento (de ofício, por declaração ou por homologação).

PERGUNTA 51 – EFETIVIDADE DAS EXECUÇÕES FISCAIS: PAGAMENTO, GARANTIA E PARCELAMENTO

- **Qual o percentual de execuções fiscais em que ocorreu pagamento, ofertou-se garantia ou aderiu-se a programa de parcelamento? Foi rescindido ou quitado? Quantas prestações adimplidas? Houve reparcelamento(s)? Quantos? Qual o somatório de dias em que o processo permaneceu suspenso após a rescisão administrativa?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formulação de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para os grupos de destinatários “Procuradorias” e “Fiscos”, que compreendem a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa, bem como a RFB e as Secretarias de Fazenda e Finanças das mesmas 16 capitais.

Com relação aos pedidos LAI, foram recebidas respostas da PGFN, da PGE/RJ, da PGE/SE, da PGE/RR, da Sefaz/MG e da Receita Municipal de Porto Alegre. As informações fornecidas foram descritas a seguir.

Em sua resposta, a PGFN fez a ressalva de que “não dispõe do dado solicitado com esse nível de estrutura”, mas forneceu as informações descritas a seguir.

O cenário atual das inscrições em Dívida Ativa da União cobradas judicialmente está apresentado na Tabela 79.

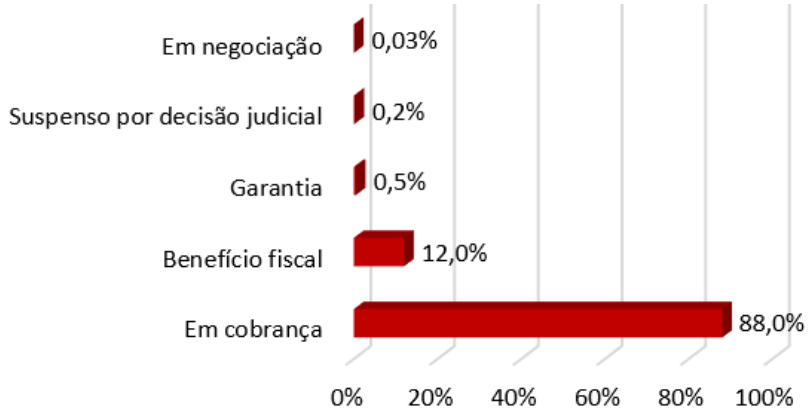
Tabela 79: Respostas detalhadas à pergunta 51 recebidas via LAI

Tipo da situação da inscrição	Quantidade de inscrições	Valor consolidado da Inscrição
Em cobrança	7.795.937	R$1.693.366.210.373,63
Benefício fiscal	1.051.062	R$213.359.608.135,45
Garantia	41.882	R$256.428.863.763,37
Suspenso por decisão judicial	14.674	R$44.475.043.384,67
Em negociação	2.395	R$473.604.075,56
Total	**8.905.990**	**R$2.208.193.329.742,68**

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

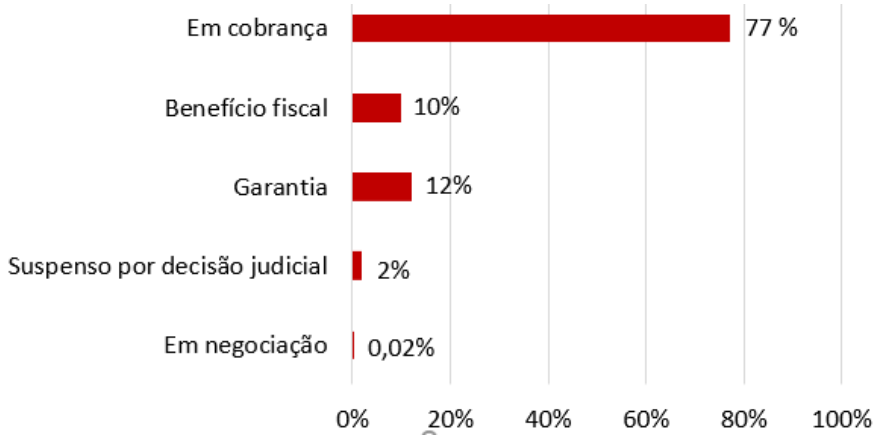
O cenário atual apresentado pela PGFN está representado nas Figuras 52 e 53.

Figura 52 – Percentual da situação do débito por total de inscrições em dívida ativa



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Figura 53 – Percentual da situação do débito por valor total do débito



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

A resposta fornecida pela PGFN também disponibiliza os seguintes dados de extinção dos débitos por pagamento após o ajuizamento da execução fiscal, entre 2018 e agosto de 2021 (Tabela 80).

Tabela 80: Resposta detalhada sobre a extinção de dívida ativa por pagamento recebida via LAI

Ano	Forma de extinção*	Número de Dívidas Ativas extintas	Valor consolidado da Inscrição extinta
2018	Pagamento	141.237	R$11.709.759.067
2019	Pagamento	86.612	R$9.091.909.029
2020	Pagamento	78.850	R$6.451.981.217
2021	Pagamento	52.764	R$2.910.962.283
Total		**359.463**	**R$30.164.611.596,00**

*Como informado pela PGFN, nos sistemas da dívida ativa da União, a liquidação de parcelamento ou transação equivale a pagamento.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Além do pagamento, a tabela apresentada pela PGFN elenca as seguintes causas de extinção dos débitos inscritos em dívida ativa após o ajuizamento da execução fiscal: "Adjudicação", "Anulação SRF", "CANC. O. CENTR.", "CANC V INF100", "Cancelamento", "Confusão", "DEC ADM O.ORI", "DEC ADM PGFN", "DEC JUDICIAL", "DEC ADM VERIF", "PRESCR. SV08", "Prescrição Intercorrente", "Prescrição", "Prescrição Automática Sem informação", "Liquidação".

Considerando todas as causas listadas pela PGFN, no período entre 2018 e agosto de 2021 foram extintas 1.663.044 inscrições em dívida ativa após o ajuizamento das respectivas execuções fiscais, correspondentes a R$ 126.224.030.420,00. Desse universo, 22% das inscrições foram extintas por pagamento, correspondentes a 24% do valor consolidado das dívidas.

No âmbito estadual, as respostas recebidas foram sintetizadas na Tabela 81.

Tabela 81: Respostas detalhadas à pergunta 51 recebidas das Procuradorias e Fiscos via LAI

Órgão	Resposta
Procuradorias	
PGE/RJ	"Verificamos que 16.963 Execuções Fiscais (16%) foram extintas por liquidação do débito (à vista ou em parcelamento) no período, sobre um total de 106.507 Execuções Fiscais ajuizadas a partir de 31/05/11. No mesmo universo de Execuções Fiscais (ajuizadas a partir de 31/05/11), 11.305 CDAs (10,6%) ingressaram em parcelamento no período. Destas, 3.915 (34,6%) foram liquidadas via parcelamento, 1.375 (12,2%) ainda se encontram em parcelamentos em curso, 5.286 (46,8%) tiveram o parcelamento interrompido (rescindido), e 729 (6,4%) foram liquidadas à vista. As informações sobre adimplência de prestações e reparcelamentos estão disponíveis no Sistema da Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro apenas por consulta individual à Certidão de Dívida Ativa; a emissão de relatórios gerenciais com tais dados demandaria esforço de programação (do setor de TI desta Procuradoria) incompatível com o prazo de resposta deste questionário. O mesmo ocorre com as informações referentes ao oferecimento de garantias, cujo relatório só poderia ser emitido com precisão mediante tarefa de programação de TI. Ainda assim, nesse caso foi possível estimar em 2.532 (2,4% do total de 106.507 Execuções Fiscais propostas o período mencionado) o número de Execuções Fiscais em que o executado ofereceu algum tipo de garantia. Quanto à suspensão das Execuções Fiscais após a rescisão administrativa dos processos de parcelamento, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, a retomada do impulso ao executivo é automática, com peticionamento gerado a partir de relatório do Sistema da Dívida Ativa, tão logo ocorra a falta de pagamento de 03 (três) prestações seguidas ou atraso no pagamento de 05 (cinco) prestações intercaladas, nos termos da Resolução PGE n. 2705, de 30 de outubro de 2009. A resposta levou em consideração as Execuções Fiscais com débitos de todas as naturezas, ajuizadas a partir de 31/05/11, bem como os parcelamentos requeridos a partir da mesma data."
PGE/SE	A Procuradoria do Estado de Sergipe informou que não possui as informações solicitadas.
PGE/RR	A Procuradoria do Estado de Roraima informou que não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada.
Fiscos	
Sefaz/MG	A Sefaz de Minas Gerais afirmou que as informações solicitadas são complexas, com alta dificuldade no levantamento dos dados, o que inviabilizou seu fornecimento.
Receita Municipal de Porto Alegre/RS	O Município de Porto Alegre esclareceu que a informação não poderia ser disponibilizada no prazo solicitado.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

As informações fornecidas pela PGE/RJ foram consolidadas pelos pesquisadores na Tabela 82.

Tabela 82: Respostas detalhadas à pergunta 51 recebidas da PGE/RJ via LAI

Total de execuções fiscais (a partir de 31/05/2011)	
106.507	
Extinção por liquidação do débito (pagamento ou parcelamento)	
16.963	
Parcelamento	
Parcelamentos formalizados	11.305
Liquidação por parcelamento	3.915
Parcelamento em andamento	1.375
Parcelamento rescindido	5.286
Pagamento a vista	729
Garantias	
2.532 (2,4% do total de execuções fiscais)	

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

O método de pesquisa quantitativo, por sua vez, ocorreu pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Ação de execução fiscal", "Extinção de execução fiscal por satisfação da obrigação", "Leilão ou hasta pública", "Parcelamento", "Certificado de penhora" e "Pagamento".

Com base somente nos resultados parciais obtidos pelo método quantitativo, foram identificadas 1.546.803 execuções fiscais. Em 137.307 processos, foram identificadas providências relacionadas à satisfação da dívida, assim considerados aqueles captados pelo Regex "Extinção de execução fiscal por satisfação da obrigação".

PERGUNTA 52 – LEILÕES EM EXECUÇÕES FISCAIS E PARCELAMENTOS

- **Em quantos processos de execuções fiscais, nos quais havia leilões designados, foram formalizados parcelamentos? Qual a média de distância temporal entre a formalização do parcelamento e a data designada para a hasta pública? Quantos destes parcelamentos foram rescindidos, e quanto tempo após a realização da hasta pública?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formulação de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

As perguntas formuladas pela LAI, conforme esclarecido, foram enviadas aos respectivos destinatários pela equipe do CNJ.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: “Ação de execução fiscal”, “Leilão ou hasta pública” e “Parcelamento”.

Com a combinação dos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando os Regex mencionados, foram identificados 805 processos, correspondentes a 0,05% de 1.546.803 execuções fiscais analisadas. O Regex correspondente a "Leilão ou hasta pública" foi identificado em 3% das execuções fiscais, sendo o Regex “Parcelamento” verificado em 0,5% das ações de execução fiscal da base analisada.

Considerando apenas o aspecto quantitativo do número de processos (e, portanto, sem levar em consideração a representatividade de cada execução fiscal proporcionalmente ao valor em cobrança), os dados coletados demonstram um baixo índice de feitos executivos em que a satisfação do débito pode ter decorrido da execução de garantia e/ou da adesão ao programa de parcelamento fiscal, o que sugere uma baixa efetividade da cobrança judicial por tais meios.

Com relação ao lapso temporal entre os eventos “parcelamento” e “leilão ou hasta pública”, foi identificada a média de 61,36 dias em uma base de 382 processos.

Com relação aos pedidos LAI, foram recebidas respostas fornecidas pela Procuradoria Nacional da Fazenda Nacional, pelas Procuradorias dos Estados de Sergipe, Rio de Janeiro e Roraima e a Procuradoria do Município de Maceió.

Todas as respostas informam que as Procuradorias não possuem sistemas de controle dos dados solicitados.

Dessa forma, a Procuradoria Nacional da Fazenda Nacional ressalta que a informação pleiteada pressupõe o conhecimento de datas de andamentos em processos judiciais (data de ocorrência de leilões e de hastas públicas), dados de que a PGFN não dispõe e que são custodiados pelo Poder Judiciário.

PERGUNTA 53 – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. FUNDAMENTO E TEMPO

- **Houve redirecionamento da execução fiscal? Para pessoa física ou jurídica? Com base em qual fundamento legal? Nesses casos, quanto tempo decorreu entre o ajuizamento e o redirecionamento?**

A equipe esclarece que, para responder à pergunta 53, a expressão “redirecionamento da execução fiscal” foi interpretada como correspondente aos casos em que, no curso da ação de execução fiscal, é reconhecida a responsabilidade tributária de terceiro, que passa a integrar o polo passivo do feito com fundamento nas hipóteses previstas pelos arts. 121, 124, 131, 132, 133 e 135 do Código Tributário Nacional.

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formulação de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

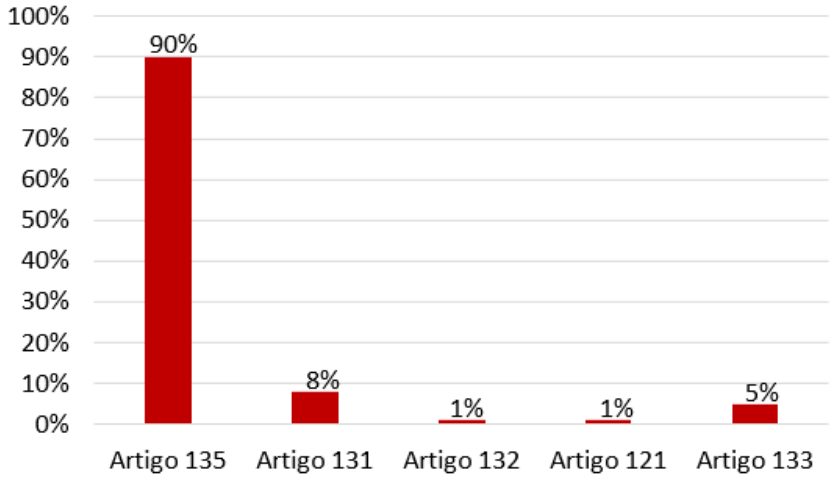
Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Redirecionamento da execução fiscal", "Redirecionamento da execução fiscal – art 135", "Redirecionamento da execução fiscal – art 131", "Redirecionamento da execução fiscal – art 132", "Redirecionamento da execução fiscal – art 121", "Redirecionamento da execução fiscal – art 124", "Redirecionamento da execução fiscal – art 133".

Nas raspagens em que foi utilizado o Regex "Redirecionamento da execução fiscal", foram identificados 1.236.415 dos processos, correspondentes a 80% das execuções fiscais analisadas. Nas raspagens em que se utilizaram os Regex específicos de fundamentação com base nos dispositivos do CTN, foram obtidos os seguintes resultados (Figura 54).

Figura 54 – Detalhamento dos resultados de redirecionamento da execução fiscal por fundamento – Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Não foram identificados resultados satisfatórios para as variáveis com a utilização do Regex "Redirecionamento da execução fiscal – art 124".

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

No que tange aos pedidos LAI, foram recebidas respostas da PGE/SP, da PGE/PE, da PGM/SP e da PGM/BH. As informações fornecidas foram descritas na Tabela 83.

Tabela 83: Respostas detalhadas à pergunta 53 recebidas via LAI

Órgão	Redirecionamento da execução fiscal	Pessoa física ou jurídica	Fundamento legal
PGE/SP	"Houve redirecionamento em menos de 1% do total das execuções fiscais (De 1/1/2016 até 31/12/2020, foram ajuizadas 118.449 execuções)".	"Pessoas físicas e pessoas jurídicas."	"Pessoa física: responsabilidade, art. 135 do CTN Pessoa Jurídica: grupo econômico, desconsideração personalidade jurídica."
PGM/SP	"Informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação".	"Informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação".	"Informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação."
PGM/BH	"Em cerca de 25%."	"Redirecionamento em 95% dos casos para pessoas físicas."	"Com fundamento no artigo 135 do CTN e súmula 435 do STJ, em sua grande maioria neste último caso (de redirecionamento para pessoas físicas)."
PGE/PE	"Não é possível aferir. Só redirecionamos a partir de dezembro de 2018 os débitos acima de R$600 mil, respeitados os prazos prescricionais e de acordo com a jurisprudência do STJ à época do redirecionamento. Ante era R$300 mil. É um percentual muito pequeno, porque corresponde a um nível de valor bem acima do nosso ticket médio, abaixo de R$50 mil, cerca de 80% do nosso estoque".		
PGE/RS	"Consideradas as execuções fiscais em que houve apresentação de pedido de responsabilização posterior ao lançamento tributário, estima-se que 95% tenham sido deferidos em primeira instância".	"Não dispomos, de forma sistematizada, dos dados relacionados aos demais pontos da questão, razão pela qual, conforme autoriza o art. 8°-B, III, do Decreto 49.111/2011, introduzido pelo Decreto n. 52.505/2015, nesse tocante, a solicitação deixa de ser atendida".	
PGE/MG	"Com a base de dados e informações disponíveis nos sistemas utilizados atualmente na unidade (TRIBUNUS, SICAF, SEI e outros), não é possível emitir resposta ao presente questionamento. Para tanto, seria necessária análise pormenorizada de cada um dos autos processuais das execuções fiscais sob a responsabilidade da unidade, fazendo-se, ainda, o confronto e a comparação com informações dos processos tributários administrativos e do SICAF, o que esbarra em limites de sistema, de acesso aos autos processuais físicos e de pessoal".		
PGDF	"Não é possível responder ao questionamento, tendo em vista que não possuímos dados consolidados".		
PGM/ Fortaleza	"A Procuradoria Geral do Município de Fortaleza não dispõe, ainda, de controle interno das fases processuais, bem como da especificação dos peticionamentos dos procuradores atuantes junto às varas de execuções fiscais da Comarca de Fortaleza".		

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Com relação ao lapso temporal entre o ajuizamento e o redirecionamento da execução fiscal, foram recebidas as seguintes respostas (Tabela 84).

Tabela 84: Respostas detalhadas à pergunta 53 recebidas via LAI quanto ao tempo

Órgão	Resposta
PGE/SP	"Dados indisponíveis."
PGM/SP	"Informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação."
PGM/BH	"O tempo é variado mas, em média, 3 anos."
PGE/MG	"Com a base de dados e informações disponíveis nos sistemas utilizados atualmente na unidade (TRIBUNUS, SICAF, SEI e outros), não é possível emitir resposta ao presente questionamento. Para tanto, seria necessária análise pormenorizada de cada um dos autos processuais das execuções fiscais sob a responsabilidade da unidade, fazendo-se, ainda, o confronto e a comparação com informações dos processos tributários administrativos e do SICAF, o que esbarra em limites de sistema, de acesso aos autos processuais físicos e de pessoal".
PGE/RS	"Não dispomos, de forma sistematizada, da informação solicitada. Com efeito, considerando que o atendimento do pedido demandaria o direcionamento de pessoal para a consolidação e sistematização das informações e dos dados requeridos, o que não é viável no momento, a solicitação deixa de ser atendida, conforme autoriza o art. 8º-B, III, do Decreto 49.111/2011, introduzido pelo Decreto n. 52.505/2015".
PGDF	"Não é possível responder ao questionamento, tendo em vista que não possuímos dados consolidados".
PGM/Fortaleza	"A Procuradoria Geral do Município de Fortaleza não dispõe, ainda, de controle interno das fases processuais, bem como da especificação dos peticionamentos dos procuradores atuantes junto às varas de execuções fiscais da Comarca de Fortaleza".

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

PERGUNTA 54 – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SATISFAÇÃO DA DÍVIDA

- **Após o redirecionamento da execução fiscal ocorreu a satisfação da dívida? Por qual meio: pagamento, parcelamento, transação e/ou penhora/expropriação? Quanto tempo decorreu entre o redirecionamento e a extinção da execução fiscal?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formulação de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

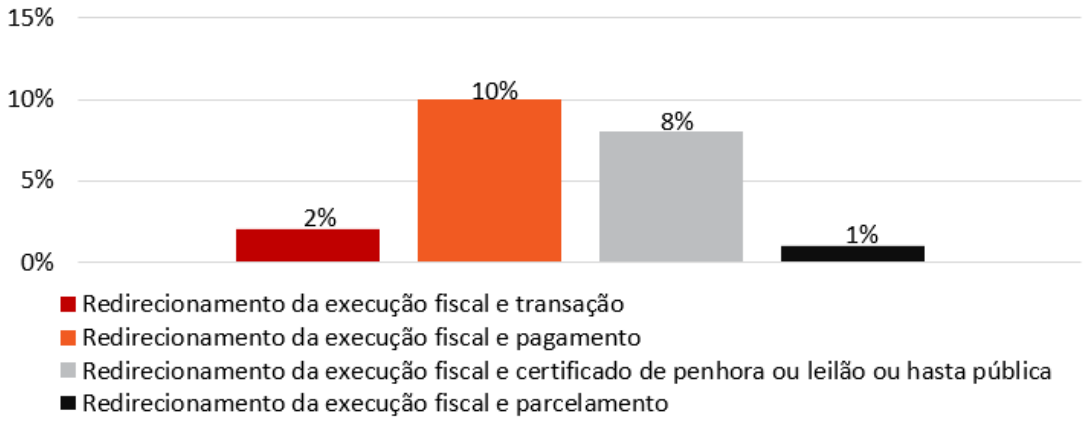
O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Extinção de execução fiscal por satisfação da obrigação", "Leilão ou hasta pública", "Parcelamento", "Certificado de penhora", "Redirecionamento da execução fiscal" e "Pagamento".

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens em que foi utilizado o referido Regex, o redirecionamento da execução fiscal foi identificado em 1.236.415 processos. Em 117.971 processos foram identificadas providências relacionadas à satisfação da dívida.

As providências relacionadas à satisfação da dívida foram identificadas na seguinte proporção (Figura 55).

Figura 55 – Meios de satisfação da dívida nos casos em que houve redirecionamento da execução fiscal – Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Com relação ao tempo decorrido entre o redirecionamento da execução fiscal e o redirecionamento, verificou-se uma média global de 259 dias entre os eventos "redirecionamento" e "extinção" em uma base de 422 processos.

Foram recebidas respostas aos pedidos LAI da PGE/SP, da PGE/PE, da PGM/SP e da PGM/BH. As informações fornecidas foram descritas de acordo com a Tabela 85.

Tabela 85: Respostas detalhadas à pergunta 54 recebidas via LAI

Órgão	Percentual de execuções em que, após o redirecionamento, ocorreu a satisfação da dívida	Meio de satisfação da dívida	Tempo entre o redirecionamento e a extinção da execução fiscal
PGE/SP	"Dados indisponíveis."	"Dados indisponíveis."	"Dados indisponíveis."
PGM/SP	"Informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação."	"Informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação."	"Informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação."
PGE/PE	"Não é possível aferir."	"Não é possível aferir."	"Não é possível aferir."
PGM/BH	"10%."	"Pagamento e expropriação."	"Cada caso é muito específico pois o universo de ações é muito grande, mas uma média de 3 anos."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Os pesquisadores ressaltam que, em sua análise, não é possível estabelecer uma correlação entre o redirecionamento da execução e sua extinção, tendo em vista que o encerramento do processo executivo pode decorrer de outros fatores, alheios à responsabilização de terceiros.

PERGUNTA 55 – INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

- **Houve incidente de desconsideração da personalidade jurídica? Quanto tempo o incidente levou para ser finalizado? Foi julgado procedente? Trouxe resultados vantajosos para a efetividade da execução?**

Os pesquisadores esclarecem que, para a delimitação do objeto da pergunta, consideraram que a instituição do IDPJ pressupõe a ausência de responsabilização correta na fase administrativa, de constituição do crédito tributário.

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Ação de execução fiscal" e "Incidente de desconsideração da personalidade jurídica".

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens em que foi utilizado o referido Regex, foram identificados 14.785 incidentes de desconsideração da personalidade jurídica, correspondentes a 1% das execuções fiscais[66]. Em 17% dos IDPJ que compuseram a base analisada foi identificada a prolação de decisão de procedência em primeira instância.

O baixo índice de incidentes identificados no total de execuções fiscais deve ser analisado à luz do caráter recente do instituto, que passou a integrar o sistema processual brasileiro com a entrada em vigor da Lei n. 13.105/15 (Código de Processo Civil), tendo sido disciplinado pela Procuradoria da Fazenda Nacional apenas em 2017, com a edição da Portaria PGFN n. 948.

Ademais, a aplicabilidade do IDPJ aos executivos fiscais tem sido restringida pelo Superior Tribunal de Justiça. Conforme decisões proferidas pela 1ª Turma do Tribunal (Recursos Especiais n. 1.173.201/SC e 1.775.269/PR), a instauração do incidente seria cabível apenas em casos excepcionais, quando a responsabilização tributária não decorre diretamente do CTN. A segunda turma, por sua vez, manifestou entendimento de que o IDPJ seria incompatível com a legislação de regência das execuções fiscais, afastando a possibilidade de instauração do incidente (REsp n. 1.786.311/PR).

Por fim, a equipe esclarece que não foram obtidas respostas satisfatórias com relação ao tempo médio entre os eventos "IDPJ" e "Julgamento do IDPJ".

66 Em números absolutos, o percentual apontado representa 31012 processos da base analisada.

Os pesquisadores esclarecem que, em sua análise, por meio dos métodos definidos na pesquisa não é possível aferir se o resultado vantajoso para a efetividade da execução fiscal decorreu do redirecionamento a terceiros ou teve relação com ele. Isso porque a satisfação da dívida não necessariamente está ligada à responsabilização tributária realizada no curso da execução fiscal, sendo inviável estabelecer a correlação entre tais eventos com base nos dados objeto da pesquisa.

PERGUNTA 56 – CUSTO DE TRAMITAÇÃO DO PROCESSO JUDICIAL

- **Qual o custo de tramitação do processo judicial, calculado em sua totalidade e por instância julgadora? Em primeira instância, há diferença relevante no tempo de tramitação entre as classes processuais?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa e para o grupo "Tribunais", que compreende os 16 Tribunais Estaduais objeto desta pesquisa e os cinco Tribunais Regionais Federais.

Com relação aos pedidos LAI, foram recebidas respostas do TRF2, TRF3, TRF4, TJAM, TJBA, TJDFT, TJMG, TJMT, TJPA, TJRO, TJRR, TJRS, TJSE, STJ e STF, conforme os dados das Tabelas de 86 a 100.

Tabela 86: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF2

	TRF 2				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	(matéria tributária)	Em 31/5/2021: 27 desembargadores(as) 177 Juízes(as) titulares 99 Juízes(as) substitutos	1ª instância: 168 2ª instância: 6	561.987	316.043
2017	R$1.723.288.659,12			605.284	340.840
2018	R$1.819.942.207,97			544.798	312.464
2019	R$1.973.119.867,59			498.909	307.637
2020	R$1.978.463.995,09			431.718	292.814
2021	-			-	-

*Englobando as despesas do Tribunal e das Seções Judiciárias do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 87: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF3

	TRF 3				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	(matéria tributária)	Em 2021: 1ª instância: 378 2ª instância: 41	Em 2021: 1ª instância: 241 (considerando o número de unidades judiciárias) 2ª instância: 18 (componentes da 1.ª e 2.ª seções do Tribunal)	-	-
2017	R$2.426.608.992,00			-	176076
2018	R$2.562.514.272,96			1873400 (618421 em tramitação e 1254979 sobrestados)	121724
2019	R$2.826.534.904,29			1875487 (565940 em tramitação e 1309547 sobrestados)	137689
2020	R$2.785.964.378,40			1900107 (556221 em tramitação e 1343886 sobrestados)	132224
2021	R$1.783.939.477,43			1877451 (528776 em tramitação e 1358675 sobrestados)	72276 (até 31/8)

*Os dados de 2021 representam a posição do SIAFI no dia 13 de setembro de 2021. Valores correspondentes à soma das despesas pagas no exercício e dos restos a pagar pagos no exercício, do Tribunal, da Escola de Magistrados da 3ª Região e das Seções Judiciárias de São Paulo e Mato Grosso do Sul.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 88: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF4

	TRF 4				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)*	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	(matéria tributária)	Em 2021: 1ª instância: 398 2ª instância: 27	Em 2021: 1ª instância: 144 2ª instância: 6 (4 desembargadores(as) e 2 Juízes(as) convocados em auxílio).	323193	612649
2017	R$423.713.687,64			307855	614731
2018	R$414.232.646,20			276213	653675
2019	R$446.274.889,07			282507	615537
2020	R$439.548.228,32			305242	536466
2021	-			308840	370747

*Despesa total empenhada por exercício financeiro encerrado nos últimos 5 anos. Por esta razão não foi considerado o exercício de 2021, ainda em execução.
*Os dados de estoque não consideram os processos sobrestados.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 89: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJAM

	TJAM				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	(matéria tributária)	1ª instância: 181 2ª instância: 26	1ª instância: 64 (60 juízes nas comarcas do interior, que possuem mais de uma competência, e 04 juízes nas varas especializadas em questões tributárias de Manaus) 2ª instância: 17	-	-
2017	R$680.568.509,50			30564	622606
2018	R$719.572.580,50			25765	401837
2019	R$817.826.577,16			25587	58234
2020	R$783.818.206,44			51551	54967
2021	R$533.666.074,68			61856	37818

*Considerando as Unidades Gestoras 004703 – FUNDO DE MODERNIZAÇÃO E REAPARELHAMENTO DO PODER JUDICIÁRIO ESTADUAL e 004101 – TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO AMAZONAS. Período entre janeiro de 2017 e agosto de 2021.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 90: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJRR

	TJRR				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	(matéria tributária)	1ª instância: 55 2ª instância: 9	1ª instância: 10 (2 com competência exclusiva, 1 em fazenda pública e 7 nas comarcas do interior, que possuem mais de uma competência) 2ª instância: 9	9608	7812
2017	R$214.662.753,16			7859	6722
2018	R$231.557.665,54			8182	6502
2019	R$243.954.245,82			6900	7178
2020	R$266.572.451,74			5499	5816
2021	-			5305	4675

*Considerando as despesas do Tribunal e do FUNDEJURR.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 91: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJPA

	TJPA				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	(matéria tributária)	1ª instância: 332 2ª instância: 32 (sendo 3 juízes convocados)	1ª instância: 127 (sendo 88 varas únicas, 8 varas de Fazenda, 3 varas de execução fiscal e 23 varas cíveis e Empresariais) 2ª instância: 9	15238	20312
2017				15810	24416
2018				19905	27922
2019				12273	15515
2020				37697	39630
2021				11567	11853

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 92: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJDFT

	TJDFT				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários*	Estoque de processos (matéria tributária)*	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$2.511.564.587,23		1ª instância: 338 2ª instância: 40	1ª instância: 3 2ª instância: 40	237035
2017	R$2.676.427.175,09		1ª instância: 328 2ª instância: 48	1ª instância: 2 2ª instância: 48	241347
2018	R$2.741.990.959,57		1ª instância: 328 2ª instância: 48	1ª instância: 2 2ª instância: 40	222527
2019	R$2.935.602.286,85		1ª instância: 330 2ª instância: 48	1ª instância: 4 2ª instância: 48	222527
2020	R$2.998.546.593,35		1ª instância: 324 2ª instância: 48	1ª instância: 4 2ª instância: 48	224517
2021	-		1ª instância: 323 2ª instância: 46	1ª instância: 5 2ª instância: 46	232766

*1ª Instância: o critério utilizado para fins de delimitação de quantitativo de magistrados(as) que julgam matéria tributária foi definido pela atuação nas Varas de Execução Fiscal deste TJDFT. Desembargadores(as): Quantidade de Desembargadores(as) que atuam em Turmas e/ou Câmaras Cíveis ou Criminais.
*Casos Pendentes de Execução Fiscal no 1º grau.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 93: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJBA

	TJBA				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários*	Estoque de processos (matéria tributária)*	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	-	1ª instância: 617 2ª instância: 66	1ª instância: 135 (5 juízes dos Juizados Especiais e 130 da Justiça Comum) 2ª instância: 46		122341
2017	R$2.605.336.337,68				245262
2018	R$2.658.018.948,31				293041
2019	R$2.721.324.998,47				459580
2020	R$2.461.334.774,89				788764
2021	R$1.622.441.543,81				879857

*Considerando despesa corrente e despesa capital.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 94: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJRS

	TJRS				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários*	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$2.948.659.272,65	1ª instância: 613 2ª instância: 139	Não foi possível obter o dado solicitado		
2017	R$2.931.487.970,95				
2018	R$3.009.832.650,58				
2019	R$4.015.148.104,91				
2020	R$3.811.899.162,06				
2021	-				

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 95: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJMT

	TJMT				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários*	Estoque de processos (matéria tributária)*	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$1.308.606.585,70	1ª instância: 247 2ª instância: 29	2ª instância: 6	-	6.556
2017	R$1.425.228.912,57			270.198	6.715
2018	R$1.515.295.622,96			279.174	8.522
2019	R$1.577.333.607,63			290.452	14.137
2020	R$1.537.586.845,44			276.778	14.014
2021	-			236.492 (até 31/5/2021)	11.249

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 96: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJSE

	TJSE				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários*	Estoque de processos (matéria tributária)*	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$521.482.435,61	1ª instância: 154 2ª instância: 13	1ª instância: 55 2ª instância: 13	42420	50461
2017	R$547.906.033,63			42924	50926
2018	R$596.883.632,07			40191	49122
2019	R$619.964.672,93			44813	14.137
2020	R$616.604.942,67			42228	14.014
2021	-			50926	11.249

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 97: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJRO

	TJRO				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$673.598.466,80	1ª instância: 130 2ª instância: 21 (até dez/20)	1ª instância: 44 2ª instância: 12	68.548	37.705
2017	R$681.841.307,60			5.103	34.659
2018	R$643.435.410,40			59.535	29.730
2019	R$708.144.828,00			55.849	26.139
2020	R$639.057.993,86			44.686	16.036
2021	-			42.915	20.478

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 98: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJMG

	TJMG				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Juízes(as) e desembargadores(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários*	Estoque de processos (matéria tributária)*	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$5.326.851.385,49	1ª instância: 946 2ª instância: 145	1ª instância: 455 2ª instância: 45	-	-
2017	R$5.566.132.960,75			569.311	141.517
2018	R$5.870.182.826,99			515.126	69.987
2019	R$6.616.798.588,21			502.108	82.304
2020	R$7.360.734.714,18			504.465	60.819
2021	-			478.806	29.992 (até 31/7/21)

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 99: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do STJ

	STJ				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de Magistrados(as)	Juízes(as) e desembargadores(as) com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$1.304.860.167,00	33 Ministros(as)	Na forma do Regimento Interno do STJ, há no Tribunal três áreas de especialização estabelecidas em razão da matéria. Nessa divisão de competências, cabe à Primeira Seção do Tribunal, formada por 10 Ministros desta Corte, o julgamento das matérias relacionadas aos "tributos de modo geral, impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios", conforme art. 9º, §1º, IX do RISTJ.	46610	138494
2017	R$1.379.649.013,00			43860	125923
2018	R$1.473.430.850,00			35788	120659
2019	R$545.001.016,00			35497	130003
2020	R$35.690.976,00			28074	124773
2021	-			29211	-

*Considerando os grupos de despesas "Investimentos", "Outras Despesas Correntes" e "Pessoal e Encargos Sociais".
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 100: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do STF

	STF		
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$554.720.632,76	-	
2017	R$99.836.558,40	6.654 (14,6% do estoque total)	
2018	R$622.370.048,52	5.496 (14,2% do estoque total)	
2019	R$696.376.847,80	4.413 (14,1% do estoque total)	
2020	R$663.934.565,07	3.390 (12,9% do estoque total)	
2021	-	-	

*Despesas pagas.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Os Tribunais destacaram que os valores apresentados não englobam os pagamentos de precatórios e ofícios de pequeno valor no período.

No âmbito das Procuradorias, foram recebidas respostas aos pedidos LAI da PGFN, PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PGM/Maceió. Os dados fornecidos foram consolidados nas Tabelas de 101 a 105.

Tabela 101: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI da PGFN

	PGFN				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de procuradores	Procuradores com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)*	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$1.190.263.943,64	Atualmente, há 2093 Procuradores da Fazenda Nacional ativos, dos quais 71 encontram-se cedidos ou requisitados por outros órgãos	Atualmente, cerca de 1.800 procuradores da Fazenda Nacional possuem atuação relacionada, em alguma medida, a processos judiciais e/ou administrativos que envolvam matéria tributária. Esse número é aproximado, pois engloba procuradores que trabalham, ainda que não exclusivamente, com matéria tributária, seja no controle de legalidade da Dívida Ativa da União, na consultoria jurídica, na gestão ou coordenação de equipes de procuradores, ou diretamente na elaboração de manifestações em processos judiciais.	743510	-
2017	R$1.325.450.355,22			626863	141.517
2018	R$1.393.167.318,71			580879	69.987
2019	R$1.563.318.336,30			635142	82.304
2020	R$1.587.891.808,30			501283	60.819
2021	-			-	29.992 (até 31/7/21)

*Considerando os grupos de despesas "Investimentos", "Outras Despesas Correntes" e "Pessoal e Encargos Sociais".
*Disponibilizam-se os resultados de monitoramento de novos processos judiciais que passaram a ser trabalhados pela PGFN em cada ano, segregados por natureza dos processos (execuções e cautelares fiscais e demais classes processuais).
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Relativamente ao estoque de processos tributários, a PGFN informou, ainda, que:

> desde a implementação do RDCC (Portaria PGFN n. 396/2016) e, mais recentemente, do Ajuizamento Parametrizado (Portaria PGFN n. 33/2018), a política de ajuizamento de executivos fiscais pela PGFN foi sensivelmente modificada, o que explica, em parte, a redução no número total de novos processos identificados pela instituição, dada a utilização de novos parâmetros, pautados por maior racionalidade e eficiência, na cobrança judicial dos créditos fazendários.

Ademais, a PGFN ressalta em sua resposta ao pedido LAI, que "constata-se um elevado aumento de novos processos nas principais classes de ações antiexacionais, muito em razão da disseminação de teses que discutem a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos a partir do ano de 2017".

Figura 56 – Tabela recebida da PGFN via LAI

Classe	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Mandado de Segurança	16.561	21.568	21.705	37.702	36.847	41.802	63.556
Procedimento Comum	32.700	28.126	27.703	28.483	29.483	32.809	29.378
Soma MS e Proc. Comum	49.261	49.694	49.408	66.185	66.482	74.611	92.934

Fonte: tabela fornecida na resposta ao pedido LAI da PGFN.

Tabela 102: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI da PGSE

	PGSE				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de procuradores	Procuradores com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)*	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	-	65	17	-	Não temos a informação
2017	R$98.469.606,76			9247	
2018	R$105.254.565,56			5858	
2019	R$41.510.698,83			6667	
2020	R$100.907.431,39			4483	
2021	-			4443	

*Despesa liquidada.
*Processos novos.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 103: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI da PGRJ

	PGRJ				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos	Total de procuradores	Procuradores com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	A emissão de relatórios gerenciais por parte da Administração da Procuradoria-Geral do Estado e segregação dos dados por órgão de atuação, para resposta ao indagado, foi incompatível com o prazo de resposta deste questionário.	Hoje na Procuradoria-Geral do Estado há 278 Procuradores do Estado em atividade.	Hoje a Procuradoria-Geral do Estado divide o acompanhamento do contencioso tributário entre a Procuradoria Tributária (PG03), com 16 procuradores, Procuradoria da Dívida Ativa (PG05), com 23 procuradores, e Procuradoria de Sucessões (PG14), com 6 procuradores, totalizando 45.	A forma de contabilização de dados hoje existente somente permite indicar o número de processos ativos de matéria tributária no presente momento, sendo 50.714 ações de contencioso, e 134.467 execuções fiscais ajuizadas (que representam R$ 94,9 Bi)	
2017					
2018					
2019					
2020					
2021					

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 104: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI da PGRR

	PGRR				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de procuradores	Procuradores com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$22.091.963,22	Segundo informações do setor responsável (UGAM), esta PGE conta com 40 Procuradores de Estado, sendo que 01 Procuradora está cedida para a Vice-Presidência da República	Há um corpo de Procuradores do Estado especializados na atuação de demandas tributárias/fiscais (Coordenadoria Fiscal). Atualmente, esta Coordenadoria conta com um total de 7 Procuradores, a saber: 1 Coordenador Fiscal (Contencioso e Consultivo); 1 Procurador-Chefe do Contencioso Fiscal e 4 Procuradores lotados na Procuradoria do Contencioso Fiscal; 1 Procurador lotado na Consultoria Jurídica na SEFAZ (Conjur/SEFAZ) e que também atua no Conselho de Contribuintes; e 1 Procuradora-Chefe da Procuradoria da Dívida Ativa	A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada.	
2017	R$26.273.992,00				
2018	R$16.157.011,14				
2019	Apenas informações orçamentárias informadas				
2020	R$26.250.313,71				
2021	-				

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 105: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI da PGM/Maceió

	PGM/Maceió				
	Valor da despesa total nos últimos 5 anos*	Total de procuradores	Procuradores com atuação em processos tributários	Estoque de processos (matéria tributária)	Processos com movimentação (matéria tributária)
2016	R$ 289.137,77	36	7	-	-
2017	R$569.328,85			-	-
2018	R$18.662.793,00			1229	1229
2019	R$20,866,873,16			80465	80465
2020	R$20.329.970,93			117467	117467
2021	-			24474	24474

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Com relação ao tempo médio de tramitação por classe processual, foram recebidas respostas aos pedidos LAI do TRF2, TRF3, TRF4, TJAM, TJRR, TJDFT, TJSE, TJBA, TJRS e TJMT. As informações fornecidas pelos Tribunais foram consolidadas nas Tabelas de 106 a 115.

Tabela 106: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF2 quanto ao tempo de tramitação por classe

TRF2	
Classe	Tempo (dias)
Execução Fiscal	2.658
Embargos à Execução	2.068
Procedimento Ordinário	1.983
Mandado de Segurança	1.002
Procedimento do Juizado Especial Cível	338

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 107: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF3 quanto ao tempo de tramitação por classe

TRF3	
1.º Grau - Tramitação Líquida (Ativos)	
Classe	Tempo entre a distri2buição e 31/08/2021 (dias)
Consignação em Pagamento	3.507
Execução Fiscal	2.672
Cautelar Fiscal	2.196
Embargos à Execução Fiscal	2.160
Procedimento Comum	1.845
Mandado de Segurança Coletivo	765
Mandado de Segurança Cível	704
1.º Grau – Sobrestados	
Classe	Tempo entre a distribuição e 31/08/2021 (dias)
Consignação em Pagamento	5.830
Procedimento Comum	5.616
Embargos à Execução Fiscal	4.879
Execução Fiscal	4.513
Cautelar Fiscal	3.977
Mandado de Segurança Cível	1.224
Mandado de Segurança Coletivo	1.162

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 108: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TRF4 quanto ao tempo de tramitação por classe

TRF4	
Classe	Tempo médio entre a distribuição e a baixa (dias)
Execução fiscal	2806
Mandado de segurança	1522
Procedimento comum	1958
Embargos à execução fiscal	1121
Mandado de segurança coletivo	1610
Cautelar fiscal	1530
Consignação em pagamento	1975
Ação ordinária	6756
Declaratória	7860

*Informações relativas ao período entre 31/5/2011 a 31/5/2021.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 109: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJAM quanto ao tempo de tramitação por classe

TJAM	
Classe	Tempo médio até a baixa (dias)
Cautelar Fiscal	4165
Execução Fiscal	2501
Embargos à Execução Fiscal	1618
Procedimento Ordinário	1481
Procedimento Comum Cível	1126
Mandado de Segurança	1180
Consignação em Pagamento	430

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 110: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJRR quanto ao tempo de tramitação por classe

TJRR	
Classe	Tempo médio até a baixa (dias)
Execução fiscal	2614
Procedimento comum cível	1118
Embargos à execução fiscal	970
Mandado de segurança cível	804
Cautelar fiscal	750
Consignação em pagamento	697
Mandado de segurança coletivo	158

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 111: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJDFT quanto ao tempo de tramitação por classe

TJDFT	
Classe	**Tempo médio entre distribuição e arquivamento definitivo (dias)**
Execução Fiscal	1.641
Embargos à Execução Fiscal	958
Procedimento Comum Cível	824
Processo de conhecimento	421
Cautelar Fiscal	283
Mandado de segurança cível	126

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 112: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJSE quanto ao tempo de tramitação por classe

TJSE	
Tempo de julgamento	
Classe	**Tempo médio (meses)**
Execução fiscal	40
Procedimento do Juizado Especial cível	24
Embargos à execução fiscal	22
Procedimento comum	20
Mandado de segurança cível	12
Tempo até a baixa	
Classe	**Tempo médio (meses)**
Execução fiscal	41
Embargos à execução fiscal	31
Procedimento comum	29
Procedimento do Juizado Especial cível	24
Mandado de segurança cível	14

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 113: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJBA quanto ao tempo de tramitação por classe

TJBA	
Classe	**Tempo médio**
Procedimento comum cível	1190
Consignação em pagamento	1167
Cautelar fiscal	1213
Mandado de segurança coletivo	1097
Mandado de segurança cível	1111
Execução fiscal	1169
Embargos à execução fiscal	1236

*Informações relativas ao período entre 2011 e 2021.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 114: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJRS quanto ao tempo de tramitação por classe

TJRS	
Classe	Tempo médio (dias)
Consignação em pagamento	4305
Execução fiscal	2176
Procedimento comum cível	1880
Mandado de segurança	1046
Embargos à execução fiscal	965
Cautelar fiscal	777
Mandado de segurança coletivo	755

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 115: Respostas detalhadas à pergunta 56 recebidas via LAI do TJMT quanto ao tempo de tramitação por classe

TJMT	
Classe	Tempo médio de processos pendentes em 31/05/2021
Execução fiscal	2.102
Cautelar fiscal	1.567
Embargos à execução fiscal	1.218
Procedimento comum cível	1.118
Processo de conhecimento	1.083
Consignação em pagamento	1.059
Mandado de segurança cível	731
Mandado de segurança coletivo	720

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

A equipe esclarece que os pedidos LAI foram respondidos mediante a apresentação de planilhas com o tempo médio de tramitação de diversas classes processuais, de acordo com a classificação de cada tribunal, não tendo sido esclarecido se os dados se restringiam aos processos de natureza tributária.

Desse modo, os pesquisadores selecionaram em cada resposta as informações sobre as classes processuais que, em sua avaliação, são relativas a temas tributários.

PERGUNTA 57 – RELAÇÃO ENTRE CONTENCIOSO E ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

- **Qual a proporção entre a arrecadação tributária e valores arrecadados pelas decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública? E desfavoráveis?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Foram recebidas respostas aos pedidos LAI da PGFN, PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PGM/Maceió, consolidadas na Tabela 116.

Tabela 116: Respostas detalhadas à pergunta 57 recebidas via LAI

<table>
<tr><th>Órgão</th><th>Resposta</th></tr>
<tr><td>PGFN</td><td>"A PGFN não dispõe da informação da forma como solicitada.
De todo modo, vale registrar que, em cumprimento ao dever legal imposto a todos os entes federativos (União, Estados e Municípios) pelo art. 4o, §3°, da Lei de Responsabilidade Fiscal, algumas demandas judiciais são periodicamente classificadas quanto ao risco às contas públicas, de acordo com os parâmetros definidos na Portaria AGU no 40/2015, para fins de inclusão no Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.
No caso das demandas tributárias a cargo da PGFN, os cálculos das estimativas de impacto dessas demandas são realizados pela Receita Federal do Brasil e constam no Anexo V de Riscos Fiscais da LDO.
No Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2022, a soma do impacto estimado das ações judiciais tributárias, com classificação de risco possível quanto à materialização, que tramitam no STF e no STJ, é de R$ 862,9 bilhões de reais.
Conforme demonstra a tabela abaixo, extraída do Anexo V do PLDO 2022, pelo segundo ano consecutivo houve decréscimo na projeção de risco possível, em relação às demandas de natureza tributária, tendo havido uma expressiva redução em R$ 649,9 bilhões no período, saindo de R$ 1.512,8 bilhões, em 2018, para R$ 862,9 bilhões na versão mais recente do PLDO."
Em R$ bilhões
<table><tr><th rowspan="2">Demandas Judiciais</th><th colspan="8">Ano Base</th></tr><tr><th>2013</th><th>2014</th><th>2015</th><th>2016</th><th>2017</th><th>2018</th><th>2019</th><th>2020</th></tr><tr><td>Contra a Administração Direta - PGU</td><td>321,8</td><td>2,1</td><td>1,0</td><td>4,0</td><td>3,1</td><td>3,7</td><td>171,6</td><td>230,6</td></tr><tr><td>Natureza tributária (inclusive previdenciária) - PGFN</td><td>458,2</td><td>345,1</td><td>327,0</td><td>828,3</td><td>1.139,5</td><td>1.512,8</td><td>1.342,1</td><td>862,9</td></tr><tr><td>Contra Autarquias e Fundações - PGF</td><td>58,5</td><td>60,8</td><td>194,7</td><td>8,3</td><td>8,3</td><td>3,5</td><td>16,0</td><td>211,6</td></tr><tr><td>Contra empresas estatais dependentes - SEST/ME</td><td>4,1</td><td>2,1</td><td>2,0</td><td>2,0</td><td>2,1</td><td>2,0</td><td>4,0</td><td>4,9</td></tr><tr><td>Contra o Banco Central - PGBC</td><td>66,0</td><td>68,7</td><td>40,4</td><td>41,3</td><td>42,1</td><td>6,0</td><td>6,4</td><td>6,1</td></tr><tr><td>Total (a)</td><td>908,7</td><td>478,8</td><td>565,1</td><td>883,9</td><td>1.195,1</td><td>1.528,0</td><td>1.540,1</td><td>1.316,1</td></tr><tr><td>Valores Pagos [1] - Ações Judiciais (b)</td><td>16,5</td><td>19,8</td><td>25,9</td><td>32,0</td><td>33,7</td><td>38,2</td><td>42,5</td><td>51,5</td></tr><tr><td>Despesa Primária Total (c)</td><td>924,9</td><td>1.046,5</td><td>1.164,5</td><td>1.249,4</td><td>1.279,0</td><td>1.351,8</td><td>1.441,9</td><td>1.947,0</td></tr><tr><td>Proporção da Despesa Primária (a/c)</td><td>98,2%</td><td>45,7%</td><td>48,5%</td><td>70,8%</td><td>93,4%</td><td>113,0%</td><td>106,8%</td><td>68%</td></tr><tr><td>Proporção da Despesa Primária (b/c)</td><td>1,8%</td><td>1,9%</td><td>2,2%</td><td>2,6%</td><td>2,6%</td><td>2,8%</td><td>2,9%</td><td>2,6%</td></tr></table>[1] Valores Pagos refere-se a todas as despesas da União em cumprimento a sentenças judiciais
Fonte: AGU. PGFN/ME. SEST/ME. BCB. Elaboração: STN/ME.</td></tr>
<tr><td>PGE/SE</td><td>"Não temos as informações acerca da referida questão."</td></tr>
<tr><td>PGE/RJ</td><td>"O impacto das decisões desfavoráveis, em geral, representa cancelamento de créditos inscritos em Dívida Ativa, ou não, havendo, de forma residual, ajuizamento de ações de repetição de indébito. Por sua vez, as decisões favoráveis representam a manutenção desses créditos, o que não significa a sua recuperação integral, a impactar integralmente na arrecadação.
Como se sabe, a recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa depende de outros fatores, para além da tese jurídica em jogo, tais como a solvibilidade do devedor, sua localização, demora na tramitação dos executivos fiscais, entre outros.
Em se tratando de créditos inscritos, o impacto na arrecadação dependerá do percentual do estoque da Dívida Ativa."</td></tr>
<tr><td>PGE/RR</td><td>"A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada."</td></tr>
<tr><td>PGM/ Maceió</td><td>"As decisões favoráveis impactam diretamente na possibilidade de
aumento da arrecadação, principalmente no que diz respeito à satisfação do crédito tributário, possibilitando, dentre outras ações, a realização de audiências de conciliação as quais, se positivas, evitam o prolongamento da execução fiscal.
A existência de decisões desfavoráveis impedem e dificultam a atuação da
procuradoria na tentativa de buscar o adimplemento dos tributos."</td></tr>
</table>

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

PERGUNTA 58 – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RESULTADO E TEMPO

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

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Exceção de pré-executividade", "Decisão que aprecia mérito" e "Procedência primeira instância".

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com a utilização dos referidos Regex, foram identificadas 95.211 exceções de pré-executividade, correspondentes a 6% das execuções fiscais que compuseram a base de processos analisada. A prolação de decisão de apreciação do mérito foi identificada em 2,36% dos casos.

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

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

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

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

PERGUNTA 59 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS E PERCENTUAL DE PROCESSOS POR RÉU

- **Qual o volume de ações antiexacionais propostas? Qual o percentual de processos por réu (administração direta, administração indireta, conselhos profissionais, etc.)? Quais os valores referentes a custas processuais recolhidos pelos contribuintes proponentes das ações antiexacionais, considerando as diferentes classes processuais?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formulação de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados ao grupo "Tribunais", que compreende os 16 Tribunais Estaduais objeto desta pesquisa, os cinco Tribunais Regionais Federais, o STJ e o STF.

Foram recebidas respostas aos pedidos LAI do STJ, TRF2, TRF3, TRF4, TJSE, TJRR, TJDFT, TJRS e TJRO (Tabela 117).

O TJSE disponibilizou os valores das custas processuais recolhidas no período solicitado, conforme os dados consolidados na Tabela 117.

Tabela 117: Respostas detalhadas à pergunta 59 recebidas via LAI

Tribunal	Ano	Quantidade de guias	Valor total
TJSE*	2011	46	R$24.097,97
	2012	61	R$22.924,51
	2013	37	R$ 14.090,95
	2014	57	R$17.050,87
	2015	92	R$69.452,71
	2016	175	R$203.064,60
	2017	440	R$804.992,56
	2018	393	R$421.607,06
	2019	393	R$458.470,23
	2020	296	R$353.535,95
	2021	440	R$457.940,13
STJ	"As ações antiexacionais são processadas pelo STJ, mas não são classificadas de forma especial, podendo ser submetidas à instância especial no âmbito de recursos ou de ações mandamentais, sem que essa condição interfira na disciplina na classe processual ou no valor das custas judiciais aplicáveis. Nesse sentido, conforme Resolução STJ/GP n. 2, de 1º de fevereiro de 2017, que dispõe sobre o pagamento de custas judiciais no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, são devidas custas judiciais nos processos de competência originária do STJ (art. 105, I, CF) e nos processos de competência recursal (Art. 105, II e III, CF), segundo valores constantes abaixo especificados."		
TRF2	"As custas processuais na Justiça Federal são reguladas pela Lei 9.289/96, regulamentada pela Resolução nº 184, de 03 de janeiro de 1997, do Conselho da Justiça Federal. Em relação especificamente as ações cíveis, a Tabela 1 dessa Resolução do CJF assim dispõe: (...)"		
TRF3	"De todas essas classes e assuntos, a única que nos permite prestar informação são os Embargos à Execução / Execução Fiscal que, no âmbito da Justiça Federal, são isentos do pagamento de custas. Quanto às demais, informamos não ser possível a emissão de relatório nos termos solicitados, tendo em vista que os valores recolhidos por meio de Guia de Recolhimento da União - GRU vinculam-se somente ao CPF/CNPJ do contribuinte, Unidade Gestora e Código de Recolhimento, não sendo possível aferir o montante arrecadado por classe processual ou assunto." Esta Secretaria não vislumbra meios de tratamento dos dados na forma que solicitados. A SEJU sequer faz o controle do pagamento das custas, apenas presta orientação e monitora o sistema de geração de GRU."		

TRF4	"Considerando-se que as diferentes classes processuais de ações antiexacionais, de iniciativa do contribuinte, dentro da competência Tributária e Execuções Fiscais, correspondem às ações cíveis de uma forma geral na 4a Região, tem-se os seguintes valores referentes às custas processuais: Despesas Processuais na Justiça Federal (fonte Portal TRF4) (...) FONTES LEGAIS: • Lei 9.289/1996 • Resolução TRF4 n. 74/2002 • Portaria TRF4 n. 619/2012"
TJRR	"O TJRR não possui essa informação de forma estruturada"
TJDFT	"O TJDFT não possui relatório específico para extração das informações relativas à questão 9"
TJRS	Não foi possível obter o dado da Pergunta 09
TJRO	A Lei Estadual no. 3.896/2016 (2352397), que dispõe sobre a cobrança de custas dos serviços forenses no âmbito do Poder Judiciário do Estado de Rondônia, estabelece regras genéricas para o recolhimento das custas nos processos judiciais, não fazendo qualquer distinção por classe processual. Em todas as ações de natureza cível, os valores cobrados a título de custas processuais são proporcionais ao valor da causa e as alíquotas estão descritas no Art. 12: (...)

*Até 24/09/2021
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Ações antiexacionais", "União polo passivo" e "Conselhos de classe".

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens em que foram utilizados os referidos Regex, foram identificadas 1.639.556 ações antiexacionais.

Do total de medidas judiciais consideradas na raspagem, foram identificados 168.599 processos correspondentes ao Regex "União polo passivo" e 1.730 ao Regex "Conselhos de classe".

PERGUNTA 60 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS. CLASSES PROCESSUAIS MAIS UTILIZADAS

- **Considerando o universo de ações antiexacionais, quais as classes processuais mais utilizadas pelos contribuintes (mandado de segurança, procedimento comum, juizados especiais federais)?**

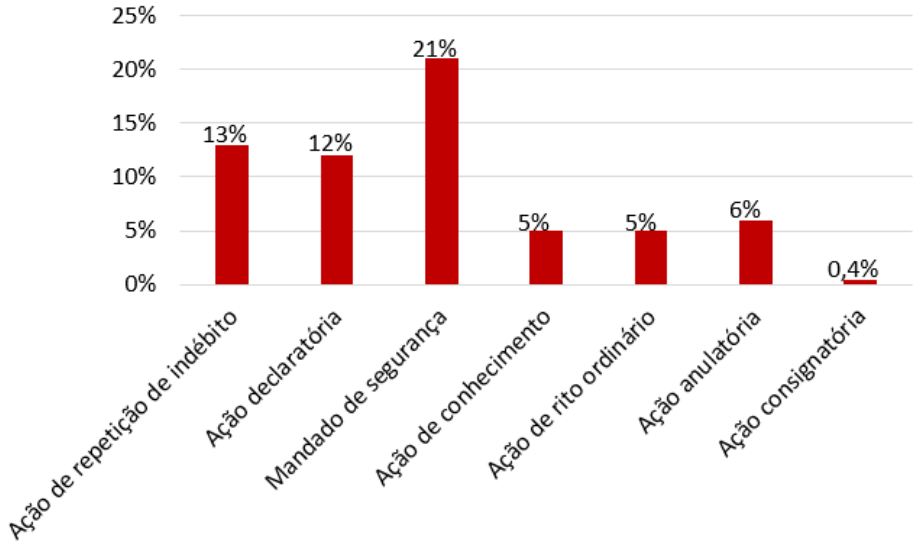
Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: “Mandado de Segurança”, “Embargos à execução”, “Ações antiexacionais”, “Ação de repetição de indébito”, “Ação declaratória”, “Ação rito ordinário”, “Ação de conhecimento”, “Ação Anulatória”, “Ação consignatória” e “Juizado Especial”.

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens em que foram utilizados os referidos Regex, foram identificadas 1.639.556 ações antiexacionais, segregadas da seguinte forma (Figura 57).

Figura 57 – Percentual de medidas antiexacionais por classe processual



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Os embargos à execução fiscal não foram considerados na figura comparativa, considerando a especificidade de seu cabimento. Tal classe processual corresponde a 9% das medidas judiciais antiexacionais que integram a base analisada.

Considerando a amplitude de expressões utilizadas nas decisões judiciais para a identificação da classe processual bem como a possibilidade de sobreposição dos resultados, os pesquisadores mantiveram a segregação dos Regex “Ação declaratória”, “Ação de conhecimento”, “Ação de repetição de indébito”, “Ação de rito ordinário” e “Ação anulatória”.

Ainda assim, como se vê, do universo de medidas antiexacionais, o mandado de segurança é a classe processual que, isoladamente considerada, é a mais utilizada pelos contribuintes, representando 21% dos processos que compuseram a base analisada.

Ademais, em linha com a Súmula n. 213 do Superior Tribunal de Justiça, os pesquisadores reconhecem que o *mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.* Considerando as limitações dos métodos de pesquisa disponíveis, contudo, não foi possível identificar o percentual de mandados de segurança em que foi formulado pedido de compensação de indébito tributário.

Os pesquisadores esclarecem que, em sua análise, os Juizados Especiais não se enquadrariam entre as classes processuais, de modo que não foram considerados nessa comparação.

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

A partir dessa busca, foram identificadas 1.391.693 medidas judiciais, segregadas da seguinte forma (Tabela 118).

Tabela 118: Respostas detalhadas à pergunta 60 com base nas informações coletadas no DATAJUD

Classe	Percentual
1107 - Procedimento de Conhecimento	0,31%
1118 - Embargos à Execução Fiscal	62,6%
12133 - Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência	0,02%
120 - Mandado de Segurança Cível	35,60%
119 - Mandado de Segurança Coletivo	0,65%

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

Na avaliação dos pesquisadores, os dados obtidos pelo DataJud são insuficientes.

PERGUNTA 61 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS. CLASSES PROCESSUAIS MAIS UTILIZADAS APÓS MÉRITO DA TESE JULGADO POR TRIBUNAIS SUPERIORES

- **Considerando apenas as ações antiexacionais que veiculam matérias com mérito já julgado em repercussão geral ou pela sistemática de recursos repetitivos (ainda que pendente de julgamento de eventuais embargos de declaração), quais as classes processuais utilizadas pelos contribuintes (mandado de segurança, procedimento comum, juizados especiais federais)?**

Inicialmente, os pesquisadores esclarecem que interpretaram que a pergunta está direcionada exclusivamente às classes processuais das ações antiexacionais, sendo irrelevantes o volume e o momento do ajuizamento.

Para responder a essa pergunta a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formulação de pedidos pela LAI.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Tendo em vista o volume de dados a serem levantados relativamente a todos os temas julgados pela sistemática dos recursos repetitivos no período compreendido pela pesquisa, a fim de viabilizar o fornecimento das informações, os pesquisadores delimitaram o objeto do pedido LAI formulado à PGFN aos temas descritos na Tabela 119.

Tabela 119: Temas objeto do pedido LAI transmitido à PGFN

Tema	Descrição
RG 69	Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS
RG 163	Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade
RG 20	Alcance da expressão "folha de salários", para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações
RG 415	Reserva de Lei Complementar para repasse do PIS e da COFINS ao consumidor.
RG 482	Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de auxílio-doença.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Os dados disponibilizados na resposta ao pedido LAI da PGFN foram consolidados na Tabela 120.

Tabela 120: Respostas detalhadas à pergunta 60 recebidas via LAI da PGFN

PGFN					
Classe processual		Mandado de Segurança	Procedimento comum	Procedimento do Juizado Especial	Outras classes
Tema	RG 69	18861	7406	446	444
	RG 163	125	1192	4644	53
	RG 20	6710	1879	1477	211
	RG 482	4487	3307	79	252

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

De modo geral, o mandado de segurança foi a classe processual mais utilizada pelos contribuintes.

É interessante notar, contudo, a variação da classe processual com maior incidência entre os diferentes temas de repercussão geral, em especial no de n. 163, em que os procedimentos do Juizado Especial e comum são prevalecentes. A explicação mais plausível para a prevalência do Juizado Especial é de que, por se tratar de tema de não incidência de contribuições previdenciárias "sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público"[67], os titulares desses direitos são pessoas físicas e com valores em discussão abaixo da alçada do Juizado Especial (60 salários mínimos, conforme art. 3º da Lei n. 10.259/2001).

Os Temas n. 20, 482 e 163 da repercussão geral, por sua vez, também tratam de questões relacionadas à base de incidência das contribuições previdenciárias, mas no regime geral de previdência social. A maior incidência de mandados de segurança nesses casos pode ser explicada porque os titulares dos direitos são majoritariamente pessoas jurídicas e o valor das discussões supera o limite de alçada do Juizado Especial.

67 Conforme a tese fixada no julgamento do RE 593.068.

No âmbito das Procuradorias Estaduais e Municipais, o objeto dos pedidos LAI foi delimitado pelos temas apresentados na Tabela 121.

Tabela 121: Temas objeto do pedido LAI transmitido às Procuradorias

Tema	Descrição
RG 176	Inclusão dos valores pagos a título de "demanda contratada" na base de cálculo do ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica.
RG 201	Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária.
RG 456	Cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Foram recebidas respostas aos pedidos LAI da PGE/SP, PGE/SE, PGM/SP e PGM/BH, conforme Tabela 122.

Tabela 122: Respostas detalhadas à pergunta 60 recebidas via LAI das Procuradorias

Resposta	
PGE/SP	
RG 176	Ações ordinárias em Juizados Especiais (consumidores domésticos) ou em Varas da Fazenda Pública estaduais
RG 201	Ações ordinárias em Varas da Fazenda Pública Estaduais
RG 456	Mandados de segurança nas Varas da Fazenda Pública
PGE/SE	
"Não sei informar. É matéria atinente ao contencioso tributário."	
PGM/SP	
Informamos que o setor responsável não possui as informações solicitadas de forma estruturada em suas bases de dados, exigindo, deste modo, a execução de trabalhos adicionais de consolidação.	
PGM/BH	
Procedimento comum	
PGE/MG	
"Com a base de dados e informações disponíveis nos sistemas utilizados atualmente na unidade (Tribunus, SICAF, SEI e outros) não foi possível se apurar os elementos requeridos. Para tanto, seria necessário uma análise processual detalhada e individual em todos os processos acompanhados por esta especializada, o que esbarra em limites de sistema, de acesso aos autos processuais físicos e de pessoal."	
PGDF	
"Esta PROSUP não dispõe de dados consolidados a respeito dos questionamentos levantados. No entanto, consultada a DIAPE/Suporte SAJ para verificar a possibilidade do levantamento das informações requeridas foi informado, via e-mail (documento anexo), que o sistema SAJ, utilizado na base de dados desta PGDF, teve início de uso apenas em 23/11/2015 e "com isso, vários processos foram alimentados de forma manual, não tendo dados consolidados acerca do solicitado." Outrossim, a DIAPE registra que a consulta processual disponível no sistema SAJ limita-se a dados básicos como: "tribunal, órgão judicial, número judicial, classe processual, assunto, área, partes, valor da causa, etc."	
PGM/Fortaleza	
"A Procuradoria-Geral do Município de Fortaleza não dispõe, ainda, de controle interno das fases processuais, bem como da especificação dos peticionamentos dos procuradores atuantes junto às varas de execuções fiscais da Comarca de Fortaleza tampouco das categorias de ações veiculadas pelos contribuintes."	

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

A PGE/PA disponibilizou lista com os números de processos, classes processuais e partes, não tendo, contudo, relacionado tais informações aos temas repetitivos selecionados na pergunta formulada pelos pesquisadores. A PGE/RS, por sua vez, disponibilizou lista com os números de processos e classe processual ("procedimento especial", "processo de conhecimento" ou "outras classes") na Justiça Federal, no Juizado Especial Fazenda Pública e na Justiça Comum (incluindo as Varas Especializadas da Fazenda

Pública) mas também não relacionou tais informações aos temas repetitivos selecionados na pergunta formulada pelos pesquisadores.

Por esse motivo, as respostas da PGE/PA e da PGE/RS não foram consideradas na Tabela 122.

Em que pese haver previsão, inicialmente, da utilização de buscas por Regex (coluna "N" da planilha "Metodologia"), observou-se, ao analisar os dados, que, embora seja possível identificar os casos que discutem matérias afetas à repercussão geral ou a recursos repetitivos, não seria possível, por meio da análise das decisões, estabelecer critérios metodológicos para definição dos marcos temporais necessários, o que impede a formulação de respostas aos quesitos propostos por essa metodologia.

PERGUNTA 62 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS. PRINCIPAIS TEMAS

- **Quais os principais temas controvertidos nas demandas antiexacionais? Com que frequência foram discutidos?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Ações antiexacionais", "Declaração de inconstitucionalidade dispositivo", "Inconstitucionalidade invocada como fundamento", "Lacunas de lei", "Violação de princípios tributários" e "Violação de normas procedimentais ou processuais".

A partir dos resultados parciais obtidos nas raspagens com a utilização do referido Regex, foram identificadas 1.639.556 ações antiexacionais.

Do total de medidas judiciais consideradas na raspagem, foram identificados 524.157 processos correspondentes aos Regex "Declaração de inconstitucionalidade dispositivo" e "Inconstitucionalidade invocada como fundamento", 1.342 ao Regex "Lacunas de lei", 863.180 ao Regex "Violação de princípios tributários" e 2.617.345 ao Regex "Violação de normas procedimentais ou processuais".

O método quantitativo também considerou os dados cadastrados no sistema DataJud, filtrados pelas seguintes Classes e Assuntos (Tabela 123).

Classes:

"1107 – Procedimento de Conhecimento"
"1118 – Embargos à Execução Fiscal"
"12133 – Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência"
"120 – Mandado de Segurança Cível" "119 – Mandado de Segurança Coletivo"

Tabela 123: Detalhamento dos códigos utilizados na raspagem de DATAJUD

Assuntos:

Código	Glossário
14	Direito tributário
6031	Temas que versam sobre a natureza jurídica, regime ou a constitucionalidade de um tributo que possui finalidade específica (validade) e referência a determinada classe, categoria ou grupo
6044	Litígios sobre a contribuição de interesse de categorias econômicas, como a devida à CNA (Confederação Nacional da Agricultura).
6046	Debates sobre a legalidade estrita, prescrição ou outras questões de natureza tributária, das contribuições dos médicos ao CRM e sucessivamente daquelas pagas aos demais conselhos profissionais (CRF, CRC, CRA, CREA, COREN, etc.). Com isso ficam de fora (NÃO SÃO CLASSIFICADAS NESTE ASSUNTO – e sim nas matérias administrativas) questões referentes a exigibilidade ou inscrição de registro no respectivo conselho e aquelas de cobrança das anuidades da OAB cujo entendimento do STJ é pela natureza não tributária.
6047	Processos nos quais se discute a contribuição criada por lei no valor da remuneração de um dia de trabalho e exigível de todos os empregados sindicalizados ou não.
10565	Processos relativos à cobrança de contribuição sindical rural.
6045	Discussões sobre a natureza e constitucionalidade das contribuições para o SESI, SENAT, SENAR, SESCOOP e outros do sistema S (ditas parafiscais) e declaradas contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) pelo STF.
6032	Questões relativas à contribuição sobre a valorização imobiliária decorrente de obra pública.
6071	Qualquer ação que verse sobre contribuições especiais cujo tipo não se encontre discriminado na tabela.
6076	Processos que pleiteiam eximir-se do pagamento do adicional de tarifa aeroportuária, alegando não ter sido ela criada por lei complementar.
6074	Entidades filantrópicas pedem seja reconhecida a isenção do AFRMM sobre bens sem interesse comercial que lhes foram doados. Há também pedidos de isenção do pagamento do AFRMM para as cargas de mercadorias importadas em decorrência de atos internacionais firmados pelo Brasil e para o papel importado para confecção de listas telefônicas.
6073	Importadores, exportadores ou consignatários das mercadorias pleiteiam a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de AITP, pois a Lei n. 8.630/1993 obriga somente o operador portuário ao pagamento do tributo.
608	Pretende-se seja excluído da incidência do adicional os serviços prestados no porto desvinculados das operações de importação e exportação de mercadorias ou ainda a não incidência por não ser o caso de navegação de longo curso.
6080	Questões sobre a taxa de iluminação pública ou sobre a legalidade da exação em face da base de cálculo ou alíquota aplicável.
6086	Litígios em geral que versem sobre a incidência de qualquer contribuição de intervenção no domínio econômico, como a CIDE-COMBUSTÍVEIS.
6079	São exemplos de ações que discutem a natureza jurídica (contribuições de intervenção no domínio econômico) das contribuições para o IAA (Instituto do Açúcar e do Álcool), a existência de bis in idem ou a fixação da base de cálculo da contribuição por portaria.
6087	Discute-se a legitimidade da exação da contribuição de intervenção no domínio econômico a ser paga pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia.
6085	Ações cobrando a CPMF mediante execução fiscal (caso em que deve ser usado também o assunto Dívida Ativa – DIREITO TRIBUTÁRIO) ou questionamentos sobre a responsabilidade, recolhimento, ou ainda sobre a imunidade.
6072	Discussões sobre o pagamento direto ao trabalhador em acordo trabalhista, sobre a inexigibilidade da contribuição quanto aos fatos geradores ocorridos em 2001, com base no princípio da anterioridade ou outros temas.
6081	Os autores pleiteiam a devolução dos valores recolhidos indevidamente a título de sobretarifa sobre o serviço de telecomunicações cuja exigência, entre a edição da Lei n. 6.093/1974 e a vigência do DL n. 2.186/1984, foi declarada inconstitucional.
6082	A contribuição para o FUNDAF (Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização), instituído pelo Decreto-lei n. 1.437/75, está prevista no art. 3º do referido decreto. Ocorrem demandas sobre a natureza da exação (sem taxa ou preço público) e a ilegitimidade da cobrança por ferir a legalidade.
6084	Municípios ajuízam ação contra a União para serem desvinculados do FUNDEF e receberem diretamente o repasse da totalidade dos recursos tributários constitucionais.
6048	Discute-se a constitucionalidade da instituição da contribuição para a seguridade social dos militares (exército, marinha e aeronáutica) para financiamento da saúde médico-hospitalar dos mesmos.
6062	Processos que versam sobre o extinto Imposto Único sobre Energia Elétrica. Esse tributo não foi recepcionado pela Constituição de 1988. Não há referência legal atual.
6052	Os autores impetram mandado de segurança para que seja reconhecida a inexigibilidade dos encargos instituídos pelos arts. 1º e 2º da Lei n. 10.438/2002, sustentando sua inconstitucionalidade, em face da natureza tributária (ou tarifária).
6063	São ações que discutem algum aspecto da contribuição social para a seguridade social (especificamente para o financiamento da previdência) sem que haja assunto específico na tabela.
6053	São ações que tratam da incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias ou sobre o abono proveniente da conversão de um terço do período de férias.

Código	Glossário
6070	Processos que versam sobre a contribuição incidente sobre a remuneração percebida pelo trabalhador que já possui uma aposentadoria.
6060	Discute-se sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido in natura, com ou sem a inscrição do empregador no PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador), tendo em vista tratar-se de parcela de caráter indenizatório.
6069	Discussões sobre a contribuição para o Regime Geral de Previdência dos servidores ocupantes de cargos em comissão sem vínculo efetivo com a administração.
6064	As ações na justiça questionavam a constitucionalidade dessas contribuições, pois a constituição previa no seu art. 195 que as contribuições dos empregadores incidiriam sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. A remuneração paga a autônomos é conceituada como honorários e a remuneração paga a empresários e administradores é conceituada como pró-labore, portanto, para aquelas ações não é exigível a contribuição incidente sobre esses pagamentos.
6061	Há diversas ações que questionam o recolhimento dessa contribuição ou a sua base de cálculo, ou ainda o período do seu recolhimento, ou a própria ocorrência do fato gerador. Pode aparecer questão relacionada à incidência sobre benefícios previdenciários pagos pela própria empresa, como salário-família, auxílio-acidente ou auxílio-doença.
6056	Debates sobre a contribuição de 11% sobre a nota fiscal ou fatura sobre serviços prestados por trabalhadores em trabalho temporário na cessão de mão de obra para execução de serviços determinados, e sobre a constitucionalidade da base de cálculo ou substituição, retenção etc. Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007)
6065	Temas que envolvem a incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela descontada ou reembolso de despesas médicas, odontológicas, ambulatoriais, hospitalares e outras relacionadas à saúde com convênio ou diretamente prestada.
6058	Casos de contribuintes que recolheram contribuições, durante anos, sobre o teto de 20 salários mínimos e, pela regra atual o teto é de 10 salários mínimos; assim, pedem a devolução do que pagaram e não receberam; ou ainda nos casos de atividades concomitantes, sendo descontados na fonte por elas, mas tendo ao total contribuído acima do teto.
6051	As ações judiciais podem discutir se a contribuição previdenciária incidente sobre a gratificação natalina (décimo terceiro salário) deve ser calculada em separado da parcela previdenciária atinente ao salário de dezembro; se há ilegalidade no procedimento explicitado no § 7º do art. 37 do Decreto n. 3.048/99; se a tributação incide sobre a totalidade da gratificação percebida no ano de 1999 já que as contribuições previdenciárias veiculadas na Lei n. 9.783/99 seriam exigíveis a partir de maio de 1999, em respeito à anterioridade nonagesimal.
6066	Questões que envolvem a incidência de contribuição sobre o adicional de serviço extraordinário e a sua natureza, se indenizatória ou remuneratória.
6067	Litígios sobre a exclusão de verbas rescisórias trabalhistas tendo em vista sua natureza indenizatória.
6057	Há uma série de ações que buscam afastar a exigibilidade de contribuições dos parlamentares ao INSS, afirmando que estas são inconstitucionais, pois a Lei n. 9.506/97 teria criado uma nova categoria de segurados da previdência social, equiparando os exercentes de mandatos eletivos aos trabalhadores, sem previsão constitucional. Outras ações buscam afastar exigibilidade de tais contribuições, pois afirmam que no período em questão o parlamentar passou a ser filiado de regime próprio de previdência.
6059	Discussões sobre a possibilidade de multa pelo não recolhimento em se tratando de massa falida, no regime da anterior lei de falências, ou sobre a imediata devolução no caso de falência de importâncias retidas e ainda não recolhidas a título de contribuição previdenciária.
6068	Debates sobre a contribuição de 15% sobre a nota fiscal ou fatura sobre serviços prestados por cooperados de cooperativas de trabalho e sobre a constitucionalidade da base de cálculo ou substituição, retenção, etc. Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei n. 9.317, de 1996) [...] IV – quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei n. 9.876, de 26.11.99).
6049	Discussões sobre a contribuição do segurado especial ou do empregador rural, e a ele equiparado, sobre a comercialização da produção agropecuária e a sua constitucionalidade.
6050	Trata-se de ações em que as partes buscam a não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas recebidas a título de auxílio-creche e auxílio-babá (tidos como de natureza indenizatória e não remuneratória e, portanto, fora da incidência da contribuição) sem a observância extrema às normas do Ministério do Trabalho.
6055	Questão relacionada à incidência sobre o benefício previdenciário pago pela própria empresa.
6054	Há processos de servidores que requerem a devolução de contribuições pagas porque entendem que o desconto foi indevido em relação à alíquota aplicada, ao período de incidência, à base de cálculo etc.
6033	Ações em que se debate principalmente a constitucionalidade da contribuição dos inativos perante o direito adquirido.
6035	Trata-se de ações que visam à declaração de inexistência de débito tributário, afastando-se a exigibilidade da indenização de contribuições previdenciárias não recolhidas à época em que não eram exigidas. Objetiva-se, em regra, manter a certidão de tempo de serviço urbano emitida pelo INSS ou restabelecer o benefício previdenciário cassado por ausência de pagamento das contribuições. O INSS condiciona a expedição/manutenção de certidão de tempo de serviço urbano, ou a concessão/restabelecimento do benefício previdenciário, ao recolhimento da respectiva contribuição previdenciária.

Código	Glossário
10562	Trata-se de ações que visam à declaração de inexistência de débito tributário, afastando-se a exigibilidade da indenização de contribuições previdenciárias não recolhidas à época em que não eram exigidas. Objetiva-se, em regra, manter a certidão de tempo de serviço urbano emitida pelo INSS ou restabelecer o benefício previdenciário cassado por ausência de pagamento das contribuições. O INSS condiciona a expedição/manutenção de certidão de tempo de serviço urbano, ou a concessão/restabelecimento do benefício previdenciário, ao recolhimento da respectiva contribuição previdenciária.
6043	Pedidos que tratam sobre a instituição natureza ou validade de contribuições que possuem como finalidade específica algum dos temas referentes à ordem social, como cultura, desporto, comunicação, família, ou outros além dos já especificados.
6041	Discussões relacionadas à contribuição para o financiamento da seguridade social sobre o faturamento ou lucro e que envolvem a constitucionalidade da abrangência da base de cálculo ou possibilidade de revogação por lei ordinária de isenção concedida por lei complementar, dentre outras questões.
6036	Processos que versam sobre a base de cálculo do CONFINS – importação.
10563	Trata-se de ações em que se discutem as contribuições previdenciárias incidentes sobre a mão de obra da construção civil.
6034	Discussões versando sobre a natureza e constitucionalidade da Contribuição ao INCRA (CIDE – posicionamento atual do STJ – ou contribuição social).
6040	Processos sobre a base de cálculo, a alíquota ou outros temas sobre CSLL.
6042	Discussões que versam sobre a compensação de prejuízos sofridos por pessoas jurídicas.
6039	Ações sobre a recepção pela Constituição da contribuição ao Fundo de Investimento Social para a seguridade social (antes projetos de caráter assistencial relacionados com alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor) e outros temas.
10561	Litígios em que se discute a legitimidade de cooperativa para questionar a exigibilidade da contribuição ao FUNRURAL ou PRORURAL (pró-rural).
6037	Processos que discutem a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.
6038	Questões sobre a base de cálculo ou isenções, e outras, da contribuição para o Programa de Integração Social.
5986	Discussões referentes ao cálculo do PIS – importação
6012	Debates sobre a constitucionalidade da contribuição para financiamento do ensino fundamental do trabalhador.
6014	Pedidos que versam sobre a inconstitucionalidade da SAT, impossibilidade de fixação por ato infralegal do enquadramento nas alíquotas adicionais.
6013	Temas sobre crédito tributário, especialmente garantias, privilégios e preferências tributárias relacionados nos subníveis.
6015	Pedidos sobre a regularidade do estabelecimento de alíquotas diferenciadas, e outras questões, que não se enquadrem nos assuntos detalhados nos subníveis.
5996	Discussões sobre a possibilidade da progressividade (função extrafiscal) em determinados tributos em razão da essencialidade do bem ou regressividade decorrente da superfluidade do produto, ou do valor da base econômica.
6004	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota.
6008	Demandas sobre o percentual da alíquota aplicável perante o enquadramento do bem (seletividade).
10559	Discussões sobre a exclusão das infrações tributárias e respectivamente das penalidades dela decorrentes: multa e juros moratórios.
10556	Para classificar ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. É assunto subsidiário e visa também, medir a quantidade destas ações.
10557	Questões sobre a fixação da base de cálculo, inclusive revisão ou atualização por índice oficial de inflação, inclusão ou exclusão de outro tributo na base, e outras adições exclusões ou compensações dela que não tenham enquadramento nos subníveis.
10558	Discussões que versam sobre o desconto do ICMS na origem do produto.
10959	Discussões que versam sobre a exclusão do montante pago no ICMS da base de cálculo de outros tributos.
5999	Discussões que tratam da exclusão do montante pago no IPI da base de cálculo de outros tributos.
6002	Discussões que versam sobre a exclusão das receitas provenientes de exportação da base de cálculo de tributos.
6001	Discussões sobre a exclusão da base de cálculo dos tributos de receitas transferidas a outras pessoas jurídicas.
6000	Processo que visa à obtenção de certidões atestando a quitação ou inexistência de débitos tributários, desde que não se enquadrem nos assuntos detalhados nos subníveis.
6016	Processo que visa à obtenção de declaração de inexistência de débito ou, a declaração de existência de débito parcelado ou que tenha implementado outra condição suspensiva da exigibilidade do crédito relativo às contribuições para o FGTS (CRF -Certificado de Regularidade Fiscal).
6009	Processo que visa à obtenção de certidões atestando a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.
6010	Processo que visa à obtenção de certidões atestando a quitação de débitos tributários.
5997	Demais temas que versem sobre utilização créditos que não o prêmio ou presumido.
5990	Debates sobre a extinção, utilização ou compensação dos créditos-prêmio, espécies de benefícios fiscais.

Código	Glossário
5994	Litígios sobre aproveitamento, compensação ou anulação de créditos escriturais em operações em que incide isenção, possibilitando a utilização dos créditos fiscais em outras operações não isentas (ICMS, IPI, PIS-COFINS – tributos em que vige a não cumulatividade), ou em compensações em outros débitos fiscais, ou sobre a prescrição dos respectivos créditos (espécies de benefícios fiscais); sem prejuízo de se utilizar na classificação também os assuntos aqui mencionados, quando for o caso.
5991	Temas sobre a declaração DCTF ou parcelamento e a configuração ou não de denúncia espontânea que para excluir a responsabilidade deve vir acompanhada pelo pagamento do tributo.
5993	Causas que discutem temas sobre transação, remição, conversão de depósito em renda, o pagamento e sua imputação, homologação, a consignação em pagamento, a decisão administrativa transitada em julgado, a decisão judicial transitada em julgado e a dação em pagamento.
10551	Possibilidade de pedidos pela compensação de créditos tributários de natureza ou espécie diversa ou créditos de outra natureza (contratuais, precatórios, etc.) ou créditos fiscais com débitos previdenciários, ou sobre a liquidez ou certeza deles.
5992	Pedidos pela compensação de créditos tributários com Títulos da dívida pública – TDP, muitas vezes prescritos ou despidos de certeza e liquidez, inclusive incidentalmente em execuções fiscais.
10545	Debates que versam sobre prazos decadenciais e termos iniciais de contagem do prazo.
10544	Debates sobre a constitucionalidade do prazo decadencial do art. 45 da Lei n. 8.212/91.
10548	Demandas envolvendo prazos prescricionais, termos iniciais ou interrupções no prazo.
10547	Debates sobre a constitucionalidade do prazo de prescrição do art. 46 da Lei n. 8.212/91.
10550	Debates sobre o termo inicial de contagem do prazo prescricional.
10546	Questões que envolvem a decretação da prescrição tributária de ofício pelo juiz.
10549	Questões que versem sobre suspensão do processo e da prescrição tributária em virtude do arquivamento administrativo de créditos de pequeno valor. Vide Súmula Vinculante n. 8.
5995	Pedidos que versem acerca da utilização do título em questão para compensação de algum tributo (assunto principal). Muitas vezes aparecem em executivos fiscais.
6011	Ações que discutem a ocorrência do fato gerador (fato imponível) e a respectiva incidência tributária (previsão legal satisfeita que gera a consequência prevista na lei – juridicização –, entrada do fato no mundo jurídico tributário.
6003	Para classificar processos que tratam de incentivos fiscais não especificados na tabela, a exemplo de benefícios fiscais relacionados ao IRPJ para quem fizer aplicação em determinados fundos de investimentos regionais, os incentivos fiscais à exportação, incentivos fiscais de ICMS ou ISS e a guerra fiscal, etc. O assunto incentivo fiscal deve ser utilizado em complementação ao(s) assunto(s) dos tipos tributários.
6005	Discussões sobre qual a taxa de juros moratórios (abusividade) ou índice de atualização monetária aplicável a determinado período, na cobrança de créditos tributários ou na restituição de pagamento indevido.
5998	Questões que visem desconstituir, revisar ou alterar o lançamento por erro na edificação do sujeito passivo, no quantum tributável, inclusive penalidades pecuniárias.
6006	Temas sobre o mês de competência da contribuição e outras controvérsias.
6007	Alegações de pagamento indevido, não realização do fato gerador, ou realização em valor menor que o pautado (pautas fiscais), usado subsidiariamente (há necessidade de um assunto principal – tributo discutido). Discussões sobre a decadência do direito à repetição do indébito tributário.
5987	Causas que discutem temas sobre a transação, a remição, a conversão de depósito em renda, o pagamento e sua imputação, homologação, a consignação em pagamento, a decisão administrativa transitada em julgado, a decisão judicial transitada em julgado e a dação em pagamento.
5988	Discussões a respeito de admissibilidade da carta de fiança como causa de suspensão da exigibilidade.
10543	Discussões acerca da suspensão da exigibilidade de tributo em decorrência de depósito judicial integral.
5989	Discussões acerca da suspensão da exigibilidade de tributo em decorrência de obtenção de parcelamento.
6088	Questões sobre o sistema de harmonização da nomenclatura comum no MERCOSUR ou sobre apreensão de veículos comunitários no mercado comum, ou sobre a TEC (Tarifa externa comum) ou outros.
6017	Todas as ações que cobrem judicialização por meio de execução fiscal (executivo fiscal) crédito tributário inscrito em dívida ativa de natureza tributária, mais aquelas ações distribuídas por dependência a elas. Assunto deve vir acompanhado pelo assunto do respectivo tributo cobrado.
5973	Todas as discussões sobre quaisquer empréstimos compulsórios não especificados na tabela.
5975	Pedidos pela restituição do empréstimo compulsório recolhido indevidamente, com base inconstitucionalidade do DL n. 2.288/1986. Alguns já em fase de execução sobre a ação civil pública, e discussões sobre a ilegitimidade da associação e suspensão destas execuções.
5976	Pleitos pela devolução do empréstimo compulsório sobre a compra de passagens aéreas e moedas estrangeiras indevidamente recolhido, sob a alegação de inconstitucionalidade da resolução que o criou.
5974	Pedidos pela restituição do empréstimo compulsório recolhido indevidamente, com base na inconstitucionalidade do DL n. 2.288/1986. Alguns já em fase de execução sobre a ação civil pública, e discussões sobre a ilegitimidade de associações para serem autoras de ACP e sobre a suspensão destas execuções.

Código	Glossário
5977	Ações em que se pede resgate, compensação ou correção monetária dos valores recolhidos a título de compulsório sobre energia elétrica.
6030	Pedidos que envolvem tratamento não menos favorecido a mercadorias oriundas de países signatários do GATT do que o dado a similar nacional.
5916	Todas as questões sobre impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra.
5946	Causas a respeito do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
5947	Litígios relativos à incidência do ICMS, sobre bens trazidos pelo consumidor direto, ou de países signatários do GATT, ou sobre diferimento ou redução da base de cálculo ou ainda sobre a incidência quando de contrato de arrendamento mercantil.
5944	Litígios sobre a cobrança de IE sobre produtos nacionais ou nacionalizados.
5941	Quaisquer debates sobre II não especificados na tabela.
5943	O drawback é o incentivo que pode ser dado na importação de produtos ou matérias com vistas à sua posterior exportação, após o beneficiamento ou agregação a outros produtos. Em face disso, há demandas em que se requer a restituição, suspensão ou isenção de tributos.
5942	Pede-se autorização para importação de bens usados (veículos, na maioria dos casos) ou liberação do bem usado importado que foi apreendido.
5948	Possíveis ações de instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, sustentam que o IOF não lhes pode ser exigido, de mutuários que pedem a exclusão do imposto do financiamento habitacional ou restituição de IOF sobre rendimentos e saques em cadernetas de poupança, com fundamento em decisão do STF.
5949	Pedidos que versam sobre a transmissão de ações de Sociedades Anônimas de Capital Aberto, ou seja, negociadas em bolsas de valores.
5945	Questões que versam sobre o imposto incidente sobre a industrialização de produtos.
10947	Discussões sobre regime não cumulativo de tributação.
10690	Litígios que versam sobre o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF.
5952	Discussões a respeito da incidência sobre a propriedade a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos, a progressividade de sua alíquota ou a imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros.
5953	Demandas sobre a incidência de imposto sobre a propriedade veicular.
5917	Quaisquer discussões que envolvam o IRPF que não estejam mais especificadas na tabela.
10689	Não identificado.
5931	Ações que discutem a incidência de IRPF sobre resgate total de valores vertidos a plano de previdência privada em decorrência de desligamento.
5932	Demandas que versam sobre a incidência de IRPF sobre devolução de valores vertidos a plano de previdência privada que foi liquidado, ou seja, extinto.
5927	Casos em que se discute a incidência do IRPF sobre o abono de férias, ou sobre o terço constitucional a mais da remuneração das férias.
5928	Os autores buscam afastar a exigência do IRPF sobre o décimo terceiro salário, também chamado de gratificação natalina.
10661	Não identificado.
5920	Pretende-se a suspensão da exigibilidade da cobrança do IRPF sobre aplicações financeiras; ou ainda que essa tributação não ocorra na fonte permitindo assim a compensação com algum outro crédito.
5919	Litígios que pedem isenção do IRPF sobre aposentadorias para maiores de 65 anos de idade ou portadores de doenças graves.
10532	Não identificado.
10533	Não identificado.
5923	Pleitos pela não retenção ou devolução do IRPF sobre o pagamento de férias indenizadas, não gozadas ou usufruídas, seja por necessidade de serviço, seja por opção do empregado, e que objetiva apenas compensar o dano ocasionado pela perda do direito de legalmente ausentar-se do trabalho.
5929	Discussões sobre a incidência do IRPF sobre funções comissionadas ou sobre a gratificação ou retribuição pelo exercício de função.
5930	Questões sobre a exigência do IRPF sobre o adicional de serviço extraordinário.
5921	Busca-se a não retenção ou a devolução do IRPF sobre licenças-prêmios, abonos ou outras espécies de vantagens pecuniárias de natureza indenizatória e não remuneratórias.
5926	Questionamentos sobre a incidência de IRPF sobre ganhos de capital em alienações de imóveis.
5925	Demandas relacionadas à restituição dos valores pagos relativos ao IRPF sobre verbas recebidas a título de participação nos lucros e resultados da empresa.
5918	Nesses processos se pleiteia a restituição dos valores retidos a título de IRPF incidente sobre as verbas decorrentes da adesão a Plano de Demissão Voluntária (PDV) também chamado de aposentadoria incentivada (PAI ou PDI), uma vez que estas teriam natureza indenizatória.

Código	Glossário
5924	Questionam a incidência do IRPF sobre os proventos recebidos de planos de previdência privada ou complementar.
5922	Pedidos de não retenção ou restituição de IRPF indevidamente retido na fonte referentes a rendimentos do trabalho assalariado e outros rendimentos pagos por pessoas jurídicas, e rendimento real ou ganho de capital pago a beneficiário não identificado.
5933	Todas as questões sobre IRPJ não especificadas na tabela.
5940	Impugna-se a limitação da dedução de prejuízos fiscais da base de cálculo do IRPJ. Busca-se autorização para deduzir prejuízos fiscais pretéritos nos exercícios subsequentes.
5939	Temas que envolvem a incidência ou não de IRPJ sobre atos cooperativos, enquadramento como cooperativa ou ainda aplicações financeiras de cooperativas.
5935	Causas em que se requer a correção monetária das demonstrações financeiras (correção de balanço) para apuração do IRPJ, ou ainda que seja declarada a inconstitucionalidade da vedação à dita correção.
5936	Questões em que pessoa jurídica pretende a suspensão da exigibilidade do IRPJ sobre aplicações financeiras; ou ainda que essa tributação não ocorra na fonte, permitindo assim a compensação com algum outro crédito.
5938	Pedidos referentes à base de cálculo, adições ou deduções e ainda sobre qual a alíquota aplicável perante o enquadramento da empresa (geralmente clínicas radiológicas ou médicas buscando equiparar-se ao conceito de hospitalares).
5934	Podem ser ações em que a microempresa requer a isenção do IRPJ.
5937	Pleiteia-se seja afastada a retenção do IRPJ na fonte, ou ainda que a retenção não se dê nos índices aplicados pela fazenda pública.
5951	Possíveis discussões sobre o enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN, ou a inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço.
5954	Pleitos pela não progressividade ou a base de cálculo do imposto sobre transmissão onerosa de imóveis entre pessoas vivas, podendo aparecer questões relacionadas ao registro, à tradição ou à promessa de compra e venda (pacto ou contrato preliminar), geralmente loteamentos, lotes ou imóveis pertencentes a entes imunes.
5955	Discussões sobre o imposto sobre transmissão de quaisquer bens e direitos por causa da morte (sucessão, inventário, arrolamento), ou por doação (transmissão gratuita).
5950	Questões que discutem incidência de ITR sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil territorial rural.
5913	Limitações ao poder de tributar.
10540	Questões referentes à competência tributária dos entes federativos.
5914	Discussões sobre o reconhecimento da imunidade tributária, que é a vedação do tributo pela Constituição, que não se enquadrem nas imunidades especificadas na tabela.
10528	Discussões acerca da imunidade tributária de entidades sem fins lucrativos.
10530	Discussões acerca da imunidade tributária recíproca dos entes federativos.
10527	Discussões acerca da imunidade tributária de livros, jornais ou periódicos.
10529	Discussões acerca da imunidade tributária dos partidos políticos.
5915	Questões que envolvem o reconhecimento da isenção tributária, que é a dispensa do tributo feita na própria lei que cria o tributo ou em outra lei ordinária, ou sobre isenções heterônomas, especialmente via tratados internacionais, ou mediante convênios entre estados ou municípios. Vem sempre cumulado com outro assunto (o tributo específico).
5978	Questões sobre obrigações tributárias que são principais (pagamento de tributo ou multa) ou acessórias (fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos), ou ainda sobre domicílio tributário, outros cadastros de contribuintes (CUC – Cadastro Único de Contribuintes, CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais, NIT – Número de Inscrição do Trabalhador, CEI – Cadastro específico do INSS, IE – Inscrição Estadual ou IM – Inscrição Municipal).
10539	Litígios que versam sobre a capacidade tributária passiva.
5983	Litígios sobre inscrição, alteração, suspensão, anulação, cancelamento e outros temas relacionados ao CNPJ.
5984	Litígios sobre inscrição, alteração, suspensão, anulação, cancelamento, regularização e outros temas relacionados ao CPF.
5982	Pedidos de ineficácia da obrigação tributária acessória perante o princípio da legalidade, uma vez que a DIMOB obriga construtoras ou incorporadoras imobiliárias e administradoras de imóveis que comercializarem ou alugarem imóveis a dar informações sobre a operação.
5985	Demais temas relacionados a quaisquer obrigações acessórias, como declarações de terceiros não contribuintes, dever de prestar informações, de abster-se de registrar (registros públicos) ou admitir a licitação ou contratar com pessoas que não comprovem a quitação das obrigações tributárias (possuam CND ou CP-EN).
5979	Demandas a respeito da condição de responsável pelo pagamento do tributo (crédito tributário), ou responsabilidade de sucessores (por sucessão) ou de terceiros ou responsável solidário (solidariedade), ou exclusividade (responsabilidade pessoal) ou subsidiariedade.
5980	Pedidos pela desconsideração da pessoa jurídica e a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes que atuaram com excesso de poderes ou infringiram a lei ou estatuto ou contratos sociais, segundo alguns mediante a dissolução irregular da empresa, ou falência.

Código	Glossário
5981	Questões que versam sobre a técnica de arrecadação consistente em atribuir a responsável o pagamento do tributo de fato gerador já ocorrido (substituição para trás ou diferimento) ou a ocorrer (substituição para frente), visando a facilitar a arrecadação na pessoa da cadeia produtiva que centraliza a produção ou comercialização. Pautas fiscais, não ocorrência do fato gerador ou abaixo do valor pautado.
6021	Cadastrar aqui as discussões sobre acesso a dados protegidos por sigilo fiscal ou bancário. Inclui os pedidos de informações à Receita Federal sobre bens disponíveis de devedores executados, dívidas não tributárias. As discussões de caráter tributário devem ser cadastradas no assunto próprio Direito Tributário; Procedimentos Fiscais; Sigilo Fiscal, ou Quebra de Sigilo Bancário
6027	Debates que envolvem a negativa de autorização para impressão de documentos fiscais indispensáveis à manutenção da atividade econômica e da livre iniciativa.
6026	Questões sobre a inscrição, cancelamento, exclusão inclusão e outros no CADIN – Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais.
6025	Ações que questionam o levantamento do valor, os juros ou a correção da quantia depositada para discussão e consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quando julgado em favor do contribuinte.
6024	Processos em que se requer a liberação de mercadoria apreendida que está retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive par fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em face de algum motivo tributário como pagamento de tributo, pagamento de caução quando o importador está sob investigação especial do Fisco, declaração incorreta de quantidades ou valores das mercadorias sobre as quais incidirá II, IPI, ICMS ou outro tributo.
6028	Discussões sobre a apreensão de veículo e o perdimento, como pena decorrente de apreensão de mercadoria, e a proporcionalidade ou razoabilidade da pena em relação ao valor das mercadorias.
6029	Litígios sobre sanção de perdimento de bens outros, quando do cometimento de infrações a legislação tributária verificados em procedimentos de fiscalização como o contêiner que traga a mercadoria apreendida.
10560	Refere-se ao procedimento de quebra de sigilo bancário para fins de investigação fiscal, administrativa ou penal.
6022	Litígios em que se questiona a quebra/manutenção do sigilo dos dados econômicos ou financeiros de contribuinte em poder do Fisco e sua utilização pela própria fazenda pública ou outra.
6023	Processos que questionam a aplicação retroativa da lei que antes proibia o uso das informações da CPMF na verificação do fato gerador de outros tributos.
6018	Todos os processos que discutem o desenvolvimento válido e regular do processo administrativo tributário (PAT ou PAF) – incluindo a consulta – em todas as suas fases de fiscalização (MPF, TIAF, TEAF, relatório fiscal), autuação (AI e NFLD), inclusive litigiosa: impugnações, recursos, pedidos de reconsideração, cobrança amigável, etc.
6020	Discussões a respeito da constitucionalidade da exigência de arrolamento para recurso administrativo, ou quando o total de créditos tributários do sujeito passivo superar 30% de seu patrimônio, situação em que fica obrigado a notificar a autoridade fiscal quando alienar seu bem de seu patrimônio.
6019	Processos que questionam a inconstitucionalidade da exigência do depósito de 30% do valor do crédito tributário para recorrer administrativamente.
6089	Litígios sobre variados temas referentes a regimes específicos de arrecadação de tributos, inclusive refinanciamentos ou parcelamentos diversos, como o Parcelamento Excepcional (PAEX).
6091	Debates sobre inclusão ou exclusão do Programa Especial de Parcelamento de tributos federais e outros.
6090	Temas a respeito de inclusão exclusão no Programa de Recuperação Fiscal, entre outros.
6092	Discussões mais comuns sobre enquadramento inclusão ou exclusão no sistema.
6093	Processos mais comuns sobre enquadramento inclusão ou exclusão no sistema.
5956	Discussões sobre base de cálculo ou alíquota desproporcional desarrazoada ou confiscatória das taxas, ou sobre a divisibilidade ou especificidade da taxa ou efetividade do serviço ou fiscalização.
5971	Discussões acerca das Taxas Estaduais.
5957	Para classificar processo que trata das taxas federais não especificadas na tabela.
5958	Discussões a respeito da taxa anual, por hectare pesquisado, até a entrega do relatório final dos trabalhos ao Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM, quando da autorização de pesquisa.
5970	Temas que envolvem a natureza jurídica da TAEM – se preço público ou taxa – ou sobre a observância da reserva legal (Princípio da Legalidade), uma vez que seja instituída pelo INMETRO (CONMETRO), por meio de portaria ou instrução normativa.
5959	Trata da taxa de armazenamento portuário ou incidente sobre as mercadorias depositadas nos armazéns, pátios, pontes ou depósitos pertencentes às administrações dos portos organizados. Pode haver discussão sobre a natureza da exação – preço público; não incidência da TAP ou TA sobre a importação de insumos vinculados à fabricação de mercadorias destinadas à exportação para o exterior (zona franca de Manaus) – isenção do art. 8º da Lei n. 8.387/1991; legitimidade de ato administrativo do Executivo que fixa a forma de cálculo (Portarias Ministeriais) ou responsabilidade pelo recolhimento/pagamento.
5960	Possíveis debates sobre constitucionalidade da cobrança da TDA que trata a Lei n. 7.690/88, por afrontar o § 2º do art. 145 da CF (vedação de taxa possuir mesma base de cálculo de imposto).
5961	Quando da concessão da lavra (lavrar significa explorar a mina), é requerida a posse e pagamento de uma taxa, a TEM, que pode ser objeto de discussão.

Código	Glossário
5962	Podem existir conflitos sobre a natureza da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA ou TFA (se taxa, imposto ou Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico [CIDE]), e assim sobre a constitucionalidade de exação.
5968	Questões a respeito da TFCVM ou TCVM referente à fiscalização exercida pela Comissão de Valores Mobiliários, sobre as pessoas naturais e jurídicas que integram o sistema de distribuição de valores mobiliários, as companhias abertas, os fundos e sociedades de investimentos, os administradores de carteira e depósitos de valores mobiliários, os auditores independentes, os consultores e analistas de valores mobiliários e as sociedades beneficiárias de recursos oriundos de incentivos fiscais obrigadas a registro na CVM.
5963	Possíveis debates sobre constitucionalidade da cobrança da TGI que trata a Lei n. 7.690/88, por afrontar o § 2º do art. 145 da CF (vedação de taxa possuir mesma base de cálculo de imposto).
5964	Possíveis debates sobre constitucionalidade da cobrança da taxa TLI que trata a Lei n. 7.690/88, por afrontar o § 2º do art. 145 da CF (vedação de taxa possuir mesma base de cálculo de imposto.
5965	Questões sobre isenção (gêneros alimentícios) da incidência de TMP sobre mercadorias movimentadas nos portos organizados, de ou para navios ou embarcações auxiliares, ou em regime aduaneiro especial de incentivo à exportação (drawback), ou em simples trânsito pelo território nacional, ou de correção monetária da quantia depositada compulsoriamente.
5966	Trata da taxa incidente sobre a permanência das mercadorias depositadas nos armazéns, pátios, pontes ou depósitos pertencentes às administrações dos portos organizados. Pode haver discussão sobre a natureza da exação – preço público; não incidência da TP sobre a importação de insumos vinculados à fabricação de mercadorias destinadas à exportação para o exterior (zona franca de Manaus) – isenção do art. 8º da Lei n. 8.387/1991; legitimidade de ato administrativo do Executivo que fixa a forma de cálculo (Portarias Ministeriais) ou responsabilidade pelo recolhimento/pagamento.
5967	Cobrada pela Agência Nacional de Saúde – ANS, é devida pelas pessoas jurídicas que operem produto, serviço ou contrato de assistência à saúde como assistência médica, hospitalar ou odontológica. Subdivide-se em duas taxas TSP: uma é devida em face da fiscalização dos planos de saúde (art. 20, I), a outra é devida por registro ou alteração de dados de produto, ou operadora, e pelo pedido de reajuste de contraprestação pecuniária (art. 20, II).
5969	Discussões sobre a imunidade recíproca, a gratuidade de petição aos poderes públicos ou o pagamento ao final da taxa judiciária (TJ cobrada pelo Poder Judiciário federal), emolumentos, custas, selos ou despesas de atos processuais por cartórios judiciários públicos ou privados.
5972	Para classificar as taxas municipais não especificadas na tabela.
10536	Discussões acerca da Taxa de Coleta de Lixo.
10535	Discussões acerca da Taxa de Iluminação Pública.
10538	Discussões acerca da Taxa de Licenciamento de Estabelecimento
10534	Discussões acerca da Taxa de Limpeza Pública.
10537	Discussões acerca da Taxa de Prevenção e Combate a Incêndio e Outros Sinistros.
10531	ICMS/incidência sobre o ativo fixo.
10872	ICMS/Não cumulatividade.
10873	Não identificado.
10874	PIS/Não cumulatividade.
10887	Ausência de cobrança administrativa prévia.
10923	Não identificado.
10922	Não identificado.
10903	Não identificado.
10871	Não identificado.

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

Com base nos dados coletados pela raspagem do DataJud, foram identificadas 785.286 ocorrências com os códigos listados acima.

No âmbito dos Tribunais de Justiça, para a identificação dos principais temas em discussão, a equipe estabeleceu um recorte com base nos dez assuntos com maior frequência, conforme as informações consolidadas nas Tabelas de 124 a 147.

Tabela 124: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJAC

TJAC		
Código	Frequência	Assunto
5946	30	ICMS
5915	19	Questões que envolvem o reconhecimento da isenção tributária. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão.
6017	16	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5987	12	Transação, remição, conversão de depósito em renda, pagamento e sua imputação, homologação, consignação em pagamento, decisão administrativa transitada em julgado, decisão judicial transitada em julgado e dação em pagamento
5916	10	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
10531	9	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
5947	8	Incidência do ICMS sobre contrato de arrendamento mercantil e sobre bens trazidos pelo consumidor direto, ou de países signatários do GATT. Diferimento ou redução da base de cálculo do imposto.
5951	7	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
10556	7	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
5971	5	Taxas estaduais

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 125: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJAL

TJAL		
Código	Frequência	Assunto
5946	114	ICMS
6024	82	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário
14	64	Direito tributário
6017	56	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5916	34	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
5992	26	Compensação de créditos tributários com Títulos da dívida pública -TDP
5990	18	Extinção, utilização ou compensação dos créditos-prêmio
5913	18	Limitações ao poder de tributar
6011	17	Ações que discutem a ocorrência do fato gerador (fato imponível) e a respectiva incidência tributária.
5986	15	Discussões referentes ao cálculo do PIS - importação

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 126: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJAP

TJAP		
Código	Frequência	Assunto
14	40	Direito tributário
5946	33	ICMS.
6028	22	Apreensão de veículo e o perdimento como pena decorrente de apreensão de mercadoria. Proporcionalidade ou razoabilidade da pena em relação ao valor das mercadorias.
6017	16	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5916	13	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
5956	7	Base de cálculo ou alíquota desproporcional, desarrazoada ou confiscatória das taxas. Divisibilidade ou especificidade da taxa ou efetividade do serviço ou fiscalização.
5913	6	Limitações ao poder de tributar
5986	4	Discussões referentes ao cálculo do PIS - importação
5917	3	IRPF.
10531	3	ICMS/incidência sobre o ativo fixo

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 127: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJBA

TJBA		
Código	Frequência	Assunto
5952	3206	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5946	1975	ICMS.
6017	1098	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
14	816	Direito tributário.
5951	803	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5953	528	IPVA.
5954	262	Discussões sobre a não progressividade ou a base de cálculo do ITBI. Questões relacionadas ao registro, tradição ou promessa de compra e venda (pacto ou contrato preliminar), geralmente em relação a loteamentos, lotes ou imóveis pertencentes a entes imunes.
10538	250	Taxa de Licenciamento de Estabelecimento
10531	202	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
5971	175	Taxas estaduais

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 128: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJCE

TJCE		
Código	Frequência	Assunto
5946	3929	ICMS.
5952	3550	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
6017	1898	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5951	1008	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
14	948	Direito tributário .

6024	760	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário
6050	572	Não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas recebidas a título de auxílio-creche e auxílio-babá (tidos como de natureza indenizatória e não remuneratória e, portanto, fora da incidência da contribuição) sem a observância extrema às normas do Ministério do Trabalho.
5953	562	IPVA.
5916	359	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
5954	338	Discussões sobre a não progressividade ou a base de cálculo do ITBI. Questões relacionadas ao registro, tradição ou promessa de compra e venda (pacto ou contrato preliminar), geralmente em relação a loteamentos, lotes ou imóveis pertencentes a entes imunes.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 129: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJDFT

TJDFT		
Código	**Frequência**	**Assunto**
5946	4995	ICMS.
5952	3761	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
6017	2370	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5953	1200	IPVA.
5951	1154	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
14	1067	Direito tributário
6024	764	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário
6050	572	Não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas recebidas a título de auxílio-creche e auxílio-babá (tidos como de natureza indenizatória e não remuneratória e, portanto, fora da incidência da contribuição) sem a observância extrema às normas do Ministério do Trabalho
5916	543	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
10531	362	ICMS/incidência sobre o ativo fixo

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 130: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJES

TJES		
Código	**Frequência**	**Assunto**
6017	8753	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5946	5437	ICMS
5952	4480	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	1488	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5953	1209	IPVA
14	1155	Direito tributário
6024	783	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário
10538	607	Taxa de Licenciamento de Estabelecimento
5916	584	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
6050	573	Não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas recebidas a título de auxílio-creche e auxílio-babá (tidos como de natureza indenizatória e não remuneratória e, portanto, fora da incidência da contribuição) sem a observância extrema às normas do Ministério do Trabalho

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 131: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJGO

TJGO		
Código	Frequência	Assunto
6017	8812	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão.
5946	6056	ICMS.
5952	5155	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros.
5951	2092	Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros.
10556	1816	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço.
5915	1319	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário.
5953	1315	Questões que envolvem o reconhecimento da isenção tributária. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão.
14	1209	IPVA.
10531	1108	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
6004	812	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 132: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJMA

TJMA		
Código	Frequência	Assunto
6017	9095	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5946	6449	ICMS.
5952	5194	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	2137	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
10556	1914	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
5953	1386	IPVA.
5915	1321	Questões que envolvem o reconhecimento da isenção tributária. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão.
14	1209	Direito tributário
10531	1152	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
6024	903	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 133: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJMG

TJMG		
Código	Frequência	Assunto
6017	11267	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5946	10470	ICMS.
5952	7530	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	3401	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
6050	2881	Não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas recebidas a título de auxílio-creche e auxílio-babá (tidos como de natureza indenizatória e não remuneratória e, portanto, fora da incidência da contribuição) sem a observância extrema às normas do Ministério do Trabalho
5953	2690	IPVA.
10556	1924	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
5915	1343	Questões que envolvem o reconhecimento da isenção tributária. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão.
10531	1277	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
14	1217	Direito tributário

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 134: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJMS

TJMS		
Código	Frequência	Assunto
6017	11267	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5946	10470	ICMS.
5952	8029	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	3647	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
6050	2904	Não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas recebidas a título de auxílio-creche e auxílio-babá (tidos como de natureza indenizatória e não remuneratória e, portanto, fora da incidência da contribuição) sem a observância extrema às normas do Ministério do Trabalho
5953	2718	IPVA .
10556	2008	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
10531	1814	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
5915	1432	Questões envolvendo o reconhecimento da isenção tributária. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
14	1217	Direito tributário

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 135: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJMT

TJMT		
Código	Frequência	Assunto
5946	13402	ICMS.
6017	11281	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5952	8237	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros.
5951	3904	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço.
10531	1988	ICMS/incidência sobre o ativo fixo.
14	1227	Direito tributário.
5971	1220	Taxas estaduais.
5972	903	Taxas municipais não especificadas na tabela.
5916	727	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra.
5946	458	ICMS

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 136: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJPA

TJPA		
Código	Frequência	Assunto
5946	14233	ICMS
6017	12134	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5952	8499	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	4043	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5953	3202	IPVA
10556	3051	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
6050	3014	Não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas recebidas a título de auxílio-creche e auxílio-babá (tidos como de natureza indenizatória e não remuneratória e, portanto, fora da incidência da contribuição) sem a observância extrema às normas do Ministério do Trabalho
6024	2575	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário
10531	2234	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
6004	1704	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 137: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJPB

TJPB		
Código	**Frequência**	**Assunto**
5946	458	ICMS
6004	198	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota
5952	185	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	169	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
10531	126	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
10887	124	Ausência de cobrança administrativa prévia
5971	104	Taxas estaduais
6029	101	Pena de perdimento de bens em razão de infrações à legislação tributária, verificadas em procedimentos de fiscalização
5916	88	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
10539	88	Capacidade tributária passiva

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 138: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJSE

TJSE		
Código	**Frequência**	**Assunto**
5946	2750	ICMS
6017	974	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5987	917	Transação, remição, conversão de depósito em renda, pagamento e sua imputação, homologação, consignação em pagamento, decisão administrativa transitada em julgado, decisão judicial transitada em julgado e dação em pagamento
5952	777	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	493	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5953	370	IPVA
6004	279	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota
10531	245	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
6024	234	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário
10887	194	Ausência de cobrança administrativa prévia

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 139: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJPI

TJPI		
Código	Frequência	Assunto
5946	2875	ICMS
6017	974	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5987	918	Transação, remição, conversão de depósito em renda, pagamento e sua imputação, homologação, consignação em pagamento, decisão administrativa transitada em julgado, decisão judicial transitada em julgado e dação em pagamento
5952	816	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	711	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
10531	563	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
5953	388	IPVA
6024	335	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário
10872	306	ICMS/Não-cumulatividade
6004	296	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 140: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJPR

TJPR		
Código	Frequência	Assunto
6017	9797	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5952	5044	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5946	4876	ICMS
5951	2514	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
10531	1643	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
5987	918	Transação, remição, conversão de depósito em renda, pagamento e sua imputação, homologação, consignação em pagamento, decisão administrativa transitada em julgado, decisão judicial transitada em julgado e dação em pagamento
5953	645	IPVA
10540	573	Competência tributária dos entes federativos.
5947	488	Incidência do ICMS sobre contrato de arrendamento mercantil e sobre bens trazidos pelo consumidor direto, ou de países signatários do GATT. Diferimento ou redução da base de cálculo do imposto.
5954	441	Discussões sobre a não progressividade ou a base de cálculo do ITBI. Questões relacionadas ao registro, tradição ou promessa de compra e venda (pacto ou contrato preliminar), geralmente em relação a loteamentos, lotes ou imóveis pertencentes a entes imunes.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 141: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJRJ

TJRJ		
Código	Frequência	Assunto
5952	2481	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
10531	900	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
5951	887	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5947	397	Incidência do ICMS sobre contrato de arrendamento mercantil e sobre bens trazidos pelo consumidor direto, ou de países signatários do GATT. Diferimento ou redução da base de cálculo do imposto.
6004	276	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota
5953	262	IPVA
5955	189	ITCMD
10540	184	Competência dos entes federativos
10872	151	ICMS/Não-cumulatividade
5954	149	Discussões sobre a não progressividade ou a base de cálculo do ITBI. Questões relacionadas ao registro, tradição ou promessa de compra e venda (pacto ou contrato preliminar), geralmente em relação a loteamentos, lotes ou imóveis pertencentes a entes imunes.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 142: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJRN

TJRN		
Código	Frequência	Assunto
5952	2787	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	1011	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
10531	952	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
5946	752	ICMS
10540	432	Competência dos entes federativos
5947	423	Incidência do ICMS sobre contrato de arrendamento mercantil e sobre bens trazidos pelo consumidor direto, ou de países signatários do GATT. Diferimento ou redução da base de cálculo do imposto.
5953	312	IPVA
6004	296	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota
10872	203	ICMS/Não-cumulatividade
5955	194	ITCMD

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 143: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJRR

TJRR		
Código	Frequência	Assunto
5952	2794	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5946	1175	ICMS
5951	1034	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
10531	971	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
5947	453	Incidência do ICMS sobre contrato de arrendamento mercantil e sobre bens trazidos pelo consumidor direto, ou de países signatários do GATT. Diferimento ou redução da base de cálculo do imposto.
10540	445	Competência dos entes federativos
5953	316	IPVA
6004	301	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota
10872	203	ICMS/Não-cumulatividade
5955	194	ITCMD

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 144: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJRS

TJRS		
Código	Frequência	Assunto
5946	3920	ICMS
5952	1988	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
6017	1599	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5951	785	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5916	628	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
10556	459	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
5955	381	ITCMD
5953	318	IPVA
5947	306	Incidência do ICMS sobre contrato de arrendamento mercantil e sobre bens trazidos pelo consumidor direto, ou de países signatários do GATT. Diferimento ou redução da base de cálculo do imposto.
10531	244	ICMS/incidência sobre o ativo fixo

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 145: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJSC

TJSC		
Código	Frequência	Assunto
5946	6487	ICMS
6017	6431	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5952	4287	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	2137	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5916	1987	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
5953	578	IPVA
10540	572	Competência dos entes federativos
10556	570	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
5992	520	Compensação de créditos tributários com Títulos da dívida pública -TDP
5954	505	Discussões sobre a não progressividade ou a base de cálculo do ITBI. Questões relacionadas ao registro, tradição ou promessa de compra e venda (pacto ou contrato preliminar), geralmente em relação a loteamentos, lotes ou imóveis pertencentes a entes imunes.

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 146: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJSE

TJSE		
Código	Frequência	Assunto
5946	6497	ICMS
6017	6431	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5952	4492	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5951	2224	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5916	1987	Impostos não especificados na tabela, como os impostos extraordinários de guerra
10556	660	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
5953	586	IPVA
10540	581	Competência dos entes federativos
5992	543	Compensação de créditos tributários com Títulos da dívida pública -TDP
10531	534	ICMS/incidência sobre o ativo fixo

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

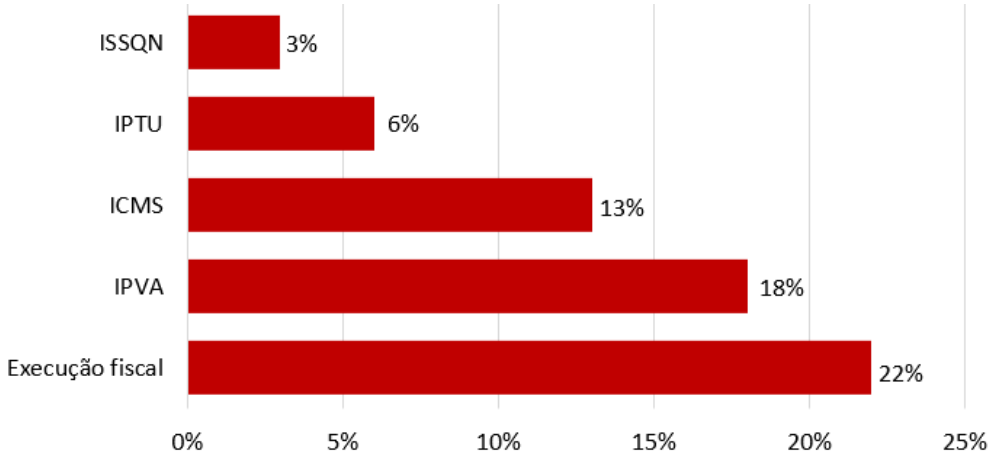
Tabela 147: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJTO

TJTO		
Código	Frequência	Tema
10531	807	ICMS/incidência sobre o ativo fixo
6004	674	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota
10556	628	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
5952	365	Incidência sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil predial e territorial urbanos. Progressividade de sua alíquota. Imunidade recíproca em bens imóveis alugados a terceiros
5947	307	Incidência do ICMS sobre contrato de arrendamento mercantil e sobre bens trazidos pelo consumidor direto, ou de países signatários do GATT. Diferimento ou redução da base de cálculo do imposto.
6017	164	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
5951	146	Enquadramento de determinada atividade como serviço da respectiva tabela de serviços de qualquer natureza na qual incide ISSQN. Inclusão na base de cálculo do valor da mercadoria fornecido juntamente com o serviço
5994	127	Aproveitamento, compensação ou anulação de créditos escriturais em operações isentas, possibilitando a utilização dos créditos fiscais em outras operações não isentas (ICMS, IPI, PIS-COFINS - tributos onde vige a não-cumulatividade) ou em compensações com outros débitos fiscais, Prescrição dos respectivos créditos
5998	87	Questões que visem desconstituir, revisar ou alterar o lançamento por erro na edificação do sujeito passivo, no quantum tributável e de penalidades pecuniárias aplicadas
6024	75	Liberação de mercadoria apreendida retida na alfândega (Regulamento Aduaneiro) ou em algum dos postos de fiscalização no território nacional (por importação ou exportação), inclusive para fins de fiscalização (Canal verde, amarelo, cinza ou vermelho), em razão de motivo tributário

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Com base nos processos identificados na raspagem, a equipe verificou os cinco temas mais presentes na base de dados do DataJud dos Tribunais de Justiça (609151 processos), representados na Figura 58.

Figura 58 – Temas com mais recorrência nos Tribunais de Justiça – DataJud



Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

No âmbito federal, foi possível acessar os dados cadastrados no DataJud relativamente ao TRF1, TRF2 e TRF5. A identificação dos principais temas discutidos, também com o recorte dos dez temas mais frequentes em cada tribunal, está consolidada nas Tabelas de 148 a 150.

Tabela 148: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TRF1

TRF1		
Código	**Frequência**	**Assunto**
6035	4319	Declaração de inexistência de débito tributário, afastando-se a exigibilidade da indenização de contribuições previdenciárias não recolhidas à época em que não eram exigidas. Objetiva-se, em regra, manter a certidão de tempo de serviço urbano emitida pelo INSS ou restabelecer o benefício previdenciário cassado por ausência de pagamento das contribuições
6039	3702	Recepção da contribuição ao Fundo de Investimento Social para a seguridade social pela Constituição e outros temas.
10556	2302	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
6045	2185	Natureza e constitucionalidade das contribuições para o SESI, SENAT, SENAR, SESCOOP, e outros do sistema S (ditas parafiscais) e declaradas contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) pelo STF
5933	1879	IRPJ
6085	1784	Execução fiscal para a cobrança de CPMF. Questionamentos sobre a responsabilidade, recolhimento e imunidade.
6048	1772	Constitucionalidade da instituição da contribuição para a seguridade social dos militares (exército, marinha e aeronáutica) para financiamento da saúde médico-hospitalar dos mesmos
6060	1740	Incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido in natura, com ou sem a inscrição do empregador no PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador)
6033	1541	Constitucionalidade da contribuição dos inativos frente ao direito adquirido
6062	1446	Imposto Único sobre Energia Elétrica

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

Tabela 149: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TRF2

TRF2		
Código	**Frequência**	**Assunto**
6017	34015	Execução fiscal e demandas distribuídas por dependência. Cadastro deve ser cumulado ao código de outro assunto, relativo ao tributo em discussão
6035	6014	Declaração de inexistência de débito tributário, afastando-se a exigibilidade da indenização de contribuições previdenciárias não recolhidas à época em que não eram exigidas. Objetiva-se, em regra, manter a certidão de tempo de serviço urbano emitida pelo INSS ou restabelecer o benefício previdenciário cassado por ausência de pagamento das contribuições
6039	5686	Recepção da contribuição ao Fundo de Investimento Social para a seguridade social pela Constituição e outros temas.
6060	3161	Incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido in natura, com ou sem a inscrição do empregador no PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador)
5933	3157	IRPJ
6045	3092	Natureza e constitucionalidade das contribuições para o SESI, SENAT, SENAR, SESCOOP, e outros do sistema S (ditas parafiscais) e declaradas contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) pelo STF
10556	2339	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
6048	2264	Constitucionalidade da instituição da contribuição para a seguridade social dos militares (exército, marinha e aeronáutica) para financiamento da saúde médico-hospitalar.
6085	2162	Execução fiscal para a cobrança de CPMF. Questionamentos sobre a responsabilidade, recolhimento e imunidade.
5946	1936	ICMS

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via DataJud (2021).

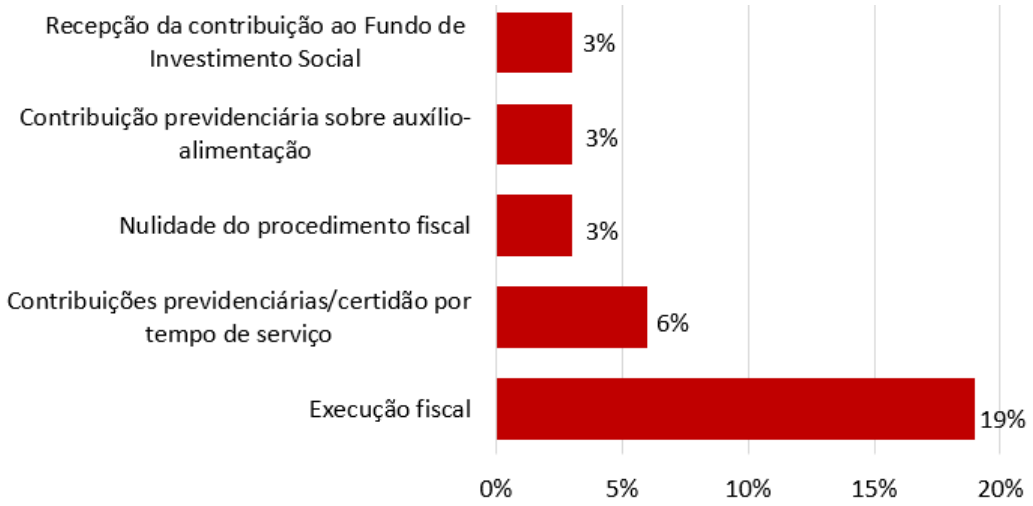
Tabela 150: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TRF5

TRF5		
Assunto	Frequência	Assunto
10556	1512	Ações ordinária, declaratória, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário
10874	1263	PIS/Não-cumulatividade
6045	1189	Natureza e constitucionalidade das contribuições para o SESI, SENAT, SENAR, SESCOOP, e outros do sistema S (ditas parafiscais) e declaradas contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) pelo STF
6062	1022	Imposto Único sobre Energia Elétrica
6060	840	Incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação recebido in natura, com ou sem a inscrição do empregador no PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador)
5972	554	Taxas municipais
6085	504	Execução fiscal para a cobrança de CPMF. Questionamentos sobre a responsabilidade, recolhimento e imunidade.
6001	485	Exclusão da base de cálculo dos tributos de receitas transferidas a outras pessoas jurídicas
6004	464	Pedidos pelo enquadramento do bem como sujeito ao benefício fiscal da alíquota zero, ou a utilização do crédito presumido no caso de aplicação da alíquota
6041	429	CSLL

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via DataJud (2021).

Com base nos processos identificados na raspagem, a equipe verificou os cinco temas mais presentes na base de dados do DataJud dos Tribunais Regionais Federais (176.135 processos), representados na Figura 59.

Figura 59 – Temas com mais recorrência nos Tribunais Regionais Federais – DataJud



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via DataJud (2021).

PERGUNTA 63 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS – VALOR DA CAUSA

- **Quais os valores atribuídos às ações antiexacionais? Houve impugnação, emenda ou correção? Qual valor prevaleceu? Nas ações julgadas procedentes, qual a diferença entre o proveito econômico obtido pelo contribuinte e o valor da causa atribuído na inicial?**

Os pesquisadores esclarecem que, para responder às perguntas, interpretaram que a diferença entre benefício econômico e valor atribuído à causa representa o núcleo do que se buscava identificar. Assim, propôs-se um corte metodológico para restringir a análise aos processos em que houve liquidação de sentença e, portanto, a identificação do proveito econômico.

A identificação do proveito econômico é especialmente relevante no contexto de mapeamento e racionalização do contencioso tributário, na medida em que seu montante servirá de base para a fixação de honorários sucumbenciais, de acordo com o art. 85, § 2º, do Código de Processo Civil.

Como citado no referencial teórico da hipótese 4, ao definirem os principais aspectos da teoria básica da litigância sob a perspectiva econômica, Louis Kaplow e Steven Shavell (2002) expõem que, racionalmente, o indivíduo opta pela medida judicial quando o custo do processo é inferior à expectativa de ganho resultante de seu julgamento, considerando, nessa equação, a probabilidade de êxito.

Desse modo, a responsabilização financeira representada pela condenação sucumbencial é relevante sob a perspectiva da teoria do risco, denotando a importância da aferição do valor do proveito econômico pretendido pelas partes com a demanda.

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: “Ações antiexacionais” e “Impugnação, emenda ou correção do valor da causa”.

A partir dos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando os referidos Regex, foram identificados 30.219 processos em que houve impugnação, emenda ou correção do valor da causa.

A equipe também promoveu raspagem de dados na base do DataJud, especialmente com relação aos valores atribuídos à causa e ao benefício econômico. As informações obtidas, porém, não foram suficientes para apresentar respostas satisfatórias às respectivas perguntas.

PERGUNTA 64 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS. LIMINARES

- **Qual o percentual de liminares deferidas em primeira instância em demandas antiexacionais? Entre os processos em que houve deferimento de liminar, quais os valores discutidos?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido anteriormente, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Ações antiexacionais" e "Deferimento de liminar".

A partir dos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando os referidos Regex, foram identificadas 1.639.556 ações antiexacionais. Do total de medidas judiciais consideradas na raspagem, a equipe identificou o deferimento de tutela liminar em primeira instância em 12% das medidas judiciais, assim consideradas aquelas correspondentes às raspagens do Regex "Deferimento de liminar".

O método quantitativo também considerou os dados cadastrados no sistema DataJud, filtrados pelas seguintes Classes e Movimentos.

Classes:

"1107 – Procedimento de Conhecimento"
"1118 – Embargos à Execução Fiscal"
"12133 – Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência"
"120 – Mandado de Segurança Cível" "119 – Mandado de Segurança Coletivo"

Movimentos:

339 – Concedida a Medida Liminar
829 – Concedida em parte a liminar

As Classes e os Movimentos selecionados foram restritos ao primeiro grau de jurisdição (G1), sendo buscado o valor mínimo, máximo e desvio-padrão das causas identificadas.

O valor médio atribuído às causas nos casos em que concedida a tutela liminar em ação antiexacional foi identificado, com base nesse método, nos seguintes valores: R$ 158.093,21 para os Tribunais de Justiça dos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Sergipe, R$ 9.262,25 para o Tribunal de Justiça do Tocantins e para os Tribunais Regionais Federais da 1ª e da 2ª Regiões, e R$ 244.501,74 para o Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

A equipe entende que os resultados são insatisfatórios, seja porque alguns valores são excessivamente altos como valor médio, seja por parecer muito improvável que diferentes Tribunais tenham exatamente os mesmos valores médios. Assim, a equipe reputa que as informações obtidas são insuficientes para apresentar respostas satisfatórias.

PERGUNTA 65 – JUDICIALIZAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE FISCOS E CONTRIBUINTES

- **Qual o percentual de ações judiciais que dizem respeito à relação entre Fisco e contribuintes atinentes à administração tributária, sem envolver discussão direta a respeito do crédito tributário, tais como medidas judiciais relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos e formulação de pedidos pela LAI. Não foram definidas entrevistas.

Com relação aos pedidos LAI, as Procuradorias-Gerais da Fazenda Nacional, do Estado de Sergipe, do Estado do Rio de Janeiro e do Estado de Roraima, informaram que não dispõem do dado na forma solicitada.

A Procuradoria-Geral do Município de Maceió informou que as ações judiciais que dizem respeito à relação entre Fisco e contribuintes atinentes à administração tributária, sem envolver discussão direta a respeito do crédito tributário, correspondem a 5% das medidas judiciais, não tendo, contudo, apresentado os critérios e as bases considerados no cálculo do referido percentual.

Os Tribunais Regionais Federais da 2ª, 3ª e 4ª Regiões também responderam aos pedidos de acesso à informação transmitidos, tendo fornecidos os dados apresentados na Tabela 151.

Tabela 151: Respostas detalhadas à pergunta 65 recebidas via LAI do TRF2

TRF 2	
Tema	**Percentual**
CND/Certidão Negativa de Débito	13,60%
Expedição de Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa	9,50%
Cadastro de Inadimplentes – CADIN	4,50%
Expedição de CND	4,50%
Depósito judicial	3,20%
CNPJ/Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas	2%
Liberação de mercadorias	1,80%
Certificado de Regularidade – FGTS	1,80%
CPF/Cadastro de Pessoas Físicas	1,60%
Arrolamento de bens	1,60%
Perdimento de bens	1,10%
Depósito prévio ao recurso administrativo	0,90%
Autorização para Impressão de Documentos Fiscais – AIDF	0,50%
Sigilo Fiscal	0,30%
Responsabilidade tributária	0,30%
Liberação de Veículo Apreendido	0,20%
Carta de fiança	0,20%
Obrigação Acessória	0,10%
Quebra de Sigilo Bancário	0,10%
Total	**47,8%**

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Os temas "DIMOB/Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias" e "Despacho de Citação" constavam na planilha apresentada pelo TRF2 com o número de ocorrências zerado.

Com relação ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, foi fornecida planilha com a relação de processos em matéria tributária em tramitação, excluídos os correspondentes à hierarquia "Crédito tributário". Tendo em vista que, por sua nomenclatura, alguns temas constantes na planilha são relativos à discussão direta sobre o crédito tributário, os pesquisadores selecionaram os temas apresentados na Tabela 152 para a presente resposta.

Tabela 152: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TRF3

TRF 3	
Tema	**Percentual**
Liberação de mercadorias	0,03%
Competência da Justiça Federal	0,03%
CNPJ/Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas	0,02%
Cadastro de Inadimplentes - CADIN	0,01%
Liberação de Veículo Apreendido	0,01%
CPF/Cadastro de Pessoas Físicas	0,01%
Conselhos Regionais de Fiscalização Profissional e Afins	0,01%
Total	**0,12%**

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Os temas "Sigilo Fiscal", "Depósito Prévio ao Recurso Administrativo", "Depósito", "Liberação de Conta", "Quebra de Sigilo Bancário", Recursos Administrativos", "Obrigação Acessória" e "Quebra de Sigilo Bancário/Fiscal/Telefônico" constavam na planilha apresentada pelo TRF3 com o número de ocorrências zerado.

Tabela 153: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TRF4

TRF 4	
Tema	**Percentual**
Ações relativas à Administração tributária	12,7%

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Com relação ao percentual apresentado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o TRF informou que foram considerados como administração tributária os seguintes assuntos: Limitações ao Poder de Tributar (Imunidade e Isenção), Obrigação Tributária (DIMOB/Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias, Obrigação Acessória, CNPJ/Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, CPF/Cadastro de Pessoas Físicas), Procedimentos Fiscais (Autorização para Impressão de Documentos Fiscais – AIDF, Cadastro de Inadimplentes – CADIN, Levantamento de depósito, Liberação de mercadorias, Liberação de Veículo Apreendido, Quebra de Sigilo Bancário, Sigilo Fiscal, Perdimento de Bens).

Tendo em vista que os percentuais não foram apresentados de forma segregada por tema, não foi possível restringir a análise aos temas que não tratam diretamente da discussão sobre o crédito tributário.

No âmbito subnacional, foram apresentadas informações pelos Tribunais de Justiça dos Estados do Amazonas, Roraima, Pará, do Distrito Federal, do Rio Grande do Sul, Mato Grosso, Rondônia, Minas Gerais e Sergipe, consolidadas nas Tabelas 154 a 159.

Tabela 154: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJPA

TJPA	
Tema	**Percentual**
Liberação de mercadorias	0,13%
Levantamento de depósito	0,07%
Cadastro de Inadimplentes - CADIN	0,07%
Autorização para Impressão de Documentos Fiscais – AIDF	0,06%
Liberação de Veículo Apreendido	0,06%
Quebra de Sigilo Bancário	0,03%
Perdimento de Bens	0,02%
Total	**0,44%**

*Entre 31/5/2011 e 31/5/2021.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 155: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJAM

TJAM		
Tema	**Código**	**Processos**
Cadastro de Inadimplentes – CADIN	6026	64
Levantamento de depósito	6025	30
Liberação de mercadorias	6024	26
Expedição de Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa	6001	24
Obrigação Acessória	5985	11
Depósito Judicial	10543	8
Expedição de CND	6000	6
Liberação de Veículo Apreendido	6028	4
Certificado de Regularidade – FGTS	6002	3
CNPJ/Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas	5983	3
Total		**179**

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Os temas “CND/Certidão Negativa de Débito”, “Procedimentos Fiscais” e “Depósito Prévio ao Recurso Administrativo” constavam na planilha apresentada pelo TJAM com o número de ocorrências zerado.

Tabela 156: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJRR

TJRR		
Tema	Código	Percentual
Cadastro de Inadimplentes – CADIN	6026	82,21%
CND/Certidão Negativa de Débito	5999	1,23%
Arrolamento de bens	6020	0,85%
Liberação de mercadorias	6024	0,85%
Liberação de Veículo Apreendido	6028	0,57%
Expedição de CND	6000	0,57%
Quebra de sigilo bancário	10560	0,28%
CPF/Cadastro de pessoas físicas	5984	0,28%
Levantamento de depósito	6025	0,28%
Perdimento de bens	6029	0,19%
Obrigação acessória	5985	0,19%
Expedição de certidão positiva de débito com efeito de negativa	6001	0,19%
Certificado de regularidade – FGTS	6002	0,09%
Autorização para impressão de documentos fiscais	6027	0,09%
Depósito judicial	10543	0,09%
Total		**87,96%**

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 157: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJRS

TJRS		
Tema	Código	Percentual
Procedimentos Fiscais	6021	38%
Autorização para Impressão de Documentos Fiscais - AIDF	6027	4%
Cadastro de Inadimplentes – CADIN	6026	3%
Expedição de Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa	6001	2%
CND/Certidão Negativa de Débito	5999	1%
Depósito Judicial	10543	1%
Expedição de CND	6000	1%
Arrolamento de Bens	6020	1%
Total		**65%**

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Os temas “Depósito Prévio ao Recurso Administrativo”, “CNPJ/Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas”, “Sigilo Fiscal”, “CPF/Cadastro de Pessoas Físicas”, “Quebra de Sigilo Bancário”, Recursos Administrativos”, “Obrigação Acessória” e “Certificado de Regularidade – FGTS” constavam na planilha apresentada pelo TJRS com o número de ocorrências zerado.

Tabela 158: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJMT

TJMT		
Tema	**Código**	**Processos**
Liberação de mercadorias	6024	5932
Liberação de veículo apreendido	6028	1860
Cadastro de Inadimplentes – CADIN	6026	874
Autorização para impressão de documentos fiscais – AIDF	6027	512
Procedimentos fiscais	6021	133
Levantamento de depósito	6025	60
Quebra de sigilo bancário	10560	48
Perdimento de bens	6029	40

**As informações fornecidas pelo TJMT correspondem ao período entre 2015 e 2021. O tribunal forneceu os números de processos por assunto, contudo não foram disponibilizadas as informações sobre o total de processos.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 159: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI do TJMG

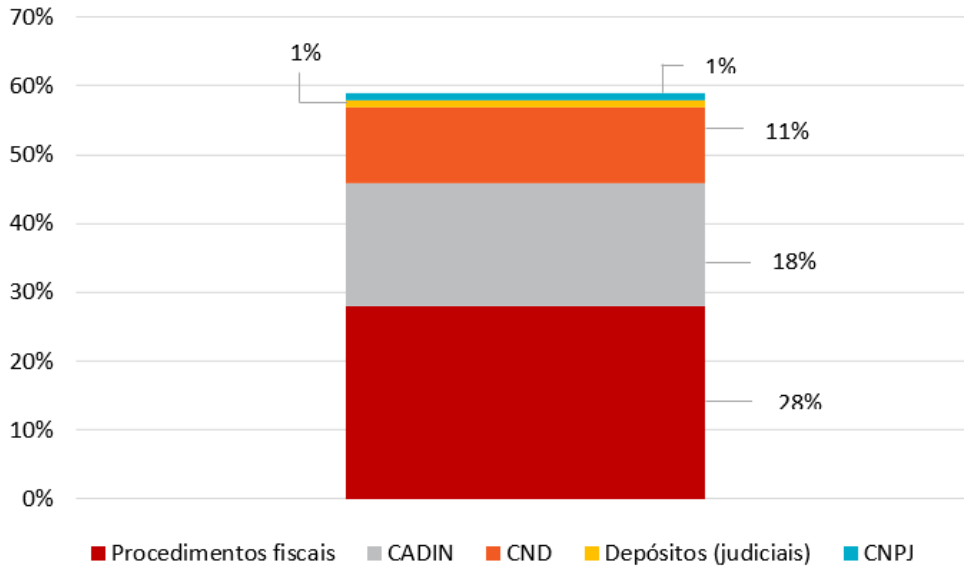
TJMG		
Tema	**Código**	**Percentual**
Perdimento de Bens	6029	0,43%
CNPJ/Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas	5983	0,24%
CPF/Cadastro de Pessoas Físicas	5984	0,20%
Procedimentos Fiscais	6021	0,17%
Arrolamento de Bens	6020	0,10%
Levantamento de depósito	6025	0,09%
Liberação de Veículo Apreendido	6028	0,06%
Cadastro de Inadimplentes – CADIN	6026	0,04%
Autorização para Impressão de Documentos Fiscais - AIDF	6027	0,04%
Quebra de Sigilo Bancário	10560	0,02%
Depósito Prévio ao Recurso Administrativo	6019	0,01%
Liberação de mercadorias	6024	0,01%
Sigilo Fiscal	6022	0,01%
Total		**1,42%**

*As informações fornecidas pelo TJMG correspondem ao período entre 31/5/2011 e 31/5/2021.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Considerando os temas apresentados em percentuais pelos Tribunais, a equipe identificou os cinco[68] principais em discussão que não envolvam diretamente o crédito tributário, conforme Figura 60.

68

Figura 60 – Temas mais recorrentes – LAI



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

O TJDFT, o TJSE e o TJRO apresentaram informações sobre o estoque de processos tributários em sua jurisdição, sem a segregação entre processos que envolvam discussão direta sobre o crédito tributário e que não envolvam. Por esse motivo, os dados fornecidos pelos referidos tribunais não foram considerados na resposta à pergunta 65.

No âmbito das Procuradorias, foram recebidas as respostas aos pedidos LAI da PGFN, da PGE/SE, da PGE/RJ, da PGE/RR e da PGM/Maceió.

Tabela 160: Respostas detalhadas à pergunta 62 recebidas via LAI das Procuradorias

Órgão	Resposta
PGFN	"A PGFN não dispõe do dado na forma solicitada. Para responder em termos percentuais, seria necessário conhecer o universo total de ações judiciais que dizem respeito à relação entre Fisco e contribuintes, sendo certo, por outro lado, que os dados sobre processos judiciais e sobre as partes envolvidas são custodiados pelo Poder Judiciário. Enquanto órgão da Advocacia Pública e dentro de suas limitações institucionais, a PGFN organiza informações, que lhes sejam úteis, dos processos judiciais em que atua, muitas vezes a partir de registros manuais realizados por Procuradores e servidores nas suas diversas projeções para fins de mapeamento de teses envolvendo questões de direito com maior repercussão no seu contencioso judicial. Em regra, a ausência de renovação de certidão ou a liberação de mercadorias, quando veiculadas nos processos judiciais, estão relacionadas a questões fáticas ou são apresentados como pedidos acessórios vinculados a outras controvérsias jurídicas principais. Assim, no monitoramento temático realizado pelas projeções da PGFN, essas questões tendem a não ser registradas como as principais matérias debatidas nos processos judiciais."
PGE/SE	"Não temos as informações solicitadas."
PGE/RJ	"Diante da implantação de seu novo sistema de acompanhamento eletrônico de processos (PGEDIGITAL), a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro ainda não tem os dados acima contabilizados em sua totalidade."
PGE/RR	"A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada."
PGM/Maceió	"Cerca de 5% das ações."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram o seguinte Regex: "Ações judiciais que não envolvam discussão direta sobre crédito tributário".

A partir dos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando-se o referido Regex, foram identificados 125.302 processos que dizem respeito à relação entre Fisco e contribuintes atinentes à administração tributária, sem envolver discussão direta a respeito do crédito tributário.

O método quantitativo também considerou os dados cadastrados no sistema DataJud, filtrados pelos seguintes assuntos: "6021 – Procedimentos Fiscais", "6027 – Autorização para Impressão de Documentos Fiscais – AIDF", "6026 – Cadastro de Inadimplentes – CADIN", "6025 – Levantamento de depósito", "6024 – Liberação de mercadorias", "6028 – Liberação de Veículo Apreendido", "6029 – Perdimento de Bens", "10560 – Quebra de Sigilo Bancário", "6022 – Sigilo Fiscal", "6018 – Processo Administrativo Fiscal", "6020 – Arrolamento de Bens" e "6019 – Depósito Prévio ao Recurso Administrativo".

A partir dessa busca, foram identificadas 263.495 medidas judiciais, segregadas conforme a Tabela 161.

Tabela 161: Temas mais recorrentes nos processos que não discutem diretamente o crédito tributário - DATAJUD

Código	Tema	Percentual
6021	Procedimentos Fiscais	16%
6027	Autorização para Impressão de Documentos Fiscais - AIDF	3%
6026	Cadastro de Inadimplentes – CADIN	10%
6025	Levantamento de depósito	8%
6024	Liberação de mercadorias	12%
6028	Liberação de Veículo Apreendido	12%
6029	Perdimento de Bens	5%
10560	Quebra de Sigilo Bancário	1%
6022	Sigilo Fiscal	6%
6018	Processo Administrativo Fiscal	7%
6020	Arrolamento de Bens	18%
6019	Depósito Prévio ao Recurso Administrativo	1%

Fonte: Elaboração própria, com dados extraídos do DataJud (2021).

PERGUNTA 66 – RELAÇÃO ENTRE TEMPO E VALOR DAS DISCUSSÕES JUDICIAIS

- **Qual a variação percentual do valor médio em discussão judicial para a mesma tese, por ocasião do ajuizamento das primeiras demandas, e quando ela teve repercussão judicial reconhecida?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "Procuradorias", que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa.

Foram recebidas respostas aos pedidos LAI da PGFN, PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PGM/Maceió. As referidas Procuradorias informaram que não possuem os dados solicitados, conforme as respostas consolidadas no quadro abaixo.

Tabela 162: Respostas detalhadas à pergunta 66 recebidas via LAI

Órgão	Resposta
PGFN	"A PGFN não dispõe dessa informação."
PGE/SE	"Não temos as informações acerca da referida questão."
PGE/RJ	"Não há dados disponíveis para os itens acima."
PGE/RR	"A PGE/RR não conta com um sistema de gestão processual, o que inviabiliza a elaboração de relatório contendo a informação acima solicitada."
PGM/Maceió	"Não possuímos dados suficientes para responder o presente questionamento."

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Como se vê, as informações obtidas são insuficientes para responder à questão formulada.

PERGUNTA 67 – MANDADO DE SEGURANÇA NO CURSO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO

- **Qual o percentual de utilização de mandados de segurança no curso do processo administrativo tributário, interrompendo ou modificando o seu fluxo ordinário de tramitação?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar, inicialmente, métodos quantitativos e formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

Os pedidos LAI referentes a essa pergunta foram enviados para o grupo de destinatários "CARF", "TIT/SP" e "CMT/SP".

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas

como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram o seguinte Regex: “MS sobre processo administrativo em andamento”.

A partir dos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando o referido Regex, foram identificados 2.099.430 mandados de segurança impetrados no curso de processo administrativo tributário.

O método quantitativo também considerou os dados cadastrados no sistema DataJud. O primeiro filtro utilizado foi a classe "Mandado de Segurança (120)", com base no qual foram identificados 430.281 mandados de segurança. A classe "Mandado de Segurança (120)" foi combinada com o assunto "Processo Administrativo Fiscal (6018)", resultando em 1.026 processos, número significativamente inferior ao obtido via Regex.

Diante da insuficiência de informações obtidas pelos métodos quantitativos, ambos focados nos dados produzidos na esfera judicial, a equipe reavaliou a abordagem e decidiu fazer perguntas, via LAI, diretamente a três tribunais administrativos: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e Conselho Municipal de Tributos – Prefeitura Municipal de São Paulo, selecionados como base amostral, por serem o único (Carf) e os maiores tribunais administrativos dos respectivos grupos de entes federativos (TIT, entre os Estados e o DF; e CMT, entre os municípios).

Foram recebidas respostas aos pedidos LAI do CARF, TIT e CMT, consolidadas na Tabela 163.

Tabela 163: Respostas detalhadas à pergunta 67 recebidas via LAI

Órgão	Resposta
CARF	“Em atenção à sua solicitação sobre o percentual de processos que teve seu fluxo ordinário de tramitação interrompido ou modificado em razão de ordem judicial proferida em mandado de segurança, informamos que o percentual referido é de 0,071%.”
TIT	“Temos a informar que casos da espécie são raros, percentualmente irrelevantes.”
CMT	“Esclarecemos que não temos dados consolidados referentes ao assunto, para responder à demanda solicitada.”

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

PERGUNTA 68 – MANDADOS DE SEGURANÇA IMPETRADOS POR PESSOAS JURÍDICAS

- **Qual o percentual de mandados de segurança impetrados por pessoas jurídicas? Entre as pessoas jurídicas, qual o percentual de mandados de segurança impetrados por microempresas (ME) ou empresas de pequeno porte (EPP)?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Mandado de Segurança", "PJ no polo ativo em MS", "ME ou EPP polo ativo".

A partir dos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando-se o referido Regex, foram identificados 345.000 mandados de segurança.

Do total de medidas judiciais consideradas na raspagem, foram identificados 45,8% de processos impetrados por pessoas jurídicas, e 35,9% impetrados por ME ou EPP.

Os Regex "ME ou EPP polo ativo" e "Mandado de Segurança" foram combinados, dando origem a uma nova variável que capta os resultados das raspagens dos referidos Regex quando ambos estiverem presentes de forma simultânea em uma decisão. Assim, a nova variável permitiu a identificação dos mandados de segurança impetrados por empresa ME ou EPP, que representam 78,34% das demandas ajuizadas por pessoas jurídicas.

PERGUNTA 69 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS AJUIZADAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO

- **Qual o percentual de ações ajuizadas por contribuintes domiciliados em outras unidades da Federação? Existe algum controle a respeito da existência de ajuizamento simultâneo de demandas idênticas em diferentes unidades da Federação?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar pedidos pela LAI. Não foram definidos métodos quantitativos ou entrevistas.

As perguntas formuladas pela LAI foram enviadas aos Tribunais e PGFN pela equipe do CNJ e, até a data de elaboração deste relatório, foram recebidas as respostas aos pedidos de acesso à informação direcionados aos Tribunais Regionais Federais das 2ª, 3ª e 4ª Regiões, apresentadas na Tabela 164.

Tabela 164: Respostas detalhadas à pergunta 69 recebidas via LAI

Tribunal	Percentual de ações ajuizadas por contribuintes domiciliados em outras unidades da Federação	Controle de eventuais litispendências em diferentes unidades da Federação
TRF2	3,8%	Não há controle de litispendência entre bases do RJ e do ES do e-proc
TRF3	1,82% (calculado com base na identificação de réus domiciliados em outra unidade da Federação)	O sistema PJE identifica possíveis prevenções com base nos critérios "assunto" e "partes". A resposta ao pedido LAI não esclarece se o sistema considera processos em outras unidades da federação.
TRF4	1º grau: 95,8% 2º grau: 99,8% Sem informação: 4,2% UF de origem: 0,2%	Não informado

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Não há, nas respostas fornecidas pelos Tribunais Regionais Federais da 1ª, 2ª e 4ª Regiões, esclarecimentos adicionais sobre os critérios e bases consideradas para o cálculo dos percentuais da Tabela 164.

A ausência de informações adicionais sobre os dados e a metodologia prejudica a análise aprofundada dos dados, inclusive mediante a comparação entre os resultados apresentados pelos Tribunais.

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

A PGFN informou, em resposta ao pedido de acesso à informação, que em análise recente, ainda em fase de conclusão, e formulada com base em uma amostra de 3.726 processos autuados em 2020 na Seção Judiciária do Distrito Federal nas classes "Mandado de Segurança" e "Procedimento Comum", ajuizados contra a Fazenda Nacional, foi constatado que 2.386 processos — 64,04% do total de processos — foram propostos por pessoas físicas ou jurídicas com endereços cadastrais em outras unidades da Federação.

Esse percentual comparativamente alto se justifica pela previsão constitucional, expressa no art. 109, § 2º, que autoriza aos jurisdicionados ajuizarem ações contra a União, alternativamente, "na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou, ainda, no Distrito Federal".

PERGUNTA 70 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS EM JUIZADOS ESPECIAIS. RÉUS E VALORES

- **Qual o volume de ações antiexacionais propostas nos últimos anos em tramitação nos juizados especiais? Qual o percentual de processos por réu (administração direta, administração indireta, conselhos profissionais etc.)? Quais os valores discutidos nesses processos?**

Os pesquisadores esclarecem que, para responder a essa pergunta, definiram o período entre 2011 e 2021 como marco temporal para representar os "últimos anos". Além disso, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

A partir dos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando o referido Regex, foram identificadas 1.639.556 medidas antiexacionais, sendo 295.295 correspondentes a processos em trâmite nos Juizados Especiais.

Do total de medidas judiciais consideradas na raspagem, foram identificados 168.599 processos correspondentes ao Regex "União polo passivo" e 1.730 ao Regex “Conselhos de classe”.

Com base nesses resultados, a equipe reavaliou a abordagem e promoveu raspagem de dados na base do DataJud. As informações obtidas, porém, não são suficientes para apresentar respostas satisfatórias à pergunta.

PERGUNTA 71 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS. ÊXITO DOS CONTRIBUINTES E RESPECTIVOS RÉUS

- **Qual a taxa de êxito dos contribuintes nas ações antiexacionais movidas em face dos diferentes réus (administração direta, administração indireta, conselhos profissionais etc.)?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Foram considerados nessa etapa os seguintes Regex: "Ações antiexacionais", "procedência primeira instância", "União polo passivo", "Estados polo passivo", "Municípios polo passivo" e "Conselhos de classe polo passivo".

Com base nos resultados preliminares obtidos a partir da combinação dos referidos Regex, a equipe reavaliou a abordagem e promoveu raspagem de dados na base do DataJud. As informações obtidas, porém, não são suficientes para responder à pergunta.

PERGUNTA 72 – OBSERVÂNCIA DE PRECEDENTES PELAS INSTÂNCIAS INFERIORES

- **Qual a recorrência de processos em que as partes alegam não observância de precedentes pelas instâncias inferiores?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido, reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram o seguinte Regex: "Não observância de precedentes pelas instâncias inferiores".

A partir dos resultados parciais obtidos nas raspagens em que se utilizou o referido Regex, foram identificados 12.933 processos que tratam da não observância de precedentes pelas instâncias inferiores.

PERGUNTA 73 – CONFIRMAÇÃO OU MODIFICAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS PELO JUDICIÁRIO

- **Qual o percentual de confirmação e de modificação de decisões do contencioso administrativo tributário pelos órgãos do Poder Judiciário?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar métodos quantitativos, sem formulação de pedidos pela LAI ou entrevistas.

O método de pesquisa quantitativo ocorreu, como descrito na introdução deste relatório, pela escolha de palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. A equipe, como esclarecido anteriormente,

reuniu-se diversas vezes para discutir a eleição dos termos de busca a serem empregados.

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Regex de contencioso administrativo" e "Ações antiexacionais".

Após os debates com a equipe do CNJ, e considerando a impossibilidade de identificar o resultado final da demanda com base nos métodos selecionados para a realização da pesquisa, propõe-se como corte metodológico a análise das decisões proferidas em primeira instância judicial e adotam-se os fundamentos e conclusões da resposta fornecida à questão 20 deste relatório.

PERGUNTA 74 – JUDICIALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – BRASIL E OUTROS PAÍSES

- **Em comparação com modelos de recuperação de créditos tributários estrangeiros, o quão judicializado é o procedimento brasileiro?**

Para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar entrevistas feitas a empresas transnacionais.

Na planilha "Metodologia", na aba "Divisão", é possível verificar que, para responder a essa pergunta, a equipe definiu utilizar como método de coleta de dados a realização de entrevistas (coluna J). Não foram definidos métodos quantitativos (coluna F) ou a formulação de pedidos pela LAI (coluna G).

Os formulários de entrevista, conforme esclarecido, foram enviados aos respectivos destinatários pela equipe do CNJ. As respostas fornecidas estão descritas nas Tabelas 165 e 166.

Tabela 165: Respostas detalhadas à pergunta 75 recebidas das empresas transacionais – Montante em discussão

Empresas	Percentual dos valores envolvidos nos litígios tributários em relação ao faturamento anual da empresa no Brasil e nos outros países em que atua	
	Brasil	Outros países
A	Aproximadamente 25% (pré-pandemia)	Aproximadamente 10%
B	20%	0
C	4%	América do Sul: 1%, considerando todos os países
D	247%* (dez/20)	3%* (dez/20)
E	11%	0
F	35%	6% (14 países)
Percentual médio	**57%**	**3%**

* Não considerados os valores classificados como remoto. Processos administrativos e judiciais.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de entrevistas (2021).

Tabela 166: Respostas detalhadas à pergunta 75 recebidas das empresas transacionais – Número de processos

Empresas	Número de processos tributários no Brasil e em outros países em que atua	
	Brasil	Outros países
A	75% do valor em discussão 90% dos processos	25% do valor em discussão 10% dos processos
B	2077	0
C	Média de 405	América do Sul: média de 10 processos (considerando todos os países)
D	4634*	86*
E	1476	16 (14 países)
F	520	0
Percentual médio**	**99%**	**1%**

* Não considerados os valores classificados como remoto. Processos administrativos e judiciais.
**Calculado com base nos dados fornecidos em percentual.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de entrevistas (2021).

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

Ademais, como demonstrado no relatório "Contencioso Administrativo Tributário Federal: uma análise comparativa entre Brasil e sete países" (VASCONCELOS et al, 2021), entre os oito países comparados[69], apenas Brasil e Espanha não estruturaram de maneira suficiente meios alternativos de solução de disputas tributárias.

A pesquisa foi desenvolvida no primeiro trimestre de 2021, buscando traçar um retrato dos meios alternativos de soluções de disputas tributárias à época em vigor nos seguintes países: Alemanha, Argentina, Espanha, Estados Unidos, França, Itália e Portugal.

O relatório conclusivo da pesquisa contém achados sobre iniciativas positivas estruturadas em tais países, a exemplo das seguintes:

> Na Argentina, foi instituído o acordo voluntário conclusivo "CVA", de iniciativa do Fisco, previamente à instauração do litígio. O CVA pressupõe a criação de um órgão colegiado de conciliação composto por fiscais, ao qual caberá a elaboração de relatório detalhado recomendando a solução conciliatória ou sua rejeição.
>
> Assim como a Argentina, Alemanha, França, Itália e Estados Unidos também apresentam medidas voltadas a possibilitar a autorregularização pelos contribuintes em etapa prévia à formalização do auto de infração, sendo possível a realização de reuniões entre Administração tributária e contribuinte e, ou, a apresentação de defesa preliminar com as razões para a não constituição do crédito (VASCONCELOS et al, 2021).

69 Alemanha, Argentina, Brasil, Espanha, França, Itália, Estados Unidos e Portugal.

Embora tenham sido identificadas, na presente pesquisa, iniciativas relevantes também no Brasil (em especial a realização de negócios jurídicos processuais, transação e conciliação no âmbito de algumas Procuradorias fazendárias, como descrito na Tabela 37), os pesquisadores esclarecem que, de forma isolada e sem sistematização e integração entre os órgãos da Administração tributária, tais mecanismos ainda são incipientes para o enfrentamento do elevado contencioso tributário identificado no País, além de serem concentrados, atualmente, em créditos já inscritos em dívida ativa (e, portanto, decorrentes de litígios já formados).

ENTREVISTAS COM MAGISTRADOS(AS)

Fruto da constante colaboração do CNJ, a pesquisa teve seu escopo ampliado para coletar percepções dos(as) magistrados(as) acerca do contencioso judicial tributário brasileiro.

O CNJ enviou ofícios com questionário de entrevista à Associação dos Juízes Federais do Brasil (AJUFE) e à Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB), e foram recebidas cinco respostas:

- Regina Helena Costa, Ministra do Superior Tribunal de Justiça;
- Eduardo Assis, Juiz Federal da Subseção Judiciária de Gurupi/TO;
- Ricardo Nüske, Juiz Federal da 13ª Vara Federal de Porto Alegre;
- Celso Araújo Santos, Juiz Federal Substituto, Justiça Federal do Rio de Janeiro;
- Jairo da Silva Pinto, Juiz Federal, Justiça Federal de São Paulo.

A seguir, detalham-se as respostas recebidas para cada um dos questionamentos feitos aos(às) magistrados(as), conforme Figuras 61 e 62, Tabelas 167 e 168.

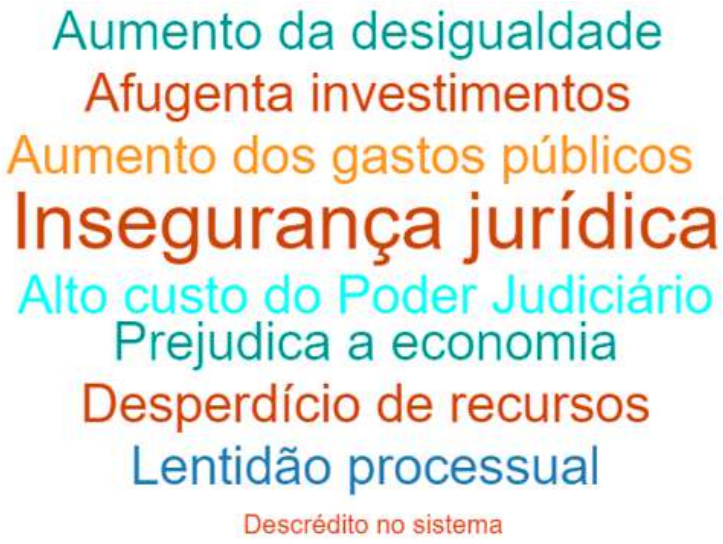
1) Na percepção de V. Exa., quais as principais causas do elevado contencioso tributário brasileiro?

Figura 61 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados(as) sobre as causas do elevado contencioso tributário brasileiro

Fonte: Elaboração própria, a partir de percepções extraídas de entrevistas com magistrados(as) (2021).

Na percepção de V. Exa., quais os principais impactos negativos ao país e, especificamente no âmbito da função jurisdicional, do elevado contencioso tributário?

Figura 62 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados sobre os impactos negativos do elevado contencioso tributário brasileiro ao país



Fonte: Elaboração própria, a partir de percepções extraídas de entrevistas com magistrados(as) (2021).

V. Exa. tem conhecimento de iniciativas bem-sucedidas do Poder Judiciário para redução do contencioso tributário?

Tabela 167: Percepção dos magistrados entrevistados sobre iniciativas bem-sucedidas do Poder Judiciário para redução do contencioso tributário

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

Fonte: Elaboração própria, a partir de percepções extraídas de entrevistas com magistrados(as) (2021).

2) Na percepção de V. Exa., quais seriam possíveis soluções para o elevado contencioso tributário brasileiro?

Tabela 168: Percepção dos magistrados entrevistados sobre possíveis soluções para o elevado contencioso tributário brasileiro

Respostas detalhadas	
Magistrado	**Resposta**
Regina Helena Costa	"Estimular a educação tributária; ampliar as possibilidades de composição de litígios, simplificar os encargos dos contribuintes".
Eduardo Assis	"Adoção pela RFB de medidas de 'Disclosure' junto aos contribuintes. Maior agilidade nos lançamentos. Uniformidade na atuação das delegacias fiscais da RFB. Maior Poder administrativo à RFB e PGFN para bloqueios em situações de ilícitos fiscais e ocultação de bens. Incremento das medidas de transação fiscal e não mais ter parcelamentos extraordinários".
Ricardo Nüske	"Maior agilidade na fase de cumprimento de sentenças; a ausência de sucumbência da União no cumprimento de sentença eleva o número de impugnações e atrasa o arquivamento dos processos; Especial atenção com a força de trabalho das unidades judiciais leva a uma otimização de resultados; Especial atenção com o saneamento das ações que adentram no Judiciário, especialmente no âmbito das ações de juizado; atenção especial com o cumprimento das decisões das ações coletivas. Adotar um procedimento de harmonização das matérias tributárias com encaminhamento de assunto pelos juízes(as) federais as unidades da OAB para buscar adequações no âmbito da SRF buscando reduzir a litigiosidade".
Celso Araújo Santos	"Simplificar a legislação tributária; aumentar os custos do processo; impedir o pagamento de honorários de sucumbência a advogados e procuradores, que devem receber apenas os honorários contratuais (ou os vencimentos, no caso de procuradores); exigência de prévio requerimento administrativo pelo Judiciário; estabilização da jurisprudência".
Jairo da Silva Pinto	"Simplificação do Sistema Tributário; redução da carga tributária; incentivo à conciliação extraprocessual".

Fonte: Elaboração própria, a partir de percepções extraídas de entrevistas com magistrados(as) (2021).

7. CONCLUSÕES

Após a coleta de dados e as respostas às perguntas, são expostas a seguir as conclusões acerca das hipóteses investigadas:

HIPÓTESE 1 – FLUXO E ETAPAS DE TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS TRIBUTÁRIOS

A análise do fluxo e das etapas de tramitação dos processos tributários existentes no sistema judicial brasileiro permite diagnosticar, ao menos parcialmente, as principais causas e constrangimentos que impactam a formação dos elevados estoques processuais, assim como, a demora nos tempos médios de prolação das decisões judiciais.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, a equipe definiu que seria necessário identificar fatores internos ao Poder Judiciário como possíveis causas para a formação do elevado contencioso e a morosidade judicial tributária. Cumpre registrar que a própria hipótese expressa uma relação de bicausalidade entre as variáveis dependentes (aquelas que serão explicadas), pois a formação de estoque pode ser tanto causa como consequência da morosidade (e vice-versa, evidentemente), tornando ainda mais desafiadora a constatação de causalidade.

Assim, buscou-se identificar dados relativos ao prazo de duração dos processos judiciais, à redundância em procedimentos do Poder Judiciário, aos instrumentos processuais ineficientes e aos incentivos ao litígio ou ausência de incentivos à composição amigável.

Foram analisadas diversas etapas de tramitação dos processos judiciais tributários, de modo a buscar verificar quais delas são mais céleres ou contribuem de modo mais significativo para a demora na solução dos litígios tributários. Assim, na resposta à **pergunta 29**, a equipe identificou que nas execuções fiscais o tempo médio de tramitação até o julgamento final, assim entendido como a data do trânsito em julgado, é de 771 dias. Foi verificado ainda o tempo médio de (i) 201 dias entre o ajuizamento e o despacho inicial, (ii) 508 dias entre o ajuizamento e a penhora e (iii) 218 dias entre a penhora e a expropriação dos bens.

Entre as etapas analisadas, na **pergunta 30**, a equipe buscou informações relativas a eficácia e tempo para realização da citação. A coleta de dados por meio de pedidos LAI encaminhados aos Tribunais indicou que os meios de citação mais utilizados são a citação pessoal (TRF4, TRF3, TJRO, TJSE) e a citação por carta (TJDFT, TJBA e TRF2). Constatou-se, ainda, que a citação pessoal é o meio de citação mais eficaz, com maior percentual de êxito em sua realização.

O fato de a citação pessoal ser a de maior efetividade não deve ser considerado como único fator para que seja priorizada em detrimento dos outros meios de citação, pois

essa modalidade é exigida pela lei para algumas Fazendas Públicas e implica custo com as diligências de oficial de justiça.

Ainda que esse dado revele uma oportunidade para aprimoramento do fluxo de trâmite processual dos processos tributários, ressalta-se que, com base nos dados obtidos, não é possível concluir que haja relação direta de causalidade entre os meios de citação utilizados e a demora na solução dos conflitos tributários. Ainda que possa existir essa correlação, há diversos outros fatores que o impactam, motivo pelo qual a equipe concluiu que a variável relativa a forma de citação não pode ser isoladamente avaliada como causa de aumento do contencioso judicial, sem que se considerem as demais variáveis analisadas neste relatório.

No âmbito das execuções fiscais, os dados apontam que a penhora de bens, uma das primeiras e principais etapas do processo de execução, é muito pouco eficaz. Em resposta à **pergunta 32**, a PGFN, em atenção ao pedido de informação via LAI, informou que apenas 0,5% das inscrições em dívida ativa da União está integralmente garantidas e, se considerado o valor exigido, apenas 12% do valor foi integralmente garantido. Tais constatações reforçam a necessidade de adoção de medidas prévias de monitoramento do patrimônio dos devedores e a utilização de outros mecanismos de cobrança não judicial, haja vista a constatação de que são poucos os mecanismos utilizados pelas administrações tributárias, em sua maioria consistentes em sanções, conforme destacado em resposta à **pergunta 49**, a partir de informações obtidas via LAI.

Os dados obtidos por Regex na **pergunta 35** revelam que os embargos à execução fiscal representam 5,4% dos processos judiciais tributários, dos quais 8,2% foram precedidos por exceção de pré-executividade. Portanto, indicam ser baixo o percentual de contribuintes que utilizam a exceção de pré-executividade antes dos embargos à execução fiscal, apesar da ausência de ônus que caracteriza esse meio de defesa, em que não há necessidade de prestação de garantia nem risco de honorários sucumbenciais. Assim, a pesquisa aponta para a conclusão de que a exceção não deve ser indicada como uma das etapas processuais mais relevantes para o congestionamento nem para o excesso de processos.

De todo modo, é significativo o percentual (8,2%) em que houve apresentação dos dois instrumentos processuais (exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal). Tal dado revela a repetição de atos processuais voltados à mesma finalidade. Além disso, por meio da utilização de Regex para a **pergunta 31** e para a **pergunta 35**, verificou-se que há parcial coincidência das matérias mais discutidas em exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal, o que indica que possa ser proposto aperfeiçoamento para se evitar a superposição de instrumentos processuais com o mesmo objeto. O conjunto desses fatores leva a crer que, com a ressalva da existência de regras distintas relativas à garantia do débito e aos ônus processuais, a unificação desses instrumentos processuais pode implicar a redução da repetição de atos processuais e, por conseguinte, reduzir o tempo de tramitação processual.

A pesquisa analisou, ainda, a etapa de redirecionamento da execução fiscal e o tempo para sua realização. Assim, na resposta à **pergunta 53**, considerando os dados obtidos por Regex, foi identificado o tempo médio global de 323 dias entre o ajuizamento e o redirecionamento da execução fiscal. Destaque-se que, em resposta a pedido formulado via LAI, a PGM de Belo Horizonte informou que o tempo entre o ajuizamento e o redirecionamento é variado, mas, em média, corresponde a três anos.

Na resposta à **pergunta 55**, o TRF3 informou que o tempo médio de tramitação dos Incidentes de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) ativos é de 1.035 dias. Entre os IDPJ sobrestados, a média é de 1.507 dias.

Verificou-se, ainda, se há um grande contingente de processos em que são realizadas perícias técnicas ou diligências complementares. Os dados obtidos para responder à **pergunta 34** por meio de Regex demonstram que foram realizadas perícias ou diligências em 9% dos processos tributários.

Ainda que o resultado revele a importância da realização de perícia para o julgamento das causas tributárias, avaliou-se, sob a perspectiva da hipótese sob análise, que não é possível concluir ser a perícia, isoladamente, uma causa da formação dos elevados estoques processuais com base nos dados obtidos.

Outro dado de extrema relevância foi obtido na resposta à **pergunta 33**, em que se constatou, mediante a utilização da busca por Regex, que houve expropriação de bens em apenas 2% das execuções fiscais. Foi identificado ainda que, entre os processos de execução fiscal, (iii) a decretação de indisponibilidade de bens ocorreu em 12,6% dos casos. Entre esses 12,6%, os resultados obtidos indicam (iv) que 9% das execuções fiscais são julgadas extintas pela satisfação do débito.

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

Considerando, ainda, a expressividade das execuções fiscais na composição do estoque processual no período abrangido pela pesquisa, pode-se concluir que o modelo de cobrança por execução fiscal é uma das causas do elevado contencioso judicial tributário.

A pesquisa abrangeu, ainda, a análise de ações antiexacionais e o tempo de tramitação médio de cada classe processual, constatando-se, como se observa nas respostas à **pergunta 56** e à **pergunta 61**, que o mandado de segurança é o tipo de ação antiexacional julgada mais rapidamente.

Ainda entre as questões relacionadas ao fluxo dos processos tributários, na resposta à **pergunta 69**, via LAI, a equipe obteve informação da PGFN de que “em análise recente, ainda em fase de conclusão, e formulada com base em uma amostra de 3.726 processos autuados em 2020 na Seção Judiciária do Distrito Federal nas classes "Mandado de Segurança" e "Procedimento Comum", ajuizados contra a Fazenda Nacional, foi constatado que 2.386 processos — 64,04% do total — foram propostos por pessoas físicas ou jurídicas com endereços cadastrais em outras unidades da Federação. Esse percentual comparativamente alto se justifica pela previsão constitucional, expressa no art. 109, § 2º, que autoriza aos jurisdicionados ajuizarem ações contra a União, alternativamente, "na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou, ainda, no Distrito Federal". Tal circunstância, que ocorre também nas capitais dos estados, pode indicar um acúmulo de processos nesses locais e ocasionar atraso na tramitação processual. Por outro lado, tal regra permite, por exemplo, que, em relação a tributos apurados de forma descentralizada, os contribuintes que tenham diversos estabelecimentos ajuízem uma única ação na capital, evitando a indesejada multiplicação de processos sobre a mesma matéria.

HIPÓTESE 2 – ELABORAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

É possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária. A falta de orientação dos contribuintes por parte da administração quanto à interpretação que esta faz da norma tributária é um fator de origem de contencioso.

Para confirmar ou infirmar a hipótese ora tratada, a equipe avaliou ser necessário identificar fatores externos ao Poder Judiciário como possíveis causas para a formação do elevado contencioso judicial tributário.

Assim, buscou-se identificar processos originados de deficiências na execução de três funções exercidas pelas administrações tributárias (Fiscos e Procuradorias): elaboração, interpretação e aplicação das normas. Desse modo, foram reunidos dados relativos à: (i) transparência, (ii) responsividade, (iii) integração e racionalidade interna e entre diferentes instâncias administrativas, e (iv) adoção de comportamento cooperativo.

A associação positiva entre esses dados e a formação de estoques processuais indica a possível correlação entre as variáveis.

Inicialmente, buscou-se obter dados sobre as percepções de Fiscos e contribuintes no que diz respeito ao acesso às normas tributárias e interpretações conferidas a elas pelos órgãos da Administração tributária.

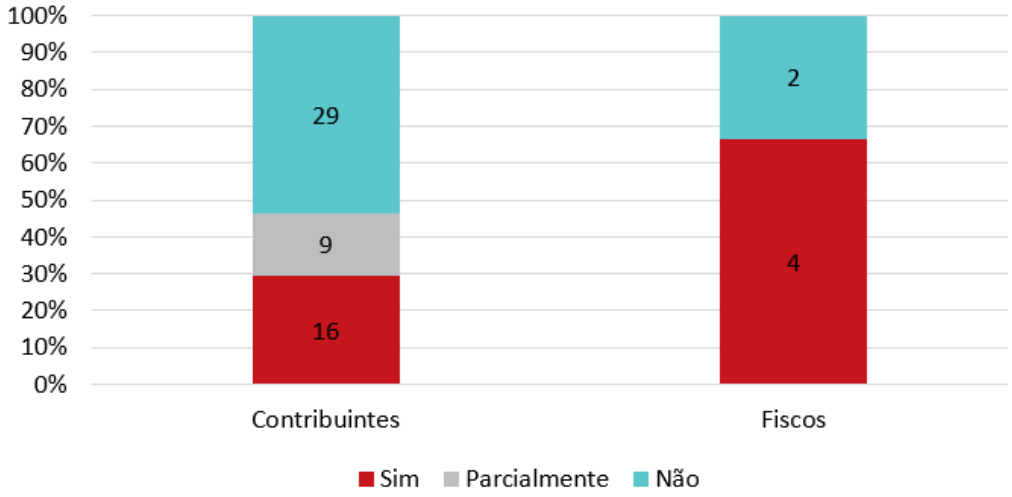
Assim, a **pergunta 5** pretendeu investigar se na percepção dos contribuintes os Fiscos e Procuradorias possuem um portal com acesso simples e amigável, em que concentram e atualizam as normas tributárias bem como os atos nos quais registram suas interpretações sobre essas normas.

As perguntas foram enviadas para os grupos “Fiscos” e “Contribuintes”, tendo sido obtidas 78 respostas. Entre as respostas, 68 foram apresentadas pelo grupo “Contribuintes”, das quais 14 foram consideradas inválidas pela equipe pelo fato de o respondente afirmar não saber a resposta ou apresentar resposta incompatível com a pergunta. Das respostas consideradas válidas, 29 entrevistados disseram “Não”, 16 “Sim” e 9 respostas foram classificadas como “Parcialmente verdadeiro”.

O grupo “Fisco”, por sua vez, registrou dez respostas. Considerando a multiplicidade de respostas apresentadas pela Sefaz/MT, foram consideradas como válidos seis retornos, dos quais quatro são positivos e dois negativos.

Como se infere da Figura 63, os Fiscos possuem percepção distinta em relação aos contribuintes quanto à acessibilidade e simplicidade de seus portais e às informações neles concentradas.

Figura 63 – Percepção dos Fiscos e contribuintes sobre os portais da administração tributária



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos em entrevistas (2021).

Ainda que se considere que as respostas "Parcialmente" possam ser englobadas nos resultados totalmente positivos, a conclusão permaneceria inalterada, uma vez que a percepção dos contribuintes, em sua maioria, é de que as administrações tributárias não possuem portais acessíveis e amigáveis em que concentram suas normas tributárias e a interpretação a elas conferidas.

Tais resultados dizem respeito à transparência dos órgãos da administração tributária. Dessa forma, a fim de aprofundar a investigação sobre a variável "transparência", e considerando que transparência está relacionada à **orientação**, a equipe associou à hipótese a **pergunta 6** da pesquisa.

Nessa pergunta, procurou-se obter dados sobre a adoção, pela administração tributária, de transparência ativa ou passiva, ou ainda a ausência de transparência, no que diz respeito exclusivamente aos atos preparatórios das normas e atos tributários, tais como como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade etc.

Conceitualmente, a transparência ativa ocorre quando o órgão público publiciza em sua página na internet tais documentos, independentemente de requerimento do contribuinte. A transparência passiva, por sua vez, é verificada nas hipóteses em que o contribuinte deve provocar os órgãos da administração tributária e formular pedido individual, sendo a resposta disponibilizada apenas a ele.

No que se refere a esse dado, em pergunta dirigida a 72 órgãos, entre Procuradorias e Fiscos, apenas 16 responderam à pergunta e, entre eles, somente três órgãos adotam transparência ativa, conforme a interpretação da equipe, quanto a atos preparatórios (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) das normas e atos tributários.

Seguem as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta (Tabelas 169 e 170).

Tabela 169: Transparência das Procuradorias quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

Procuradorias	
Transparência ativa	Transparência passiva
PGE/RR*	PGE/RR
PG/DF	PG/DF
	PGE/SE
	PGE/RJ

*Apenas com relação a pareceres assinados pelo Governador.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 170 – Transparência dos Fiscos quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

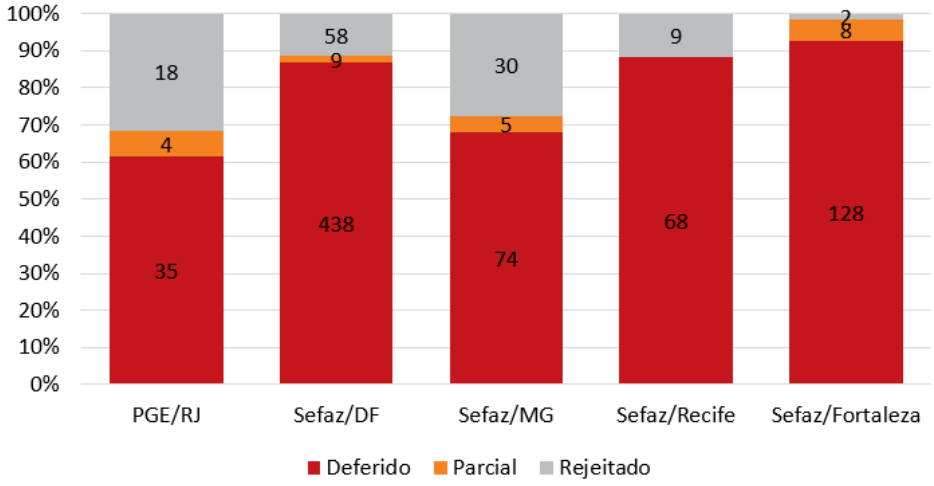
Fiscos	
Transparência ativa	Transparência passiva
Sefaz/DF	Sefaz/MG
	Sefaz/RN
	Sefaz/Boa Vista
	Sefaz/Fortaleza*
	Sefaz/Aracaju

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Ressalte-se que, com relação à Sefaz/Fortaleza, a despeito da afirmação positiva quanto à transparência ativa, a equipe avalia que a ausência de disponibilização de dados públicos e de imediato acesso quanto aos atos preparatórios das normas e atos tributários corresponde à transparência passiva.

Aguardar provocação dos contribuintes parece não fazer sentido. Além de dificultar o acesso à informação, na maior parte dos casos, os pedidos (não apenas sobre os atos preparatórios mencionados na pergunta) são deferidos, conforme se verifica na Figura 64.

Figura 64 – Resultados e tempo de apreciação dos pedidos LAI



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Chama a atenção, ainda, que, entre 16 Estados e Distrito Federal, 16 Municípios e a União, não há, no país, ente federativo que possua alguma iniciativa estruturada com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade para revisar e propor alterações na legislação tributária, tal como investigado na **pergunta 7** cujas respostas estão sintetizadas nas Tabelas 171 e 172.

Tabela 171: Iniciativas estruturadas das Procuradorias para revisar e propor a legislação tributária

Procuradorias			
Órgão	**Sim**	**Às vezes**	**Não**
PGFN		✓	
PGE/SE			✓
PGE/RJ			✓
PGE/RR			✓
PG/DF			✓

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 172: Iniciativas estruturadas dos Fiscos para revisar e propor a legislação tributária

Fiscos			
Órgão	**Sim**	**Às vezes**	**Não**
Sefaz/DF			✓
Sefaz/MG		✓*	
Sefaz/Aracaju			✓

*A despeito da resposta positiva, foi noticiado evento único, não se tratando de uma estrutura permanente.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Merecem menção positiva a PGFN, a Sefaz/MG e a Sefaz/Fortaleza, que possuem ou possuíram algo semelhante ao pretendido pela pergunta, mas não de maneira "estrutural". Para isso, seria necessária a existência de um setor composto por especialistas com competência para revisar e propor alterações em todas as legislações tributárias do ente público de forma permanente.

A equipe associou, também, a orientação do contribuinte com a facilidade de identificação do órgão responsável pela elaboração e pela interpretação de atos normativos tributários. Afinal, se o contribuinte não souber quem elabora e interpreta as normas tributárias, terá dificuldade para se orientar.

Os dados obtidos para a **pergunta 8** sugerem a existência significativa de competência comum a mais de um órgão com referidas competências no mesmo ente federativo, sem regras de governança para resolver conflitos que possam surgir entre eles. As respostas podem ser sintetizadas conforme as Tabelas 173 e 174.

Tabela 173: Elaboração e interpretação da legislação tributária nas Procuradorias

Procuradorias			
Órgão	Existem órgãos responsáveis?	Se sim, quantos?	Regras de governança?
PGFN	Sim	Mais de 1	Sim
PGE/SE	Sim	1	N/A
PGE/RJ	Sim	1	N/A
PGE/RR	Sim	Mais de 1	Não respondido
PG/DF	Sim	Mais de 1	Não respondido
PGM/Maceió	Sim	Mais de 1	Não respondido

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Tabela 174: Elaboração e interpretação da legislação tributária nos Fiscos

Fiscos			
Órgão	Existem órgãos responsáveis?	Se sim, quantos?	Regras de governança?
Sefaz/DF	Sim*	1	N/A
Sefaz/PE	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/RN	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/MG	Sim	1	N/A
Sefaz/AM	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Recife	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Boa Vista	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Salvador	Sim*	1	N/A
Sefaz/Porto Alegre	Sim	Mais de 1	N/A
Sefaz/Aracaju	Sim	1	N/A
Sefaz/Fortaleza	Não	1	Parcial

*As respostas se referiram apenas à existência de um órgão para a interpretação das normas tributárias, sem oferecerem resposta quanto à elaboração.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Sugere-se que haja mais transparência ativa das administrações tributárias quanto aos atos preparatórios das normas tributárias, bem como normatização nacional que uniformize a competência para a prática de atos de elaboração e interpretação de normas tributárias, e, caso se opte pela existência de mais de um órgão, estabeleçam-se regras de governança entre eles.

Especificamente com relação à PGFN, cuja resposta foi positiva no que diz respeito à governança entre órgãos, ressalta-se que a importância e necessidade de regulamentação específica das normas "disseminadas em atos normativos esparsos, legais e infralegais", inclusive com as recentes alterações na Lei n. 10.522/2002, implementadas pela Lei da Liberdade Econômica (Lei n. 13.874/2019).

A aplicação da legislação tributária pelo Fisco sem uma prévia uniformização interna da interpretação da legislação tributária pode conduzir a um contencioso desnecessário, uma vez que somente uma interpretação, ao final, permanecerá. Por isso, a **pergunta 10** foi associada a essa hipótese, pois por meio dela procurou-se saber se os fiscais autuavam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação fosse conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária.

Desse modo, a "interpretação de uma nova legislação pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária" abrange toda norma que seja de observância obrigatória pelos agentes e órgãos fiscais hierarquicamente inferiores e ainda abrange toda e qualquer norma que gere dúvida sobre a sua aplicação.

Foram obtidas dez respostas cadastradas, das quais quatro foram consideradas válidas[70]. As respostas estão apresentadas na Tabela 175.

Tabela 175 – Lançamento × interpretação das normas tributárias pelos Fiscos

Órgão	Pergunta (i)	Pergunta (ii)	Pergunta (iii)
Sefaz/RR	Não	Não	Efetuo o lançamento
Sefaz/SE	Não	Sim	Efetuo o lançamento
Sefaz/AC	Não	Sim	Efetuo o lançamento
Sefaz/MG	Não	Sim	Efetuo o lançamento

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos em entrevistas (2021).

Como se vê nas respostas obtidas, os fiscais autuam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação seja conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária.

Dessa forma, pelo risco de formação de contencioso e pela falta de segurança jurídica ao contribuinte, sugere-se a criação de norma que impeça o lançamento tributário com entendimentos jurídicos que não estejam definidos pelo órgão como um todo.

Ressalte-se, por fim, que os principais temas discutidos nas demandas antiexacionais e o baixo grau de questionamentos quanto a regras de aplicação da legislação tributária em exceções de pré-executividade e embargos à execução fiscal não traduzem, automaticamente, a inferência de que os problemas de governança tributária interferem no contencioso. Isso porque todo e qualquer tema discutido judicialmente pode ser, em alguma medida, decorrente de falhas na governança, ainda que tais itens, individualmente, não sejam objeto de questionamento específico.

HIPÓTESE 3 – IMINÊNCIA DO JULGAMENTO DE RECURSOS REPETITIVOS E RISCO DE MODULAÇÃO

Há relação entre o número de ações ajuizadas por contribuintes e a iminência de julgamento do tema por algum Tribunal Superior? Há relação de causalidade entre o risco de modulação de uma decisão de inconstitucionalidade e o aumento do número de ações ajuizadas?

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, definiu-se que seria necessário comparar o estoque de ações antiexacionais específicas, como mandados de segurança e ações de

70 Foram consideradas como inválidas e excluídas do resultado as respostas (i) sem a indicação exato do órgão respondente, com menção genérica à "Secretaria de Estado de Fazenda" e "Superintendência de fiscalização", ou (ii) em multiplicidade, como é o caso da Sefaz/MT.

procedimento comum e declaratórias ou repetitórias, antes e depois de marcos temporais relacionados aos julgamentos de temas tributários em recursos repetitivos (extraordinários ou especiais) e em ações de controle concentrado de constitucionalidade.

A constatação do aumento de ações em momentos próximos aos referidos julgamentos indicaria uma possível correlação entre as variáveis.

A equipe de pesquisa buscou tais informações na **pergunta 11**, na **pergunta 12** e na **pergunta 39**. O método quantitativo não retornou resultado satisfatório para responder a tais perguntas. Com relação ao DataJud, ressalta-se que a maior dificuldade enfrentada pela equipe foi vincular os processos em andamento aos temas repetitivos ou de controle concentrado de constitucionalidade julgados pelos Tribunais Superiores.

Assim, a despeito da tentativa de extração de tais processos a partir dos dados fornecidos no "Painel de Demandas Repetitivas" disponibilizado no sítio eletrônico do CNJ, para posterior cruzamento com as informações extraídas dos Diários Oficiais, não foi possível alcançar o resultado pretendido.

Responderam às perguntas formuladas via LAI cinco Procuradorias. Todas elas, no entanto, informaram não possuir dados relativos às informações solicitadas. Houve relatos por Procuradorias em relação à percepção que possuem sobre o tema, mas sem apresentação de dados ou resposta objetiva.

A respeito da hipótese, vale destacar dado apresentado pela PGFN no Ofício SEI n. 92.231/2021/ME, encaminhado ao Presidente do STF, por ocasião da inclusão em pauta para julgamento dos Embargos de Declaração no RE n. 574.706 (Tema 69 da repercussão geral), em que indicou que "78% dos mais de 56.000 processos mapeados sobre o assunto foram ajuizados a partir do ano de 2017, quando o STF julgou o mérito" do processo. Tal dado indica que há aumento no número de ações ajuizadas quando há risco de modulação e uma decisão de inconstitucionalidade.

HIPÓTESE 4 – RESPONSABILIZAÇÃO FINANCEIRA DAS PARTES

Existe relação entre a ausência ou a reduzida onerosidade (responsabilização financeira) para as partes e a alta litigiosidade tributária.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, constatou-se que seria necessário identificar grupo de processos em que há pouca ou não há onerosidade para as partes litigantes (custas judiciais e/ou honorários sucumbenciais), idealmente compará-lo a grupo de processos que se prestariam à mesma finalidade, mas que geram ônus às partes litigantes, e avaliar se a maior ou menor ocorrência daqueles processos, e consequentemente a geração de litígios, pode ser explicada em razão da ausência ou da reduzida onerosidade.

No primeiro grupo, reuniram-se os mandados de segurança e as exceções de pré-executividade, isentos de condenação em honorários advocatícios aos autores, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/2009 e da jurisprudência (a título exemplificativo, EREsp n.

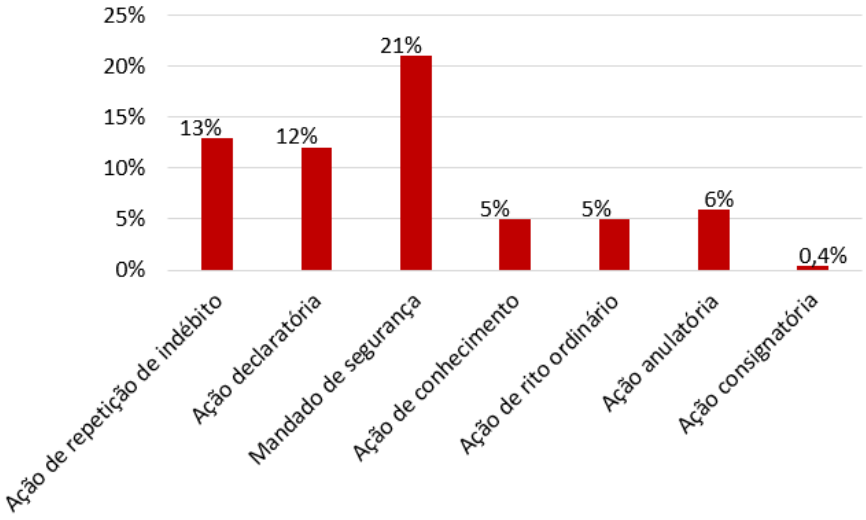
1.048.043/SP, Corte Especial, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 29/6/09[71]), respectivamente.

No segundo grupo de processos, reuniram-se ações antiexacionais, como embargos à execução fiscal e ações de procedimento comum.

A associação positiva entre esses dados e a formação de estoques processuais indica uma possível correlação entre as variáveis.

Na resposta à **pergunta 60**, a equipe identificou que o mandado de segurança é o tipo de ação judicial mais utilizado pelos contribuintes considerando o universo de ações antiexacionais, conforme se observa na Figura 65.

Figura 65 – Percentual de medidas antiexacionais por classe processual – Regex



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Ao analisar os resultados encontrados pelo método quantitativo, considerando também os dados cadastrados no sistema DataJud filtrados pelas classes "120 – Mandado de Segurança Cível" e "119 – Mandado de Segurança Coletivo", identificou-se o seguinte resultado (Tabela 176).

Tabela 176 – Percentual de mandados de segurança entre as medidas antiexacionais – DataJud

Classe	Percentual
Mandado de Segurança Cível	35,60%
Mandado de Segurança Coletivo	0,65%

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via DataJud (2021).

71 "Não é cabível a condenação em honorários advocatícios em exceção de pré-executividade julgada improcedente".

Essa constatação confirma que um dos tipos de ação em que há baixa onerosidade (responsabilização financeira) é o mais utilizado como ação antiexacional. Tal afirmação, no entanto, deve ser analisada juntamente com outras constatações da pesquisa para conclusão sobre a hipótese levantada. Assim, além da questão da onerosidade, a escolha do tipo de ação pode ser influenciada também pelo tempo de tramitação de cada classe processual, escolhendo-se, por exemplo, pelo mais célere em detrimento de ritos processuais mais lentos. Outro fator que pode ser relevante para a escolha do tipo de ação é a maior ou menor probabilidade de concessão de medida liminar, que também é diferente em cada classe processual.

Desse modo, ainda que se tenha constatado que o mandado de segurança é a classe processual mais frequente entre as ações antiexacionais, a equipe de pesquisa não pode afirmar que a adoção desse tipo de ação decorra exclusivamente da ausência ou reduzida onerosidade.

Além da análise do tipo de ação antiexacional mais frequentemente utilizado, a equipe buscou informações sobre a frequência de utilização de exceções de pré-executividade como meio de defesa em ações de execuções fiscais. Por se tratar de meio processual em que também não há condenação em honorários advocatícios conforme afirmado anteriormente, e, além disso, que pode ser exercido sem a prestação de garantia, a equipe buscou identificar se a ausência de onerosidade poderia levar à sua utilização de modo muito frequente.

Como afirmado na resposta à Hipótese 1, a resposta à **pergunta 35** aponta que os embargos à execução fiscal representam 5,4% dos processos judiciais tributários, dos quais apenas 8,2% foram precedidos por exceção de pré-executividade, o que indica ser baixo o percentual de contribuintes que utilizam a exceção de pré-executividade antes dos embargos à execução fiscal.

Desse modo, apesar da reduzida onerosidade, não se constatou percentual elevado de utilização da exceção de pré-executividade como meio de defesa.

HIPÓTESE 5 – ESPECIALIZAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO, CONTEÚDO, TEMPO E VOLUME DE DECISÕES PROLATADAS

Existe uma relação de causalidade entre a existência de varas, turmas, câmaras, e, ou, órgãos com competências especializadas em direito tributário e, consequentemente, de magistrados(as) com dedicação e experiência especializadas na matéria e: (i) as decisões judicativas que não apreciam o mérito; (ii) a demora na prolação da sentença de mérito; (iii) o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, observou-se que seria necessário, primeiro, identificar, na estrutura do Poder Judiciário, a existência de varas e colegiados especializados em matéria tributária. Depois de identificados, seria preciso comparar, entre varas e colegiados especializados em matéria tributária e varas e colegiados generalis-

tas, dados relativos ao percentual de decisões de mérito, ao prazo de duração dos processos judiciais e ao percentual de decisões que reconhecem vícios formais do litígio.

As eventuais constatações de maior eficiência nos julgamentos pelas varas e colegiados especializados, maior proporção de decisões que julgam o mérito das causas e menor proporção de decisões que se limitam a invalidades formais dos litígios confirmariam a hipótese de que essa melhoria na qualidade da prestação jurisdicional pode ser explicada pela dedicação de magistrados(as) especializados(as) em matéria tributária.

De acordo com os dados obtidos em resposta à **pergunta 16**, quanto às varas e colegiados generalistas, 49,1% das decisões não apreciam o mérito, 1,87% das decisões foi baseada na invalidade formal do litígio, e o tempo médio para prolação da sentença de mérito foi de 379,1 dias.

Já nas varas especializadas, selecionadas pela equipe por terem competência exclusiva para julgamento de matérias tributárias, têm-se os seguintes dados: na 12ª Vara de Fazenda Pública do TJRJ, 66,1% das decisões não apreciam o mérito e 4,8% das decisões foram baseadas na invalidade formal do litígio; e na 4ª Vara de Fazenda da Capital do TJPA, 75% das decisões não apreciam o mérito e 4% das decisões foram baseadas na invalidade formal do litígio.

A média total de tempo entre a distribuição dos processos nessas varas especializadas e a prolação de sentença de mérito é de 191,3 dias, valor significativamente inferior ao das varas generalistas. Em síntese, a vara especializada em direito tributário demanda aproximadamente a metade do tempo para a vara generalista prestar a mesma atividade jurisdicional, qual seja, a prolação da sentença de mérito.

Desse modo, os dados quantitativos obtidos não permitem afirmar que há correlação entre a especialização das varas e colegiados e a qualidade das decisões proferidas pelos(as) magistrados(as) especializados(as). Entende-se que essa avaliação demanda novas análises, inclusive qualitativas. Os dados permitem, porém, a conclusão de que varas especializadas são mais céleres na prestação de suas atividades jurisdicionais.

HIPÓTESE 6 – MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Existe relação de causalidade entre o estoque de débitos exigíveis e a adoção dos meios alternativos de solução de conflitos tributários.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, a equipe definiu ser necessário comparar o estoque de ações exacionais, antes e depois da implementação dos respectivos meios alternativos para solução de conflitos tributários pelas Administrações tributárias dos entes federativos.

A associação positiva entre esses dados indica uma possível correlação entre as variáveis.

Para responder a essa hipótese, a equipe investigou os resultados de duas perguntas da pesquisa: a **pergunta 17** e a **pergunta 43**.

Nos pedidos transmitidos via LAI, foi indagado se (i) o órgão utiliza métodos alternativos para a solução dos litígios tributários e, em caso positivo, (ii) quais são e (iii) o percentual dessa utilização em relação ao número total de processos judicializados. As respostas obtidas estão sintetizadas na Tabela 177.

Tabela 177 – Meios alternativos de solução de conflitos

Procuradorias		
Órgão	**Há previsão?**	**Métodos alternativos previstos pelos órgãos**
PGFN	Sim	Negócio jurídico processual Transação tributária
PGE/SE	Em implementação	Negócio jurídico processual Transação tributária
PGE/RJ	Sim*	Negócio jurídico processual
PGE/RR	Não	-
PG/DF	Sim	Negócio jurídico processual Conciliação
PGM/Maceió	Sim**	Negociação administrativa Conciliação judicial

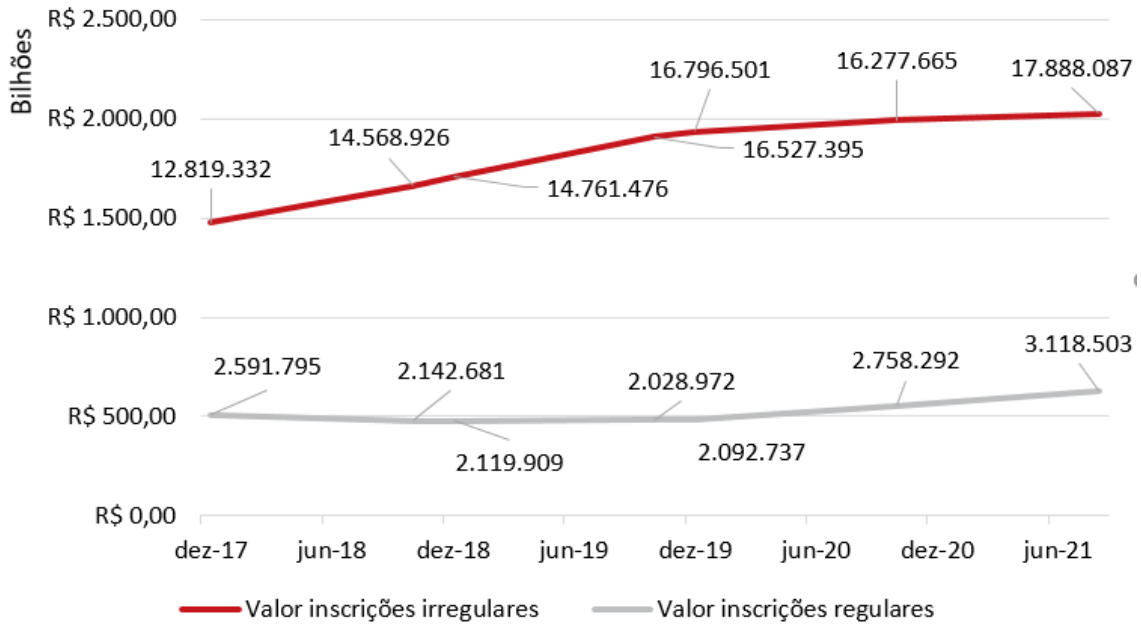
*A PGE/RJ informou ter criado o Núcleo de Autocomposição da Procuradoria-Geral do Estado (NAC/PGE), cujo objetivo é a utilização de métodos alternativos para a solução dos litígios, utilizando-se da mediação, conciliação ou transação por adesão. Considerando ainda não existem dados disponíveis envolvendo contencioso tributário, tais métodos não foram considerados na resposta.
**A PGM/Maceió considera o protesto dos títulos executivos meio alternativo para a solução de conflitos tributários, sendo o percentual indicado em relação ao estoque referente a esta forma de cobrança.
Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Ao realizar a correlação entre redução de estoque e uso de meios alternativos de solução de conflitos, a pesquisa obteve dados da PGFN e da PGE/RJ.

Segundo os números apresentados pela PGFN, considerando-se o período de oito meses (entre 6/12/2019 e 7/8/2021), o estoque de crédito inscrito em dívida ativa da União, aumentou de R$ 2.419.630.978.585,65 para R$ 2.654.146.162.675, sem correção.

É importante destacar, contudo, que, no mesmo período, o estoque de créditos inscritos em dívida ativa regularizados aumentou, em relação aos não regularizados, passando de R$ 485.616.461.856,63 para R$ 2.654.146.162.675, sem correção, como pode se ver na Figura 66.

Figura 66 – Estoque de créditos regulares e irregulares inscritos em dívida ativa da União



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos da PGFN via LAI (2021).

A PGE/RJ, por sua vez, afirmou que o negócio jurídico processual foi regulamentado por meio da Resolução PGE n. 4.324/2019, tendo enviado dados relacionados ao estoque de 31/12/2017 a 31/12/2019 para fins comparativos (Tabela 178).

Tabela 178 – Estoque de créditos inscritos em dívida ativa no RJ

Dados PGE/RJ		
Data	Valor consolid.	% aumento
31/12/2017	R$89.065.904.703,85	-
31/12/2018	R$106.750.103.335,50	19,9%
31/12/2019	R$114.296.760.757,20	7,1%

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos da PGE/RJ via LAI (2021).

Apesar de não se notar a redução de estoque antes e depois da implementação do NJP, é possível observar uma queda em seu aumento anual. Considerando, contudo, todos os fatores que podem impactar esse dado, não é possível fazer uma inferência direta de correlação.

A conclusão da equipe é que a transação produz resultados positivos na regularização dos contribuintes, mas é necessário um tempo maior para se avaliar se será suficiente para reduzir o estoque de créditos inscritos em dívida ativa.

A medida, contudo, não pode ser vista como o único instrumento para essa finalidade, sendo fundamental, além do aprofundamento dos métodos alternativos de conflitos tributários, tal como orientado pelo CNJ na Recomendação n. 120/2021, que prevê o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, outros aspectos que estão sendo apresentados nesta pesquisa.

HIPÓTESE 7 – TRANSPARÊNCIA E RELAÇÃO COOPERATIVA

É possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e a ausência de transparência da administração tributária e de regras que promovam um relacionamento mais cooperativo entre Fisco e contribuintes?

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, definiu-se que seria necessário identificar explicações externas ao Poder Judiciário como possíveis causas para a formação do elevado contencioso judicial tributário.

Assim, buscou-se identificar dados relativos à transparência das administrações tributárias e de relacionamento cooperativo entre elas e os contribuintes. Especificamente quanto ao relacionamento cooperativo, buscou-se identificar, no âmbito dessas administrações tributárias, a existência de programas de conformidade que classifiquem contribuintes e premiem os regulares, a implementação de medidas que facilitem o cumprimento das obrigações tributárias e incentivem a autorregularização e a existência de questões judicializadas que poderiam ter sido solucionadas administrativamente.

A eventual constatação de medidas de transparência e adoção de relacionamento cooperativo, se positivamente associada à redução de estoques processuais, pode confirmar a hipótese.

Conforme respostas obtidas à pergunta 6, quatro Procuradorias (PGFN, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF) e seis Secretarias de Fazenda (Sefaz DF, MG e RN, e Sefaz Boa Vista, Aracaju e Fortaleza) afirmam adotar medidas de transparência ativa quanto aos seus atos preparatórios das normas e atos tributários (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade), ou seja, dez entre 72 órgãos da administração tributária[72].

Em respostas à **pergunta 9**, apenas sete Fiscos (Sefaz DF, PE, MG, RN e AM, Sefaz Aracajú e Recife), entre 72 órgãos da administração tributária, afirmam possuir programas de premiação de contribuintes regulares. Além disso, a PGFN informou a aprovação da Lei n. 14.195/21, que permite a criação do Cadastro Fiscal Positivo, ainda não implementado; e o Município de Porto Alegre noticiou o encaminhamento de projeto de lei que prevê regras sobre conformidade tributária.

Quanto à orientação dos contribuintes, de acordo com respostas obtidas à **pergunta 41**, os Fiscos informaram que, de modo geral, mantêm canais de comunicação com os contribuintes e estão disponíveis para prestar orientações, mediante provocação. Foi mencionado, ainda, o processo de consulta fiscal como um dos meios de orientação aos contribuintes acerca da interpretação da norma tributária por eles adotada. Cumpre registrar que, apesar de haver a previsão de consultas fiscais, o tempo médio de resposta é elevado[73] e impacta negativamente a conformidade dos contribuintes à le-

72 Ressalte-se que, na interpretação da equipe, dentre os órgãos respondentes, 2 Procuradorias efetivamente adotam transparência ativa (PGE/RR e PG/DF, tendo a PGE/RR a ressalva de que a transparência ativa se dá apenas com relação a pareces assinados pelo Governador) e 1 Secretaria de Fazenda (Sefaz/DF), ou seja, apenas 3 dentre 72 órgãos da Administração Tributária.

73 Cf. Acórdão TCU n. 1105/2019, o prazo médio de respostas na esfera federal é de 350 dias.

gislação tributária. Em nenhuma das respostas foi mencionada postura de orientação ativa aos contribuintes.

Conforme respostas obtidas à **pergunta 49**, apenas seis Procuradorias (PGM/Maceió, PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PGDF e PGFN) responderam que utilizam mecanismos para induzir o contribuinte à satisfação do crédito, antes ou concomitantemente à propositura da execução. A maioria das medidas apontadas, no entanto, estão relacionadas à restrição de direitos ou aplicação de sanções, não tendo sido indicadas medidas de cobrança baseadas em relacionamento cooperativo.

Adicione-se a esse quadro de mecanismos coercitivos de cobrança a ausência de programas de premiação de contribuintes regulares (respostas à **pergunta 9**) e de meios alternativos para a solução de conflitos tributários (respostas à **pergunta 43**).

De acordo com dados obtidos para responder à **pergunta 58**, 22% das exceções de pré-executividade com mérito apreciado foram julgadas procedentes em primeira instância. Como as EPEs veiculam matérias cognoscíveis de ofício ou que não demandam dilação probatória, são processos que poderiam ter sido evitados caso houvesse meios de diálogo entre as partes, na esfera administrativa, sem a provocação do Judiciário.

É importante fazer referência também aos dados coletados em resposta à **pergunta 65**, que indicam deficiências por parte das administrações tributárias para solucionar administrativamente questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, tais como medidas relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias. Assim, caso esses temas fossem resolvidos de modo cooperativo, potencialmente reduziriam cerca de 30,78% de novos processos judiciais.

HIPÓTESE 8 – COMPLEXIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Há relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, definiu-se que seria necessário identificar características próprias do sistema tributário que revelem maior ou menor complexidade da legislação. Essa hipótese é especialmente desafiadora porque (i) a aferição da complexidade tributária demanda a conjugação de diversos fatores, como a superprodução legislativa, a existência de regimes especiais, a potencial geração de contencioso e de consultas fiscais, e o número de teses judicializadas, e (ii) expõe uma relação de bicausalidade entre as variáveis dependentes (aquelas que serão explicadas), pois a complexidade tributária pode ser tanto causa como consequência dos elevados estoques processuais (e vice-versa, evidentemente).

Antes de apresentar alguns dados, é pertinente expor novas informações obtidas nesta pesquisa que permitem visualizar a dimensão do contencioso tributário brasileiro. Em resposta à **pergunta 75**, empresas transnacionais estabelecidas no Brasil informaram (i) o percentual dos valores envolvidos nos litígios tributários em relação ao faturamento anual da empresa no Brasil e nos outros países em que atuam e (ii) o número de processos tributários no Brasil e em outros países em que atuam.

Em média, o percentual de valores em litígio, em relação ao faturamento anual das empresas, é de 57% no Brasil e de 3,33% em todos os outros países em que atuam; e do total de processos tributários das empresas, em média, 98,7% são brasileiros e 1,3% é de outros países. Isso permite confirmar o distanciamento do Brasil em relação a outros países quanto aos elevados índices de litigiosidade tributária.

Para constatar maior ou menor complexidade, buscou-se identificar dados que revelassem os tributos mais recorrentes no contencioso judicial e quais tributos demandam a realização de perícias técnicas nos processos. Aproveitaram-se também achados de outras pesquisas já realizadas, que serão expostas a seguir.

Conforme dados obtidos em resposta às **pergunta 2** e **pergunta 23**, o DataJud informa que os cinco tributos mais frequentes em processos judiciais são IPTU (65,78%), ISS (9,07%), Taxa de Licenciamento de Estabelecimento (7,97%), ICMS (6,74%) e IPVA (3,02%). Por sua vez, os dados obtidos via Regex informam que os cinco tributos mais frequentes em processos judiciais são IPTU (24,98%), ICMS (16,46%), Contribuição previdenciária (8,24%), ITCMD (7,28%) e PIS (5,81%).

É importante registrar que não se considerou o número de processos como índice isolado de complexidade tributária. Como visto na resposta às perguntas 2 e 23, o IPTU, apesar de ser responsável pelo maior percentual (65,78% ou 24,98%, a depender do método de extração) de processos judiciais tributários colhidos pela pesquisa, é um imposto de baixa complexidade e exemplo escolástico de tributo sujeito a lançamento de ofício, isto é, que não exige que o contribuinte realize a interpretação da legislação para apurar e informar o montante devido.

O alto índice de ocorrências do IPTU no contencioso judicial pode ser explicado pela ampla base de contribuintes (pessoas jurídicas e físicas), situação potencializada pela característica de os lançamentos serem realizados por imóvel e não contra o sujeito passivo do imposto (proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do imóvel).

Outras pesquisas podem auxiliar na investigação da relação entre complexidade e formação de contencioso.

A primeira é uma tese de doutorado defendida na Faculdade de Direito da USP por Roberta Bordini Prado Landi, intitulada “Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional”. Nessa tese, Landi expôs dados obtidos via Lei de Acesso à Informação que indicam quais tributos ou temas tributários federais foram objeto do maior número de consultas fiscais formuladas por contribuintes entre 2014 e 2019 (Figura 67).

Figura 67 – Quantidade de consultas fiscais por tributo (de 2014 a 2019)

3. Dessas consultas (resposta ao item 1), quantas foram consideradas ineficazes e quantas foram consideradas eficazes?

	Despacho Decisório de Ineficácia	Solução de Consulta
COFINS	767	874
Contribuições Previdenciárias	748	623
IRPJ e CSLL	690	664
IPI	233	89
IRPF	456	313
IRRF	225	208
SIMPLES	303	211
NORMAS GERAIS	554	157
OUTROS	322	126

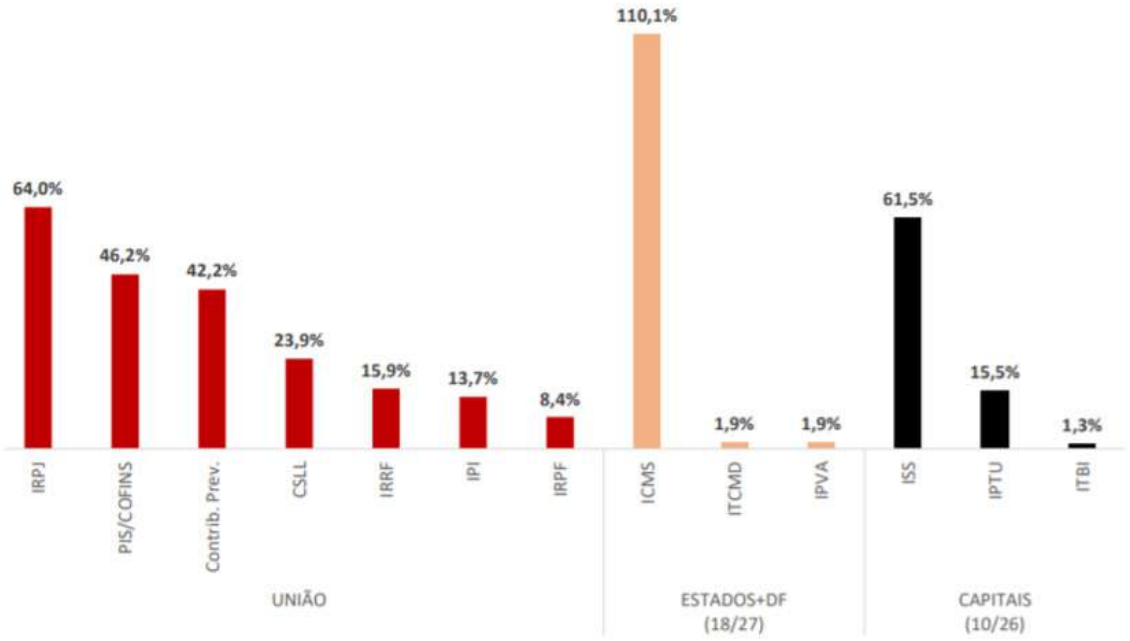
Obs: Como várias consultas apresentam mais de um tributo, as quantidades de soluções de consulta e as de despacho decisório por tema podem ser maiores que as quantidades de processos.

Fonte: Roberta Bordini Prado. Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal: inspiração no direito internacional. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, 2020.

Em termos percentuais, os cinco tributos ou temas tributários federais que mais demandaram consultas fiscais — um índice que expressa a dúvida dos contribuintes na interpretação da legislação —, desconsiderando-se os números de consultas reputadas ineficazes, foram: COFINS (12,18%), IRPJ e CSLL (9,25%), contribuições previdenciárias (8,68%), IRPF (4,36%) e Simples Nacional (2,94%).

Relatório de pesquisa publicado anualmente pelo Núcleo de Tributação do INSPER, na linha "Observatório do Contencioso Tributário", também apresenta dados relevantes para essa hipótese. Segundo os pesquisadores, em 2019, de acordo com a relação entre estoque processual (judicial e administrativo) e arrecadação tributária bruta do respectivo ente federativo, os cinco tributos mais representativos eram: ICMS (110,1%), IRPJ (64%), ISS (61,5%), PIS/Cofins (46,2%) e Contribuições previdenciárias (42,2%). A Figura 68 ilustra esses dados.

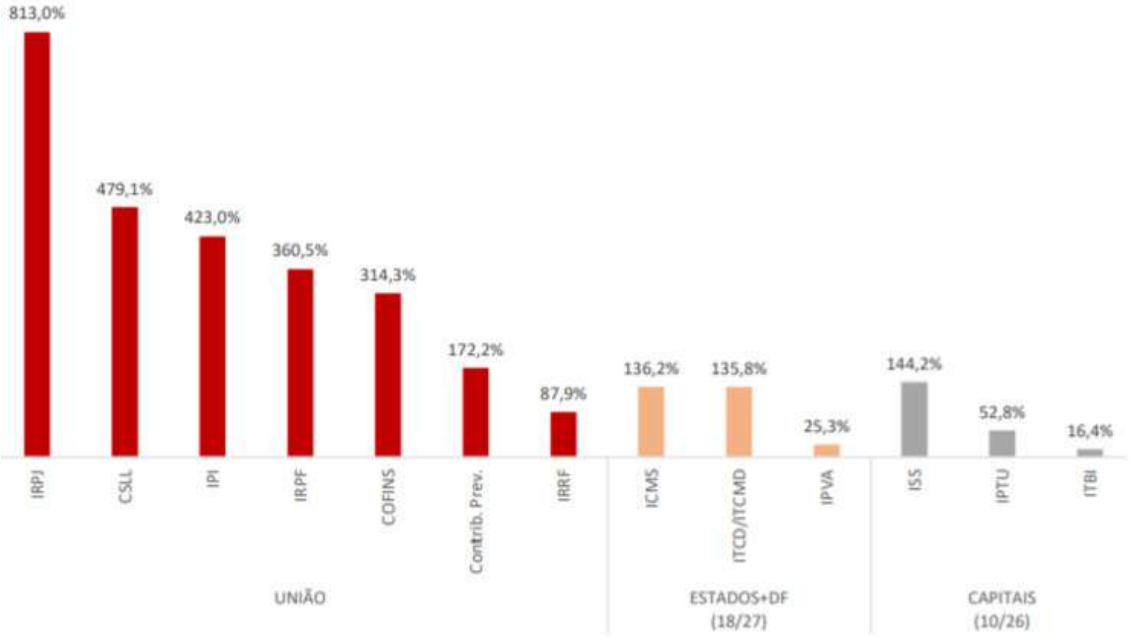
Figura 68 – Relação entre contencioso, por tributo, e a arrecadação tributária bruta por nível federativo, em 2019 (%)



Fonte: Observatório do Contencioso Tributário. Núcleo de Tributação, Insper, 2020.

Ainda conforme dados apresentados na referida pesquisa, de acordo com a relação entre estoque processual (judicial e administrativo) e arrecadação tributária do respectivo tributo, os cinco tributos mais representativos eram: IRPJ (813%), CSLL (479,1%), IPI (423%), IRPF (360,5%) e Cofins (314,3%). A Figura 69 ilustra esses dados.

Figura 69 – Relação entre contencioso, por tributo, e arrecadação por tributo, em 2019 (%)



Fonte: Observatório do Contencioso Tributário. Núcleo de Tributação, Insper, 2020.

Desse modo, para que se possa confirmar ou infirmar a hipótese, serão necessárias novas pesquisas acadêmicas, especialmente para que se defina uma variável cientificamente rigorosa para classificar os diferentes tributos de acordo com seu grau de complexidade, empreitada que extrapola os limites desta pesquisa, seja porque demandaria uma avaliação completa das normas editadas por todos os entes federativos, seja porque se encontra fora do processo judicial, objeto da pesquisa. Após a construção dessa variável, será possível avaliar a correlação entre a complexidade e a litigiosidade de cada tributo.

HIPÓTESE 9 – PROCESSOS JUDICIAIS DECORRENTES DE COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Grande parte dos processos judiciais decorre de compensações com créditos tributários, tanto em razão da sistemática da apuração de determinados tributos, antecipações e retenções, quanto em razão de pagamentos indevidos ou a maior. Alterada a sistemática de restituição e ressarcimento, de modo semelhante ao que se dá, por exemplo, nas restituições anuais em lotes do IRPF, haveria significativa redução no volume total de processo.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, a equipe definiu que seria necessário identificar o percentual de processos judiciais que tem origem em discussões sobre compensações de créditos tributários não homologadas, parcialmente homologadas ou consideradas não declaradas.

A existência de um percentual significativo de processos oriundos de compensações, seja globalmente, seja em relação a uma classe de tributos ou de contribuintes, pode sinalizar para uma deficiência estrutural na legislação tributária a contribuir para a geração de litigiosidade.

Na resposta à **pergunta 1**, a equipe constatou que há um pequeno percentual de processos que envolve compensação com créditos tributários, totalizando apenas 0,77% do total de processos judiciais tributários. Tais dados indicam que não é possível confirmar a hipótese de que a compensação é um dos assuntos que mais gera contencioso tributário. Tal fato pode decorrer, dentre outras questões, da falta de previsão de compensação como forma de extinção de créditos tributários em relação aos tributos estaduais e municipais. Isso fica reforçado quando se considera os resultados sobre os tributos que mais geram processos judiciais, tal como o IPTU.

A despeito de tal constatação, no âmbito dos tributos federais, há indicação de que o volume de valores[74] envolvidos em discussão de compensação é bastante representativo, o que pode indicar que a questão é menos pulverizada e mais concentrada nos grandes contribuintes.

74 A esse respeito, a já citada Exposição de Motivos n. 107/2017, que instruiu o Projeto de Lei n. 8.546-A, convertido na Lei n. 13.670/2018, o Ministério da Fazenda apontou que, em relação às antecipações e retenções de Imposto de Renda, havia 643 mil declarações de compensação de saldos negativos com demonstrativo de crédito, totalizando R$ 309,1 bilhões em créditos, dos quais R$ 160,5 bilhões já compensados.

HIPÓTESE 10 – INTEGRAÇÃO ENTRE INSTÂNCIAS

Existe uma relação de causalidade entre o excessivo número de processos judiciais pendentes de julgamento e: (i) a superposição de instâncias no sistema brasileiro; (ii) a falta de integração entre as instâncias administrativa e judicial; (iii) a possibilidade de se recorrer à instância judicial, ignorando as instâncias julgadoras anteriores.

Em primeiro lugar, cumpre registrar que a equipe interpretou que essa hipótese se refere não apenas à superposição entre instâncias judiciais, mas também entre as esferas administrativa e judicial.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, portanto, buscou-se identificar dados que permitam responder se atos processuais produzidos na esfera administrativa ou nas instâncias judiciais inferiores poderiam ser aproveitados parcial ou totalmente na esfera judicial ou nas instâncias judiciais superiores, respectivamente.

Além disso, a equipe buscou identificar dados relativos à integração e racionalidade entre a esfera administrativa e a judicial ou entre instâncias judiciais, e a regras processuais ineficientes.

Existem normas processuais que vinculam as administrações tributárias a certas decisões proferidas pelo STF, como as decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade e aquelas objeto de súmulas vinculantes, no controle difuso de constitucionalidade.

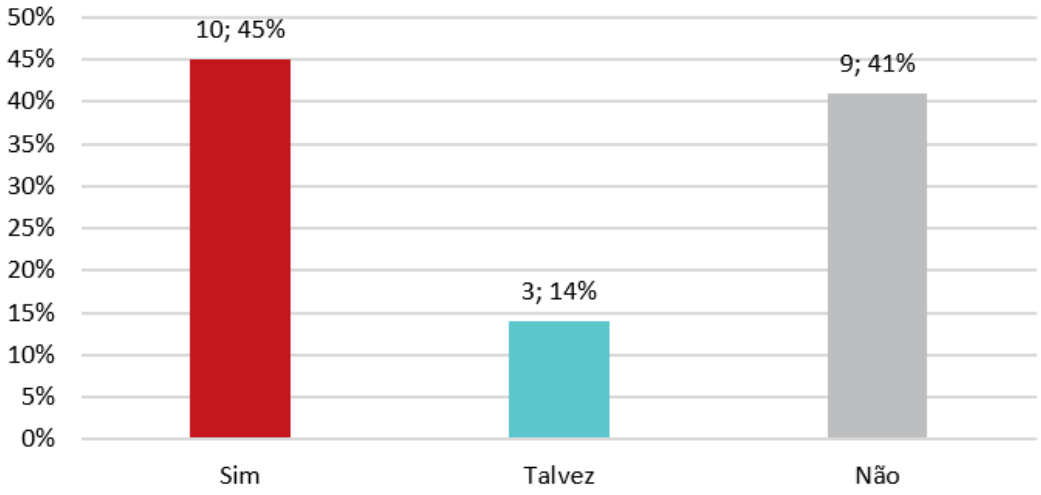
A Constituição Federal estabelece em seus arts. 102, § 2º, e 103-A que as súmulas vinculantes e decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em ADI e ADC produzirão eficácia *erga omnes* relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Em 2010, contudo, a PGFN, por meio do Parecer PGFN n. 492/2010, vislumbrou nas decisões proferidas em sede de recurso repetitivo, tanto no STJ, quanto no STF, um grau de estabilidade decisória suficiente para que seus Procuradores já parassem de contestar e recorrer, mesmo que o CPC ainda os permita a litigância. Posteriormente, por meio do Parecer PGFN/CRJ n. 2025/2011, estendeu o efeito dessas decisões em sede de julgamento de recurso repetitivo à RFB, impedindo que o órgão constituísse créditos tributários contra os contribuintes.

A equipe considerou que práticas semelhantes à adotada pela PGFN, que enxerga nos recursos repetitivos do STF e do STJ decisões com alta carga de estabilidade a ponto de já sujeitar as Procuradorias e os Fiscos aos seus conteúdos, constituem a melhor forma de integração entre os Poderes Judiciário e Executivo.

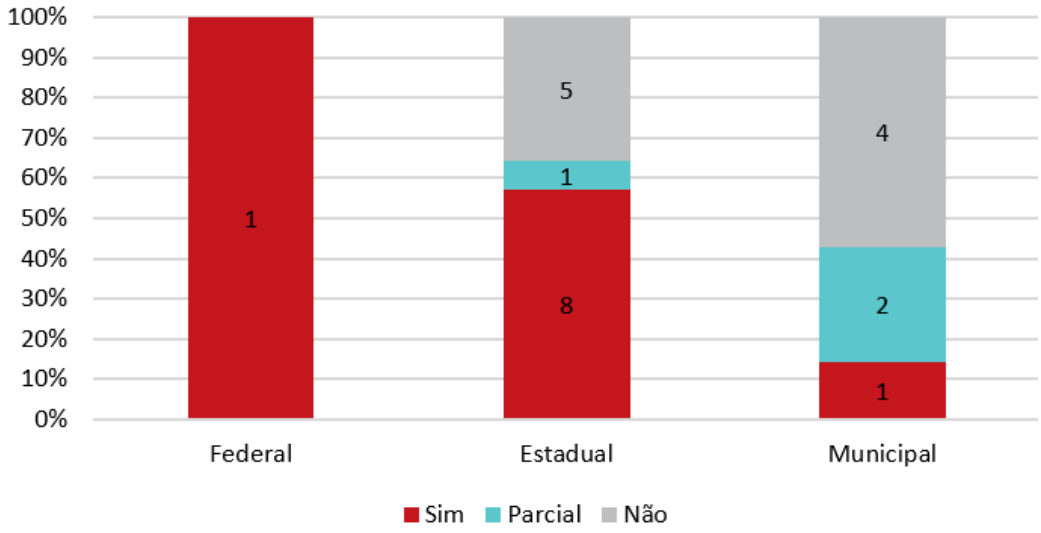
A pesquisa constatou na **pergunta 14** que, além da norma vigente há mais de dez anos na União, outros entes possuem normas que vinculam seus/suas servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores. Como se vê no resultado da referida pergunta, 59% das respostas obtidas são positivas ou parcialmente positivas, contra 41% de respostas negativas. Aquelas respondidas de forma satisfatória podem ser assim sintetizadas nas Figuras 70 e 71.

Figura 70 – Atos vinculativos da administração tributária



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Figura 71 – Atos vinculativos da Administração tributária por esfera

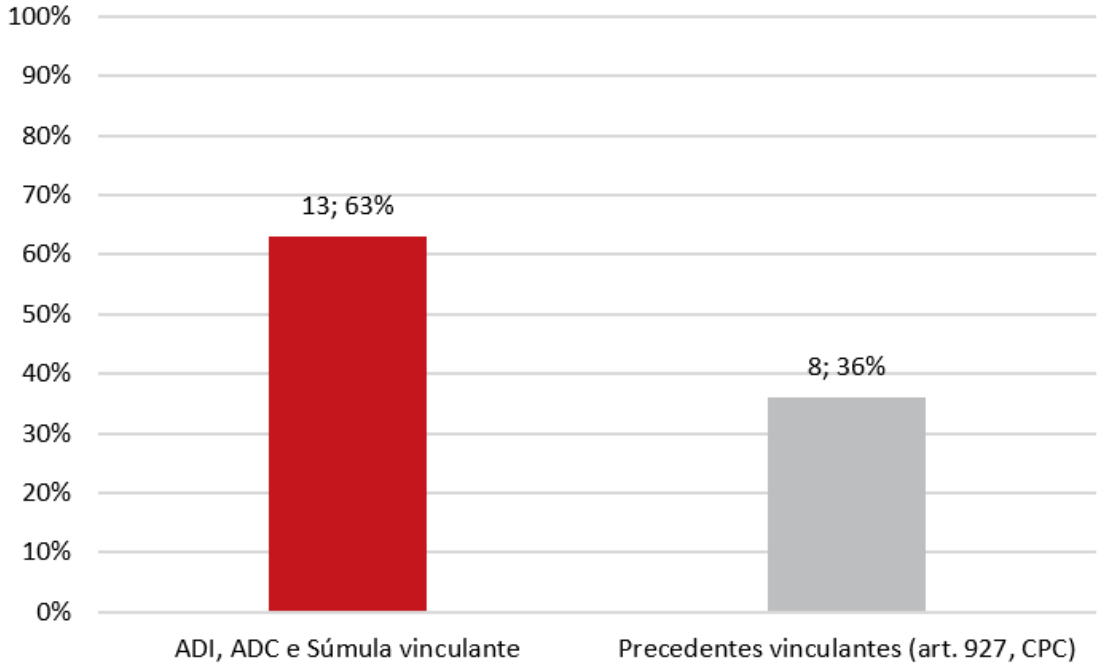


Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

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

Adicionalmente, a maioria das respostas diz respeito às ADI, ADC e súmula vinculante, cuja vinculação já está prevista nos artigos 102, § 2º e 103-A. Quando se ultrapassa esta vinculação obrigatória, o cenário do gráfico acima é alterado: quanto aos demais precedentes vinculantes, nos termos do art. 927 do CPC, apenas 36% dos órgãos possuem ato normativo vinculativo.

Figura 72 – Atos vinculativos em relação à precedentes dos Tribunais Superiores



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Quanto à existência de superposição de instâncias e possibilidade de se recorrer à instância judicial, ignorando as instâncias julgadoras anteriores, a **pergunta 20** investigou o percentual de decisões judiciais que confirmam ou que modificam a decisão do contencioso administrativo.

Conforme esclarecido na resposta à pergunta 20, contudo, no entendimento da equipe, não é possível realizar inferências a partir dos resultados obtidos.

Como se explicou, consideraram-se apenas as decisões que mantiveram ou modificaram **totalmente** a decisão administrativa, por não ser possível realizar um estudo que indique que uma das partes teve sucumbência mínima e, portanto, deva ser considerada vencedora no litígio. Assim, a leitura dos dados extraídos deve ser realizada sem desconsiderar, por exemplo, que a maioria das derrotas de uma parte possa ser por valores ínfimos ou que, em créditos tributários de maior valor, uma das partes tenha, com maior frequência, sucumbência mínima.

Caso se fizesse aludida correlação, considerando-se apenas decisões judiciais que confirmam ou reformam totalmente as decisões administrativas e excluindo-se decisões judiciais com análise de constitucionalidade, a resposta seria que 48,6% são reformadas no Poder Judiciário.

Outro dado relevante apurado pela equipe é que não existem convênios de cooperação e, ou, intercâmbio de informações celebrados entre Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais e Tribunais Administrativos. As respostas à **pergunta 42** apuraram apenas convênios nestes moldes firmados pelo Poder Judiciário com Procuradorias ou Fiscos, em geral, para localização de endereço de contribuintes ou mesmo para identificação de grupos econômicos.

A equipe considera que seria viável e importante a realização de convênios entre os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, de um lado, e os Tribunais Administrativos, de outro, para aproveitando, no Poder Judiciário, de questões fáticas levantadas nos Tribunais Administrativos, como diligências e perícias.

Nas respostas à referida pergunta, pode-se constatar que os Tribunais, em geral, celebram convênios para troca de informações com a Administração tributária e Procuradorias, muito mais voltados para os atos de cobrança do crédito tributário, não se constatando efetiva integração com os órgãos de julgamento na esfera administrativa.

HIPÓTESE 11 – CELERIDADE PROCESSUAL E REGRA DA DUPLA CONFORME

A não existência de lei que aplique, em sentido estrito, a regra da "dupla conforme" conduz à acumulação exagerada de processos julgados no mesmo sentido, por instâncias diferenciadas que em nada contribuem para a alteração da decisão de mérito, em prejuízo do conceito de justiça célere e do patrimônio do contribuinte e da fazenda pública.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, seria necessário primeiro identificar decisões unânimes em tribunais que tenham mantido decisões de primeira instância, com fundamentação essencialmente idêntica e conformidade decisória. Esse universo de processos, caso o sistema processual brasileiro adotasse a regra da dupla conforme, não poderia ser objeto de recursos aos Tribunais Superiores.

Essa análise foi viabilizada pelos dados obtidos em resposta a um dos subitens da **pergunta 36**, qual seja, saber se as sentenças de mérito foram reformadas em sede de julgamento de apelação. O percentual de julgamentos em apelação que alteraram o desfecho de mérito das respectivas sentenças de primeira instância (ou seja, que resultaram na dupla conforme) foi de 7%. Uma consideração importante sobre esse dado é que não foi possível segregar, entre os julgamentos de apelação, os que ocorreram por maioria ou unanimidade. Isso se mostra relevante porque a regra da dupla conforme portuguesa exige que o julgamento colegiado se dê por unanimidade.

Com essa ressalva quanto à impossibilidade de segregar julgamentos de apelação entre votações unânimes ou por maioria, a adoção da regra da dupla conforme permitiria a inadmissão de aproximadamente 93% dos processos que potencialmente chegariam aos Tribunais Superiores.

Apesar de não caber a esta equipe fazer considerações de ordem de conveniência, é importante registrar outros dados observados durante a pesquisa que dizem respeito também a um filtro de admissibilidade de recursos aos Tribunais Superiores.

De acordo com a sistemática de recursos repetitivos instituída inicialmente no direito processual brasileiro pela Lei n. 11.418, de 2006, que inseriu os arts. 543-A, 543-B e 543-C à Lei n. 5.869, de 1973 (Código de Processo Civil de 1973) e a sedimentação do sistema de precedentes na Lei n. 13.015, de 2015 (Código de Processo Civil de 2015), especialmente nos arts. 927 e de 1.036 a 1.041, a afetação de determinado tema tributário à sistemática dos recursos repetitivos impede o prosseguimento "de todos os processos pendentes,

individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso", o que inclusive é controlado pelo Conselho Nacional de Justiça.

Segundo dados do Painel do CNJ sobre demandas repetitivas, (CNJ, 2021) utilizado para responder à **pergunta 39**, desde a introdução da sistemática de recursos repetitivos, foram afetados 556 temas tributários pelos Tribunais Superiores (STF e STJ), e julgados, 427. Nesse período foram sobrestados 487.476 processos, dos quais foram julgados apenas 127.510 processos anteriormente sobrestados. Assim, apesar de os Tribunais Superiores terem julgado 77% dos temas tributários repetitivos, apenas 26,2% dos processos sobrestados foram julgados.

Conforme informações obtidas via LAI, no período de 2017 a 2020, o estoque de processos tributários do STF foi reduzido em 49,1% (de 6.654, em 2017, para 3.390, em 2020), e, no período de 2016 a 2021, o estoque de processos tributários do STJ foi reduzido em 37,3% (de 46.610, em 2016, para 29.211, em 2021).

A correlação de todos esses dados permite afirmar que o filtro de admissibilidade instituído pelos recursos repetitivos tem sido um importante fator de redução do contencioso tributário nos Tribunais Superiores.

Paradoxalmente, também conforme dados obtidos via LAI, os estoques de processos tributários em Tribunais *a quo* mantiveram-se estáveis. Os dados coletados na pesquisa estão em consonância com a percepção apresentada pela Ministra Regina Helena Costa, que, ao analisar as iniciativas vigentes de redução do contencioso, afirmou: "No âmbito do Judiciário, os mecanismos de coletivização de julgamentos, como a repercussão geral e os recursos repetitivos são instrumentos positivos, mas que precisam ser aperfeiçoados".

Essa constatação permite sugerir um encaminhamento para a hipótese apresentada: em vez de investir em novas regras processuais que limitem o acesso dos jurisdicionados aos Tribunais Superiores, seria recomendável que esses Tribunais julgassem com mais celeridade os recursos repetitivos, por representarem uma forma eficiente de redução da litigiosidade, ou que se investigue o porquê de apenas 26,2% dos processos sobrestados terem sido julgados, enquanto foram julgados 77% dos temas repetitivos reconhecidos nos últimos 15 anos.

HIPÓTESE 12 – CONFLITOS TRIBUTÁRIOS FEDERATIVOS

Existe uma relação de causalidade entre o elevado número de conflitos tributários federativos e a estrutura constitucional do nosso federalismo fiscal, a permitir a existência de contencioso administrativo municipal, estadual e federal em paralelo ao sistema do processo judicial tributário.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, a equipe definiu que seria necessário identificar, pela matéria arguida nos processos judiciais, conflitos de competência federativa entre entes de natureza distinta, como estado e município, ou de mesma natureza, como dois estados.

A existência de um percentual significativo de processos dessa natureza pode sinalizar para uma deficiência estrutural na legislação tributária a contribuir para a geração de litigiosidade.

A existência de conflito federativo, em que dois ou mais entes disputam a mesma base tributária, fazendo com que, ao menos um deles, tenha uma discussão desnecessária no âmbito administrativo desnecessária foi objeto da **pergunta 18**.

Com base no DataJud, nas classes "Procedimento de Conhecimento", "Embargos à Execução Fiscal", "Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", "Mandado de segurança" ou "Mandado de segurança coletivo", com o assunto "Competência Tributária", os resultados revelam que **8.014** dos processos foram cadastrados com o assunto “Competência Tributária".

A **pergunta 25** procurou identificar o percentual de conflitos tributários de natureza federativa que tramitam perante os Tribunais Superiores em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento. A partir dos resultados encontrados, verificou-se que dos **0,89%** de processos pendentes de julgamento sobre conflito de competência, **0,23%** tramita perante o STF.

Dessa forma, foram encontrados baixos números de processos relacionados a conflitos federativos. É possível, contudo, que a repartição de competência tributária de impostos, por meio do estabelecimento das próprias bases de incidência tributária na Constituição Federal gere contencioso tributário, decorrente da construção dos conceitos nela previstos e sua observância pelos entes públicos no exercício de sua competência.

A construção de conceitos constitucionais, como, por exemplo, renda, serviços, mercadorias, propriedade, decorrentes da rígida repartição de competências tributárias, algo peculiar ao federalismo tributário brasileiro, tem potencialidade de geração de contencioso tributário, mas referido contencioso é restrito a cada ente federativo e não possui aptidão para gerar contencioso administrativo municipal, estadual e federal em paralelo ao sistema do processo judicial tributário, como sugerido na hipótese e, por isso, não foi objeto de perguntas.

8. RECOMENDAÇÕES

Com relação às recomendações apresentadas nas Tabelas de 179 a 181, os pesquisadores esclarecem que a classificação apresentada na coluna "prazo" considerou apenas o grau de complexidade vinculado à implementação da medida proposta.

O grau de urgência na adoção das medidas não foi considerado pelos pesquisadores, pois constatou-se que tal critério deve ser considerado na análise de conveniência do órgão responsável por sua promoção.

RECOMENDAÇÕES PARA O PODER EXECUTIVO

Tabela 179 – Recomendações para o Poder Executivo

Recomendação	Tipo	Hipótese vinculada	Título da Hipótese	Prazo	Observação
Diante da constatação de que há milhares de processos de execução fiscal cujo valor cobrado é bastante reduzido, deve ser proposta alteração para fixação, em lei nacional, de obrigatoriedade de observância de regra de ajuizamento seletivo, estabelecendo critérios objetivos relacionados à recuperabilidade do crédito, evitando-se que o processo custe mais do que o crédito exigido.	Mudança legislativa	4	Onerosidade	Médio prazo	
Criação de setores estruturados, compostos por especialistas, com competência para realizar a revisão da legislação tributária de maneira abrangente e perene.	Mudança legislativa	2	Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária	Médio prazo	A equipe considerou competência como sinônimo de proponente da mudança legislativa.
Criação de lei que uniformize a competência para a prática de atos de elaboração e interpretação de normas tributárias, e, caso se opte pela existência de mais de um órgão, estabeleçam-se regras claras de governança entre eles.	Mudança legislativa	2	Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária	Médio prazo	A equipe considerou competência como sinônimo de proponente da mudança legislativa.
Criação de lei que estabeleça a transação federal prevista na Lei n. 13.988/2020 aos demais entes públicos, bem como institua ou regulamente a todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual com envolvimento da Fazenda Pública.	Mudança legislativa	6	Meios alternativos de solução de conflitos tributários	Médio prazo	A equipe considerou competência como sinônimo de proponente da mudança legislativa.
Criação de lei que estenda aos demais entes públicos a dispensa de constituir créditos tributários, contestar e recorrer em processos judiciais tributários, prevista no art. 19 e seguintes da Lei n. 10.522/2002, nos casos de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade e recursos repetitivos definitivos proferidos pelo STF e STJ.	Mudança legislativa	10	Integração entre instâncias	Médio prazo	A equipe considerou competência como sinônimo de proponente da mudança legislativa.

Criação de lei que autorize os agentes fiscais das três esferas federativas a constituírem os créditos tributários apenas quando o órgão máximo aos quais estão vinculados já tenham pronunciamento a respeito da interpretação da legislação tributária a ser aplicada ao caso.	Mudança legislativa	2	Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária	Médio prazo	A equipe considerou competência como sinônimo de proponente da mudança legislativa.
Criação de ato normativo que disponha sobre os dados a serem coletados e processados pelos órgãos da Administração tributária, bem como determine os procedimentos para a sua análise e divulgação periódica. Aprimoramento e ampliação dos sistemas internos de controle de informações, em especial com relação aos dados que refletem o contencioso tributário e a efetividade das medidas adotadas para a arrecadação.	Mudança infralegal e gestão	1 a 12	Relação entre contencioso tributário, transparência e atuação da Administração tributária	Edição de ato normativo: curto prazo Aprimoramento dos sistemas: médio prazo	
Aprimoramento da legislação vigente a fim de prever prazo para que os órgãos da administração tributária divulguem proativamente em seus sítios eletrônicos os estudos, os pareceres e as notas técnicas editados, sob pena de suspensão de sua eficácia enquanto o ato normativo não for disponibilizado ao acesso dos contribuintes.	Mudança legislativa	2, 6, 7	Ampliação da transparência	Médio prazo	

Fonte: Elaboração própria (2021).

RECOMENDAÇÕES PARA O PODER JUDICIÁRIO

Tabela 180 – Recomendações para o Poder Judiciário

Recomendação	Tipo	Hipótese vinculada	Título da Hipótese	Prazo	Observação
Criação de um controle nacional para verificação de conexão e litispendência, de modo a evitar que as partes veiculem a mesma pretensão em juízos distintos.	Gestão	1	Fluxo processual	Médio prazo	
Criação de normas regimentais para priorização de julgamento de embargos de declaração opostos contra decisões de mérito proferidas nos julgamentos repetitivos, evitando-se a proliferação de processos e de discussões entre a data do julgamento do mérito e dos embargos. Recomenda-se a observância dos prazos previstos no CPC.	Gestão	3	Modulação	Médio prazo	
Alteração das regras processuais para exigir que o pedido de modulação dos efeitos das decisões seja formulado quando da interposição do recurso e julgado concomitantemente ao mérito.	Mudança legislativa	3	Modulação	Médio prazo	
Alteração da legislação para assegurar que a alegação de matérias de ordem pública como fundamento de defesa em execução fiscal possa ser suscitada, em preliminar, sem a necessidade de prestação de garantia. Assim, evita-se a superposição de exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal, cujas matérias mais frequentemente suscitadas são semelhantes.	Mudança legislativa	1	Fluxo processual	Médio prazo	
Alteração do art. 372 do CPC para que o(a) juiz/juíza possa admitir também a utilização de prova produzida em processo administrativo, atribuindo-lhe o valor que considerar adequado, observado o contraditório.	Mudança legislativa	10	Integração entre esferas judicial e administrativa		A equipe considerou competência como sinônimo de proponente da mudança legislativa.
Criação de lei que estenda a transação federal, prevista na Lei n. 13.988/2020, aos demais entes públicos, bem como institua ou regulamente a todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual com envolvimento da Fazenda Pública.	Mudança legislativa	6	Meios alternativos de solução de conflitos tributários	Médio prazo	A equipe considerou competência como sinônimo de proponente da mudança legislativa.
Criação de ato normativo que disponha sobre os dados a serem coletados e processados pelos tribunais, bem como determine os procedimentos para a sua análise e divulgação periódica. Aprimoramento e ampliação dos sistemas internos de controle de informações, em especial com relação aos dados que refletem o contencioso tributário.	Mudança infralegal e gestão	1 a 12	Controle e aferição da relação entre contencioso tributário, transparência e atuação da Administração tributária	Edição de ato normativo: curto prazo Aprimoramento dos sistemas: médio prazo	
Criação de ato infralegal para regulamentar o julgamento célere dos recursos repetitivos, em observância ao art. 1.037, § 4º, do CPC, por representarem uma forma eficiente de redução da litigiosidade. Paralelamente, seja investigado o porquê de a redução do acervo nos Tribunais Superiores não ter se refletido no estoque das instâncias inferiores. Nesse contexto, recomenda-se a criação e o aprimoramento de mecanismos de gestão e de integração de dados da sistemática de recursos repetitivos nos Tribunais de segunda instância para que processos não permaneçam desnecessariamente sobrestados e julgados com maior celeridade.	Mudança infralegal e gestão	11	Aumento de litigiosidade e admissibilidade de recursos excepcionais	Médio prazo	

Aprimoramento dos portais de consulta à legislação dos órgãos que integram a administração tributária, com a divulgação proativa e consolidada da legislação tributária e dos atos normativos publicados para a sua interpretação, fim de que a legislação tributária seja de fácil acesso e conhecimento pelos contribuintes, em linha com o art. 212 do CTN.	Gestão	2, 6, 7	Ampliação da transparência	Curto prazo	

Fonte: Elaboração própria (2021).

RECOMENDAÇÕES PARA O PODER LEGISLATIVO

Tabela 181 – Recomendações para o Poder Legislativo

Recomendação	Tipo	Hipótese vinculada	Título da Hipótese	Prazo	Observação
Criação de setores estruturados, compostos por especialistas, com competência para realizar a revisão da legislação tributária de maneira abrangente e perene.	Mudança legislativa	2	Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária	Médio prazo	
Criação de lei que uniformize a competência para a prática de atos de elaboração e interpretação de normas tributárias, e, caso se opte pela existência de mais de um órgão, estabeleçam-se regras claras de governança entre eles.	Mudança legislativa	2	Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária	Médio prazo	
Criação de lei que estenda a transação federal, prevista na Lei n. 13.988/2020, aos demais entes públicos, bem como instituindo ou regulamentando a todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual envolvendo a Fazenda Pública.	Mudança legislativa	6	Meios alternativos de solução de conflitos tributários	Médio prazo	
Criação de lei estendendo aos demais entes públicos a dispensa de constituir créditos tributários, contestar e recorrer em processos judiciais tributários, prevista no art. 19 e seguintes da Lei n. 10.522/2002, nos casos de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade e recursos repetitivos definitivos proferidos pelo STF e STJ.	Mudança legislativa	10	Integração entre instâncias	Médio prazo	
Criação de lei que autorize os agentes fiscais, das três esferas federativas, a constituírem os créditos tributários apenas quando o órgão máximo aos quais estão vinculados já tenham pronunciamento a respeito da interpretação da legislação tributária a ser aplicada ao caso.	Mudança legislativa	2	Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária	Médio prazo	
Aprimoramento dos portais de consulta à legislação dos órgãos que integram o Poder Legislativo, com a divulgação proativa e consolidada da legislação tributária, a fim de que a legislação tributária seja de fácil acesso e conhecimento pelos contribuintes, conforme o art. 212 do CTN.	Gestão	2, 6, 7	Ampliação da transparência	Curto prazo	
Aprimoramento da legislação vigente a fim de prever prazo para que os órgãos da administração tributária divulguem proativamente em seus sítios eletrônicos os estudos, os pareceres e as notas técnicas editados, sob pena de suspensão de sua eficácia enquanto o ato normativo não for disponibilizado ao acesso dos contribuintes.	Mudança legislativa	2, 6, 7	Ampliação da transparência	Médio prazo	

Fonte: Elaboração própria (2021).

POSFÁCIO

O presente trabalho é fruto de um laborioso esforço empreendido ao longo de seis meses pela equipe de pesquisas do Insper, que foi selecionada no âmbito do processo seletivo do programa Justiça Pesquisa do Departamento de Pesquisas Judiciárias do CNJ. Trata-se de um estudo de fôlego que buscou averiguar as nuances do contencioso judicial tributário brasileiro, a partir de uma inédita abordagem empírica de inquirir direto da fonte e entrevistar os agentes públicos e privados que aplicam o sistema tributário nacional na prática. Ao tempo em que os prestimosos pesquisadores do Insper depararam um edital extenso, lograram atender com êxito aos requisitos técnicos específicos e responder a perguntas pontuais que foram pouco exploradas pela dogmática brasileira de forma empírica.

O trabalho apresentou e fundamentou 12 hipóteses centrais que perpassam diversos aspectos do contencioso tributário: 1) o fluxo e etapas de tramitação dos processos tributários; 2) a elaboração, intepretação e aplicação da legislação tributária; 3) os julgamentos de recursos repetitivos e o risco de modulação dos julgados; 4) a responsabilidade financeira das partes; 5) a estrutura judicial e a especialização das unidades judiciárias que apreciam as demandas tributárias; 6) os meios alternativos de solução de conflitos tributários; 7) a transparência e a relação cooperativa entre as partes; 8) a complexidade da legislação; 9) as compensações tributárias; 10) a integração entre instâncias; 11) a celeridade processual e a regra da dupla conforme; e, por fim, 12) os conflitos tributários federativos. Com base nessas 12 hipóteses centrais, foram respondidas 75 perguntas. Nesse ínterim, para alcançar esse resultado consistente, foram elaboradas 181 tabelas com informações consolidadas e 72 figuras, com gráficos estatísticos e representações visuais elaborados a partir das respostas.

Cumpre destacar que esse robusto diagnóstico de grande porte foi entregue em estrita observância a um breve cronograma de seis meses, situação que demonstra o mérito da equipe de pesquisa em atingir esse resultado em um curto espaço de tempo. Isso só pôde ser alcançado pelo arranjo e articulação interinstitucional pactuado entre todas as instituições tributárias envolvidas no estudo cuja participação foi essencial para a obtenção célere e tempestiva das respostas aos questionários, cabendo apontar a indispensável cooperação prestada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, Comitê de Apoio Técnico à realização de Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Receita Federal do Brasil, Colégio de Presidentes dos Tribunais de Justiça do Brasil – CODEPRE, Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG, Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF, além das diversas Procuradorias Estaduais e Secretarias de Fazenda e entidades representadas na Portaria Conjunta n. 1 de 18/1/2021. Da parte do Departamento de Pesquisas Judiciárias, também coube a desafiadora tarefa de apreciar, analisar e emitir nota técnica sobre esse extenso trabalho de mais de 400 páginas, considerando os curtos prazos fixados para tanto.

O ineditismo se apresenta também na metodologia utilizada. A pesquisa considerou dados do Conselho Nacional de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, dos cinco Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça dos Estados de Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Mato Grosso, Minas Ge-

rais, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul, Sergipe, São Paulo e Tocantins. O recorte temporal consistiu em dez anos, de 2011 a 2021, estabelecendo uma linha temporal comparativa necessária para responder às perguntas e sustentar (ou não) as hipóteses elencadas.

O estudo se utilizou de métodos que consistem no estado da arte da ciência de dados para coleta de informações quantitativas, tais como a extração automatizada de texto dos repositórios de jurisprudência dos Tribunais brasileiros por meio de algoritmos próprios e programas de raspagem de dados (crawlers). Foram ainda encaminhados formulários, questionários e entrevistas de campo baseados na Lei de Acesso à Informação, com o objetivo de preencher as lacunas de informações que não se encontravam em bases eletrônicas disponíveis pela internet. Não obstante, a Base Nacional de Dados do Poder Judiciário – Datajud também foi explorada, demonstrando-se uma matéria-prima informacional inédita em trabalhos tributários, dada a contemporaneidade e robustez dessa fonte de dados. Com base nesse acervo textual, os pesquisadores utilizaram tecnologias abertas (open source) para aplicar técnicas de processamento de linguagem natural e ferramentas de pesquisa por expressões regulares para obter os resultados expostos.

E, por ser um esforço de grande monta realizado em um curto espaço de tempo, não está livre de pequenas ressalvas inerentes a um trabalho científico dessa monta. As dificuldades metodológicas que permearam o presente estudo se traduzem em pontos que, por limitações temporais e dificuldades para a obtenção do dado, não puderam ser melhor exploradas considerando o curto lapso temporal e o cronograma de pesquisa.

Por se tratar de um trabalho extenso com mais de 75 perguntas a serem respondidas, alguns questionamentos não puderam ser explorados de forma aprofundada a partir da dogmática jurídica, restringindo-se a expor de forma descritiva os resultados obtidos pelos métodos empíricos acima descritos. É uma limitação decorrente não dos esforços da equipe de pesquisa, mas sim da extensão e complexidade dos questionamentos e resultados obtidos, baseados em sistemas tributários dinâmicos e fenômenos não determinísticos, somados ao restrito cronograma posto à pesquisa. A escolha de cada um dos três métodos de obtenção de dados, quais sejam, o Datajud, os questionários da Lei de Acesso à Informação ou os repositórios e diários oficiais, podem não ter sido os mais apropriados para a obtenção das respostas a determinadas perguntas, mas foram acompanhados da respectiva justificativa de escolha.

Há ainda o fato de as respostas enviadas pelos órgãos entrevistados, seja pela pluralidade institucional, seja pela diversidade de opinião dos agentes públicos entrevistados, não seguirem um padrão linguístico ou uma categorização clara, deixando a cargo do pesquisador a interpretação e classificação da resposta, o que pode ensejar, em alguns casos, enviesamentos naturais à hermenêutica discursiva, consistindo em uma das dificuldades inerentes aos métodos empíricos. Cada pergunta poderia ser, ainda, abordada sob diversos aspectos: político, legislativo, orçamentário ou da análise econômica do Direito a partir de incentivos ou punições. Coube aos pesquisadores a árdua tarefa de cotejar o olhar mais adequado à análise da hipótese, o que gera naturalmente um custo de oportunidade decorrente da impossibilidade técnica de se apreciar o fenômeno tributário sob todos os prismas possíveis e desejáveis pelo leitor e pelas instituições envolvidas. Esses sacrifícios argumentativos e de abordagem específica, portanto, permeiam os recortes e as composições textuais que se vê ao longo do trabalho.

Por fim, destaca-se o compromisso do Departamento de Pesquisas Judiciárias e do Conselho Nacional de Justiça em preservar a independência dos pesquisadores em todas as etapas de elaboração do estudo, o que implica na publicação integral dos resultados obtidos, não necessariamente representando a opinião institucional dos financiadores e das entidades envolvidas na pesquisa. Esse compromisso é um dos fatores basilares para que a academia possa explorar de forma livre e fundamentada todos os aspectos que envolvem o complexo fenômeno do contencioso judicial tributário brasileiro. Desse modo, o presente trabalho é fruto dessa independência científica e, portanto, não representa necessariamente a opinião do Conselho Nacional de Justiça e da Justiça brasileira, mas sim um endosso e um franco convite para a replicabilidade a fim de se construir uma dialética do conhecimento, uma contestação e um eventual futuro aprofundamento da pesquisa, podendo ser encarado como um ponto de partida teórico para futuras investigações científicas, como um material de referência e como um retrato de seu tempo para a compreensão do fenômeno tributário brasileiro.

Brasília, 10 de fevereiro de 2022.

MARCUS LIVIO GOMES

Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica
Conselho Nacional de Justiça

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. **International Studies Program Working Paper**, 07-32, 2007. Disponível em: https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf. Acesso em: 28 set. 2021.

ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **J Bus Ethics**, n. 101, p. 635–651 (2011). Disponível em: https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9. Acesso em: 17 set. 2021.

ARNOLD, Jens Matthias. GRUNDKLE, Robert. Raising productivity through structural reforms in Brazil economics department. **OECD Working Papers**, n. 1660, 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1787/84e6fbeb-en. Acesso em: 29 set. 2021.

BAKER, Scott R.; BLOOM, Nick; DAVIS, Steven J. **Economic Policy Uncertainty Index**. [2020?]. Disponível em: https://www.policyuncertainty.com/. Acesso em: 17 set. 2021.

BIRD, Richard. M.; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; TOGLER, Benno. Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: the Impact of Corruption, Voice and Accountability. **Economic Analysis & Policy**, v. 38 n. 1, march 2008. Disponível em: https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50006-3. Acesso em: 29 set. 2021.

BRUCE, L. Hay. Fee Awards and Optimal Deterrence, 71. **Chi.-Kent L. Rev.**, 505, 1995. Disponível em: https://core.ac.uk/download/pdf/217425764.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei n. 8.456-A, de 2017**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2017. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0xzoj1i32l8l81lzufp1usa6813448093.node0?-codteor=1666000&filename=Avulso+-PL+8456/2017. Acesso em: 24 set. 2021.

CARLOTTI, Danilo Panzeri Nogueira. **Estado dos processamentos dos diários de justiça**. 2020. Disponível em: https://docs.google.com/spreadsheets/d/1kWcSJIidcpUucCeDXf2A1de89FGrAsJhD95xO0KnKF8/edit?usp=sharing. Acesso em: 10 jan. 2022.

CARLOTTI, Danilo Panzeri Nogueira. **Repositório com material open-source para pesquisas acadêmicos**. 2021. Disponível em: https://github.com/danilopcarlotti/Pesquisas. . Acesso em: 10 jan. 2022.

CARTAXO, Maria de Fátima Pessoa de Mello; TÔRRES, Heleno Taveira. **Contencioso tributário, segurança jurídica e desenvolvimento**: alternativas para a redução da litigiosidade tributária. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Base Nacional de Dados do Poder Judiciário – DataJud**. Brasília: CNJ, 2020a. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/sistemas/datajud/. Acesso em: 10 jan. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/. Acesso em: 10 jan. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: https://paineis.cnj.jus.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=qvw_l%2FPainelCNJ.qvw&host=QVS%40neodimio03&anonymous=true&sheet=shDRGraficos. Acesso: 11 out. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Pesquisa de percepção dos magistrados, servidores e advogados quanto à especialização de varas por competência e a unificação de cartórios judiciais**. Brasília: CNJ, 2020b. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Relatorio-de-unificacao-dos-cartorios_2020-08-25_3.pdf. Acesso em: 29 set. 2021.

COOTER, R. D.; RUBINFELD, D. L. Economic analysis of legal disputes and their resolution. **Journal of Economic Literature**, v. 27, n. 3, 1989, p. 1067-1097.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. Tradução.

DAUDE, Christian; MELGUIZO, Ángel. Taxation and More Representation?: On Fiscal Policy, Social Mobility and Democracy in Latin America, 2010. **OECD Development Centre Working Papers**, n. 294, 2010. Disponível em: https://doi.org/10.1787/5km5zrrs-9bbt-en. Acesso em: 22 set. 2021.

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

DEVEREUX, Michael P. **Measuring corporation tax uncertainty across countries**: evidence from across-country survey. Londres: Oxford University Centre of Business Taxation, 2016. Disponível em: https://etpf.org/papers/S001UncSrvy.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

EUROPEAN COMISSION. Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses. **Taxation Papers**, Working Paper n. 67, 2017.Disponível em: https://op.europa.eu/s/sDrS. Acesso em: 28 set. 2021.

FERREIRA, Joana Lima. **A dupla conforme em recurso cível**: a conformidade decisória em especial. Mestrado em Direito e Prática Jurídica (Dissertação) – Faculdade de Direito. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2019. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/44538/1/ulfd144228_tese.pdf. Acesso em: 28 set. 2021.

FOSSATI, Gustavo; COSTA, Leonardo de Andrade. **O Supremo tributário**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2020. v. VIII. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29039/0.%20Digital_O%20Supremo%20tributario.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 28 set. 2021.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Upgrading the tax system to boost productivity: world economic and financial surveys, 0258-7440. **Fiscal Monitor: Achieving More with Less**, Washington, DC, p. 45-88, 1 abr. 2017. Disponível em: https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/04/06/fiscal-monitor-april-2017. Acesso em: 17 set. 2021.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Progress Report on Tax Certainty:** IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Paris: OECD, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf. Acesso em: 20/09/2021.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL; ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Certainty 2017**: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. [S.L]: FMI; OECD, 2017. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

GICO Jr., Ivo T. **Análise econômica do processo civil**. Indaiatuba: Foco Jurídico, 2020.

GICO Jr., Ivo T. **A Tragédia do Judiciário**: subinvestimento em capital jurídico e sobreutilização do Judiciário. Tese (Doutorado) – Departamento de Economia. Brasília: Universidade de Brasília-UnB, 2012.

GRAMCKOW, Heike; WALSH, Barry. Developing Specialized Court Services: International Experiences and Lessons Learned. **Justice&Development Working Paper Series**, 24/2013. Disponível em: https://documents1.worldbank.org/curated/en/688441468335989050/pdf/819460WP0Devel00Box379851B00PUBLIC0.pdf. Acesso em: 29 set. 2021.

HOPPE, Thomas; SCHANZ, Deborah; STURM, Susann. SURETH-SLOANE, Caren. What Are the Drivers of Tax Complexity for MNCs? Global Evidence. **Intertax**, v. 46, n 8/9, p. 654-675, 2018. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3230711. Acesso em: 17 set. 2021.

KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. Economic Analysis of Law. **Handbook of Public Economics**, v 3, 2002. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/faculty/shavell/pdf/99_Economic_analysis_of_law.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

KNUTSEN, Erik S. The cost of costs: the unfortunate deterrence of everyday civil litigation in Canada. **Queenn;s Law Journal**, v. 36, 2010, p. 113. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=1667722. Acesso em 17 set. 2021.

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal**: inspiração no direito internacional. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2020. 185 f. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22032021-235511/fr.php. Acesso em: 28 set. 2021.

LEE, Yoon-Ho Alex; KLERMAN, Daniel. The Priest-Klein hypotheses: Proofs and generality. **International Review of Law and Economics**, v. 48, p. 59-76, 2016.

LEORATTI, Alexandre. Processos tributários duram em média 19 anos no Brasil. **JOTA**, 28 nov. 2019. Disponível em: https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/contencioso-tribuario-processos-28112019. Acesso em: 17 set. 2021.

LMU MUNICH; UNIVERSITY OF PADERBORN. **Tax Complexity Index.** Munich: LMU MUNICH; UNIVERSITY OF PADERBORN, 2016. Disponível em: https://www.taxcomplexity.org/. Acesso: em 17 set. 2021.

MACHADO, Rafael B.; DIAS, Jean C. Análise econômica do processo. In*:* TIMM, Luciano B. **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 391-403.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**: princípios de micro e macroeconomia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001. Tradução da 2. ed. original. Maria José Cyhlar Monteiro.

MESSIAS, Lorreine Silva et al. **Contencioso tributário no Brasil**: relatório 2020: ano referência 2019. São Paulo: Insper, Núcleo de Tributação, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

MILLER, G. Introduction: economic analysis of civil procedure. **The Journal of Legal Studies***,* v. 23(1), p. 303, 1994. Tradução livre.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Experiences and Practices of Eight OECD Countries**. OECD, 2009. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf. Acesso em: 23 set. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Co-operative compliance**: a framework – From enhaced relationship to co-operative com-

pliance. OECD, 2013. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1. Acesso em: 17 set. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **General Administrative Principles**: Corporate governance and tax risk management. OECD, 2009. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

OWENS, Jeffrey. Tax Transparency: The New "Normal". **Revista da Receita Federal**: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.1, n.2, p. 32-49, jan./jul. 2015. Disponível em: https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/12/Tax-Transparency.pdf. Acesso em: 18 set. 2021.

PORTUGAL. Lei n. 41/2013. Código de Processo Civil Português. **Diário da República**, n.º 121/2013, Série I de 26 jun. 2013. Disponível em: https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/116042184/202109281109/73602590/diploma/indice. Acesso em: 28 set. 2021.

PRIEST, G.; KLEIN, B. The Selection of Disputes for Litigation. **The Journal of Legal Studies**, v. 13(1), p. 1-55, 1984.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Atos declaratórios da PGFN**. Brasília: PGFN, 2012. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/atos-declaratorios-arquivos/atos-declaratorios-da-pgfn. Acesso em: 28 out. 2021.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N. 502/2016)**. Brasília: PGFN, 2016. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016. Acesso em: 28 de out. 2021.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN alcança a marca de R$ 100 bilhões de créditos regularizados por meio de Transações**. Brasília: PGFN, 25 jun. 2021. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2021/pgfn-alcanca-a-marca-de-r-100-bilhoes-de-creditos-regularizados-por-meio-de-transacoes. Acesso em: 29 set. 2021.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN realiza Negócio Jurídico Processual no valor de R$ 280 milhões**. Brasília: PGFN, 5 jul. 2021. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2021/pgfn-realiza-negocio-juridico-processual-no-valor-de-r-280-milhoes. Acesso em 28 set. 2021.

RESENDE, André Lara. Corrupção e capital cívico. **Valor Econômico**, 31 jul. 2015. Disponível em: https://valor.globo.com/eu-e/coluna/corrupcao-e-capital-civico.ghtml. Acesso em: 29 set. 2021.

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

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

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

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE n. 796.939**, Rel. Min. Edson Fachin (peça 40). Brasília: STF, 2012. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4531713. Acesso em: 24 set. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Relatório de atividades 2019**. Brasília, 2020. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/presidenciaSTFPublicacoes/anexo/2020_01_24_13.08_RelatoriodeAtividades2019_completo.pdf. Acesso em: 04 jan. 2022.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Núcleo da presidência do STJ contribuiu para a redução do acervo processual da corte. **Notícias,** 11 mar. 2021. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/11032021-Nucleo-da-presidencia-do-STJ-contribuiu-para-a-reducao-do-acervo-processual-da-Corte.aspx. Acesso em: 04 jan. 2022

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Processo n. 015.289/2018-4, **Acórdão nº1105/2019**, sessão de 15 mai. 2019. Brasília: TCU, 2019. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2347818%22. Acesso em: 17 set. 2021.

VARSANO, Ricardo. **Evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 29 set. 2021.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins et al. **Contencioso administrativo tributário federal**: uma análise comparativa entre Brasil e sete países. São Paulo: Insper, Núcleo de Tributação, 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/Contencioso-administrativo-tribut%C3%A1rio-federal_Uma-an%C3%A1lise-comparativa-entre-Brasil-e-sete-pa%C3%ADses.pdf. Acesso em: 28 set. 2021.

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

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia. **Contencioso tributário no Brasil**: Relatório 2019 – ano referência 2018. Núcleo de Tributação. São Paulo: Insper, 2020. Disponível em: *https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf*. Acesso em: 17 set. 2021.

WOLKART, Erik N. **Análise econômica do processo civil**. 2. ed. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020.

YEUNG, Luciana. **Incentives for Litigation in Labor Courts**: litigation as a 'Win-Win' Game. (2021, no prelo). Disponível em: https://works.bepress.com/luciana_yeung/). Acesso em: 29 set. 2021.

ZIMMER, Markus B. Overview of specialized courts. **International Journal for Court Administration**, 2(1), 46, 2009.COOTER, Robert D.; RUBINFELD, Daniel L. Economic analysis of legal disputes and their resolution. Journal of economic literature, v. 27, n. 3, p. 1067-1097, 1989.

www.cnj.jus.br

DOC 2 – Diagnóstico da Atuação dos Conselhos Profissionais

DIAGNÓSTICO DA ATUAÇÃO DOS CONSELHOS PROFISSIONAIS NA COBRANÇA DE DÍVIDA ATIVA

2019

Poder Judiciário

CNJ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

É permitida a reprodução parcial ou total desta obra,
desde que citada a fonte.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Presidente: Ministro José Antonio Dias Toffoli
Corregedor Nacional de Justiça: Ministro Humberto Martins
Conselheiros: Ministro Emmanoel Pereira
Rubens de Mendonça Canuto Neto
Candice Lavocat Galvão Jobim
Valtércio Ronaldo de Oliveira Francisco
Luciano de Azevedo Frota Arnaldo
Cristiana Simões Amorim Ziouva
Ivana Farina Navarrete Pena
André Luiz Guimarães Godinho
Marcos Vinícius Rodrigues
Maria Tereza Uille Gomes
Henrique de Almeida Ávila

Secretário-Geral: Carlos Vieira von Adamek
Diretor-Geral: Johaness Eck

Secretaria Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica
Secretário Especial: Richard Pae Kim
Juízes Auxiliares: Carl Olav Smith
Dayse Starling Motta
Flávia Moreira Guimarães Pessoa
Lívia Cristina Marques Peres

EXPEDIENTE

Departamento de Pesquisas Judiciárias
Diretora Executiva Gabriela de Azevedo Soares
Diretor de Projetos Igor Caires Machado
Diretor Técnico Igor Guimarães Pedreira
Pesquisadores Danielly Queirós
Elisa Colares
Igor Stemler
Rondon de Andrade
Estatísticos Filipe Pereira
Davi Borges
Jaqueline Barbão
Apoio à Pesquisa Alexander Monteiro
Cristianna Bittencourt
Lucas Delgado
Pâmela Tieme Aoyama
Pedro Amorim
Ricardo Marques
Thatiane Rosa
Estagiários Doralice Pereira
Lucas Dutra
Nathália Rodrigues
Diagramação Ricardo Marques

2019

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

SEPN Quadra 514 norte, lote 9, Bloco D, Brasília-DF

Endereço eletrônico: www.cnj.jus.br

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 5

2. PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL 7

3. SOBRE A PESQUISA E PERFIL DOS CONSELHOS PROFISSIONAIS RESPONDENTES 10

4. ESTRATÉGIAS DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS POR VIA ADMINISTRATIVA 13

4.1 PREVENÇÃO DA INADIMPLÊNCIA 13

4.2 ESTRATÉGIAS ADMINISTRATIVAS DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO 15

5. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO PELA EXECUÇÃO FISCAL 19

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS 25

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 27

ANEXO I - CONSELHOS QUE RESPONDERAM A PESQUISA 28

ANEXO II - MODELO DO FORMULÁRIO ELETRÔNICO APLICADO AOS TRIBUNAIS PARA REALIZAÇÃO DA PESQUISA 40

1. INTRODUÇÃO

Os conselhos de fiscalização do exercício profissional são os responsáveis pelo disciplinamento, regulamento, fiscalização e garantia da qualificação dos profissionais liberais no exercício de suas atividades, visando conter os possíveis riscos inerentes de suas atividades à sociedade. Diante de sua responsabilidade social e o caráter de interesse público de seus serviços, esses conselhos são considerados autarquias[1] e, apesar de não estarem diretamente ligados aos órgãos da administração pública federal, tampouco contarem com orçamento público, estão sujeitos à fiscalização do Estado[2]. Tais órgãos diferem das associações e sindicatos, que são consideradas pessoas jurídicas de direito privado tendo em vista que seus objetivos são, respectivamente, a atualização e aprimoramento da atuação profissional e atuação em torno das questões trabalhistas.

Desse modo, o profissional poderá livremente buscar se associar ou se sindicalizar, porém, sua atuação na área fica condicionada à inscrição no conselho responsável pela fiscalização do exercício de suas atividades[3].

O financiamento e o custeio das atividades dessas entidades advém de contribuições de natureza considerada tributária, conforme caráter social e de interesse público previsto pelo art. 149 da Constituição Federal de 88:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Uma vez que o profissional esteja inscrito em seu respectivo conselho, o pagamento das anuidades e demais contribuições estabelecidas torna-se obrigatório. Os casos de inadimplemento dessas contribuições podem ser cobrados pelos próprios conselhos, por via administrativa, bem como por via judicial. No primeiro caso, as entidades podem regulamentar as consequências administrativas em face do atraso ou do não pagamento, desde multas até a suspensão do registro (e, como con-

1 Conforme definido no art. 5º do Decreto-Lei 200/67: "Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se: I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada."

2 Conforme art. 183 do Decreto-Lei 200/67: "Art . 183. As entidades e organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de direito privado, que recebem contribuições para fiscais e prestam serviços de interesse público ou social, estão sujeitas à fiscalização do Estado nos termos e condições estabelecidas na legislação pertinente a cada uma."

3 Encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados Proposta de Emenda à Constituição nº 108/2019 de autoria do Poder Executivo que pode vir a acabar com a obrigatoriedade da inscrição, ficando condicionada às atividades que representem "risco de dano concreto à vida, à saúde, à segurança ou à ordem social".

sequência, o impedimento do exercício da atividade). Já pela via judicial, a cobrança é feita por meio de ação de execução fiscal sob competência da Justiça Federal[4].

Sob a perspectiva do Judiciário, os processos de execução fiscal, de maneira geral, são objeto de constante preocupação. Não somente devido ao grande volume de ações[5], mas também por se tratarem de ações voltadas à recuperação de créditos já com grandes probabilidades de frustração, uma vez que esta via é, ou deveria ser, a última estratégia a ser utilizada para buscar reestabelecer o inadimplemento.

Nesse sentido, este relatório tem por objetivo apresentar informações sobre as execuções fiscais na Justiça Federal, com enfoque nas demandas originadas pelos Conselhos Profissionais. O documento está estruturado em seis capítulos, inclusa esta introdução. No segundo capítulo são apresentados dados gerais da execução fiscal no âmbito da Justiça Federal, com apuração dos maiores litigantes. Do terceiro ao quinto capítulo estão consolidados os resultados da pesquisa realizada pelo CNJ, junto aos Conselhos Profissionais Regionais e Federais, de forma a identificar as formas de recuperação extrajudicial, métodos de prevenção da inadimplência e critérios adotados antes do início da ação judicial. Por fim, no sexto capítulo, as considerações finais reúnem os principais resultados obtidos. A relação dos conselhos que participaram da pesquisa, bem como o modelo de questionário aplicado, estão dispostos nos anexos I e II, respectivamente.

4 Conforme Súmula 66 do STJ.

5 Os processos de execução fiscal alcançaram a quantidade de 3.234.880 em 2017, o equivalente a 39% dos processos totais pendentes e 74% dos processos de execução pendentes (CNJ, 2018).

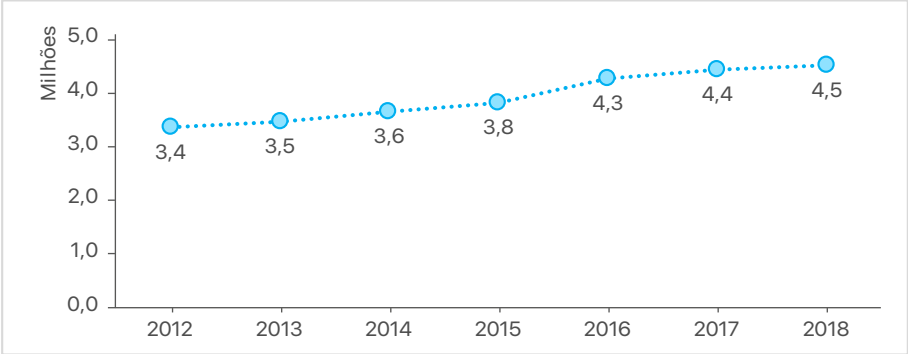
2. PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL

Conforme publicado no último Relatório Justiça em Números (CNJ, 2019), os processos de execução fiscal em tramitação correspondem a um total de 31 milhões de ações, são responsáveis por 39% do total de casos pendentes no Poder Judiciário e possuem a maior taxa de congestionamento em comparação a todos os demais tipos de processos, 90%. Entende-se que a taxa de congestionamento no Poder Judiciário como um todo poderia ser reduzida em 8 pontos percentuais se fossem desconsiderados os processos de execução fiscal – sairia, portanto, do patamar atual de 71% (setenta e um por cento) para 63% (sessenta e três por cento).

Analisando a série histórica de 2009 a 2018 da quantidade de processos de execução fiscal, é em 2018 quando, pela primeira vez, pode-se verificar redução – ainda que bastante sutil – no número de casos pendentes nos processos de execução fiscal (-0,4%). Além disso, também se pode verificar a redução de casos novos (-7,7%). Tais reduções, aliadas ao aumento de processos baixados (25,8%), fizeram com que a taxa de congestionamento sofresse, pela primeira vez, redução em 2 pontos percentuais no ano de 2018. O tempo decorrido entre o início da execução fiscal e a solução definitiva (baixa do processo) é de, em média, 9 anos e 1 mês.

Ao observar os dados apenas da Justiça Federal, tem-se um volume de 4,5 milhões de processos e uma taxa de congestionamento ainda maior – 92,7%, com tais ações correspondendo a 45% do acervo do segmento. A série histórica 2012-2018 mostra que tais números vêm crescendo, com ápice em 2018 (Figura 1).

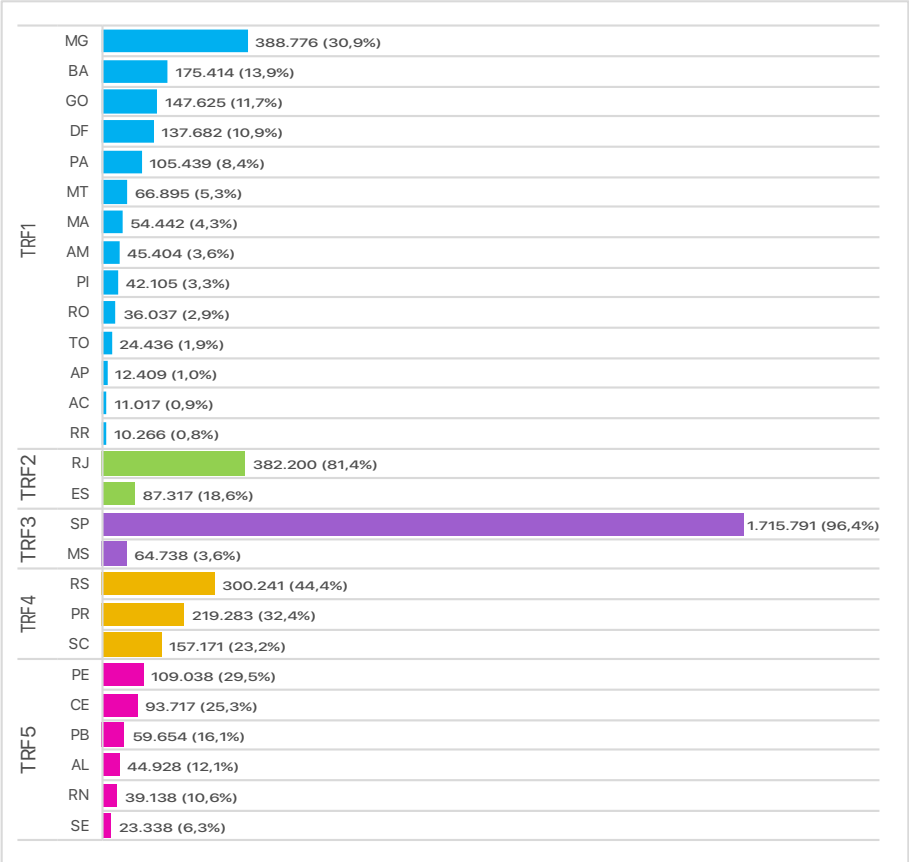
Figura 1: Série Histórica do número de processos de execução fiscal em trâmite na Justiça Federal, anos de 2012 a 2018



Fonte: Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2019. Elaboração: DPJ/CNJ

O CNJ possui atualmente informações mais detalhadas sobre os processos em tramitação no Poder Judiciário por meio da Base da Replicação Nacional[6] que permitiram a análise dos processos de execução fiscal em tramitação em setembro de 2019 na Justiça Federal. Considerando e categorizando as partes envolvidas nesses processos, foi possível verificar que os processos se distribuem nas unidades da federação da forma esperada, ou seja, com maior número de ações nas UFs com maior concentração populacional e com maior produto interno bruto[7]. O TRF 3, responsável por 38% dos processos de execução fiscal neste ramo de justiça, têm concentração quase absoluta de processos em São Paulo. Enquanto o TRF5 é aquele que possui distribuição mais equânime entre cada uma das UFs.

Figura 2: Número de processos de execução fiscal em trâmite na Justiça Federal, por seção judiciária, ano 2018



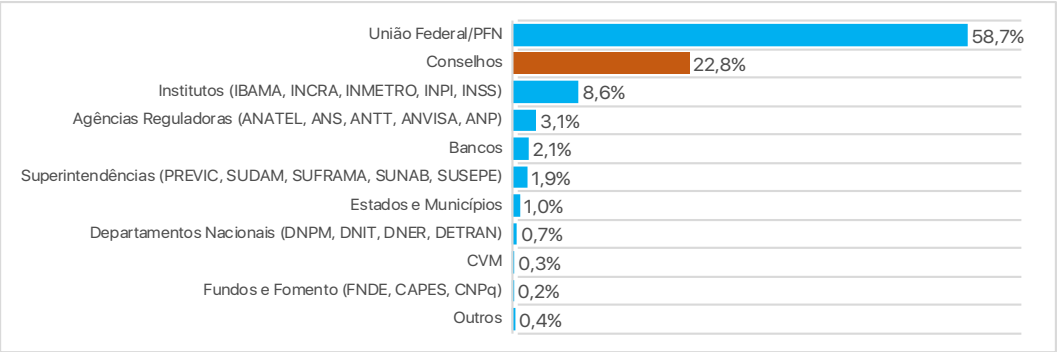
Fonte: Conselho Nacional de Justiça. Relatório Justiça em Números 2019. Elaboração: DPJ/CNJ

6 A Replicação Nacional é um banco de dados, ainda não validado, que contém as informações detalhadas de cada processo judicial em trâmite, de todos os tribunais brasileiros. Os dados são recebidos em razão do Prêmio CNJ de Qualidade, observando-se o padrão do Modelo Nacional de Interoperabilidade (MNI), com campos tais como classes, assuntos, movimentos e dados das partes. Trata-se de um projeto, que se encontra em fase de limpeza e validação de dados, de forma a torná-lo no futuro a fonte oficial das Estatísticas Judiciárias. Em razão de dificuldades técnicas, existência de diversos sistemas e de processos judiciais físicos, alguns tribunais ainda não encaminham a totalidade dos casos em trâmite.

7 Conforme dados do IBGE, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais. Rio Grande do Sul e Paraná concentram 64,4% do Produto Interno Bruto. São essas mesmas cinco Unidades Federativas – com acréscimo da Bahia – que concentram 51% da população estimada para 2019.

Considerando ainda a Base da Replicação Nacional, foi realizada categorização das partes desses processos de execução fiscal da Justiça Federal em que foi possível identificar que os Conselhos Profissionais encontram-se como o segundo maior litigante, respondendo por 22,8% dos processos de execução fiscal que estavam em tramitação em setembro de 2019. Os Conselhos ficam atrás apenas da União, que concentra 58,7% dos casos.

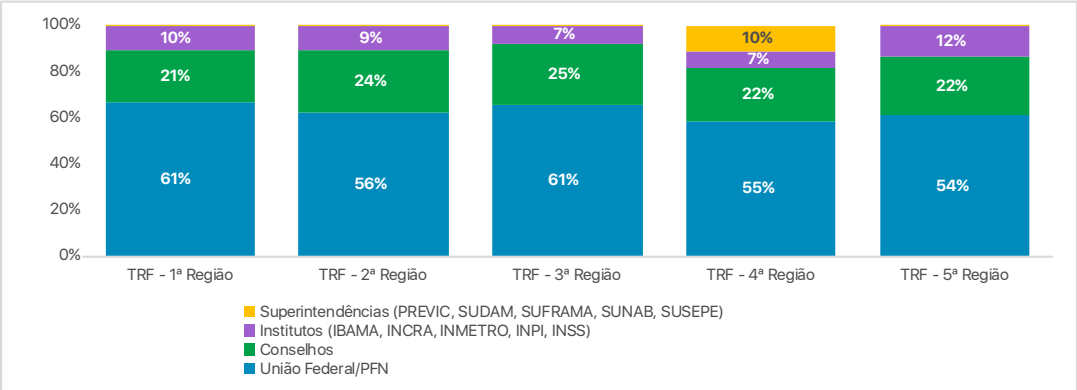
Figura 3: Percentual de processos segundo os maiores demandantes nas ações de execução fiscal, considerando os processos em tramitação em setembro de 2019



Fonte: Conselho Nacional de Justiça. Replicação Nacional. Elaboração: DPJ/CNJ

Ainda quando analisados os maiores demandantes de execução fiscal em cada um dos Tribunais Regionais Federais, a proporção encontrada nacionalmente, se mantém, com os Conselhos Profissionais aparecendo nos percentis entre 21 e 25, logo atrás da União, que oscila entre 55% e 61% do total de processos[8].

Figura 4: Agrupamentos de maiores demandantes na execução fiscal, por Tribunal Regional Federal



Fonte: Conselho Nacional de Justiça. Replicação Nacional. Elaboração: DPJ/CNJ

8 Informações apuradas em abril de 2019, da mesma fonte de informação – Replicação Nacional, revelavam um percentual de 62% de execuções fiscais demandadas pelos Conselhos Profissionais no Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Na época, também constava como segundo maior litigante a parte denotada por "Justiça Federal". Os dados foram corrigidos pelo tribunal e, na extração realizada em outubro de 2019, obteve-se o percentual 24% das execuções fiscais demandadas pelos Conselhos Profissionais, sem ocorrências da parte "Justiça Federal".

3. SOBRE A PESQUISA E PERFIL DOS CONSELHOS PROFISSIONAIS RESPONDENTES

Tendo em vista o problema da execução fiscal e a participação considerável dos casos envolvendo os conselhos responsáveis pela fiscalização do exercício profissional, o Conselho Nacional de Justiça solicitou a 579 conselhos[9] dados relativos às cobranças de pagamentos – tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, nos casos de inadimplência. A solicitação foi realizada por meio de ofício e os dados foram fornecidos por meio de formulário eletrônico disponibilizado no período de 20 de maio até 12 de julho de 2019.

No total 328 conselhos responderam ao formulário (56,6%), conselhos estes que correspondem a 13,7 milhões de profissionais inscritos, os quais 8,7 encontram-se em atividade. Sendo que, entre os conselhos respondentes, os de Enfermagem, Contabilidade, Representantes Comerciais, de Corretores de Imóveis e de Educação Física concentram 52,7% do total de profissionais em atividade abarcados pela pesquisa. Por outro lado, os conselhos com maior porcentagem de profissionais inscritos que se encontram em atividade são os de Química, Administração, Fisioterapia e Terapia Ocupacional, Nutricionistas e profissionais de Educação Física (cada um deles com mais de 80% de seus inscritos encontram-se em atividade) (Tabela 1).

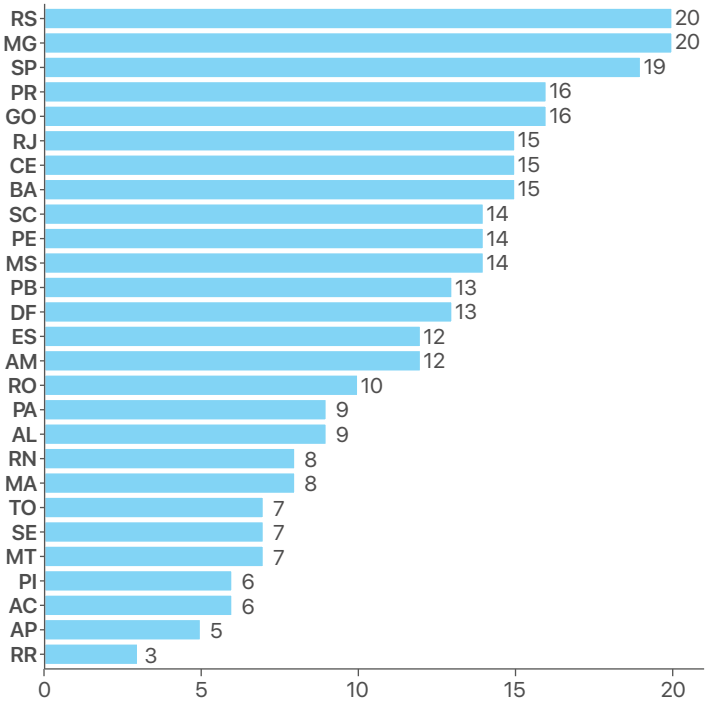
9 Em que 550 tratavam-se de conselhos profissionais regionais e 29 conselhos federais.

Tabela 1: Profissionais ativos por áreas de atuação

ÁREA DE ATUAÇÃO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Enfermagem	3.592.716	2.116.540	58,9%
Contabilidade	1.679.510	726.631	43,3%
Representantes Comerciais	945.125	402.840	42,6%
Corretores de Imóveis	893.233	671.914	75,2%
Educação Física	839.872	701.845	83,6%
Engenharia e Agronomia	741.007	454.390	61,3%
Administração	709.487	620.082	87,4%
Farmácia	549.771	387.462	70,5%
Medicina	533.412	370.137	69,4%
Odontologia	516.358	412.382	79,9%
Química	460.247	413.737	89,9%
Medicina Veterinária	409.020	257.995	63,1%
Técnicos em Radiologia	374.629	220.302	58,8%
Psicologia	361.410	250.861	69,4%
Arquitetura e Urbanismo	222.309	175.029	78,7%
Serviço Social	180.681	112.891	62,5%
Biologia	140.603	74.250	52,8%
Nutricionistas	135.900	115.215	84,8%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	109.516	94.975	86,7%
Biomedicina	84.314	56.544	67,1%
Economia	70.640	42.346	59,9%
Fonoaudiologia	63.538	43.481	68,4%
Biblioteconomia	28.097	13.484	48,0%
Profissionais de Relações Públicas	23.608	7.282	30,8%
Estatística	18.784	13.888	73,9%
Músicos do Brasil	9.552	4.961	51,9%
Despachantes Documentalistas do Brasil	4.709	3.545	75,3%
Museologia	4.413	2.463	55,8%
Economistas Domésticos	450	261	58,0%
TOTAL	**13.702.911**	**8.767.733**	

Os conselhos respondentes encontram-se nas 27 unidades da federação, havendo uma maior concentração no Distrito Federal, tendo em conta os 12 conselhos federais que ali se encontram e ressalvando-se também outros 3 conselhos federais que se encontram no Rio de Janeiro. Analisando, portanto, apenas os 313 conselhos regionais, as cinco unidades da federação com maior quantidade de conselhos respondentes são: Minas Gerais (20), Rio Grande do Sul (20), São Paulo (19), Goiás (16) e Paraná (16) (Figura 5).

Figura 5: Quantidade de conselhos respondentes da pesquisa por unidade da federação



4. ESTRATÉGIAS DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS POR VIA ADMINISTRATIVA

As contribuições relativas à fiscalização profissional não pagas pelos profissionais inscritos podem ser cobradas inicialmente administrativamente e, com o insucesso desta via, a cobrança pode ser realizada por meio judicial.

Entender de que maneira são definidas as estratégias de recuperação do crédito é útil para permitir a avaliação de alternativas que possam ser adotadas com vistas a promover redução das demandas judiciais. Assim, nas sessões a seguir estão apresentadas as informações coletadas a respeito de como são estabelecidos critérios para realização da primeira providência no âmbito administrativo para a cobrança.

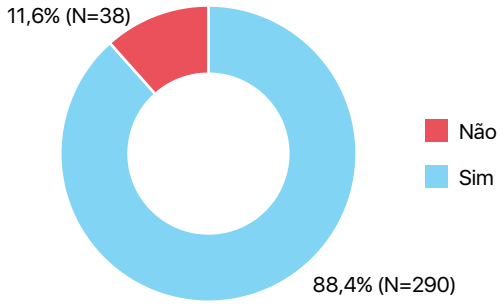
4.1 PREVENÇÃO DA INADIMPLÊNCIA

Neste tópico são abordados os métodos que auxiliam na prevenção do início da inadimplência, com a observação a respeito dos dados cadastrais mantidos e formas de pagamento disponibilizadas dos débitos porventura existentes.

Dado que estes conselhos não possuem orçamento público, a arrecadação de anuidades, multa, taxas e demais contribuições cobradas aos profissionais inscritos são as fontes únicas de financiamento que permitem o devido funcionamento dessas entidades. Sendo assim, a adimplência é de interesse direto não só do profissional, que precisa realizar sua atividade de maneira regular, mas também para a própria entidade, que precisa primar por sua manutenção e subsistência.

Pensando, então, em ações que minimizem a inadimplência, entende-se que o levantamento de dados para contato pode ser primordial para garantir a viabilidade e a cobrança do pagamento das contribuições em dia, reduzindo assim a necessidade de uso de estratégias de recuperação de créditos. Neste cenário, ao serem perguntados se há cadastro atualizado sobre os profissionais inscritos e ativos, 11,6% dos conselhos respondentes disseram não haver (Figura 6).

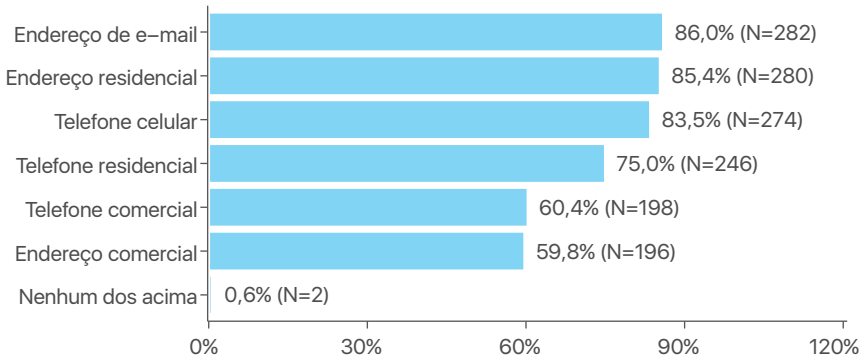
Figura 6: Conselhos profissionais que possuem cadastros atualizados



Os conselhos respondentes informaram que são solicitadas diversas informações cadastrais para garantir o contato com seus profissionais inscritos, sendo as principais delas: endereço de e-mail (86%), endereço residencial (85,4%) e telefone celular (83,5%). Telefones comerciais e endereços comerciais são as informações menos solicitadas (60,4% e 59,8%, respectivamente), conforme aponta a Figura 7.

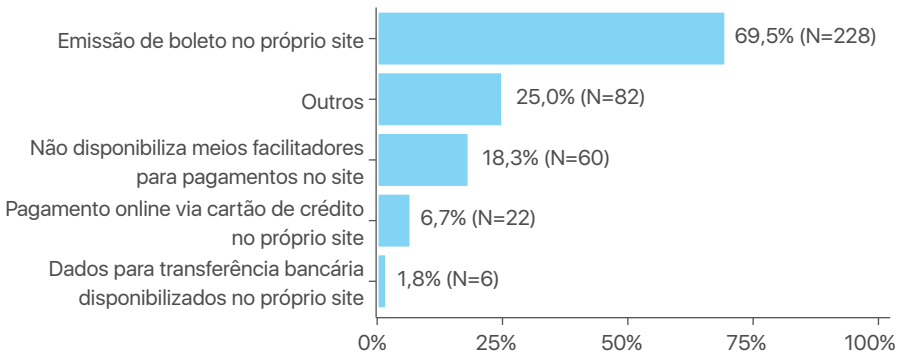
Cumpre esclarecer que a soma dos percentuais apresentados na Figura 4 supera o patamar de 100%, pois é possível solicitar mais de uma informação aos profissionais. Outros gráficos apresentados no decorrer deste relatório seguem o mesmo padrão.

Figura 7: Dados cadastrais solicitados aos profissionais



A estratégia de alcance aos profissionais inscritos para viabilizar o pagamento de maneira adimplente é dada, majoritariamente, por meio de emissão de boleto no site dos conselhos (69,5%). Há casos em que é disponibilizada a possibilidade de pagamento por cartão de crédito (Figura 8).

Figura 8: Meios para pagamento de débitos

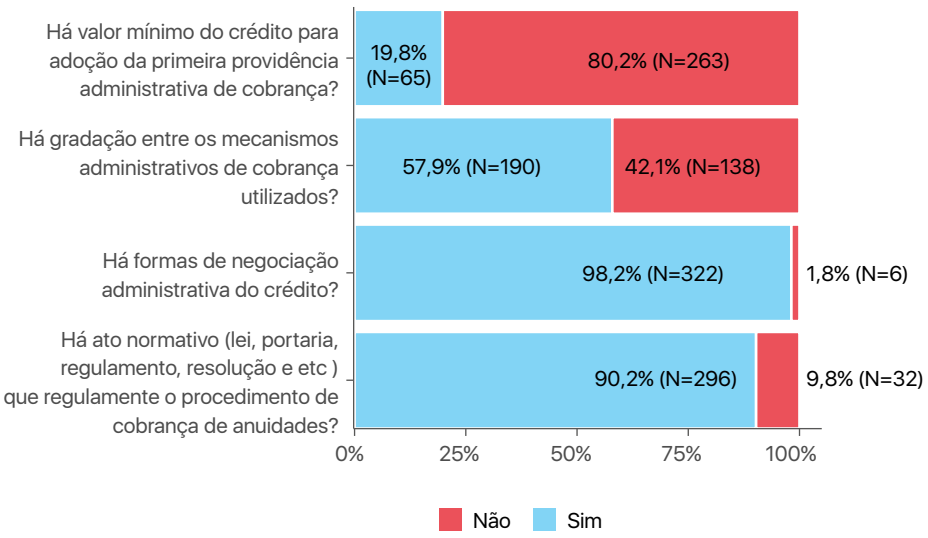


4.2 ESTRATÉGIAS ADMINISTRATIVAS DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO

Buscando informações sobre as possíveis estratégias dessas entidades em recuperar os créditos, foram realizadas perguntas sobre as providências tomadas para dar início à cobrança ainda em nível administrativo.

Verificou-se que apenas 19,8% dos conselhos estabelecem um valor mínimo para adotar as primeiras providências administrativas de cobrança. Parte majoritária desses conselhos (57,9%), adota estratégias de gradação de mecanismos administrativos para recuperação dos valores não recebidos. De toda forma, ainda se considera significativa a quantidade de conselhos que apontaram não haver tal gradação, o que permite inferir: ou não haver grande diferença nos custos entre os diversos mecanismos de recuperação desses valores, ou não haver sequer análise desses custos por parte dessas entidades. Somente seis conselhos respondentes (1,8%) afirmaram não possuir formas de negociação administrativa dos valores devidos e apenas 32 conselhos (10,3%) não possuem ato normativo (lei, portaria, regulamento, resolução etc.) que regulamente o procedimento de cobrança de anuidades (Figura 9).

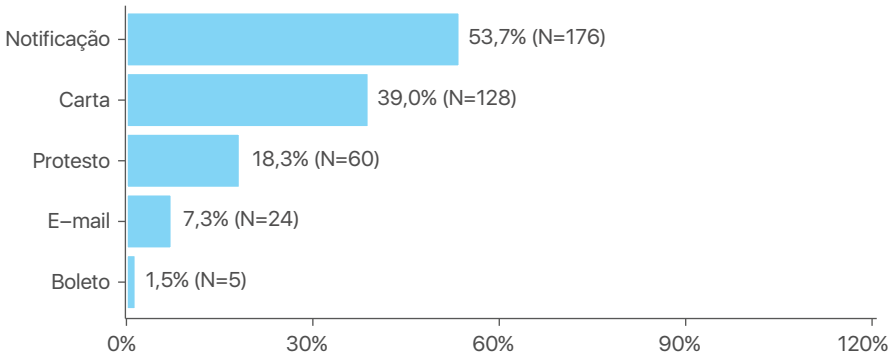
Figura 9: Cobrança extrajudicial de anuidades



Foi questionado se os conselhos realizam tentativas de cobrança administrativa, prévias ao início da ação judicial, por meio de envio de carta, notificação e protesto, entre outras. As tratativas para seguir da via administrativa para a via judicial variam prioritariamente entre a notificação (53,7%) e o envio de carta (39%). Uma das vias extrajudiciais e/ou administrativas possíveis é o protesto. Tal estratégia significa comprovar o inadimplemento por meio do protesto do título[10], o que incidirá na inserção do profissional inadimplente em cadastros de bloqueio de crédito. Provavelmente em decorrência do maior custo dessa estratégia, ela acaba por ser utilizada em poucos dos conselhos respondentes (18,3%).

10 Conforme previsto na Lei nº 9492/1997: "Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas."

Figura 10: Métodos de cobrança, via administrativa, mais usados



Segundo as informações fornecidas, os conselhos que responderam a esta pesquisa acumulam um total de 2,9 milhões de cobranças administrativas em curso. Os conselhos de Enfermagem, Odontologia, Contabilidade, Farmácia e Administração figuram entre os que mais possuem cobranças em aberto, acumulando 73% delas. Os conselhos de Enfermagem concentram 48% das cobranças apuradas.

No ano de 2018, segundo os órgãos respondentes, 7,6 milhões de créditos foram recuperados administrativamente, correspondendo a um montante de R$ 1,2 bilhão (Tabela 2).

Tabela 2: Créditos recuperados administrativamente em 2018

ÁREA DE ATUAÇÃO	QUANTIDADE DE COBRANÇAS EM CURSO	QUANTIDADE DE CRÉDITOS RECUPERADOS	VALOR TOTAL DOS CRÉDITOS RECUPERADOS
Contabilidade	228.106	1.989.405	R$ 451.210.573,00
Medicina Veterinária	49.282	149.480	R$ 247.540.074,00
Farmácia	121.396	32.276	R$ 119.659.163,00
Biologia	13.538	111.554	R$ 74.636.050,00
Engenharia e Agronomia	107.190	150.715	R$ 54.641.813,00
Enfermagem	1.388.696	3.633.323	R$ 51.582.738,00
Corretores de Imóveis	100.327	53.525	R$ 40.837.141,00
Educação Física	49.817	179.536	R$ 33.336.888,00
Química	106.073	43.604	R$ 25.300.696,00
Medicina	48.987	47.044	R$ 19.038.238,00
Administração	118.596	540.715	R$ 18.870.129,00
Odontologia	241.213	186.546	R$ 14.237.647,00
Arquitetura e Urbanismo	64.283	1.311	R$ 11.894.290,00
Representantes Comerciais	95.126	42.273	R$ 8.698.750,00
Psicologia	55.867	22.727	R$ 8.561.952,00
Nutricionistas	21.100	5.205	R$ 4.721.480,00
Economia	8.799	258.614	R$ 4.175.374,00
Biomedicina	3.597	5.402	R$ 3.911.052,00
Serviço Social	35.551	11.589	R$ 3.699.077,00
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	5.533	4.627	R$ 3.072.228,00
Técnicos em Radiologia	15.332	160.294	R$ 2.983.501,00
Fonoaudiologia	6.053	3.693	R$ 2.416.253,00
Profissionais de Relações Públicas	193	263	R$ 189.851,00
Biblioteconomia	1.992	737	R$ 182.830,00
Estatística	851	430	R$ 152.740,00
Museologia	439	248	R$ 70.092,00
Despachantes Documentalistas do Brasil	0	25	R$ 9.062,00
Economistas Domésticos	0	12	R$ 5.811,00
Músicos do Brasil	162	8	R$ 960,00
TOTAL	**2.888.099**	**7.635.181**	**R$ 1.205.636.452,00**

5. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO PELA EXECUÇÃO FISCAL

A preocupação com a execução fiscal e, com isso, a busca por aprofundar as informações a respeito desses processos culminou ainda em 2011 em pesquisa realizada em conjunto entre o CNJ e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Conforme encontrado pela pesquisa, o perfil da demanda judicial em torno da execução fiscal tinha contornos muito específicos nos processos em que as ações eram propostas por conselhos profissionais.

Esses processos equivaliam a 36,4% do universo pesquisado e envolviam valores substancialmente menores do que aqueles apresentados pela PGFN, por exemplo (com as respectivas médias de R$ 1.540,74 e R$ 26.303,81). Ainda segundo a referida pesquisa, as ações propostas pelos conselhos profissionais também tramitavam de maneira mais rápida e com maior probabilidade de baixa por pagamento (Ipea, 2010).

À época, também foi apontado que a execução fiscal vinha sendo utilizada pelos conselhos profissionais como primeiro instrumento de cobrança, tanto com relação às anuidades, como nas demais multas e taxas de fiscalização que, muitas vezes, possuíam valores considerados irrisórios.

Considerando que os valores de anuidades e multas costumam ser relativamente baixos para os custos realizados no âmbito do Poder Judiciário, foi previsto pelo legislador valor mínimo a ser alcançado para que seja dada entrada de ação judicial. Segundo o art. 8º da Lei nº 12.514/2011:

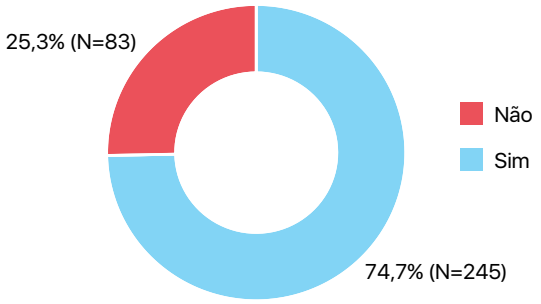
"Art. 8º - Os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente."

Os dados coletados não tinham como objetivo fazer levantamento de série histórica de modo a perceber o possível impacto da participação dos conselhos nos processos de execução fiscal a partir da revisão legislativa de 2011. De todo modo, quando analisado que na pesquisa do Ipea de 2010 essa participação era de 36,4% do universo pesquisado e que, atualmente, esse valor corresponde a 22,8%[11], pode-se considerar haver indícios (que ainda merecem comprovação) de possível queda dos ajuizamentos para recuperação dos créditos relativos aos conselhos profissionais.

Na presente pesquisa, quando perguntados sobre a realização de análise prévia a propositura de execução fiscal sobre a viabilidade da recuperação do crédito, um número considerável de conselhos respondeu não realizar (25,3%).

11 Considerando os dados da Base de Replicação Nacional apresentado anteriormente, considerando aqueles processos em tramitação em setembro de 2019.

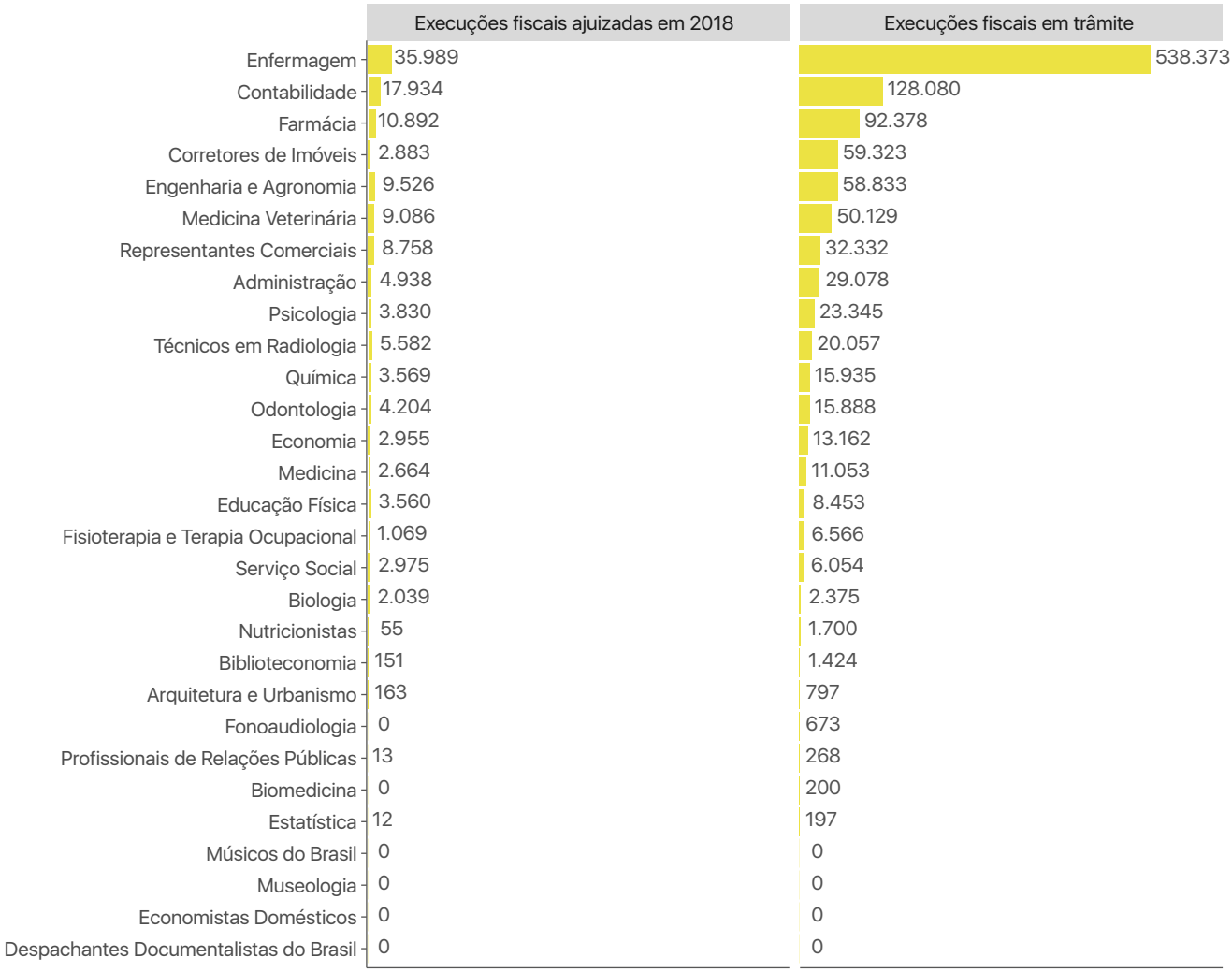
Figura 11: Realização de análise da viabilidade da recuperação do crédito antes da propositura da execução fiscal



Segundo os dados informados pelos conselhos, atualmente estão tramitando no Poder Judiciário cerca de 1,1 milhão de processos de execução fiscal relativos aos conselhos respondentes, o que corresponde a um montante financeiro de R$ 1,8 bilhão. No ano de 2018, foram ajuizadas 132,8 mil ações, a um valor de quase R$ 500 milhões.

De acordo com a área de atuação, os conselhos com maior número de execuções em trâmite no Poder Judiciário são os de Enfermagem, Contabilidade, Farmácia, Corretores de Imóveis e de Engenharia e Agronomia. Com exceção dos conselhos de Corretores de Imóveis, são esses também os que ajuizaram mais ações em 2018 (Figura 12).

Figura 12: Quantidade de processos de execução fiscal em trâmite por área de atuação

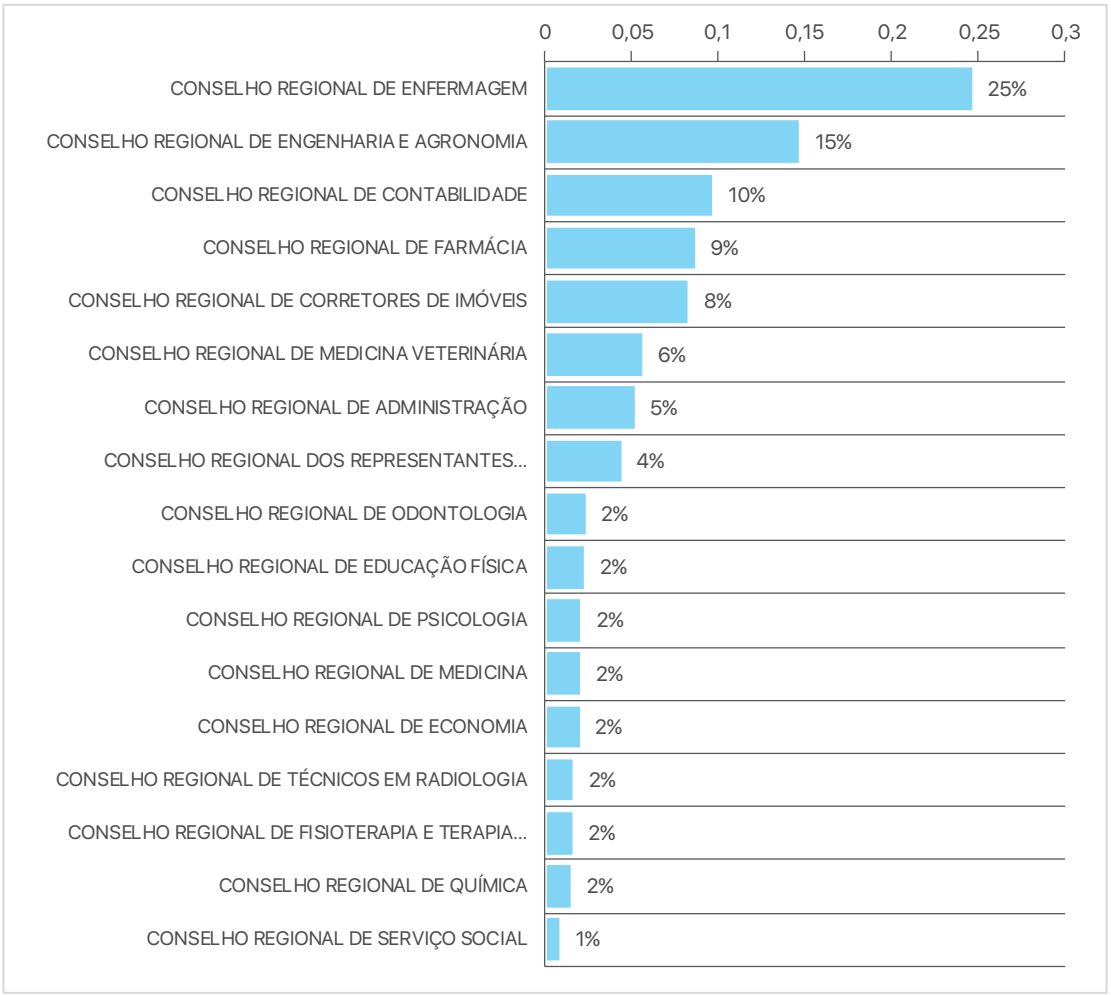


Quando analisados esses dados, em conjunto com aqueles constantes na Base da Replicação Nacional, percebe-se, de fato, que são estes mesmos conselhos que constam como os cinco maiores demandantes frente aos demais conselhos. Quando considerados os dados da Replicação Nacional frente ao informado pelos conselhos profissionais, a variação de posições fica a cargo do Conselho Regional de Engenharia e Agronomia, com acervo proporcionalmente maior, e o Conselho Regional de Contabilidade, com participação proporcional mais próxima a dos Conselhos Regionais de Farmácia e de Corretores de Imóveis.

As diferenças entre as Figuras 12 e 13 decorrem, entre outros fatores, das diferenças metodológicas aplicadas em cada caso. Enquanto na Figura 12 o ranking dos litigantes partiu dos dados

informados pelos próprios Conselhos, na Figura 13, as informações são provenientes da classificação e padronização dos nomes das partes utilizando-se a base de dados da Replicação Nacional, logo, contemplando todas as partes possíveis. Dessa forma, o próprio aumento no índice de participação regional por parte de um determinado conselho pode influenciar o resultado. De outro lado, cumpre informar que a Base da Replicação Nacional ainda está em fase de limpeza e validação de dados. Outro motivo para as diferenças encontradas refere-se os períodos de apuração que são distintos.

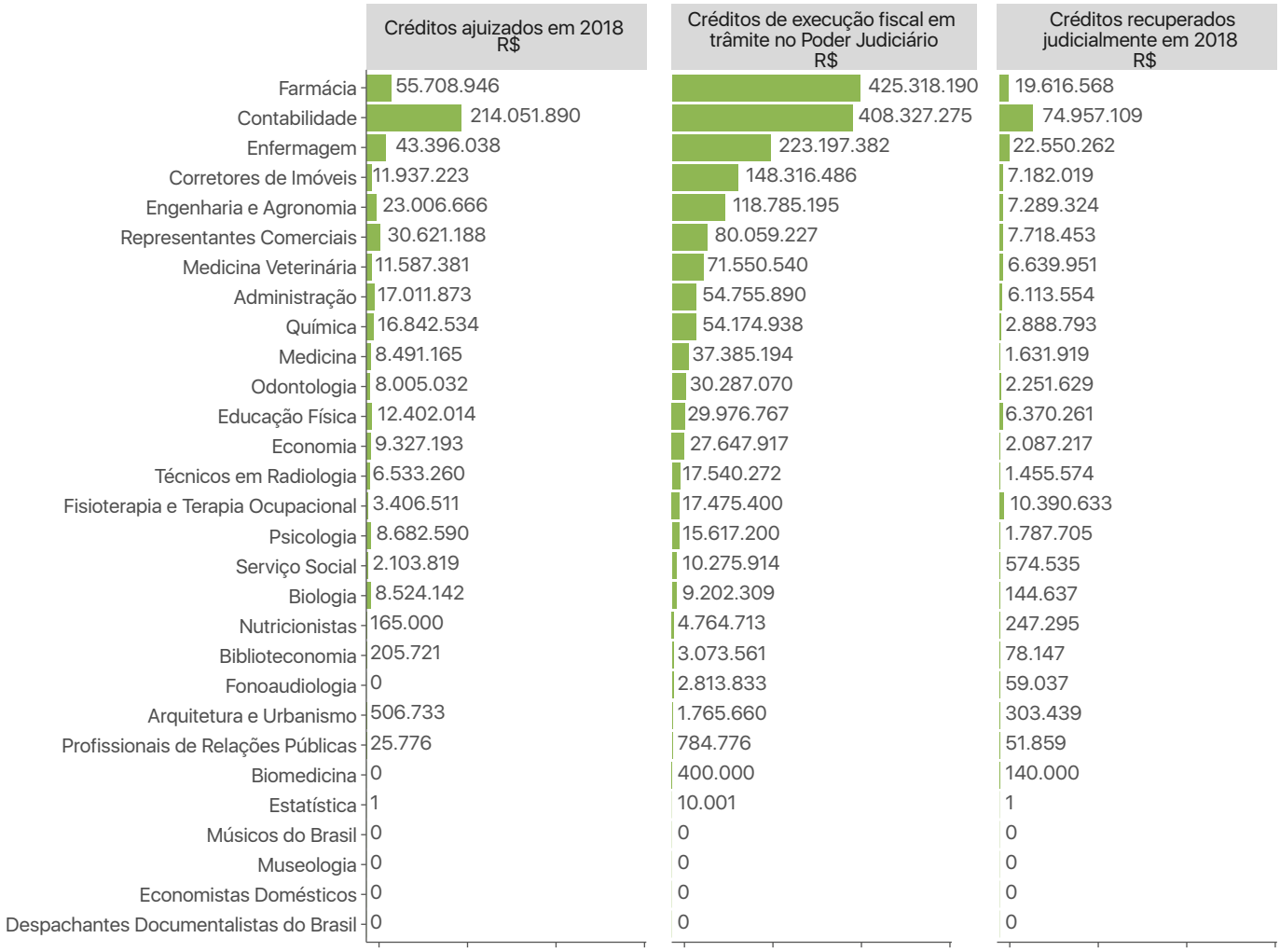
Figura 13: – Os Conselhos Profissionais mais litigantes



Apenas os dados fornecidos pelos conselhos pesquisados permitem ter maiores informações sobre os valores correspondentes ao ajuizamento das ações. Com base nessas informações, são os conselhos de Contabilidade, de Farmácia e de Enfermagem que concentram os maiores valores de créditos em execução fiscal em trâmite. Os de contabilidade possuem maior valor em créditos nos

processos ajuizados em 2018 (R$ 214.051.890,00), ao mesmo tempo que possuem os maiores valores em créditos recuperados neste mesmo ano (R$ 74.957.109,00). Já o de Farmácia concentra o maior valor de créditos em trâmite no Poder Judiciário[12].

Figura 14: Créditos de execuções fiscais em trâmite por área de atuação



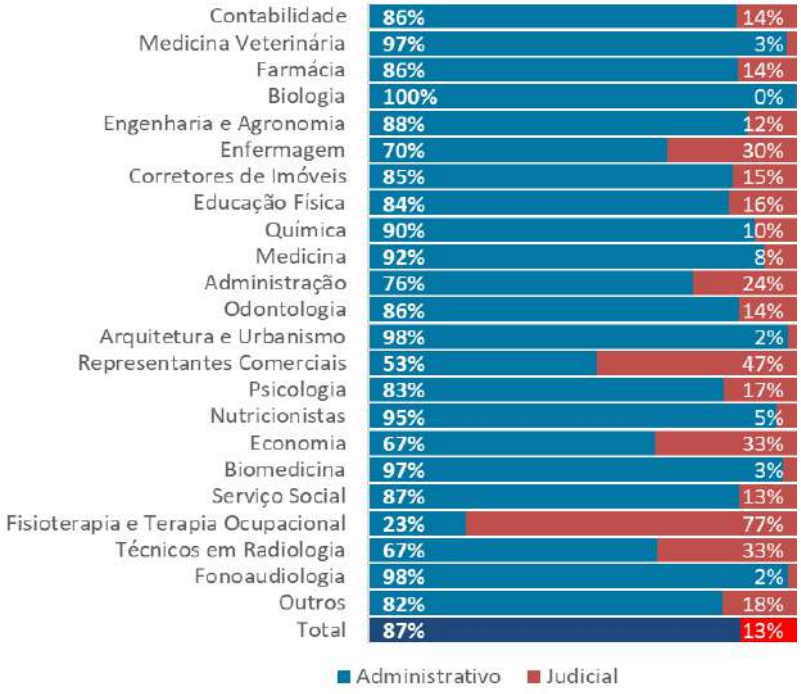
De maneira geral, portanto, e com base no levantamento realizado, tem-se que são os conselhos de Enfermagem, Contabilidade, Farmácia e Engenharia e Agronomia os maiores demandantes do Poder Judiciário, tanto em termos de números de processos de execução fiscal em trâmite, quanto quando

12 As informações fornecidas não permitem apresentar conclusões suficientemente confiáveis sobre os valores médios recuperados pelos conselhos, a fim de entender algumas das diferenças entre o crédito recuperado pela via administrativa e pela via judicial. Para tanto, seria necessária realização de pesquisa amostral de processos administrativos e judiciais a fim de obter informações desagregadas e estatisticamente representativas.

se verifica apenas os ajuizados em 2018. Esse grande volume de ações se vê refletido, portanto, nos valores recuperados judicialmente em 2018, assim como aqueles ainda em tramitação.

Quando comparados os dados informados sobre os valores recuperados frente ao, tem-se que, juntos, os conselhos respondentes recuperaram mais de 1,2 bilhão de reais pela via administrativa, enquanto que os valores recuperados por meio do ajuizamento de ações no Poder Judiciário chegaram a apenas 182,5 milhões de reais (cerca de 13% do que se recupera administrativamente). Apenas os Conselhos de Fisioterapia e Terapia Ocupacional informaram recuperar maior valor pela via judicial (77%), que pela via administrativa. E Conselhos como os de Biologia, Medicina Veterinária, Arquitetura e Urbanismo, Biomedicina e Fonoaudiologia recuperam de 3% a menos de seus créditos por via judicial.

Figura 15: Valores recuperados nas vias administrativa e judicial, ano 2018



6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os 328 conselhos respondentes correspondem a 56,6% do universo de conselhos profissionais contatados pelo CNJ. Ainda que novas investigações possam permitir maior acurácia dos dados informados, já é possível, com as informações encontradas ao longo deste relatório, apontar possíveis considerações.

Em comparação ao cenário encontrado em 2011 – quando da primeira investigação de campo sobre as execuções fiscais (Ipea, 2011) –, é possível perceber alguma diminuição da judicialização como estratégia única dos conselhos profissionais na recuperação dos créditos. Muito possivelmente como resultado da própria alteração legislativa que estipula valor mínimo para ajuizamento dos créditos de conselhos – a Lei nº 12.514/2011.

É importante ressaltar que a atuação do Poder Judiciário na recuperação dos créditos devidos aos Conselhos acaba por ter efetividade bastante limitada tendo em vista ser esta a última via disponível, fazendo com que os casos ali ajuizados sejam, de fato, os de mais difícil resolução. Seja por dificuldades em se encontrar os devedores, seja por constituir-se em questão juridicamente mais complexa.

De toda forma, o desafio de diminuir o congestionamento das ações no Poder Judiciário segue implicando em esforços por parte da organização judiciária. Com isso, a elaboração de soluções em termos mais sistêmicos – como a realizada em 2011 com a alteração legislativa estipulando valor mínimo para ajuizamento das ações – ou mais pontuais – analisando casos mais emblemáticos –, pode ensejar em considerável diminuição dos processos de execução fiscal pendentes.

Em termos de soluções mais pontuais, podem ser pensadas ações junto a conselhos que porventura se destaquem no ajuizamento de ações e nas soluções administrativas (portanto, prévias ao ajuizamento) para recuperação dos créditos.

Com base nos dados fornecidos pelos conselhos, o Conselho Regional de Farmácia de São Paulo, por exemplo, concentra 15,6% do total de créditos em processos de execução fiscal em trâmite atualmente. Por outro lado, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande Norte, que já acumula valos significativos de créditos em processos em trâmite (10,3%), despontou em 2018 como o conselho respondente com maior valor de créditos ajuizados (correspondendo a 37,3% dos valores ajuizados em 2018). Apenas por esses dois exemplos, pode-se sugerir que nesses estados sejam realizadas ações em conjunto entre o Poder Judiciário e os conselhos com maior volume de créditos a serem recuperados ainda não ajuizados a fim de prevenir novos ajuizamentos.

Ainda que exista grande dificuldade na recuperação do crédito quando estes chegam ao Judiciário, dificuldade essa refletida nas altas taxas de congestionamento registradas historicamente nesse tipo de processo, deve-se destacar que, segundo os dados informados, foi por meio do Poder Judiciário que em 2018 foram recuperados R$ 182,5 milhões. Mais uma vez, faz-se importante sugerir a possibilidade de realização de ações em conjunto entre o Poder Judiciário e conselhos como os de Contabilidade, Enfermagem e Farmácia, tendo em vista esses conselhos concentrarem 64,2% das ações ajuizadas.

Mesmo que por meio deste estudo não seja possível traçar um diagnóstico preciso ou aprofundado sobre as execuções fiscais provenientes da recuperação de créditos pelos conselhos profissionais, pode-se apontar para possíveis caminhos e ações conjuntas entre o Poder Judiciário e algumas dessas instituições que poderão minimizar as dificuldades ou, até mesmo, o insucesso dessas ações judiciais, bem como contribuir para a continuidade da diminuição da taxa de congestionamento desse tipo de processo.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. STJ - Súmula 66. Verbetes STJ, Brasília-DF: 15 ago. 2007. Disponível em: http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.txt. Acesso em: 13 jun. 2019.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, julho 2011, 21 p. Disponível em: http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/03/2d53f36cdc1e27513af9868de9d072dd.pdf. Acesso em: 15 mai. 2019 .

BRASIL. Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 13 jun.2019.

BRASIL. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 de setembro de 1997

CNJ, Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2018: ano-base 2017. Brasília, DF, 2018. Disponível em: http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf. Aceso em: 13 jun. 2019.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. Brasília, DH, 2010. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf. Acesso em: 13 jun. 2019.

ANEXO I - CONSELHOS QUE RESPONDERAM A PESQUISA

Tabela 3: Conselhos profissionais que responderam a pesquisa

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem de São Paulo	1.600.109	534.590	33,4%
Contabilidade	Conselho Federal de Contabilidade	1.204.000	517.000	42,9%
Educação Física	Conselho Federal de Educação Física	456.000	391.000	85,7%
Corretores de Imóveis	Conselho Federal de Corretores de Imóveis	430.000	385.000	89,5%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Rio de Janeiro	383.194	274.829	71,7%
Administração	Conselho Federal de Administração	342.484	342.484	100,0%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado de São Paulo	304.023	136.607	44,9%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 2ª Região	230.828	142.170	61,6%
Química	Conselho Federal de Química	226.047	226.047	100,0%
Farmácia	Conselho Federal de Farmácia	225.000	180.000	80,0%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado da Bahia	209.614	112.786	53,8%
Medicina	Conselho Regional de Medicina de São Paulo	205.632	145.326	70,7%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem de Minas Gerais	191.889	191.909	100,0%
Técnicos em Radiologia	Conselho Nacional de Técnicos em Radiologia	189.517	118.721	62,6%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia de São Paulo	183.770	130.536	71,0%
Medicina Veterinária	Conselho Federal de Medicina Veterinária	178.904	127.307	71,2%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Paraná	169.660	102.486	60,4%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Brasil	160.000	120.000	75,0%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 4ª Região	156.759	127.388	81,3%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia de São Paulo	153.971	103.823	67,4%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Rio de Janeiro	142.956	22.000	15,4%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro	128.862	53.826	41,8%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Sul	127.530	123.875	97,1%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem da Bahia	126.947	126.947	100,0%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais	122.018	53.362	43,7%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem de Pernambuco	117.122	92.602	79,1%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Rio Grande do Sul	108.070	43.641	40,4%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Ceará	107.368	72.820	67,8%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Rio Grande do Sul	104.848	60.157	57,4%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia de São Paulo	104.637	64.597	61,7%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul	100.126	37.819	37,8%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia de Minas Gerais	97.236	70.141	72,1%
Química	Conselho Regional de Química da 4ª Região	96.581	89.909	93,1%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem de Santa Catarina	93.686	57.957	61,9%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Pará	91.321	70.112	76,8%
Biologia	Conselho Federal de Biologia	87.449	46.342	53,0%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Goiás	84.157	56.912	67,6%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia de Minas Gerais	81.430	41.721	51,2%
Medicina	Conselho Regional de Medicina de Minas Gerais	79.746	55.230	69,3%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Pará	78.740	44.683	56,7%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem de Brasília	78.567	50.126	63,8%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado de Goiás	76.554	58.531	76,5%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado de Minas Gerais	76.288	51.647	67,7%
Administração	Conselho de Administração de Minas Gerais	74.838	43.659	58,3%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Maranhão	67.780	54.773	80,8%
Administração	Conselho de Administração de São Paulo	66.936	65.452	97,8%
Biomedicina	Conselho Federal de Biomedicina	66.000	45.000	68,2%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado de Santa Catarina	65.544	20.525	31,3%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 1ª Região	63.146	56.400	89,3%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Paraná	62.925	10.761	17,1%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Paraná	62.438	24.859	39,8%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 9ª Região	62.405	35.564	57,0%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Espírito Santo	61.390	39.882	65,0%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 5ª Região	60.000	30.000	50,0%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado de Santa Catarina	59.985	59.983	100,0%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia do Rio de Janeiro	58.159	65.096	111,9%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia de Minas Gerais	56.223	37.308	66,4%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Goiás	54.455	21.587	39,6%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Espírito Santo	51.148	22.318	43,6%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária de São Paulo	50.589	37.705	74,5%
Administração	Conselho de Administração do Rio de Janeiro	49.822	46.913	94,2%
Nutricionistas	Conselho Regional de Nutricionistas da 3ª Região	47.744	47.744	100,0%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Rio Grande do Sul	47.055	40.053	85,1%
Química	Conselho Regional de Química da 3ª Região	43.481	26.603	61,2%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade da Bahia	43.277	21.752	50,3%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Amazonas	43.000	43.000	100,0%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Paraná	42.301	27.693	65,5%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Amazonas	40.810	20.027	49,1%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem da Paraíba	39.335	39.335	100,0%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária de Minas Gerais	38.500	28.765	74,7%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 4ª Região	37.930	24.261	64,0%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Mato Grosso do Sul	37.640	23.236	61,7%
Biologia	Conselho Regional de Biologia - 1ª Região	36.825	16.382	44,5%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 9ª Região	36.526	24.490	67,0%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 11ª Região	36.377	24.342	66,9%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 4ª Região	36.364	22.208	61,1%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Rio Grande do Norte	35.261	35.261	100,0%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia do Rio Grande do Sul	34.578	34.499	99,8%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem de Alagoas	34.066	25.388	74,5%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Rio Grande do Sul	32.351	22.964	71,0%
Administração	Conselho de Administração de Santa Catarina	31.731	18.576	58,5%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia de Goiás	31.246	22.255	71,2%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Paraná	30.043	20.347	67,7%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 5ª Região	29.640	19.018	64,2%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Espiríto Santo	29.444	20.160	68,5%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado de Pernambuco	29.078	24.492	84,2%
Administração	Conselho de Administração de Brasília	28.931	17.014	58,8%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia do Paraná	28.890	17.794	61,6%
Medicina	Conselho Regional de Medicina de Pernambuco	28.317	19.114	67,5%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 2ª Região	28.250	21.888	77,5%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade de Brasília	28.246	14.404	51,0%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Piauí	28.233	27.786	98,4%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Mato Grosso	28.045	27.778	99,0%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 4ª Região	27.487	27.487	100,0%
Administração	Conselho de Administração do Espírito Santo	27.222	15.758	57,9%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 6ª Região	26.184	16.795	64,1%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 3ª Região	25.687	20.122	78,3%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 8ª Região	25.155	11.391	45,3%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Goiás	24.644	15.418	62,6%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia do Rio de Janeiro	24.169	18.500	76,5%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia de Pernambuco	23.958	18.173	75,9%
Nutricionistas	Conselho Regional de Nutricionistas da 4ª Região	23.359	19.037	81,5%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 9ª Região	23.268	13.019	56,0%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 5ª Região	23.196	14.649	63,2%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia do Rio Grande do Sul	23.061	15.622	67,7%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia de Santa Catarina	23.018	20.667	89,8%
Representantes Comerciais	Conselho Federal dos Representantes Comerciais	22.296	6.000	26,9%
Química	Conselho Regional de Química da 2ª Região	22.000	14.000	63,6%
Química	Conselho Regional de Química da 5ª Região	21.713	15.803	72,8%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 8ª Região	21.110	14.309	67,8%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado de Rondônia	20.972	4.723	22,5%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 1ª Região	20.838	19.979	95,9%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Mato Grosso	20.759	10.436	50,3%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Ceará	20.692	14.818	71,6%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia do Ceará	20.425	15.670	76,7%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Mato Grosso do Sul	19.977	10.898	54,6%
Profissionais de Relações Públicas	Conselho Federal de Profissionais de Relações Públicas	19.417	5.948	30,6%
Fonoaudiologia	Conselho Regional de Fonoaudiologia da 2ª Região	19.284	12.563	65,1%
Nutricionistas	Conselho Regional de Nutricionistas da 9ª Região	19.068	14.806	77,6%
Administração	Conselho de Administração do Paraná	18.537	18.049	97,4%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia de Santa Catarina	18.488	13.387	72,4%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Mato Grosso	18.475	17.973	97,3%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 15ª Região	18.153	11.748	64,7%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 5ª Região	17.740	15.219	85,8%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem de Tocantins	17.736	17.736	100,0%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Rio Grande do Sul	17.522	15.593	89,0%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 3ª Região	17.312	8.290	47,9%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Ceará	17.285	10.012	57,9%
Nutricionistas	Conselho Regional de Nutricionistas da 1ª Região	17.114	11.677	68,2%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Rio de Janeiro	16.377	11.188	68,3%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Espírito Santo	16.315	10.847	66,5%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul	15.736	7.410	47,1%
Administração	Conselho de Administração do Amazonas	15.266	12.206	80,0%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Pará	14.962	8.964	59,9%
Administração	Conselho de Administração do Ceará	14.788	9.786	66,2%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 7ª Região	14.500	10.000	69,0%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 6ª Região	14.318	7.303	51,0%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte	14.140	6.350	44,9%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Mato Grosso do Sul	14.078	9.025	64,1%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 13ª Região	13.738	11.787	85,8%
Biomedicina	Conselho Regional de Biomedicina - 3ª Região	13.290	7.659	57,6%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Goiás	13.205	9.106	69,0%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia da Paraíba	13.135	9.648	73,5%
Química	Conselho Regional de Química da 9ª Região	13.070	8.662	66,3%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Ceará	12.975	8.892	68,5%
Economia	Conselho Regional de Economia do Rio de Janeiro	12.937	12.753	98,6%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Amapá	12.890	11.371	88,2%
Nutricionistas	Conselho Regional de Nutricionistas da 8ª Região	12.755	8.382	65,7%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado de Sergipe	12.737	12.737	100,0%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 7ª Região	12.661	7.639	60,3%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia da Bahia	12.337	9.367	75,9%
Medicina	Conselho Regional de Medicina da Paraíba	12.317	7.772	63,1%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 3 Região	12.149	8.514	70,1%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Maranhão	11.761	11.761	100,0%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado do Amazonas	11.749	6.437	54,8%
Fonoaudiologia	Conselho Regional de Fonoaudiologia da 5ª Região	11.584	5.569	48,1%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 12ª Região	11.296	10.001	88,5%
Química	Conselho Regional de Química da 13ª Região	11.100	9.691	87,3%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 6ª Região	10.890	6.898	63,3%
Estatística	Conselho Regional de Estatística	10.691	7.800	73,0%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Goiás	10.600	6.638	62,6%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Mato Grosso do Sul	10.590	6.316	59,6%
Administração	Conselho de Administração do Pará	10.437	7.428	71,2%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 8ª Região	10.437	4.653	44,6%
Nutricionistas	Conselho Regional de Nutricionistas da 7ª Região	10.413	8.122	78,0%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 15ª Região	10.247	8.000	78,1%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 12ª Região	10.170	7.306	71,8%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Rio Grande do Norte	10.094	6.609	65,5%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade de Rondônia	10.059	4.388	43,6%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia do Goiás	10.028	10.028	100,0%
Economia	Conselho Regional de Economia de Minas Gerais	9.790	4.219	43,1%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 14ª Região	9.784	5.938	60,7%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia do Rio Grande do Norte	9.724	7.173	73,8%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Amazona	9.548	9.340	97,8%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária de Santa Catarina	9.534	6.836	71,7%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 8ª Região	9.322	7.079	75,9%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 10ª Região	9.295	4.265	45,9%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 21ª Região	9.189	6.082	66,2%
Química	Conselho Regional de Química da 12ª Região	9.124	10.937	119,9%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo de Santa Catarina	9.040	8.975	99,3%
Músicos do Brasil	Conselho Regional dos Músicos de Brasília	9.000	4.784	53,2%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 11ª Região	8.924	7.193	80,6%
Economia	Conselho Regional de Economia do Rio Grande do Sul	8.693	3.645	41,9%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia do Espírito Santo	8.617	6.032	70,0%
Fonoaudiologia	Conselho Regional de Fonoaudiologia da 6ª Região	8.597	6.023	70,1%
Química	Conselho Regional de Química da 7ª Região	8.457	5.001	59,1%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 15ª Região	8.456	4.482	53,0%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia do Amazonas	8.315	6.605	79,4%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia de Brasília	8.138	5.573	68,5%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem de Roraima	8.074	8.074	100,0%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Mato Grosso do Sul	7.991	5.442	68,1%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Mato Grosso do Sul	7.913	4.543	57,4%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia do Mato Grosso	7.816	7.816	100,0%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Piauí	7.759	5.092	65,6%
Administração	Conselho de Administração de Pernambuco	7.728	6.825	88,3%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 9ª Região	7.719	4.024	52,1%
Enfermagem	Conselho Regional de Enfermagem do Acre	7.716	7.755	100,5%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 2ª Região	7.657	5.604	73,2%
Economia	Conselho Regional de Economia do Paraná	7.649	3.283	42,9%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia do Espírito Santo	7.531	5.197	69,0%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 17ª Região	7.486	4.741	63,3%
Economia	Conselho Regional de Economia de Brasília	7.404	3.590	48,5%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia da Paraíba	7.202	4.836	67,1%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 19ª Região	7.192	4.133	57,5%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade do Maranhão	7.081	7.081	100,0%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo da Bahia	6.974	5.487	78,7%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 18ª Região	6.969	2.333	33,5%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 13ª Região	6.969	4.977	71,4%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado da Paraíba	6.948	5.915	85,1%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Espiríto Santo	6.942	5.505	79,3%
Fonoaudiologia	Conselho Regional de Fonoaudiologia da 4ª Região	6.936	4.853	70,0%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 17ª Região	6.578	3.340	50,8%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária da Bahia	6.419	4.727	73,6%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 14ª Região	6.362	4.404	69,2%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 10ª Região	6.346	5.515	86,9%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo de Brasília	6.337	5.841	92,2%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia de Mato Grosso do Sul	6.265	3.468	55,4%
Fonoaudiologia	Conselho Regional de Fonoaudiologia da 1ª Região	6.076	5.906	97,2%
Medicina	Conselho Regional de Medicina de Rondônia	6.003	2.976	49,6%
Contabilidade	Conselho Regional de Contabilidade de Tocantins	5.965	3.239	54,3%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado de Tocantins	5.922	5.922	100,0%
Administração	Conselho de Administração de Rondônia	5.866	2.415	41,2%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 17ª Região	5.850	5.150	88,0%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 2ª Região	5.828	3.281	56,3%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 16ª Região	5.812	5.023	86,4%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 1ª Região	5.787	2.940	50,8%
Biologia	Conselho Regional de Biologia - 8ª Região	5.734	4.259	74,3%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 20ª Região	5.570	4.578	82,2%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 16ª Região	5.553	3.995	71,9%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 22ª Região	5.540	4.161	75,1%
Nutricionistas	Conselho Regional de Nutricionistas da 10ª Região	5.447	5.447	100,0%
Biologia	Conselho Regional de Biologia - 7ª Região	5.400	2.900	53,7%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Tocantins	5.252	2.949	56,2%
Economia	Conselho Regional de Economia de Pernambuco	5.236	1.546	29,5%
Biologia	Conselho Regional de Biologia - 6ª Região	5.195	4.367	84,1%
Representantes Comerciais	Conselho Regional dos Representantes Comerciais no Estado de Alagoas	5.154	530	10,3%
Biomedicina	Conselho Regional de Biomedicina - 5ª Região	5.024	3.885	77,3%
Administração	Conselho de Administração do Piauí	5.000	3.965	79,3%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Góias	4.805	4.042	84,1%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária de Brasília	4.780	2.935	61,4%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Rio Grande do Norte	4.707	3.674	78,1%
Odontologia	Conselho Regional de Odontologia de Sergipe	4.676	4.676	100,0%
Serviço Social	Conselho Regional de Serviço Social da 22ª Região	4.674	3.586	76,7%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Mato Grosso	4.657	4.206	90,3%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo de Pernambuco	4.629	3.439	74,3%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 6ª Região	4.566	2.323	50,9%
Fonoaudiologia	Conselho Regional de Fonoaudiologia da 9ª Região	4.458	2.248	50,4%
Profissionais de Relações Públicas	Conselho Regional de Profissionais de Relações Públicas da 2ª Região	4.191	1.334	31,8%
Fonoaudiologia	Conselho Regional de Fonoaudiologia da 3ª Região	4.112	3.828	93,1%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 15ª Região	4.075	4.075	100,0%
Engenharia e Agronomia	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado do Amapá	4.024	858	21,3%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 20ª Região	3.822	2.988	78,2%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Espirito Santo	3.739	3.094	82,7%
Estatística	Conselho Regional de Estatística da 2ª Região	3.679	2.552	69,4%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Ceará	3.657	2.270	62,1%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária de Pernambuco	3.598	2.610	72,5%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia de Rondônia	3.536	2.637	74,6%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia da Paraíba	3.532	3.532	100,0%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 1ª Região	3.468	1.674	48,3%
Administração	Conselho de Administração da Paraíba	3.411	3.411	100,0%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Ceará	3.383	3.169	93,7%
Educação Física	Conselho Regional de Educação Física da 19ª Região	3.216	2.900	90,2%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 13ª Região	3.211	2.455	76,5%
Psicologia	Conselho Regional de Psicologia do Maranhão	3.185	2.930	92,0%
Administração	Conselho de Administração de Alagoas	3.112	2.993	96,2%
Economia	Conselho Regional de Economia do Amazonas	3.072	1.699	55,3%
Despachantes Documentalistas do Brasil	Conselho Regional dos Despachantes Documentalistas de Belo Horizonte	3.000	2.000	66,7%
Economia	Conselho Regional de Economia do Ceará	2.990	1.214	40,6%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 7ª Região	2.869	1.825	63,6%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Piauí	2.813	2.368	84,2%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 10ª Região	2.572	1.187	46,2%
Estatística	Conselho Regional de Estatística da 3ª Região	2.560	1.628	63,6%
Fonoaudiologia	Conselho Regional de Fonoaudiologia da 7ª Região	2.491	2.491	100,0%
Economia	Conselho Regional de Economia do Pará	2.384	2.337	98,0%
Museologia	Conselho Federal de Museologia	2.361	1.435	60,8%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo da Paraíba	2.325	2.297	98,8%
Química	Conselho Regional de Química da 20ª Região	2.290	2.176	95,0%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Maranhão	2.276	1.614	70,9%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Amazonas	2.165	1.878	86,7%
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 18ª Região	2.150	2.150	100,0%
Química	Conselho Regional de Química da 10ª Região	2.111	2.042	96,7%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária da Paraíba	2.070	1.396	67,4%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária de Rondônia	2.065	1.418	68,7%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Fisioterapia e Terapia Ocupacional	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional da 17ª Região	2.015	2.403	119,3%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Tocantins	2.014	1.318	65,4%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia de Alagoas	2.010	2.010	100,0%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 5ª Região	2.001	888	44,4%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 24ª Região	1.990	1.620	81,4%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 9ª Região	1.956	751	38,4%
Química	Conselho Regional de Química da 17ª Região	1.834	1.305	71,2%
Administração	Conselho de Administração do Amapá	1.763	1.533	87,0%
Medicina	Conselho Regional de Medicina do Amapá	1.733	960	55,4%
Química	Conselho Regional de Química da 8ª Região	1.726	1.038	60,1%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Rio Grande do Norte	1.675	1.123	67,0%
Estatística	Conselho Regional de Estatística da 5ª Região	1.654	1.783	107,8%
Administração	Conselho de Administração do Acre	1.615	1.615	100,0%
Economia	Conselho Regional de Economia de Santa Catarina	1.506	1.499	99,5%
Técnicos em Radiologia	Conselho Regional de Técnicos em Radiologia da 18ª Região	1.480	1.480	100,0%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Amazonas	1.422	1.010	71,0%
Economia	Conselho Regional de Economia do Mato Grosso do Sul	1.374	730	53,1%
Economia	Conselho Regional de Economia de Sergipe	1.328	631	47,5%
Despachantes Documentalistas do Brasil	Conselho Regional dos Despachantes Documentalistas do Rio Grande do Sul	1.300	1.300	100,0%
Economia	Conselho Regional de Economia do Mato Grosso	1.212	1.058	87,3%
Museologia	Conselho Regional de Museologia - 2ª Região	1.191	326	27,4%
Economia	Conselho Regional de Economia do Goiás	1.059	1.035	97,7%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 3ª Região	1.055	808	76,6%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 2ª Região	1.022	495	48,4%
Biblioteconomia	Conselho Regional de Biblioteconomia - 4ª Região	1.020	705	69,1%
Economia	Conselho Regional de Economia do Espírito Santo	938	828	88,3%
Farmácia	Conselho Regional de Farmácia do Amapá	892	811	90,9%
Economia	Conselho Regional de Economia do Maranhão	867	760	87,7%
Economia	Conselho Regional de Economia da Paraíba	860	670	77,9%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo de Tocantins	748	676	90,4%
Economia	Conselho Regional de Economia de Rondônia	721	465	64,5%

ÁREA DE ATUAÇÃO	CONSELHO	INSCRITOS	ATIVOS	% DE ATIVOS
Química	Conselho Regional de Química da 18ª Região	713	523	73,4%
Arquitetura e Urbanismo	Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Acre	642	538	83,8%
Músicos do Brasil	Conselho Regional dos Músicos do Tocantins	552	177	32,1%
Museologia	Conselho Regional de Museologia - 1ª Região	500	453	90,6%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária do Acre	482	341	70,7%
Economistas Domésticos	Conselho Regional de Economistas Domésticos - CRED III	450	261	58,0%
Despachantes Documentalistas do Brasil	Conselho Regional dos Despachantes Documentalistas do Mato Grosso do Sul	409	245	59,9%
Corretores de Imóveis	Conselho Regional de Corretores de Imóveis - 26ª Região	400	301	75,2%
Medicina Veterinária	Conselho Regional de Medicina Veterinária de Roraima	329	223	67,8%
Economia	Conselho Regional de Economia de Roraima	320	86	26,9%
Economia	Conselho Regional de Economia do Acre	300	298	99,3%
Museologia	Conselho Regional de Museologia - 3ª Região	236	154	65,3%
Estatística	Conselho Regional de Estatística da 4ª Região	200	125	62,5%
Museologia	Conselho Regional de Museologia - 5ª Região	125	95	76,0%

ANEXO II - MODELO DO FORMULÁRIO ELETRÔNICO APLICADO AOS CONSELHOS PARA REALIZAÇÃO DA PESQUISA

I - Identificação do Respondente

Nome:

Email:

II - Identificação do Conselho

Identificação do Conselho: Atuação do Conselho, Sede do Conselho, Área de Atuação, Nome do Conselho

III - Dados Gerais do Conselho

Há cadastro atualizado dos profissionais?

( ) Sim
( ) Não

Em relação às informações de contato, selecione os dados contidos no cadastro:

( ) Endereço residencial
( ) Endereço comercial
( ) Endereço de e-mail
( ) Telefone residencial
( ) Telefone celular

Dentre os meios facilitadores para pagamento de débitos dos profissionais, selecione os meios disponibilizados no site de seu Conselho:

( ) Emissão de boleto no próprio site
( ) Pagamento online via cartão de crédito no próprio site
( ) Dados para transferência bancária disponibilizados no próprio site
( ) Não disponibiliza meios facilitadores para pagamentos no site
( ) Outros. **Justifique**:

Número de profissionais inscritos:
Número de registros ativos:
Número de registros suspensos:
Número de registros cassados:
Número de ações nas quais se discute a suspensão/cassação do registro do profissional:
Número de registros suspensos/cassados em razão de inadimplência do profissional no pagamento da anuidade:

IV - Dados sobre a cobrança extrajudicial de anuidades

Tempo mínimo de inadimplência do crédito usualmente aplicado pelo conselh o para adoção da primeira providência administrativa de cobrança (em meses):

Tempo máximo de inadimplência do crédito usualmente aplicado pelo conselh o para adoção da primeira providência administrativa de cobrança (em meses):

Há valor mínimo do crédito para adoção da primeira providência administrativ a de cobrança

( ) Sim
( ) Não

Qual valor?

Método de cobrança administrativa utilizado:

( ) Carta
( ) Protesto
( ) Notificação
( ) Outros

Há gradação entre os mecanismos administrativos de cobrança utilizados?

( ) Sim
( ) Não

Qual?

Número de cobranças administrativas em curso:

Há formas de negociação administrativa do crédito?

( ) Sim
( ) Não

Qual?

( ) Parcelamento
( ) Parcelamento no cartão de crédito
( ) Outros

Quais Outros?

Quantidade de créditos recuperados administrativamente em 2018

Valor total dos créditos recuperados administrativamente em 2018:

Há ato normativo (lei, portaria, regulamento, resolução e etc.) que regulamente o procedimento de cobrança de anuidades?

( ) Sim
( ) Não

Arquivo:

V - Execução Fiscal

É realizada alguma análise da viabilidade da recuperação do crédito antes da p ropositura da execução fiscal?

( ) Sim
( ) Não

Número de execuções fiscais em trâmite no Poder Judiciário:
Número de execuções fiscais ajuizadas em 2018:
Soma dos valores dos créditos ajuizados em 2018:
Soma dos valores dos créditos de execução fiscal em trâmite no Poder Judiciário:
Soma dos valores dos créditos recuperados judicialmente em 2018:
Tempo mínimo de inadimplemento que o conselho aguarda até o ajuizamento da execução fiscal (em meses):
Tempo máximo de inadimplemento que o conselho aguarda até o ajuizamento da execução fiscal (em meses):

VI - Dados do Presidente do Conselho

Nome:
Telefone:
Email:

VII - Considerações Finais

Caso queira prestar esclarecimentos sobre quaisquer das respostas anteriores, utilize o campo abaixo:

www.cnj.jus.br

DOC 3 – Estudo sobre Custas Processuais

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Estudo sobre Custas Processuais

Estimativa de arrecadação na Justiça Federal

BRASÍLIA, 2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Presidente
Ministro Luiz Fux

Corregedora Nacional de Justiça
Ministra Maria Thereza Rocha de Assis Moura

Conselheiros
Ministro Vieira de Mello Filho
Mauro Martins
Salise Sanchotene
Jane Granzoto
Richard Pae Kim
Marcio Luiz Freitas
Giovanni Olsson
Sidney Pessoa Madruga
Marcos Vinícius Rodrigues
Marcello Terto e Silva
Mário Goulart Maia
Luiz Fernando Bandeira de Mello

Secretário-Geral
Valter Shuenquener de Araujo

Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica
Marcus Livio Gomes

Diretor-Geral
Johaness Eck

EXPEDIENTE

SECRETARIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL

Secretária de Comunicação Social
Juliana Neiva

Chefe da Seção de Comunicação Institucional
Rejane Neves

2022
CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA
SAF SUL Quadra 2 Lotes 5/6 - CEP: 70070-600
Endereço eletrônico: www.cnj.jus.br

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Estudo sobre Custas Processuais

Estimativa de arrecadação na Justiça Federal

BRASÍLIA, 2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

DEPARTAMENTO DE PESQUISAS JUDICIÁRIAS

Juízas Coordenadoras
Ana Lúcia Andrade de Aguiar
Lívia Cristina Marques Peres

Diretora Executiva
Gabriela de Azevedo Soares

Diretor de Projetos
Wilfredo Enrique Pires Pacheco

Diretor Técnico
Antônio Augusto Silva Martins

Pesquisadoras e pesquisador
Danielly Queirós
Elisa Colares
Igor Stemler
Isabely Mota

Estatísticos e Estatística
Davi Borges
Filipe Pereira
Jaqueline Barbão

Apoio à Pesquisa
Alexander Monteiro
Pedro Amorim
Ricardo Marques

Revisão
Marlene Bezerra

Estagiário
Fausto Augusto Junio

FICHA CATALOGRÁFICA

C755p

Conselho Nacional de Justiça.
Estudo sobre custas judiciais: estimativa de arrecadação / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022.

21 p: il. color.
ISBN: 978-65-5972-062-0

1. 1. Custas judiciais 2. Poder Judiciário, diagnóstico 3. Poder Judiciário, estatísticas. I. Título

CDD: 340

Estudo sobre Custas Processuais – Estimativa de arrecadação na Justiça Federal

Este estudo tem como objetivo estimar o valor que seria arrecadado a título de custas caso a tabela do anteprojeto de lei constante no anexo deste documento estivesse vigente desde janeiro de 2021, comparando-o com o regime vigente aplicado aos cinco Tribunais Regionais Federais para o mesmo período-base.

Para realização do estudo, foram utilizados dados da Base Nacional de Dados do Poder Judiciário (DataJud), instituída pela Resolução CNJ n. 33/2020. Através do DataJud, é possível identificar, para cada processo em trâmite, todos os metadados dos processos judiciais que tramitam no Judiciário desde 2020.

Trata-se de um grande volume de dados, remetido pelos tribunais e armazenados e sistematizados no CNJ, que, até a presente data contemplava o registro individual de 288 milhões de processos, quase 12 bilhões de movimentações, com informações recebidas de 90 Tribunais e das Turmas Nacionais de Uniformização (CJF)[1].

Para realização do presente estudo, foram extraídos do DataJud os processos ingressados na Justiça Federal no ano de 2021, com o número do processo, a classe processual, o grau de jurisdição, o valor da causa informado na propositura da Ação e o indicativo se houve ou não concessão de Assistência Judiciária Gratuita (AJG) para alguma parte.

Além do recorte temporal, foram considerados somente as classes processuais que possuem parametrização do valor atual das custas e do valor atualizado pelo anteprojeto de lei, totalizando 112 das 234 classes processuais enviadas ao DataJud pelos Tribunais Regionais Federais. Os processos sem o valor da causa informado também foram desconsiderados nos casos em que o cálculo das custas depende da faixa desse valor.

Por fim, os processos que não tiveram assistência judiciária gratuita concedida a pelo menos uma das partes seriam inicialmente desconsiderados do cálculo, entretanto verificou-se pelos dados do DataJud que há grande discrepância entre os dados enviados pelos tribunais.

O TRF1, TRF2 e TRF4 apresentam, respectivamente, 9,3%, 0,02% e 0,02% dos processos com indicativo ou movimento de concessão de assistência judiciária gratuita, enquanto o TRF3 e TRF5 possuem quase 44% de seus processos com algum nível de gratui-

1 Painel de monitoramento do DataJud, disponível em https://www.cnj.jus.br/sistemas/datajud/. Acesso em 24 de maio de 2022.

dade. Essa divergência faz com que esses dois tribunais apresentem 87% de todos os processos com assistência judiciária gratuita da Justiça Federal. O relatório *Justiça em Números 2021*[2] também revela uma grande dificuldade dos tribunais em apurar a AJG, pois conforme se observa, os TRFs da 3ª e 4ª Regiões informaram um percentual de processos arquivados definitivamente que teve concessão de AJG na ordem de 40%, os TRFs da 1ª e 2ª Regiões informaram valores próximos a 5% e 6%, enquanto o TRF5 apresenta um dado inconsistente, ao informar mais processos com AJG arquivados do que o total de processos arquivados. Nesse sentido, nem o dado de AJG do DataJud, nem aquele informado no *Justiça em Números* pode ser considerado neste estudo, em razão das inconsistências expostas.

Assim, para estimar o percentual efetivamente arrecadado, desconsiderando os processos com assistência judiciária gratuita e outras isenções em razão das partes, conforme previsto no art. 4º da Lei n. 9.289, de 4 de julho de 1996, utilizou-se o valor dos recolhimentos arrecadados pela Justiça Federal com custas e emolumentos no ano de 2021 informado no sistema Justiça em Números e comparou-se ao valor simulado com base no DataJud conforme a regra atual de custas vigente nos tribunais, aplicado ao valor da causa.

De acordo com o art. 4º, são isentos de pagamento de custas:

- A União, os estados, os municípios, os territórios federais, o Distrito Federal e as respectivas autarquias e fundações;
- Os que provarem insuficiência de recursos e os beneficiários da assistência judiciária gratuita;
- O Ministério Público;
- Os autores nas ações populares, nas ações civis públicas e nas ações coletivas de que trata o Código de Defesa do Consumidor, ressalvada a hipótese de litigância de má-fé.

A Figura 1 mostra a série histórica do valor arrecadado com custas e emolumentos na Justiça Federal. Verifica-se que foram arrecadados R$ 136.641.660,00 no ano de 2021, segundo dados do Justiça em Números 2021[3].

2 https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf. Página 116, Figura 66. Acesso em: 24 maio 2022.

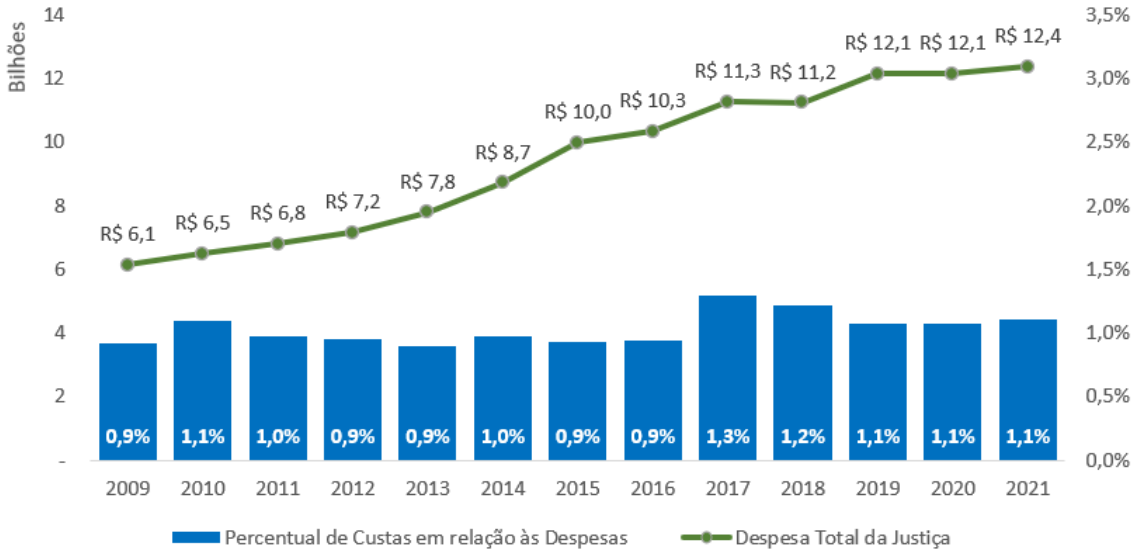
3 https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/. Acesso em: 24 maio 2022.

FIGURA 1 – SÉRIE HISTÓRICA DE 2010 A 2021 DAS CUSTAS E EMOLUMENTOS ARRECADADOS NOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

Fonte: CNJ, Justiça em Números 2021. Valores não deflacionados.

A Figura 2 demonstra o impacto dessas custas na despesa total da Justiça Federal. As custas representam apenas 1,1% do total gasto pelo segmento para manter o funcionamento da Justiça, considerando nesses valores os gastos com pessoal, investimentos de TIC, despesas correntes, entre outras. Em 2021 foram R$ 12,4 bilhões de despesas só na Justiça Federal, com uma arrecadação em custas e emolumentos na ordem de R$ 136,6 milhões.

FIGURA 2 – DESPESAS TOTAIS DA JUSTIÇA FEDERAL E PERCENTUAL DE ARRECADAÇÃO EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS, 2009 A 2020



Fonte: CNJ, Justiça em Números 2021. Valores não deflacionados.

No estudo simulado, aplicando-se as custas vigentes ao valor da causa a todos os processos do recorte analisado no DataJud e que ingressaram no ano de 2021, chega-se ao montante bruto de R$ 460.077.664,00. Considerando que os dados oficiais apontam para uma arrecadação de R$ 136.641.660,00, assumiu-se, para fins de realização dos estudos de impacto, que aproximadamente 70,3% das ações propostas teriam algum tipo de isenção.

Nesse cômputo de 70%, estão incluídas todas as hipóteses previstas no art. 4º da Lei n. 9.289/1996, ou seja, tanto os pedidos de assistência judiciária gratuita quanto a isenção em razão da parte ser a União, Estados, Municípios, autarquias e fundações ou Ministério Público, ou ainda, por se tratar de ação coletiva, popular ou civil pública.

Ao considerar o recorte estabelecido neste estudo, com processos ingressados em 2021, e aplicando o percentual de desconsiderar 70,3% do total arrecadado, estima-se que seriam arrecadados R$ 151.736.474,98 com as regras atuais de custas processuais e R$ 1.276.350.149,26 considerando as regras do anteprojeto de lei, ou seja, um aumento de 741%.

Segundo a Lei Orçamentária Anual (LOA) 2022, estima-se que a despesa do Poder Judiciário da União totaliza R$ 54.323.823.358,00, considerando a Justiça Federal, Justiça do Trabalho, Justiça Eleitoral, Justiça Militar da União e Tribunais Superiores. Já a estimativa de receita dos emolumentos e custas judiciais pela União é de R$ 799.082.470,00 (setecentos e noventa e nove milhões, oitenta e dois mil e quatrocentos e setenta reais). Significa que estimativa de receita dos emolumentos e custas judiciais na LOA 2022 representa 1,5% da despesa dos orçamentos fiscal e de seguridade do Poder Judiciário considerando o orçamento da União.

Ao considerar o acréscimo de R$ 1.124.613.674,28, estimado na receita de custas segundo o Anteprojeto de Lei da Justiça Federal, geraria uma receita estimada de R$ 1.923.696.144,28, o que representaria 3,5% da despesa dos orçamentos fiscal e de seguridade do Poder Judiciário considerando o orçamento da União.

A tabela 1 apresenta os valores estimados considerando-se os cálculos de custa utilizados atualmente e os cálculos considerados no anteprojeto de lei por grau de jurisdição. Observa-se que o maior percentual de aumento ocorre no segundo grau (1,519% de aumento), com instituição da cobrança de custas nos Juizados Especiais.

TABELA 1 – ESTIMATIVA DO VALOR ARRECADADO COM CUSTAS POR GRAU DE JURISDIÇÃO

GRAU	CUSTA ATUAL	CUSTA ESTIMADA ANTEPROJETO	VARIAÇÃO
1º grau	R$ 136.785.220,78	R$ 1.114.203.805,68	715%
2º grau	R$ 5.189.746,75	R$ 84.012.157,82	1519%
Juizados Especiais	R$ 0,00	R$ 33.363.421,93	-
Turmas Recursais	R$ 9.713.289,44	R$ 44.704.963,98	360%
Turmas Regionais de Uniformização	R$ 48.218,02	R$ 65.799,86	36%
Total	**R$ 151.736.474,98**	**R$ 1.276.350.149,26**	**741%**

Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022.

Nas tabelas 2 e 3, são apresentados os totais estimados por classe. Ressalta-se que nesse caso não há como estimar a isenção por partes e por AJG por classe processual, em razão da informação recebida referente às arrecadações ser previamente consolidada pelos tribunais. Logo, as simulações a seguir podem não representar a realidade, em vista de algum tipo processual ter característica própria de mais entes federativos como partes, com maiores percentuais de isenção em relação a outros. Foi aplicado o percentual encontrado de 70,3% a todas as classes processuais.

TABELA 2 – VALOR TOTAL ESTIMADO COM ARRECADAÇÃO DE CUSTAS POR CLASSE PROCESSUAL

CLASSE	CUSTAS ATUAL	CUSTAS	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Ação Civil Coletiva (63)	111.339	538.344	427.005	384%
Ação Civil de Improbidade Administrativa (64)	852.203	11.789.133	10.936.930	1283%
Ação Civil Pública (65)	862.513	8.856.377	7.993.864	927%
Ação de Exigir Contas (45)	60.751	498.295	437.544	720%
Ação Penal - Procedimento Ordinário (283)	414.605	910.712	496.107	120%
Ação Penal - Procedimento Sumário (10943)	7.408	10.755	3.347	45%
Ação Penal de Competência do Júri (282)	2.035	2.543	507	25%
Ação Popular (66)	72.379	985.708	913.329	1262%
Ação Rescisória (47)	255.205	1.789.066	1.533.862	601%
Agravo de Execução Penal (413)	0	285.549	285.549	-
Agravo de Instrumento (202)	1.927.807	10.501.082	8.573.275	445%

CLASSE	CUSTAS ATUAL	CUSTAS	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Alienação Judicial de Bens (52)	2.484	12.523	10.039	404%
Alimentos - Lei Especial N° 5.478/68 (69)	19.039	174.506	155.467	817%
Apelação Cível (198)	0	27.478.586	27.478.586	-
Apelação Criminal (417)	0	1.098.529	1.098.529	-
Apelação/Remessa Necessária (1728)	0	4.135.209	4.135.209	-
Busca e Apreensão em Alienação Fiduciária (81)	75.508	18.351	-57.157	-76%
Cancelamento de Naturalização (82)	3	111	107	3398%
Carta de Ordem Cível (258)	13.120	232.817	219.697	1675%
Carta de Ordem Criminal (335)	4.221	75.174	70.952	1681%
Carta Precatória Cível (261)	64.609	1.415.971	1.351.362	2092%
Carta Precatória Criminal (355)	34.043	611.227	577.185	1695%
Carta Rogatória Cível (264)	1.483	26.477	24.993	1685%
Carta Rogatória Criminal (375)	398	7.186	6.787	1703%
Carta Testemunhável (418)	0	5.749	5.749	-
Cautelar Fiscal (83)	11.404	324.301	312.897	2744%
Cautelar Inominada Criminal (11955)	10.599	37.421	26.822	253%
Cobrança de Cédula de Crédito Industrial (84)	2.865	23.750	20.885	729%
Compromisso Arbitral (85)	174	174	0	0%
Conflito de Competência Cível (221)	14.972	265.540	250.568	1674%
Consignação em Pagamento (32)	116.233	1.210.042	1.093.809	941%
Consignatória de Aluguéis (86)	3.321	30.560	27.240	820%
Correição Parcial Cível (10942)	0	4.311	4.311	-
Correição Parcial Criminal (419)	0	12.713	12.713	-
Crimes Ambientais (293)	21.680	66.062	44.382	205%
Crimes de Calúnia, Injúria e Difamação de Competência do Juiz Singular (288)	1.295	3.363	2.067	160%

CLASSE	CUSTAS ATUAL	CUSTAS	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Crimes de Imprensa (297)	88	111	22	25%
Crimes de Responsabilidade dos Funcionários Públicos (287)	3.717	4.754	1.037	28%
Cumprimento de Sentença (156)	0	1.246.100	1.246.100	-
Cumprimento de Sentença contra a Fazenda Pública (12078)	0	3.196.793	3.196.793	-
Demarcação/Divisão (34)	6.431	59.078	52.648	819%
Depósito da Lei 8.866/94 (89)	2.847	25.374	22.526	791%
Desapopriação de Imóvel Rural por Interesse Social (91)	14.032	192.650	178.618	1273%
Desapropriação (90)	114.588	668.836	554.248	484%
Despejo (92)	4.309	58.259	53.951	1252%
Despejo por Falta de Pagamento (93)	4.510	76.190	71.680	1589%
Despejo por Falta de Pagamento Cumulado com Cobrança (94)	9.305	129.680	120.375	1294%
Discriminatória (96)	1.506	5.469	3.963	263%
Dissolução Parcial de Sociedade (12086)	3	111	107	3398%
Dúvida (100)	17.493	209.738	192.245	1099%
Embargos à Execução (172)	0	378.023	378.023	-
Embargos à Execução Fiscal (1118)	0	774.509	774.509	-
Embargos de Terceiro Cível (37)	1.223.796	8.040.236	6.816.440	557%
Execução de Título Extrajudicial (12154)	4.683.934	55.918.487	51.234.553	1094%
Execução de Título Extrajudicial contra a Fazenda Pública (12079)	129.781	1.039.052	909.271	701%
Execução de Título Judicial - CEJUSC (12251)	3.715	6.428	2.714	73%
Execução Fiscal (1116)	51.958.091	364.279.259	312.321.168	601%
Execução Hipotecária do Sistema Financeiro da Habitação (1117)	12.894	116.853	103.959	806%

CLASSE	CUSTAS ATUAL	CUSTAS	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Exibição de Documento ou Coisa Cível (228)	0	37.532	37.532	-
Habilitação (38)	419.693	1.476.869	1.057.176	252%
Homologação da Transação Extrajudicial (12374)	2.955	23.577	20.622	698%
Imissão na Posse (113)	19.959	145.455	125.495	629%
Impugnação ao Valor da Causa Cível (231)	0	774	774	-
Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica (12119)	0	31.009	31.009	-
Incidente de Impedimento Cível (12080)	0	1.437	1.437	-
Incidente de Suspeição Cível (12081)	0	4.477	4.477	-
Interdito Proibitório (1709)	17.345	76.919	59.574	343%
Interpelação (12227)	3.512	46.600	43.088	1227%
Liquidação de Sentença pelo Procedimento Comum (152)	0	10.834	10.834	-
Liquidação por Arbitramento (151)	0	3.925	3.925	-
Liquidação Provisória de Sentença pelo Procedimento Comum (154)	0	166	166	-
Liquidação Provisória por Arbitramento (153)	0	5.196	5.196	-
Mandado de Segurança Cível (120)	8.996.859	106.727.126	97.730.267	1086%
Mandado de Segurança Coletivo (119)	51.539	533.274	481.735	935%
Mandado de Segurança Criminal (1710)	14.593	296.542	281.949	1932%
Medidas Investigatórias sobre Organizações Criminosas (311)	1.939	6.799	4.860	251%
Monitória (40)	6.033.544	79.182.515	73.148.971	1212%
Naturalização (121)	58	1.105	1.047	1794%
Notificação (12226)	2.099	28.888	26.788	1276%
Notificação para Explicações (275)	269	940	671	250%

CLASSE	CUSTAS ATUAL	CUSTAS	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Notificação para Explicações (Lei de Imprensa) (276)	16	55	39	250%
Opção de Nacionalidade (122)	895	27.416	26.521	2963%
Organização e Fiscalização de Fundação (59)	307	5.693	5.386	1752%
Outros Procedimentos de Jurisdição Voluntária (1294)	253.029	2.672.350	2.419.322	956%
Pedido de Busca e Apreensão Criminal (309)	24.481	86.947	62.466	255%
Pedido de Prisão Preventiva (313)	7.812	27.582	19.770	253%
Pedido de Prisão Temporária (314)	2.160	7.573	5.413	251%
Pedido de Quebra de Sigilo de Dados e/ou Telefônico (310)	51.614	183.346	131.732	255%
Pedido de Resposta ou Retificação da Lei de Imprensa (124)	3	111	108	3990%
Procedimento Comum Cível (7)	62.326.841	513.227.878	450.901.037	723%
Procedimento Especial da Lei Antitóxicos (300)	15.132	29.959	14.827	98%
Produção Antecipada de Provas (193)	9.268	102.502	93.234	1006%
Produção Antecipada de Provas Criminal (11793)	185	663	478	258%
Protesto (12228)	28.466	18.462	-10.004	-35%
Protesto Formado a Bordo (12229)	86	55	-31	-36%
Reclamação (12375)	0	8.125	8.125	-
Recurso de Medida Cautelar Cível (1271)	0	1.038.279	1.038.279	-
Recurso de Medida Cautelar Criminal (424)	0	221	221	-
Recurso em Sentido Estrito (426)	0	119.725	119.725	-
Recurso em Sentido Estrito/ Recurso ex Officio (11398)	0	12.382	12.382	-
Recurso Inominado Cível (460)	9.626.735	52.668.599	43.041.864	447%

CLASSE	CUSTAS ATUAL	CUSTAS	DIFERENÇA	VARIAÇÃO
Regulação de Avaria Grossa (12376)	1.138	22.110	20.972	1843%
Reintegração/Manutenção de Posse (1707)	186.598	1.349.250	1.162.652	623%
Remição do Imóvel Hipotecado (136)	3.187	14.547	11.360	357%
Renovatória de Locação (137)	81.010	603.146	522.136	645%
Retificação de Registro de Imóvel (1683)	6.942	32.621	25.679	370%
Revisional de Aluguel (140)	5.971	19.733	13.762	230%
Suspensão de Liminar e de Sentença (11555)	0	3.316	3.316	-
Suspensão de Segurança Cível (11556)	32	1.105	1.074	3398%
Tutela Antecipada Antecedente (12135)	126.089	2.505.787	2.379.698	1887%
Tutela Cautelar Antecedente (12134)	120.492	2.408.411	2.287.920	1899%
Usucapião (49)	138.888	646.037	507.149	365%

Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022.

Por fim, a Tabela 3 apresenta os mesmos valores da Tabela 2, porém em forma de média por processo, com as mesmas ressalvas apresentadas anteriormente.

TABELA 3 – VALOR MÉDIO ESTIMADO COM ARRECADAÇÃO DE CUSTAS POR CLASSE PROCESSUAL

CLASSE	CUSTAS – MÉDIA ATUAL	CUSTAS – MÉDIA ANTEPROJETO
Ação Civil Coletiva (63)	R$ 176,45	R$ 853,16
Ação Civil de Improbidade Administrativa (64)	R$ 410,30	R$ 5.676,04
Ação Civil Pública (65)	R$ 232,73	R$ 2.389,74
Ação de Exigir Contas (45)	R$ 230,12	R$ 1.887,48
Ação Penal - Procedimento Ordinário (283)	R$ 88,08	R$ 193,48
Ação Penal - Procedimento Sumário (10943)	R$ 85,15	R$ 123,62
Ação Penal de Competência do Júri (282)	R$ 88,49	R$ 110,55

CLASSE	CUSTAS – MÉDIA ATUAL	CUSTAS – MÉDIA ANTEPROJETO
Ação Popular (66)	R$ 137,08	R$ 1.866,87
Ação Rescisória (47)	R$ 200,00	R$ 1.402,09
Agravo de Execução Penal (413)	R$ 0,00	R$ 110,55
Agravo de Instrumento (202)	R$ 20,29	R$ 110,55
Alienação Judicial de Bens (52)	R$ 155,22	R$ 782,67
Alimentos - Lei Especial N° 5.478/68 (69)	R$ 120,50	R$ 1.104,47
Apelação Cível (198)	R$ 0,00	R$ 110,55
Apelação Criminal (417)	R$ 0,00	R$ 110,55
Apelação/Remessa Necessária (1728)	R$ 0,00	R$ 110,55
Busca e Apreensão em Alienação Fiduciária (81)	R$ 454,87	R$ 110,55
Cancelamento de Naturalização (82)	R$ 3,16	R$ 110,55
Carta de Ordem Cível (258)	R$ 3,11	R$ 55,27
Carta de Ordem Criminal (335)	R$ 3,10	R$ 55,27
Carta Precatória Cível (261)	R$ 2,52	R$ 55,27
Carta Precatória Criminal (355)	R$ 3,08	R$ 55,27
Carta Rogatória Cível (264)	R$ 3,10	R$ 55,27
Carta Rogatória Criminal (375)	R$ 3,07	R$ 55,27
Carta Testemunhável (418)	R$ 0,00	R$ 110,55
Cautelar Fiscal (83)	R$ 69,12	R$ 1.965,46
Cautelar Inominada Criminal (11955)	R$ 15,66	R$ 55,27
Cobrança de Cédula de Crédito Industrial (84)	R$ 220,38	R$ 1.826,93
Compromisso Arbitral (85)	R$ 173,81	R$ 173,81
Conflito de Competência Cível (221)	R$ 3,12	R$ 55,27
Consignação em Pagamento (32)	R$ 314,14	R$ 3.270,38
Consignatória de Aluguéis (86)	R$ 301,88	R$ 2.778,23
Correição Parcial Cível (10942)	R$ 0,00	R$ 110,55
Correição Parcial Criminal (419)	R$ 0,00	R$ 110,55
Crimes Ambientais (293)	R$ 70,16	R$ 213,79
Crimes de Calúnia, Injúria e Difamação de Competência do Juiz Singular (288)	R$ 21,59	R$ 56,04
Crimes de Imprensa (297)	R$ 88,49	R$ 110,55

CLASSE	CUSTAS – MÉDIA ATUAL	CUSTAS – MÉDIA ANTEPROJETO
Crimes de Responsabilidade dos Funcionários Públicos (287)	R$ 86,43	R$ 110,55
Cumprimento de Sentença (156)	R$ 0,00	R$ 583,93
Cumprimento de Sentença contra a Fazenda Pública (12078)	R$ 0,00	R$ 533,60
Demarcação/Divisão (34)	R$ 238,17	R$ 2.188,08
Depósito da Lei 8.866/94 (89)	R$ 406,79	R$ 3.624,81
Desapropriação de Imóvel Rural por Interesse Social (91)	R$ 318,90	R$ 4.378,40
Desapropriação (90)	R$ 188,47	R$ 1.100,06
Despejo (92)	R$ 287,24	R$ 3.883,96
Despejo por Falta de Pagamento (93)	R$ 451,04	R$ 7.619,04
Despejo por Falta de Pagamento Cumulado com Cobrança (94)	R$ 443,10	R$ 6.175,22
Discriminatória (96)	R$ 502,01	R$ 1.823,08
Dissolução Parcial de Sociedade (12086)	R$ 3,16	R$ 110,55
Dúvida (100)	R$ 173,20	R$ 2.076,62
Embargos à Execução (172)	R$ 0,00	R$ 55,27
Embargos à Execução Fiscal (1118)	R$ 0,00	R$ 55,27
Embargos de Terceiro Cível (37)	R$ 288,29	R$ 1.894,05
Execução de Título Extrajudicial (12154)	R$ 362,03	R$ 4.322,03
Execução de Título Extrajudicial contra a Fazenda Pública (12079)	R$ 372,93	R$ 2.985,78
Execução de Título Judicial - CEJUSC (12251)	R$ 112,56	R$ 194,80
Execução Fiscal (1116)	R$ 277,54	R$ 1.945,84
Execução Hipotecária do Sistema Financeiro da Habitação (1117)	R$ 307,00	R$ 2.782,22
Exibição de Documento ou Coisa Cível (228)	R$ 0,00	R$ 55,27
Habilitação (38)	R$ 120,26	R$ 423,17
Homologação da Transação Extrajudicial (12374)	R$ 61,56	R$ 491,19
Imissão na Posse (113)	R$ 255,89	R$ 1.864,80
Impugnação ao Valor da Causa Cível (231)	R$ 0,00	R$ 55,27
Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica (12119)	R$ 0,00	R$ 55,27
Incidente de Impedimento Cível (12080)	R$ 0,00	R$ 55,27

CLASSE	CUSTAS – MÉDIA ATUAL	CUSTAS – MÉDIA ANTEPROJETO
Incidente de Suspeição Cível (12081)	R$ 0,00	R$ 55,27
Interdito Proibitório (1709)	R$ 114,11	R$ 506,05
Interpelação (12227)	R$ 17,13	R$ 227,32
Liquidação de Sentença pelo Procedimento Comum (152)	R$ 0,00	R$ 55,27
Liquidação por Arbitramento (151)	R$ 0,00	R$ 55,27
Liquidação Provisória de Sentença pelo Procedimento Comum (154)	R$ 0,00	R$ 55,27
Liquidação Provisória por Arbitramento (153)	R$ 0,00	R$ 55,27
Mandado de Segurança Cível (120)	R$ 37,68	R$ 446,94
Mandado de Segurança Coletivo (119)	R$ 30,55	R$ 316,11
Mandado de Segurança Criminal (1710)	R$ 17,31	R$ 351,77
Medidas Investigatórias sobre Organizações Criminosas (311)	R$ 15,76	R$ 55,27
Monitória (40)	R$ 415,05	R$ 5.446,96
Naturalização (121)	R$ 5,84	R$ 110,55
Notificação (12226)	R$ 19,62	R$ 269,98
Notificação para Explicações (275)	R$ 15,80	R$ 55,27
Notificação para Explicações (Lei de Imprensa) (276)	R$ 15,80	R$ 55,27
Opção de Nacionalidade (122)	R$ 3,61	R$ 110,55
Organização e Fiscalização de Fundação (59)	R$ 76,87	R$ 1.423,32
Outros Procedimentos de Jurisdição Voluntária (1294)	R$ 84,01	R$ 887,23
Pedido de Busca e Apreensão Criminal (309)	R$ 15,56	R$ 55,27
Pedido de Prisão Preventiva (313)	R$ 15,65	R$ 55,27
Pedido de Prisão Temporária (314)	R$ 15,77	R$ 55,27
Pedido de Quebra de Sigilo de Dados e/ou Telefônico (310)	R$ 15,56	R$ 55,27
Pedido de Resposta ou Retificação da Lei de Imprensa (124)	R$ 2,70	R$ 110,55
Procedimento Comum Cível (7)	R$ 310,16	R$ 2.554,01
Procedimento Especial da Lei Antitóxicos (300)	R$ 87,98	R$ 174,18
Produção Antecipada de Provas (193)	R$ 16,88	R$ 186,71
Produção Antecipada de Provas Criminal (11793)	R$ 15,42	R$ 55,27

CLASSE	CUSTAS – MÉDIA ATUAL	CUSTAS – MÉDIA ANTEPROJETO
Protesto (12228)	R$ 85,23	R$ 55,27
Protesto Formado a Bordo (12229)	R$ 85,79	R$ 55,27
Reclamação (12375)	R$ 0,00	R$ 55,27
Recurso de Medida Cautelar Cível (1271)	R$ 0,00	R$ 110,55
Recurso de Medida Cautelar Criminal (424)	R$ 0,00	R$ 110,55
Recurso em Sentido Estrito (426)	R$ 0,00	R$ 110,55
Recurso em Sentido Estrito/Recurso ex Officio (11398)	R$ 0,00	R$ 110,55
Recurso Inominado Cível (460)	R$ 76,41	R$ 418,04
Regulação de Avaria Grossa (12376)	R$ 568,87	R$ 11.054,93
Reintegração/Manutenção de Posse (1707)	R$ 77,17	R$ 558,00
Remição do Imóvel Hipotecado (136)	R$ 265,55	R$ 1.212,25
Renovatória de Locação (137)	R$ 435,54	R$ 3.242,72
Retificação de Registro de Imóvel (1683)	R$ 239,38	R$ 1.124,88
Revisional de Aluguel (140)	R$ 298,53	R$ 986,63
Suspensão de Liminar e de Sentença (11555)	R$ 0,00	R$ 55,27
Suspensão de Segurança Cível (11556)	R$ 3,16	R$ 110,55
Tutela Antecipada Antecedente (12135)	R$ 36,61	R$ 727,58
Tutela Cautelar Antecedente (12134)	R$ 61,85	R$ 1.236,35
Usucapião (49)	R$ 214,33	R$ 996,97

Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022.

Anexo

PROPOSTA TABELA DE CUSTAS JUSTIÇA FEDERAL

PROCEDIMENTOS/ATOS	R$
2ª instância	
Ação Penal Originária - Ação Rescisória (1% valor da causa)	
Valor Mínimo	372,22
Valor máximo	37.222,00
Mandado de Segurança - um impetrante (1% valor da causa, acrescido de R$ 186,11 por impetrante que exceder)	
Valor Mínimo	372,22
Valor máximo	37.222,00
Suspensão de segurança	372,22
Conflito de Competência - Desaforamento - Revisão Criminal	186,11
Recursos Cíveis (inclusive as questões que sejam suscitadas através de contrarrazões, nos moldes do § 1º, do art. 1009, do CPC/2015), Criminais e Hierárquicos	372,22
Outros procedimentos	186,11
1ª Instância	
Ações civeis em geral (1% valor da causa)	
Valor Mínimo	372,22
Valor máximo	37.222,00
Procedimento cautelar e jurisdição voluntária (0,5% valor da causa)	
Valor Mínimo	186,11
Valor máximo	18.611,00
Procedimentos em espécie	
Restauração de Autos, exibição judicial, ações relativas a protestos	186,11
Busca e apreensão em alienação fiduciária em garantia (Decreto-Lei 911/1969)	372,22
Mandado de Segurança - um impetrante (1% valor da causa, acrescido de R$ 186,11 por impetrante que exceder)	
Valor Mínimo	372,22
Valor máximo	37.222,00
Execução Fiscal	

PROCEDIMENTOS/ATOS	R$
Valor Mínimo	372,22
Valor máximo	37.222,00
Execução por Título Executivo Extrajudicial ou Judicial (vide art. 515, do CPC)	
Valor Mínimo	372,22
Valor máximo	37.222,00
Arrematação, adjudicação e remissão (0,5% do respectivo valor)	
Valor Mínimo	186,11
Valor máximo	18.611,00
Ação de Despejo - Ação Renovatória - Ação Revisional de Aluguel - Ação Popular - Ação Civil Pública - Ação de Adjudicação Compulsória	
Valor Mínimo	372,22
Valor máximo	37.222,00
Procedimentos incidentes	
Assistência - Denunciação da Lide - Chamamento ao Processo - Nomeação à Autoria Desconsideração da Personalidade Jurídica,inclusive inversa	186,11
Reconvenção	186,11
Impugnação ao Valor da Causa ou à Gratuidade de Justiça (se distribuído como petição simples é isento)	186,11
Liquidações de sentença - Habilitações em ações coletivas - Impugnações ao cumprimento de sentença - Embargos (à Arrematação, à Adjudicação e à Execução)	186,11
Ação Declaratória Incidental (inclusive Incidente de Falsidade)	186,11
Exceções (suspeição, impedimento e incompetência) / Arguições (suspeição e impedimento)	186,11
Outros atos	
Carta Precatória - de Ordem - Rogatória: inquiritória - cobrança por pessoa	186,11
Carta Precatória - de Ordem - Rogatória: Outras finalidades	186,11
Litisconsórcio Facultativo (ativo ou passivo, por litisconsorte excedente)	186,11
Litisconsórcio Facultativo (ativo ou passivo, por litisconsorte excedente)	186,11
Alvarás ou Mandados em procedimentos destinados exclusivamentea obtê-los	186,11
Desarquivamento de autos (apensos inclusos no valor)	186,11
Ações criminais	

PROCEDIMENTOS/ATOS	R$
Ações penais em geral, pelo vencido, ao final	
Valor Mínimo	372,22
Valor máximo	37.222,00
Ações penais privadas (0,5% do valor da causa)	
Valor Mínimo	186,11
Valor máximo	37.222,00
Notificações, interpelações e procedimentos cautelares	186,11
Incidentes da execução penal - Medidas Assecuratórias	186,11
Juizados Especiais Federais	
Valor Mínimo	186,11
Valor máximo	18.611,00

Observações:

1. O STJ considera o valor fixo de R$ 372,22 para as custas processuais.
2. Para o valor mínimo, foi considerado o valor fixo do STJ, ou seja, R$ 372,22.
3. Para o valor maximo, foi considerado o valor previsto na Lei 9.289/96 atualilzado pelo IPCAe até março/22. Depois, utilizou-se como parametro medio o valor fixo das custas do STJ, no valor de 372,22. Este valor significa 9,5 vezes o valor previsto na Lei 9.289/96, atualizado até março/22 pelo IPCAe. Contudo, aplicou-se um fator de ajuste de 5 vezes e não de 9,5 vezes, usando as custas fixas do STJ como um parametro medio deajuste, multiplicado por 5, para manter a proporção do aumento do valor mínimo.
4. UFIR ultima conversão: R$ 1,064.
5. IPCA e no período de janeiro/2001 a março 2022: 271,85% (fonte Bacen)

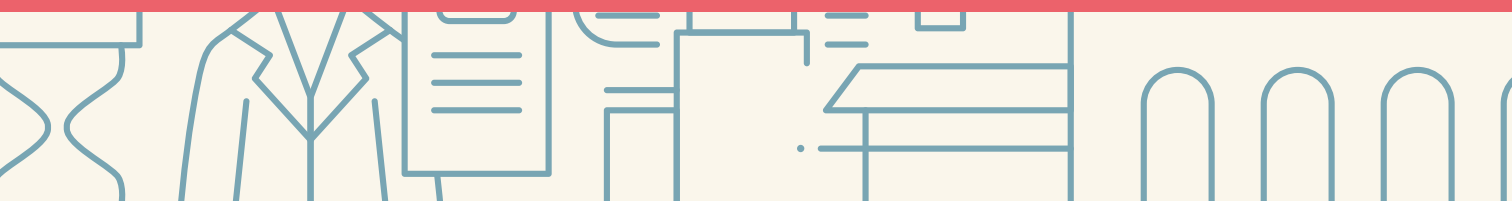
CONSELHO
NACIONAL
DE JUSTIÇA

DOC 4 – Diagnósticos das Custas Processuais Praticadas nos Tribunais

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

DIAGNÓSTICOS DAS **CUSTAS PROCESSUAIS** PRATICADAS NOS TRIBUNAIS

DEPARTAMENTO DE PESQUISAS JUDICIÁRIAS



CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Presidente: Ministro José Antonio Dias Toffoli
Corregedor Nacional de Justiça: Ministro Humberto Martins
Conselheiros: Ministro Emmanoel Pereira
Luiz Fernando Tomasi Keppen
Rubens de Mendonça Canuto Neto
Valtércio Ronaldo de Oliveira
Mário Augusto Figueiredo Guerreiro
Candice Lavocat Galvão
Francisco Luciano de Azevedo Frota
Maria Cristiana Simões Amorim Ziouva
Ivana Farina Navarrete Pena
Marcos Vinícius Rodrigues
André Luiz Guimarães Godinho
Maria Tereza Uille Gomes
Henrique de Almeida Ávila

Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica: Richard Pae Kim

Secretário-Geral: Carlos Vieira von Adamek
Diretor-Geral: Johaness Eck

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

DIAGNÓSTICOS DAS **CUSTAS PROCESSUAIS** PRATICADAS NOS TRIBUNAIS

DEPARTAMENTO DE PESQUISAS JUDICIÁRIAS

Secretaria Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica

Secretário Especial: Richard Pae Kim

Juízes Auxiliares: Carl Olav Smith
Dayse Starling Motta
Flávia Moreira Guimarães Pessoa
Lívia Cristina Marques Peres

EXPEDIENTE

Departamento de Pesquisas Judiciárias

Diretora Executiva Gabriela de Azevedo Soares

Diretor de Projetos Igor Caires Machado

Diretor Técnico Igor Guimarães Pedreira

Pesquisadores Danielly Queirós
Elisa Colares
Igor Stemler
Rondon de Andrade

Estatísticos Filipe Pereira
Davi Borges
Jaqueline Barbão

Apoio à Pesquisa Alexander Monteiro
Cristianna Bittencourt
Pâmela Tieme Aoyama
Pedro Amorim
Ricardo Marques
Thatiane Rosa

Estagiários Nathália de Morais Rodrigues
Rodrigo Pereira da Rocha
Vinicius de Souza Dias

Grupo de Trabalho constituído pela Portaria CNJ nº 71, de 9 de maio de 2019.

Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Superior Tribunal de Justiça (coordenador)
Ministro Cláudio Mascarenhas Brandão, Tribunal Superior do Trabalho
Conselheiro Henrique Ávila, Conselho Nacional de Justiça
Conselheira Maria Cristiana Simões Amorim Ziouva, Conselho Nacional de Justiça
Marcelo Buhatem, Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Richard Pae Kim, Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do CNJ
Clara da Mota Santos Pimenta Alves, Juíza Federal da 1ª Região
Jorsenildo Dourado do Nascimento, Juiz Auxiliar da Corregedoria Nacional do Conselho Nacional de Justiça
Daniel Marchionatti Barbosa, Juiz Auxiliar do Conselho da Justiça Federal
Erik Navarro Wolkart, Juiz Federal da 2ª Região
Luciana Yeung, Professora do Instituto Insper
Paulo Furquim de Azevedo, Professor do Instituto Insper
Victor Carvalho Pinto, Consultor Legislativo do Senado Federal
Felipe Albertini Nani Viaro, Juiz de Direito do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo;
Rafael Vinheiro Monteiro Barbosa, Defensor Público-Geral do Estado do Amazonas,
representante do Colégio Nacional dos Defensores Públicos-Gerais (CONDEGE)
Rodrigo Badaró de Castro, representante do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB)

2019
CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA
SAF / Sul, Quadra 2, Lotes 5/6, Brasília-DF
Endereço eletrônico: www.cnj.jus.br

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO 7

INTRODUÇÃO 9

FIXAÇÃO DAS CUSTAS PROCESSUAIS NO PODER JUDICIÁRIO 10

CONTEXTUALIZAÇÃO 10

FORMA DE FIXAÇÃO DAS CUSTAS PROCESSUAIS NOS ESTADOS 12

VALORES DAS CUSTAS INICIAIS, INCLUSIVE TAXAS JUDICIÁRIAS 14

CUSTAS RECURSAIS 22

ARRECADAÇÕES DO PODER JUDICIÁRIO 27

CONSIDERAÇÕES FINAIS 34

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 36

ANEXOS 37

ANEXO I – CUSTAS E TAXAS JUDICIÁRIAS POR TRIBUNAL 37

ANEXO II – VALORES ARRECADADOS COM CUSTAS E EMOLUMENTOS POR TRIBUNAL E A RELAÇÃO COM AS DESPESAS DA JUSTIÇA 46

ANEXO III – LISTA DE TABELAS 49

ANEXO IV – LISTA DE FIGURAS 49

ANEXO III – LISTA DE TABELAS 49

ANEXO IV – LISTA DE FIGURAS 49

APRESENTAÇÃO

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) tem a missão institucional de aperfeiçoar o trabalho do Sistema Judiciário brasileiro, principalmente no que diz respeito ao controle e à transparência administrativa e processual. Com esse objetivo, coordena e planeja a atuação administrativa do Poder Judiciário tendo sempre como diretrizes, de um lado, o respeito à autonomia constitucional conferida aos entes da Federação na organização judiciária, inclusive no que concerne aos aspectos orçamentário e financeiro, e, de outro, a unidade do Poder Judiciário.

Ao CNJ incumbe também a missão de zelar pela prestação jurisdicional eficiente e eficaz, apta a cumprir a garantia constitucional do amplo acesso à justiça. Nesse contexto, assume relevância o fator das custas judiciais e das taxas judiciárias, as quais possuem natureza tributária, bem como as despesas processuais.

As custas judiciais possuem dupla função. A primeira função é ser fonte de recursos financeiros destinados a custear a prestação de serviço jurisdicional. A segunda, desempenhar papel educativo, na medida em que a cobrança, a depender dos valores, pode mitigar o abuso do direito de acesso ao Judiciário.

Tais funções devem atuar em harmonia no Sistema Judiciário, a fim de que custas, taxas e despesas processuais não configurem nem óbice ao acesso à Justiça nem estímulo à litigância excessiva, em consonância com o entendimento já firmado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula Vinculante n. 667, segundo o qual "viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa".

Assim, de forma inerente a suas atribuições, cabe ao CNJ propor diretrizes fundamentais para a cobrança de custas nas diversas unidades da Federação, no intuito de que estes dois aspectos sejam devidamente observados.

Por essas razões, determinei a instituição, no âmbito do CNJ, de Grupo de Trabalho destinado a diagnosticar, avaliar e propor políticas judiciárias e propostas de melhorias aos regimes de custas, taxas e despesas judiciais. As atribuições desse grupo, instituído pela Portaria n. 71/2019, coordenado pelo eminente Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva (STJ), são as de promover o debate sobre legislações de regência, realizar diagnósticos sobre a temática de acesso à Justiça e sua relação com as custas judiciais, além de elaborar estudos com indicação de possibilidades de melhorias do sistema de acesso à Justiça e apresentar ao Plenário do Conselho propostas de edição de resolução e outros atos normativos.

O presente diagnóstico, elaborado pelo Departamento de Pesquisas Judiciárias do CNJ, também é resultado dos estudos empreendidos pelo referido Grupo de Trabalho, instituído pela Portaria n. 71/2019, e revela os conceitos utilizados pelos Tribunais, as formas de cobrança e os valores praticados em todo o território nacional. Esse conjunto de dados constitui valioso repositório apto a subsidiar a definição de novas diretrizes e propostas de melhorias aos regimes de custas judiciais, taxas judiciárias e despesas processuais, com o escopo de aperfeiçoar a prestação de serviços pelo Poder Judiciário a fim de que se cumpra a garantia constitucional de acesso à Justiça de modo cada vez mais eficiente, transparente, célere e equânime.

Ministro Dias Toffoli
Presidente do Conselho Nacional de Justiça

INTRODUÇÃO

O presente relatório explora o universo das arrecadações no Poder Judiciário, trazendo o foco para o método utilizado pelos tribunais nas cobranças de suas custas, de forma a demonstrar o panorama geral da temática. Visa-se, também, oferecer subsídios ao Grupo de Trabalho instituído por meio da Portaria n. 71/2019 do Conselho Nacional de Justiça, que trata de melhorias aos regimes de custas, taxas e despesas judiciais.

Em pesquisa realizada pelo Departamento de Pesquisas Judiciárias (DPJ) no ano de 2010, foi verificada a necessidade de reforma na sistemática de cobrança das custas judiciais. Na ocasião, foram identificados problemas estruturais como carência de uniformidade nos conceitos, critérios e modelos de custas judiciais, discrepância dos valores cobrados nos diversos estados e falta de clareza quanto à legislação relativa à matéria. Além disso, políticas regressivas na fixação de custas em algumas unidades da federação, de modo a onerar em grau maior as classes econômicas inferiores, e a distorção entre valores praticados na primeira e segunda instância também foram problemas levantados.

No diagnóstico ora apresentado, buscou-se apresentar as formas de fixação de custas processuais, bem como os valores atualmente cobrados na Justiça, em todos os seus segmentos e esferas, com suas devidas diferenciações, culminando nos resultados globais que são apurados pelo CNJ no relatório Justiça em Números.

Este relatório tem seu conteúdo técnico estruturado em quatro capítulos, incluída esta introdução. No segundo capítulo, são apresentados os valores e métodos praticados pelos tribunais na cobrança de custas e taxas judiciárias. O terceiro capítulo trata dos valores efetivamente arrecadados pelos tribunais na última década e, por fim, no quarto capítulo, são apresentadas as considerações finais com os principais resultados observados no diagnóstico.

FIXAÇÃO DAS CUSTAS PROCESSUAIS NO PODER JUDICIÁRIO

CONTEXTUALIZAÇÃO

Os serviços e atividades estatais, incluindo-se os relativos à prestação jurisdicional, necessitam de grande soma de recursos financeiros e que são arrecadados, principalmente, por meio da cobrança de tributos da população. O Poder Judiciário exerce atividades estatais essenciais para o alcance do bem comum e, para além de sua natureza política, pode ser compreendido como um serviço público posto à disposição da população (SILVA, 2005). E, tendo em vista a autonomia administrativa e financeira dada ao judiciário pela Constituição Federal, é razoável e necessário possibilitar meios para que esta autonomia se concretize de fato.

Os principais tributos estão estabelecidos na Constituição Federal de 1988, em que estão previstos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (BRASIL, 1988). Genericamente, pode-se dizer que, enquanto os impostos independem de atividade estatal específica relativa ao contribuinte, conforme preceitua o artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN), as taxas têm como fato gerador uma ação estatal relativa ao contribuinte, seja no exercício do seu poder de polícia, ou mediante a prestação de um serviço público específico, segundo a definição contida no artigo 77 do CTN (BRASIL, 1966).

O financiamento da prestação jurisdicional poderia, teoricamente, ser feito pelos usuários deste serviço, mas, como os valores cobrados destes usuários são, via de regra, insuficientes para o custeio do Poder Judiciário, acaba-se tendo, de fato, um financiamento misto desta prestação, sendo a maior parte financiada pela totalidade da sociedade (REMÍGIO, 2002). Apesar disso, as custas processuais não deixam de constituir uma importante fonte de recursos para a viabilização dos serviços judiciários.

As custas judiciais correspondem às taxas cobradas em razão da prestação de serviço pelo Poder Judiciário. Assim, aquele que ingressa com um processo judicial, movendo a estrutura da máquina do judiciário, deverá arcar com as custas judiciais responsáveis pelas despesas de andamento processual. Essas taxas serão utilizadas para o pagamento de gastos com citação, publicação de editais, notificações, expedições de alvarás, dentre outras despesas próprias ao curso do processo. A gratuidade da Justiça deriva do direito e garantia fundamental do acesso à Justiça**,** de modo que não se afigura razoável que aquele desprovido de condições

financeiras ajuíze uma ação e arque com suas custas e taxas judiciais e não seja impedido de buscar o seu direito.[1]

Custas processuais, ou custas judiciais, são um gênero do qual fazem parte custas judiciais em sentido estrito, as taxas judiciárias e os emolumentos. As duas primeiras – custas judiciais em sentido estrito e as taxas judiciárias – decorrem da atividade judicial e os emolumentos são cabíveis nas atividades extrajudiciais.[2] Enquanto a diferença de emolumentos para as demais espécies de custas processuais é clara, por meio da mera separação entre serviços judiciais e extrajudiciais, a distinção entre custas judiciais e taxa judiciária é mais sutil, sendo muito comum a confusão entre estas duas, inclusive nas legislações a respeito.

Tanto as custas judiciais, quanto a taxa judiciária têm natureza tributária de taxa, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) (SILVA, 2005), visto que são valores devidos ao Estado que surgem de uma prestação específica deste. O que diferencia essas duas taxas não é a natureza da cobrança, mas o tipo de serviço que está sendo financiado por cada uma delas. As custas judiciais, sendo devidas pelo processamento do feito, englobam, portanto, o financiamento do serviço prestado pelos distribuidores, escrivães, secretarias de tribunais, oficiais de justiça, contadores etc. A taxa judiciária, por seu turno, é devida em razão da atuação dos serviços dos magistrados e dos membros do Ministério Público. Ainda de acordo com jurisprudência do STF, as taxas resultam da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte (BRASIL, 2000).

O STF também se pronunciou no sentido de que tanto as taxas quanto as custas têm de estar intimamente ligadas ao custo que o processo tem para o Poder Judiciário, como pode ser lido abaixo:

> Sendo – como já se salientou – a taxa judiciária [...], taxa que serve de contraprestação à atuação de órgãos da justiça cujas despesas não sejam cobertas por custas e emolumentos, tem ela – como toda taxa com caráter de contraprestação – um limite, que é o custo da atividade do Estado, dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal prestação. O que é certo, porém, **é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços** e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado. (BRASIL, 1984, **grifou-se**)

A decisão acima também serviu de base para o entendimento de que a falta de limites máximos para as custas ou taxas ensejam a inconstitucionalidade das leis estaduais que não os preveem. A falta desse limite tornaria incompatível o modo de calcular o valor concreto das taxas com a natureza remuneratória desta, transformando-as, na realidade, num verdadeiro imposto.

1 Disponível em: <https://dicionariodireito.com.br/custas-judiciais>.

2 Também denominadas de taxas judiciárias. Neste trabalho, deteremo-nos apenas às duas primeiras espécies de custas processuais.

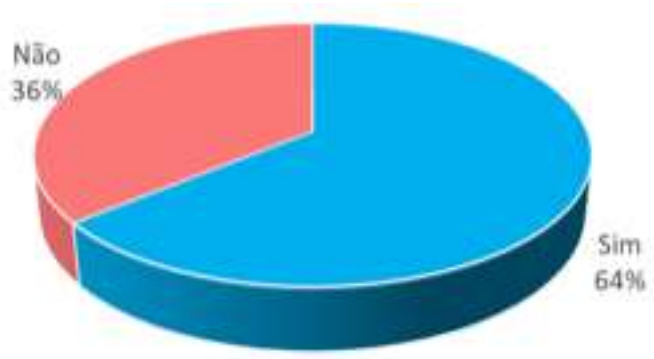
A autonomia dos estados federados, no que tange à legislação sobre custas e taxas no âmbito da Justiça Estadual, contribuiu para grande falta de harmonização em relação aos sistemas de custas adotados em cada uma das 27 unidades da federação. Primeiramente, a diferenciação entre custas processuais e taxa judiciária nem sempre é feita pelos Regimentos de Custas do Poder Judiciário e, mesmo quando isso ocorre, muitas vezes não há uniformidade conceitual nas unidades da federação e há discordância com as definições constantes na doutrina.

As informações apuradas neste capítulo foram obtidas nos sites dos tribunais, por meio de consulta às leis mais recentes que fixaram as custas em cada um dos estados e na União. A Justiça da União, incluindo os Tribunais Superiores e o STF, não trata de forma diferenciada custas e taxas judiciárias.

FORMA DE FIXAÇÃO DAS CUSTAS PROCESSUAIS NOS ESTADOS

Em relação à Justiça Estadual, conforme se observa na Figura 1, 64% dos Tribunais de Justiça distinguem, ainda que apenas conceitualmente, as custas processuais das taxas judiciárias. Entretanto, por vezes, os conceitos são extremamente similares, mudando-se apenas a redação. Há casos em que, embora haja diferenciação entre custas processuais e taxa judiciária, essas são quantificadas conjuntamente.

Figura 1 — Diferenciação entre os conceitos de custas processuais e taxa judiciária



Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria.

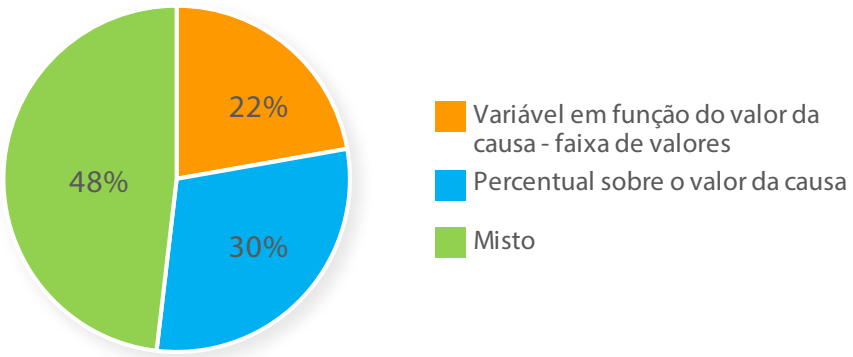
Quanto ao modelo de cobrança das custas processuais iniciais, na Justiça Federal, a cobrança é feita com base no valor da causa, definidos patamares máximos e mínimos. O STF e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) estipulam valores fixos para as ações, independentemente dos valores das causas. Na Justiça do Trabalho, não há custas iniciais, uma vez que as custas são cobradas quando do término da ação ou em caso de recurso.

Na Justiça Estadual, por sua vez, observa-se, pela Figura 2, que 48% dos tribunais definem quantias iniciais fixas para determinadas faixas de valores das causas. Cerca de 30% dos

órgãos cobram as custas tendo por base um percentual do valor da causa, em regra definindo valores mínimos e máximos de cobrança. Os 22% restantes usam modelos híbridos, mesclando a faixa de valores com a variação pelo percentual do valor da causa, a depender do caso.

Pelo levantamento, foi possível apurar também que, em algumas vezes, são definidos percentuais diferentes para cada faixa de valor da causa. Outra forma identificada consiste em determinar quantias fixas para faixas de valores das causas, cumulativamente a cobrança com base em percentual pré-definido que é aplicado a partir de determinado valor da causa.

Figura 2 — Modelo de Cobrança das Custas Processuais Iniciais, inclusa, quando for o caso, a Taxa Judiciária

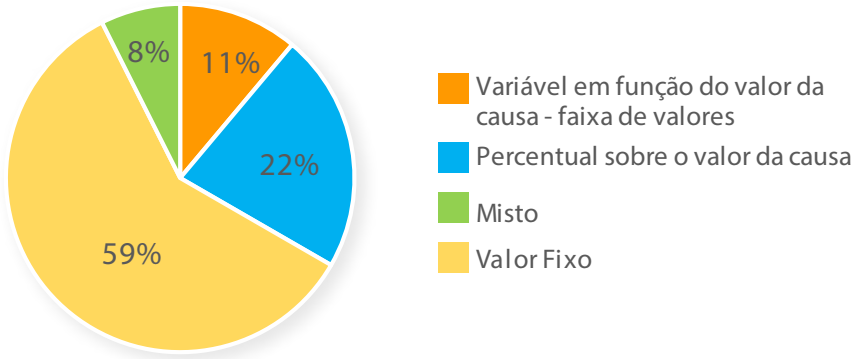


Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria.

Quanto às custas recursais (Figura 3), a grande maioria dos tribunais estaduais, 59%, determina valores fixos para as suas custas recursais; 22% determinam os valores das custas recursais com base em um percentual do valor da causa; e 11% utilizam-se da faixa de valores, em que, para determinado intervalo de valores da causa há um valor fixo de custas. Por fim, 8% usam um modelo híbrido entre o percentual do valor da causa e a faixa de valores de causa.

Em algumas situações, são definidos percentuais diferentes para cada faixa de valor da causa. Em outras, são determinados valores fixos para faixas de valores da causa, com cobrança cumulativa com base em percentual, a partir de determinado valor.

Figura 3 — Modelo de Cobrança das Custas Processuais Recursais, inclusa, quando for o caso, a Taxa Judiciária



Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria.

Na Justiça Federal, os valores das custas recursais são fixados em razão do valor da causa, com patamares mínimos e máximos, assim como na Justiça do Trabalho, que além das custas, possui também o recolhimento de depósito recursal no valor da condenação, com fixação de um valor máximo.

Em relação aos recursos ao STJ, ou seja, Recurso Ordinário (RO) e Recurso Especial (REsp), e ao STF, especificamente o Recurso Extraordinário (RE), estes possuem valores fixos de interposição, independente do valor da causa.

VALORES DAS CUSTAS INICIAIS, INCLUSIVE TAXAS JUDICIÁRIAS

Cabe explicar o que neste relatório está sendo conceituado por custas iniciais. São as custas referentes aos feitos comuns, quando o tribunal assim denomina, ou das custas referentes ao serviço do escrivão, quando não há um valor geral de custas, que devem ser pagas quando for proposta a ação. Desta forma, como na Justiça do Trabalho não há cobrança no início da ação, mas só ao final da lide, ou quando forem interpostos recursos, entende-se que não há custas iniciais para este ramo de Justiça.

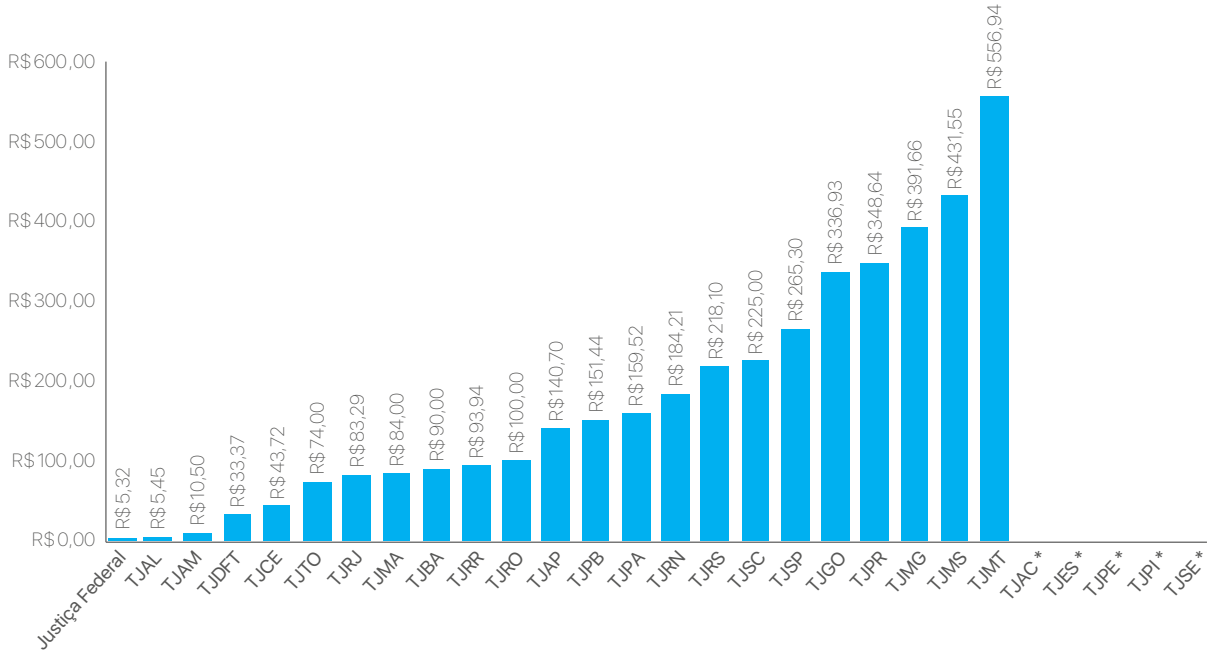
Foram consideradas, para fins deste estudo, as custas referentes ao procedimento comum cível, tanto para a Justiça Estadual quanto para a Justiça Federal, e das ações cíveis originárias, no caso do STJ e do STF. Para o TJAC, o TJES, o TJPE e o TJSE não foi possível identificar, nas tabelas consultadas, valores mínimos e máximos para o pagamento de custas iniciais combinadas com taxa judiciária, quando for o caso. Não se pode afirmar, com certeza, que não existe este valor mínimo, somente afirma-se que não foi possível identificá-los nas consultas realizadas.

Na Justiça Federal, as custas iniciais são fixadas e uniformizadas para todos os órgãos. Elas são calculadas como 0,5% do valor da causa, garantindo-se um mínimo de R$ 5,32 e um máximo de R$ 957,69. Já no STJ e no STF, as ações cíveis originárias são fixadas, respectivamente, em R$ 372,22 e R$ 415,56.

Os valores mínimos das custas iniciais variam de R$ 5,32, na Justiça Federal, a R$ 556,94, no TJMT. Portanto, as custas mínimas no TJMT são mais de cem vezes as observadas no TJAL. Nove tribunais estaduais possuem custas mínimas menores que R$ 100,00. São eles: o TJAL (R$ 5,45), o TJAM (R$ 10,50), o TJDFT (R$ 33,37), o TJCE (R$ 43,72), o TJTO (R$ 74,00), o TJRJ (R$ 83,29), o TJMA (R$ 84,00), o TJBA (R$ 90,00) e o TJRO (R$ 93,94). A Justiça Federal apresenta custas iniciais mínimas superiores a R$ 100,00. Por outro lado, assim como o STJ e o STF, cinco Tribunais de Justiça possuem custas mínimas superiores a R$ 300,00. São eles, além do TJMT: o TJGO (R$ 336,393), o TJPR (R$ 348,64), o TJMG (R$ 391,66) e o TJMS (R$ 431,55).

Nota-se que nenhum tribunal estadual do Norte ou do Nordeste possui custas superiores a R$ 200,00. A custa mínima de maior valor identificada na Justiça Estadual do Nordeste foi no TJRN (R$ 184,21) e na do Norte foi no TJPA (R$ R$ 159,52).

Figura 4 — Valores das custas iniciais e das taxas judiciárias mínimas



*Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria. * informação inexistente ou não encontrada*

As custas iniciais máximas, por sua vez, variam de R$ 372,22, no STJ, a R$ 113.460,39 no TJGO. Portanto, as custas máximas no TJGO são mais de 300 vezes as observadas no STJ.

Interessante, no âmbito da Justiça Estadual, perceber que o valor máximo de custas no TJDFT (R$ 502,34) é menor que o valor mínimo das custas no TJMT. Esse baixo valor das custas máximas no TJDFT ainda deve ser ponderado com o fato de o DF ser a unidade com maior Índice de Desenvolvimento Humano do Município (IDH-M), medido em 0,85, e PIB *per capita* de R$ 2.460,00. Dessa forma, em geral, mesmo possuindo população com maior capacidade de arcar com as custas processuais, apresenta um baixo valor para estas.

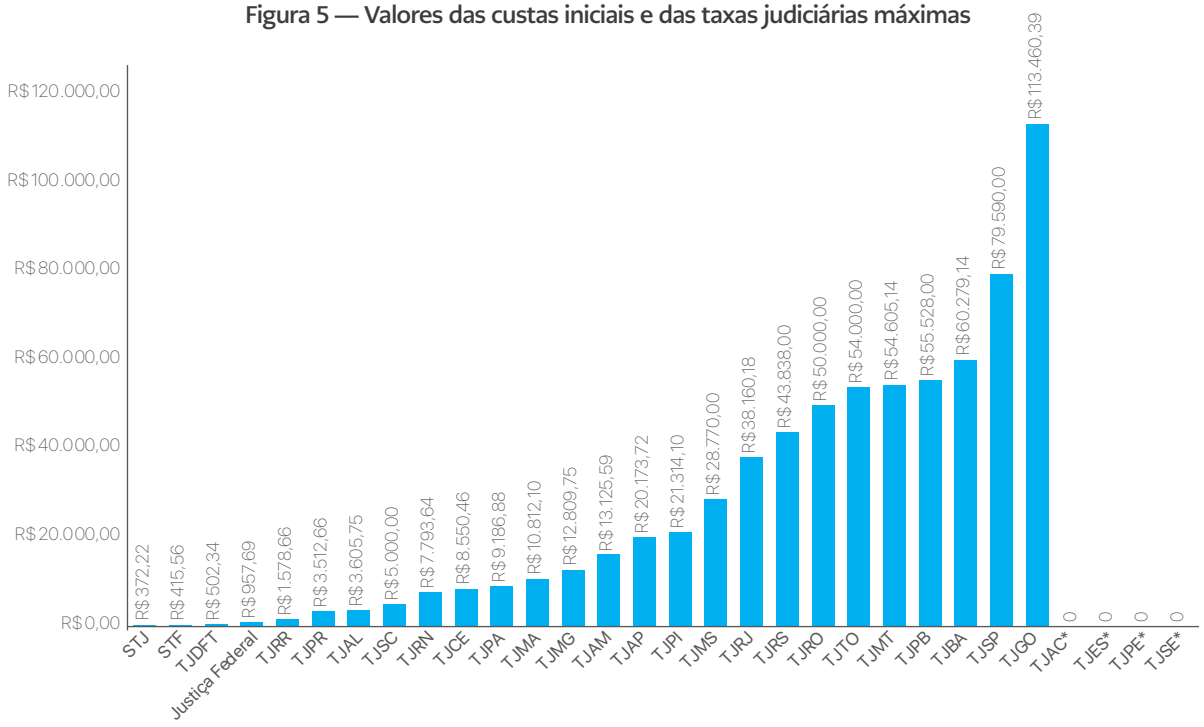
Oito Tribunais de Justiça, além dos Tribunais da União, possuem custas máximas menores que R$ 10.000,00. São eles: o já citado TJDFT, o TJRR (R$ 1.578,66), o TJPR (R$ 3.152,66), o TJAL (R$ 3.605,75), o TJSC (R$ 5.000,00), o TJRN (R$ 7.793,64), o TJCE (R$ 8.550,46) e o TJPA (R$ 9.186,88). Por outro lado, sete tribunais estaduais possuem custas máximas iguais ou superiores a R$ 50.000,00. São eles, além do TJGO: o TJRO (R$ 50.000,00), o TJTO (R$ 54.000,00), o TJMT (R$ 54.605,14), o TJPB (R$ 55.528,00), o TJBA (R$ 60.279,14) e o TJSP (R$ 79.590,00).

Nota-se a grande discrepância no valor das custas entre o TJGO e o TJDFT, o que pode fomentar um ingresso de ações no Distrito Federal que inicialmente seriam propostas no Goiás, principalmente quando ocorridas na região do Entorno.

Outro ponto a ser observado é o fato de que o TJBA e o TJTO apresentam custas mínimas relativamente baixas e, por outro lado, custas máximas relativamente altas. Considerando que, em regra, causas de altos valores envolvem pessoas com maior capacidade de pagamento, e tendem a ser de resolução mais complexa, entende-se que estes tribunais possuem um modelo de custas que, a princípio, se mostra relativamente justo.

Por outro lado, o TJPR apresenta custas mínimas relativamente altas, comparadas com os demais tribunais, e custas máximas relativamente baixas. Desta forma, proporcionalmente, este tribunal onera mais causas simples e que, em regra, envolvem pessoas com menor capacidade de pagamento, do que causas de altos valores.

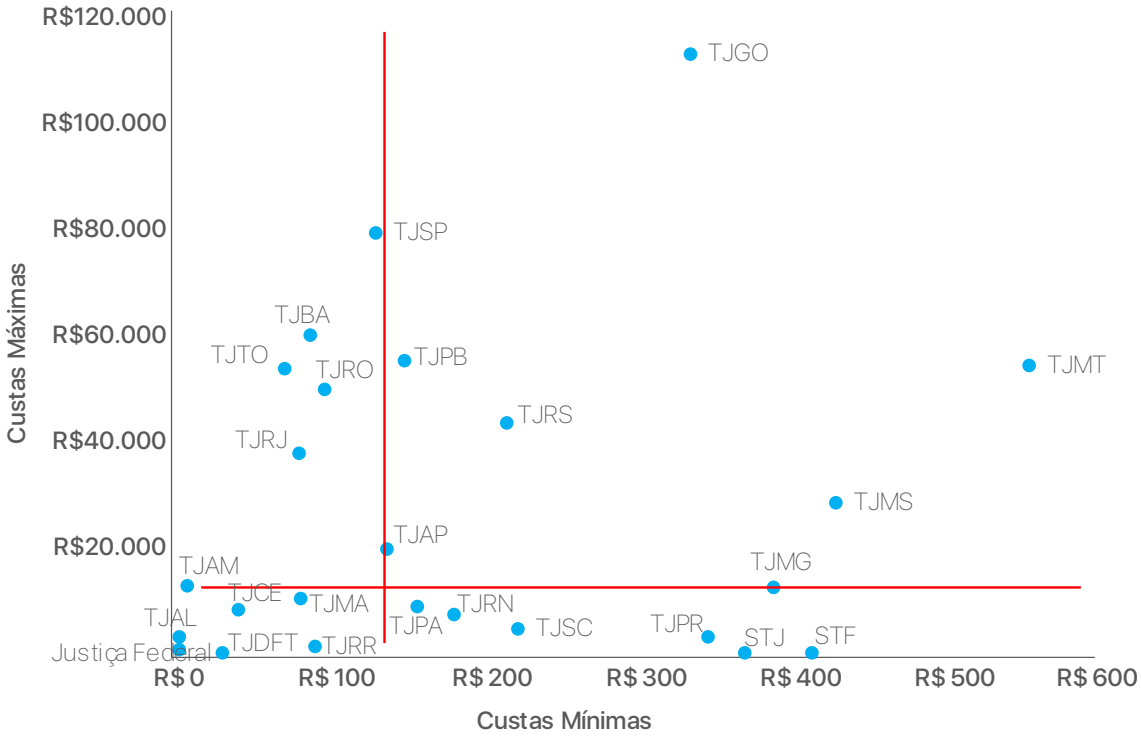
Figura 5 — Valores das custas iniciais e das taxas judiciárias máximas



*Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria. * informação inexistente ou não encontrada*

A Figura 6 mostra a comparação entre as custas judiciárias mínimas e máximas, por tribunal. Os órgãos que estão acima da linha horizontal vermelha e à direita da linha vertical vermelha são aqueles que combinam altos valores mínimos e máximos de taxas judiciárias, estando entre os 50% maiores valores em ambos os cenários. Quatro tribunais apresentam valores altos, conjuntamente: TJGO, TJMT, TJMS e TJRS. Ao contrário, os tribunais localizados no quadrante inferior à esquerda, são os de menores custas mínimas e máximas: os TRFs, TJDFT, TJAL, TJCE, TJRR e TJMA. No STJ e no STF, como os valores são fixos, esses tribunais apresentam valores altos, quando comparados com as custas mínimas, mas, também, valores bastante baixos quando comparados às custas máximas.

Figura 6 — Valores das custas iniciais e das taxas judiciárias mínimas x máximas



Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria.

Para melhor entender a cobrança de custas nos tribunais brasileiros, foi realizado um exercício de simulação, considerando causas assumindo os seguintes valores: R$ 20.000,00, R$ 50.000,00, R$ 100.000,00, R$ 500.000,00 e R$ 1.0000.000,00, conforme Tabela 1.

No caso do TJPE, constatou-se haver diferença de tratamento do cartório, se oficializado ou não, e se de capital ou interior, havendo, portanto, um tratamento desigual entre jurisdicionados iguais. Observa-se que, para uma mesma causa no valor de R$ 50.000,00, por exemplo, um jurisdicionado pernambucano paga em torno de R$ 500,00 nos cartórios não oficializados na capital e cerca de R$ 3.000,00 nos cartórios não oficializados no interior.

Tabela 1— Valores simulados das custas judiciais, dependendo do valor da causa

REGIÃO	TRIBUNAL	VALOR DA CAUSA (EM R$)				
		20.000,00	50.000,00	100.000,00	500.000,00	1.000.000,00
NORTE	Acre	300,00	750,00	1.500,00	7.500,00	15.000,00
	Amazonas	993,60	1.312,56	2.362,60	7.875,35	11.812,80
	Amapá	390,24	840,24	1.590,24	7.590,24	15.090,24
	Pará	766,45	1.666,70	2.993,93	6.938,39	7.563,46
	Rondônia	400,00	1.000,00	2.000,00	10.000,00	20.000,00
	Roraima	261,78	789,34	1.528,66	1.578,66	1.578,66
	Tocantins	400,00	1.250,00	2.500,00	16.500,00	29.000,00
NORDESTE	Alagoas	449,58	549,63	719,28	2.080,83	3.605,75
	Bahia	1.500,00	2.567,40	4.659,84	12.500,00	25.000,00
	Ceará	1.657,85	2.260,48	3.814,97	7.178,25	7.178,25
	Maranhão	798,90	1.799,30	4.044,50	8.323,90	10.812,10
	Paraíba	1.309,60	3.274,00	6.548,00	12.500,00	20.096,00
	Pernambuco (Cartórios Não Oficializados – Interior)	1.200,00	3.000,00	5.623,69	9.623,69	14.623,69
	Pernambuco (Cartórios Não Oficializados – Capital)	288,81	588,81	1.088,81	5.088,81	10.088,81
	Pernambuco (Cartórios Oficializados)	514,13	1.054,13	1.954,13	9.154,13	14.623,69
	Piauí	2.001,52	4.339,33	7.506,34	15.161,06	21.314,10
	Rio Grande do Norte	354,25	566,81	1.133,62	4.605,33	6.376,61
	Sergipe	729,92	1.490,78	3.179,99	10.019,99	15.748,27
CENTRO-OESTE	Distrito Federal	400,00	502,34	502,34	502,34	502,34
	Goiás	876,00	1.882,00	3.642,34	11.499,40	24.475,40
	Mato Grosso do Sul	1.006,95	2.157,75	2.877,00	3.452,40	4.171,65
	Mato Grosso	613,40	1.000,00	2.000,00	8.848,67	13.848,67
SUDESTE	Espírito Santo	300,00	750,00	1.500,00	7.500,00	15.000,00
	Minas Gerais	391,66	682,71	1.228,87	3.780,05	6.496,50
	Rio de Janeiro	701,01	1.301,01	2.301,01	10.301,01	20.301,01
	São Paulo	200,00	500,00	1.000,00	5.000,00	10.000,00
SUL	Paraná	1.032,74	Indefinido	Indefinido	2.281,70	2.531,70
	Rio Grande do Sul	939,20	1.790,00	3.580,00	16.550,00	30.718,00
	Santa Catarina	560,00	1.400,00	2.800,00	5.000,00	5.000,00
JUSTIÇA DA UNIÃO	Justiça Federal	100,00	250,00	500,00	957,69	957,69
	STF	415,56	415,56	415,56	415,56	415,56
	STJ	372,22	372,22	372,22	372,22	372,22

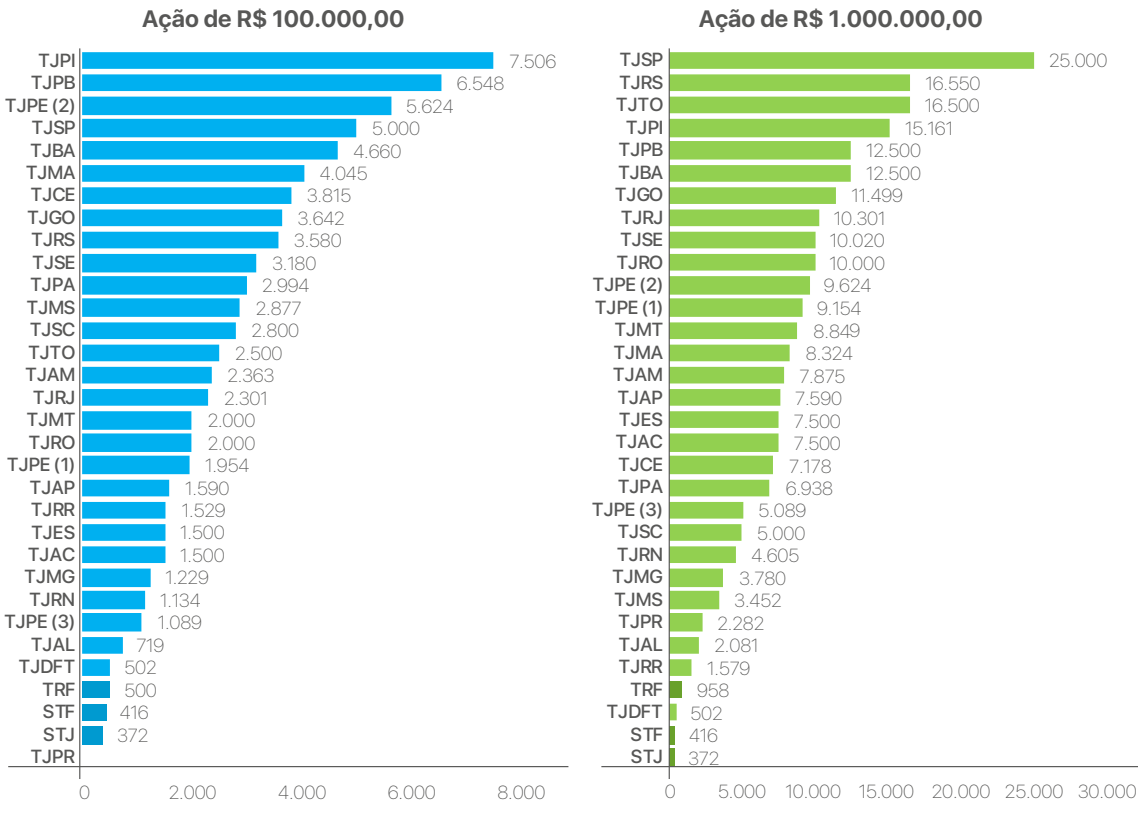
Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria, 2019.

A Justiça Federal (R$ 500,00), o STF (R$ 415,56), o STJ (R$ 372,22) e seis Tribunais de Justiça apresentam custas para causas de R$ 100.000,00 com valores menores que R$ 2.000,00. Os seis Tribunais de Justiça a que nos referimos são o TJDFT (R$ 502,34), o TJAL (R$ 719,28), o TJRN (R$ 1.133,62), o TJMG (R$ 1.228,87), o TJRR (R$ 1.528,66) e o TJAP (R$ 1.590,24). Os cartórios oficializados e os não oficializados da capital do TJPE também apresentam custas para causas de R$ 100.000,00 menores que para as causas de R$ 2.000,00, respectivamente, R$ 1.954,13 e R$ 1.088,81.

Tanto em ações de cem mil, quanto nas de R$ 1 milhão, o custo para ingressar nos Tribunais Superiores ou no TJDFT ou nos TRFs é menor do que o verificado nos demais estados. Ou seja, em uma mesma cidade, as custas podem ser mais de 10 vezes mais caras, simplesmente por se tratar de uma ação de competência da Justiça Federal, em vez da Estadual (ex.: uma ação de R$ 100.000,00 no Piauí, Paraíba e Pernambuco nos cartórios não oficializados do interior).

Em ações de R$ 1 milhão, o maior custo está no estado de São Paulo, em razão dos valores máximos atribuídos, comparativamente com outros locais. TJRS, TJRO e TJPI também se apresentam com altos valores, todos com custo de mais de R$ 15.000,00 para iniciar uma ação de tal patamar. Em anexo, estão apresentados os mecanismos de cobrança de cada tribunal.

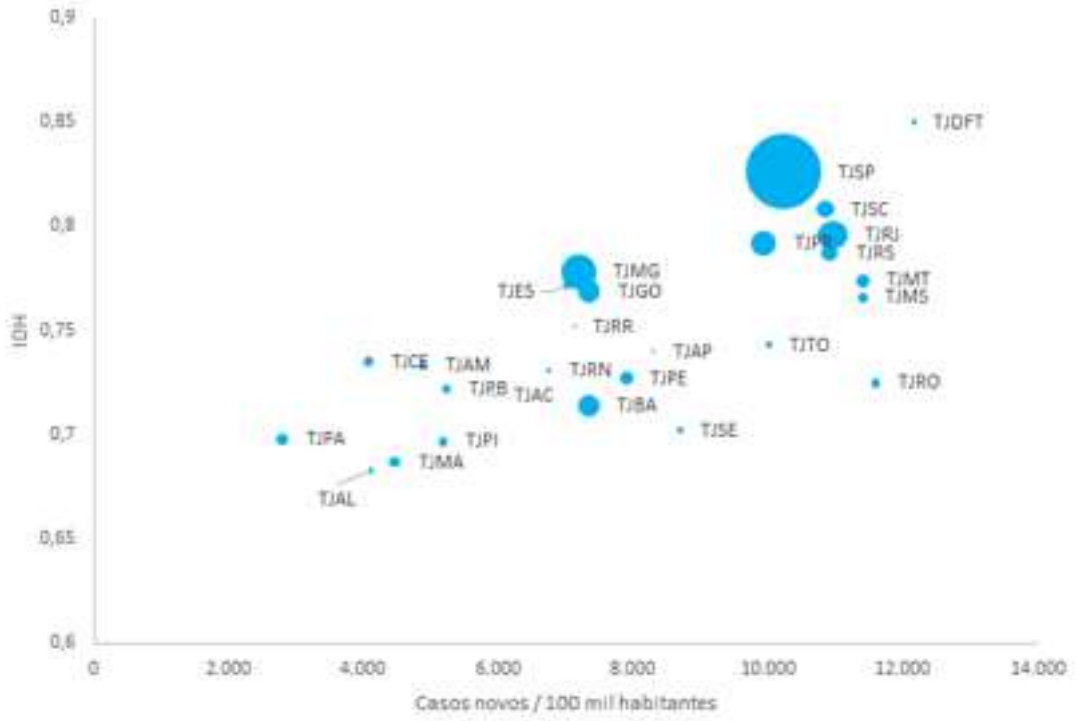
Figura 7 — Custas estimadas em uma ação judicial de R$ 100.000,00 e de R$ 1.000.000,00



Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria, 2019.

Observa-se que, quanto maior o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), maior a demanda judiciária, independente dos valores cobrados pelo Poder Judiciário, como pode ser observado na Figura 8. Dois casos extremos, para ilustrar o fato, são o TJDFT e o TJAL. O TJDFT possui a maior demanda processual por habitantes e está situado na unidade da federação com maior IDH, já o TJAL possui uma das menores demandas por habitante e é o estado com o menor IDH do país, entretanto, as custas de ambos tribunais são semelhantes.

Figura 8 – Quantidade de processos novos por 100 mil habitantes em relação ao IDH – Índice de Desenvolvimento Humano



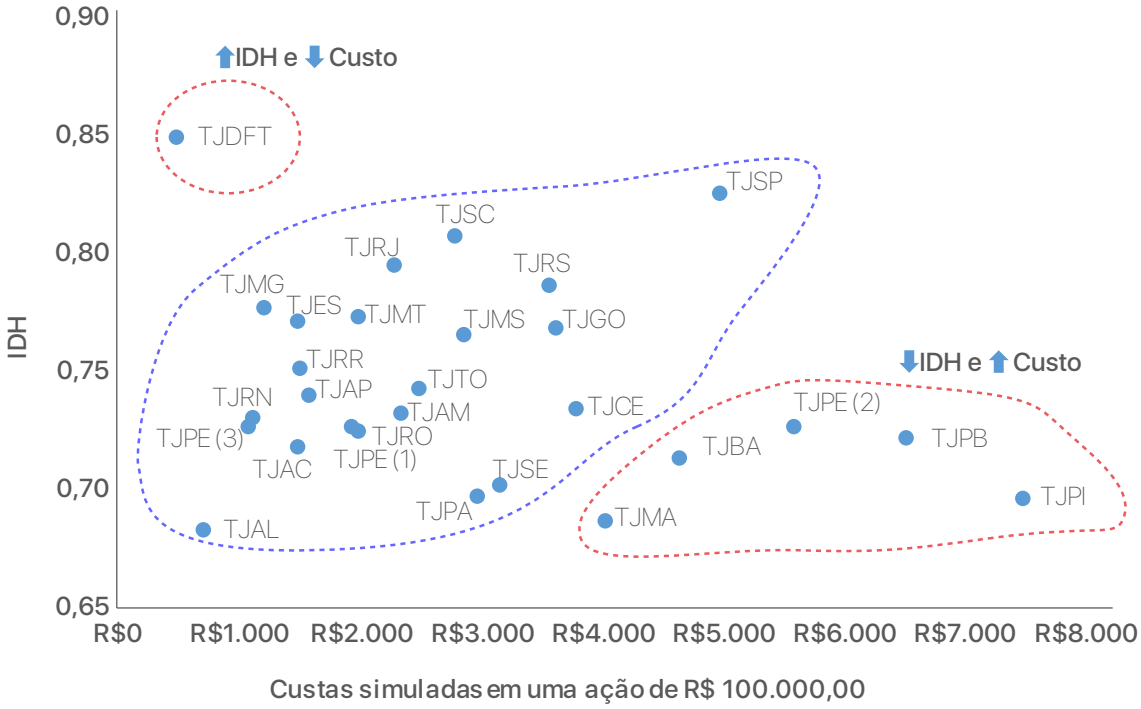
Fonte: Justiça em Números 2019 (ano-base 2018) e PNUD.

Chama a atenção o caso do TJPI, pois o Piauí é um estado com o terceiro menor IDH (0,697) e PIB *per capita* (R$ 817,00). Mesmo assim, apresenta o maior valor de custas para causas de R$ 100.000,00. Ou seja, suas custas são relativamente altas mesmo sua população tendo menor capacidade de pagamento. Os estados da Bahia, do Maranhão e da Paraíba também chamam atenção neste aspecto (Figura 8). Para causas de R$ 100.000,00 apresentam altos valores de causa, mesmo possuindo PIBs *per capita* e IDHs relativamente baixos em relação à média nacional.

Além disto, no caso do TJPE, embora a capital apresente valores relativamente baixos para as custas iniciais, as custas no interior, região normalmente com piores indicadores sociais, estão entre as mais altas do país.

No TJDFT, a relação é oposta. O tribunal combina alto IDH com baixas custas. Nos demais tribunais, parece haver certa relação, mesmo que indireta, indicando maiores valores de custas nos estados mais bem desenvolvidos.

Figura 9 – Estimativa das custas simuladas com o valor da ação estimado em R$ 100.000,00 e a relação com o IDH – Índice de Desenvolvimento Humano



Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria, 2019.

Obs.: TJPE (1) – Cartórios oficializados; TJPE (2) – Cartórios não oficializados no interior; TJPE (3) – Cartórios não oficializados na capital

CUSTAS RECURSAIS

São denominadas custas recursais, no âmbito deste trabalho, o valor que deve ser pago pela a parte sucumbente[3] interpor recurso para reanalisar decisão previamente proferida por instância inferior ou por outro tribunal.

A respeito das custas recursais, foram considerados os valores das apelações cíveis pagos à Secretaria do Tribunal. Não foram considerados os pagamentos de porte e remessa, baseado em peso ou número de páginas, tendo em vista que os processos eletrônicos já são uma realidade nos tribunais, e que, segundo o relatório Justiça em Números, correspondem a 83,8%

3 Parte sucumbente é aquela que perde (ou sucumbe) a ação e deve arcar com o pagamento das custas processuais e honorários advocatícios da parte vencedora.

da demanda judicial. Por outro lado, na Justiça do Trabalho foram considerados os depósitos recursais, tendo sido a apuração feita considerando os Recursos Ordinários (RO). Os valores apurados incluem a taxa judiciária, quando prevista. Também estão consideradas nesta análise as custas do Recurso de Revista (RR) do Tribunal Superior do Trabalho (TST), dos Recursos Ordinário (RO) e Especial (REsp) do STJ e do Recurso Extraordinário do STF.

No caso da Justiça do Trabalho, o cálculo foi feito considerando que a pessoa é a sucumbente desde o primeiro grau de jurisdição, de forma que o cálculo das custas e depósito judicial para o Recurso de Revista considera que a parte recorrente realizou, também, o pagamento das custas e do depósito recursal para proposição do Recurso Ordinário.

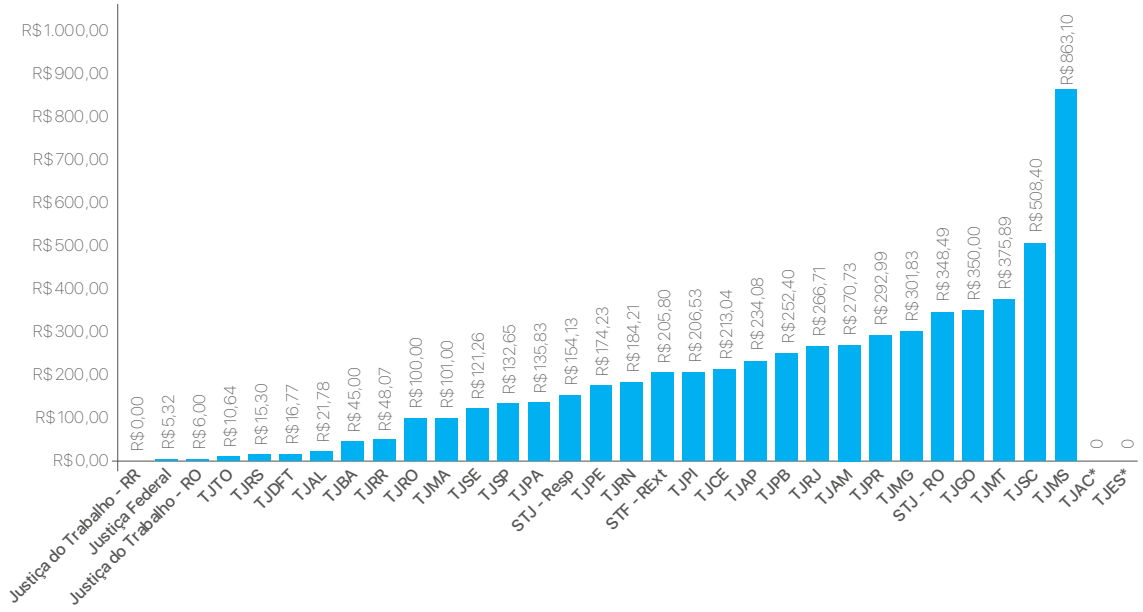
Na Justiça Federal e do Trabalho, as custas recursais são fixadas e uniformizadas para todos os órgãos. Na Justiça Federal, elas são calculadas como 0,5% do valor da causa, garantindo-se um mínimo de R$ 5,32 e um máximo de R$ 957,69. Na Justiça do Trabalho, a cobrança é feita em 2% do valor da condenação, com limites mínimo e máximo de, respectivamente, R$ 10,64 e R$ 23.357,80. Já no STJ, os recursos ordinários são fixados, respectivamente, em R$ 348,49.

Além das custas, para se recorrer na Justiça do Trabalho ainda há o depósito recursal no valor da condenação, limitado, no caso do Recurso Ordinário, a R$ 9.513,16.

As custas do Recurso Extraordinário (STF) e do Recurso Especial (STJ) são, respectivamente, R$ 206,53 e R$ 174,23. Já no caso do Recurso de Revista (TST), não há custas, considerando que a parte já pagou custas para propor o Recurso Ordinário, mas uma complementação ao depósito recursal de no máximo R$ 9.513,16.

Os valores mínimos das custas recursais de segundo grau, ou seja, desconsiderando os Tribunais Superiores, variam de R$ 5,32, na Justiça Federal, a R$ 863,10, no TJMS. Portanto, as custas mínimas no TJMS são mais de cento e cinquenta vezes às observadas na Justiça Federal. Além da Justiça Federal e do Trabalho (R$ 10,64), seis tribunais estaduais possuem custas mínimas recursais menores que R$ 100,00. São eles: o TJTO (R$ 6,00), o TJRS (R$ 15,30), o TJDFT (R$ 16,77), o TJAL (R$ 21,78), o TJBA (R$ 45,00) e o TJRR (R$ 48,07). Por outro lado, assim como o STJ, cinco Tribunais de Justiça possuem custas mínimas superiores a R$ 300,00. São eles, além do TJMS: o TJMG (R$ 301,83), o TJGO (R$ 350,00), o TJMT (R$ 375,89) e o TJSC (R$ 508,40).

Figura 10 – Valores das custas recursais mínimas, incluindo depósitos



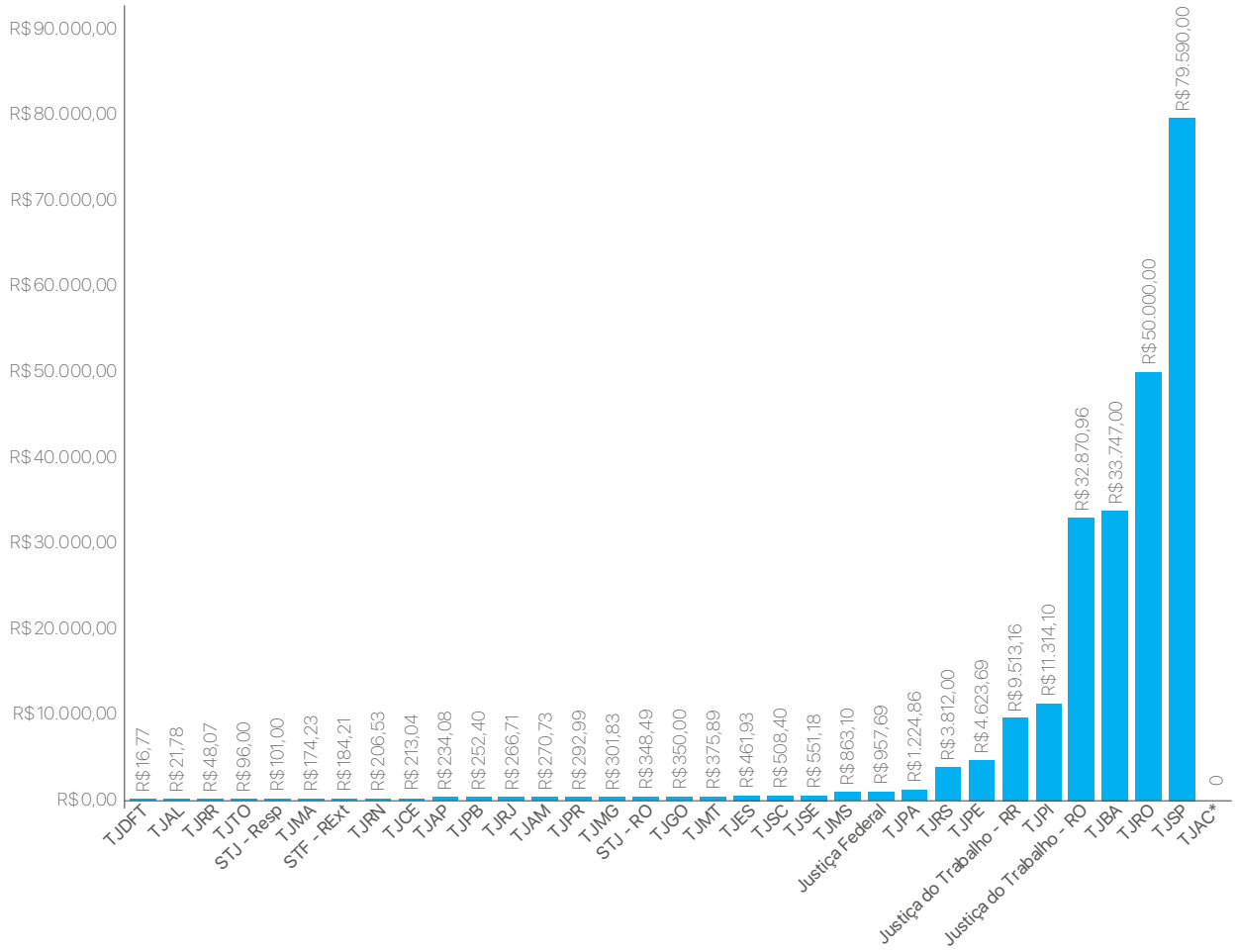
*Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria. * informação inexistente ou não encontrada*

As custas recursais máximas, por sua vez, variam de R$ 16,77, no TJDFT, a R$ 79.590,00 no TJSP. Portanto, as custas recursais máximas no TJSP são mais de quatro mil vezes às observadas no TJDFT.

Interessante, no âmbito da Justiça Estadual, perceber que o valor máximo de custas no TJDFT é menor que o valor mínimo das custas recursais mínimas em outros 22 Tribunais de Justiça.

Seis Tribunais de Justiça, além do STJ, possuem custas recursais máximas menores que R$ 200,00. São eles: o já citado TJDFT, o TJAL (R$ 21,78), o TJRR (R$ 48,07), o TJTO (R$ 96,00), o TJMA (R$ 101,00) e o TJRN (R$ 184,21). Por outro lado, somente a Justiça do Trabalho (R$ 32.870,96) e outros sete tribunais estaduais, possuem custas máximas iguais ou superiores a R$ 1.000,00. São eles: o já citado TJSP, o TJPA (R$ 1.224,86), o TJRS (R$ 3.812,00), o TJPE (R$ 4.623,69), o TJPI (R$ 11.314,10), o TJBA (R$ 33.747,00) e o TJRO (R$ 50.000,00).

Figura 11 – Valores das custas recursais máximas, incluindo depósitos

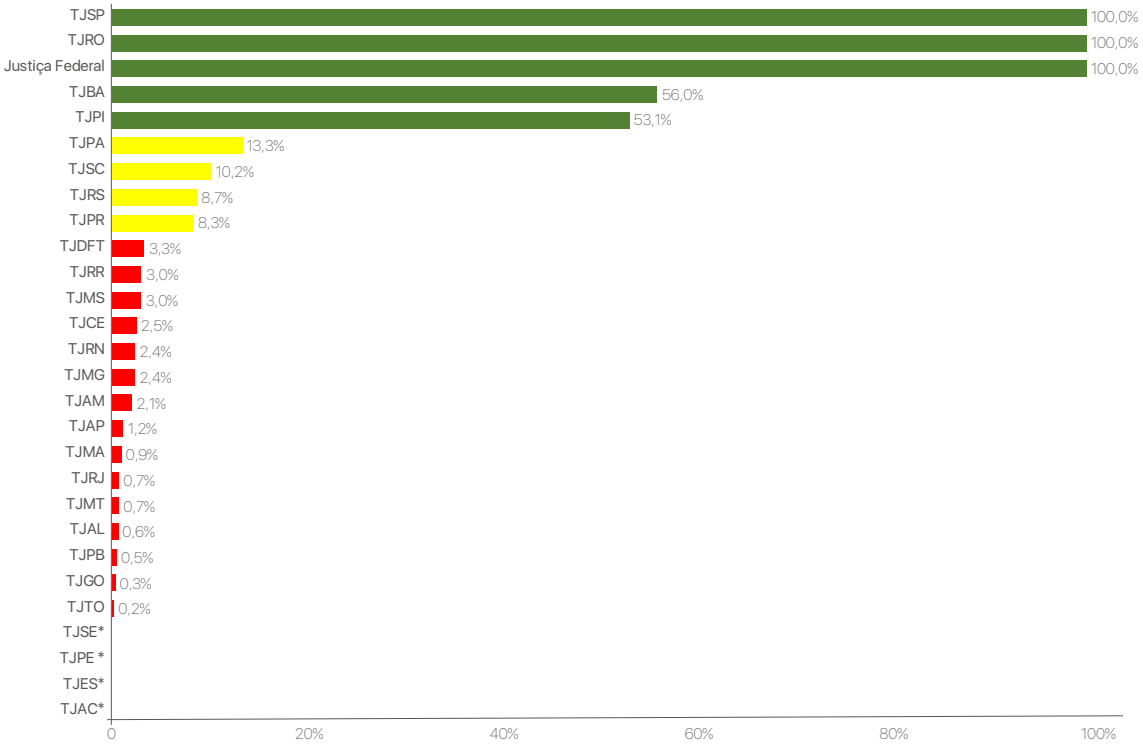


*Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria. * informação inexistente ou não encontrada*

Percebe-se que os valores pagos em razão de recurso são, em regra, proporcionalmente baixos em relação à instância originária, o que pode ser uma forma de incentivar a impetração de recursos. Para tanto, analisou-se a relação entre custas iniciais máximas e custas recursais máximas.

Somente na Justiça Federal (100%) e em quatro Tribunais de Justiça, as custas recursais máximas são maiores que 50% das custas iniciais máximas, sendo eles: o TJPI (53,1%), o TJBA (56,0%), o TJRO (100%) e o TJSP (100%). Em 19 tribunais esta relação é menor que 14%, e destes, em 15, é menor que 5% (Figura 12).

Figura 12 — Custas Recursais Máximas em Relação às Custas Iniciais Máximas



*Fonte: Site dos tribunais. Elaboração própria. * informação inexistente ou não encontrada*

Portanto, percebe-se que o sistema de custas pode ser um incentivador da proposição de recursos, uma vez que, em regra, é muito mais barato interpor recursos, seja de segundo grau, ou recursos especiais, extraordinários e de revista, do que propor ações originárias. Assim, para uma parte que despendeu uma quantia significativa para iniciar a litigância, diante de um montante pequeno por ela já devido em termos de custas, tenderá a ser economicamente mais interessante a interposição de recursos.

ARRECADAÇÕES DO PODER JUDICIÁRIO

O CNJ, por meio do relatório Justiça em Números, publica desde 2016 (ano-base 2015) o percentual de processos finalizados com concessão de Assistência Judiciária Gratuita (AJG) em relação ao total de processos arquivados definitivamente, excluídas as ações criminais e que tramitaram em juizados especiais. A estatística é apurada sob a visão do término do processo em razão da característica da Justiça do Trabalho, em que as custas são pagas somente após a sentença ou início do recurso.

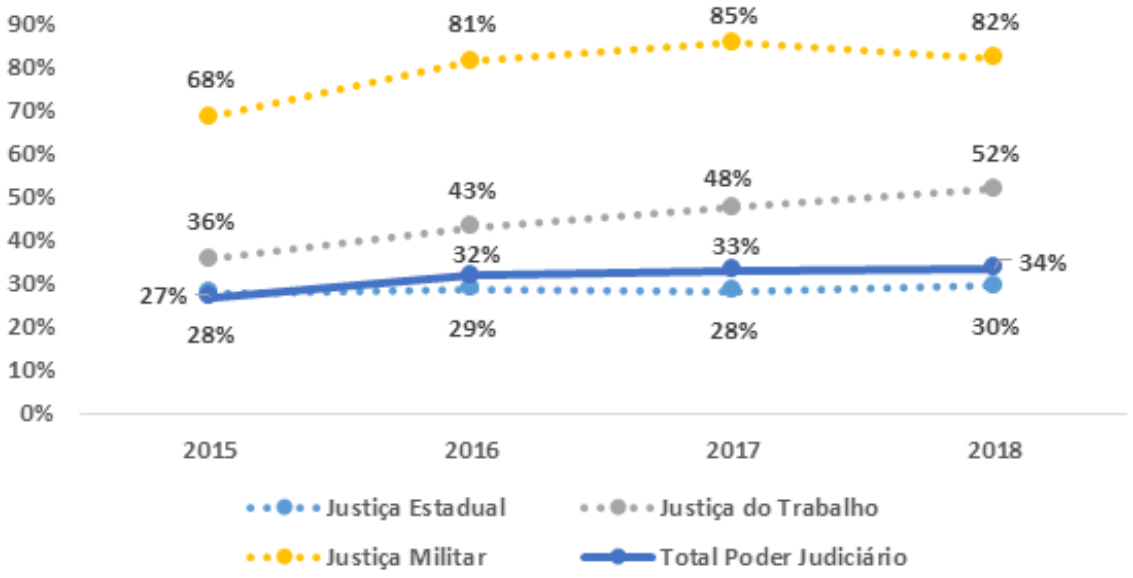
A Figura 13 mostra a série histórica do número de processos arquivados com concessão de AJG, por meio da qual se observa que, a partir de 2016, houve incremento no percentual de processos arquivados definitivamente com concessão de AJG, sendo mais significativo o crescimento a partir de 2017.

Figura 13 – Número de processos arquivados no período de 2015 a 2018 em que houve concessão de assistência judiciária gratuita, em relação ao total de arquivados não criminais no período

Fonte: Justiça em Números 2019 (ano-base 2018).

A Figura 14 mostra a série histórica do percentual de concessão de AJG por segmento de Justiça. Observa-se que o segmento com maior aumento no total de concessões é a Justiça do Trabalho, que partiu de um índice de 36%, em 2015, e atingiu 52% em 2018. Na Justiça Estadual também houve crescimento, embora em menor escala, passando de 28% para 30% em quatro anos.

Figura 14 – Percentual de processos com assistência judiciária gratuita, por segmento e por ano



Fonte: Justiça em Números 2019 (ano-base 2018).

Análise mais detida dos dados de AJG revela a existência de dificuldades na obtenção de dados nacionais fidedignos sobre esse assunto, pois observa-se a existência de informações discrepantes entre os tribunais e a ausência de utilização dos registros adequados de movimentos processuais que registrem as decisões pela concessão ou não da AJG, conforme constam nas Tabelas Processuais Unificadas do CNJ, instituídas pela Resolução CNJ n. 46/2007. Dessa forma, é razoável assumir que o percentual de 34% de processos arquivados com AJG é um valor mínimo, podendo ser maior, em razão da suspeita de que há tribunais com sub-registro do dado. Em razão de tais dificuldades, diagnóstico específico sobre Assistência Judiciária Gratuita será elaborado à parte.

É interessante denotar que, além dos 34% (no mínimo) de processos tramitando com isenção de custas, também os casos de juizados especiais ou de natureza criminal ou de execuções fiscais não estão sujeitos a custas. Considerando que esses processos correspondem a 40,8% da demanda processual (19,6% nos juizados especiais, 9,5% criminais e 11,6% execuções fiscais), infere-se que, no mínimo, 65% das ações corram na justiça sem ônus ao jurisdicionado.

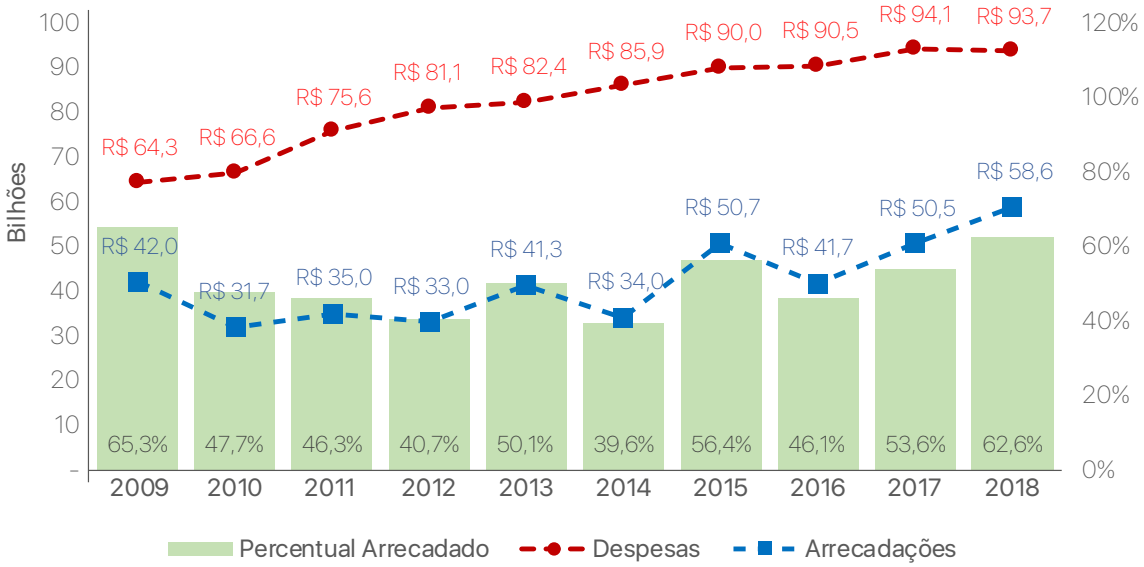
Em complemento aos valores das custas e percentuais de AJG, apresentam-se os valores efetivamente arrecadados por meio de cobranças de custas e emolumentos durante a última década (2009 a 2018). As informações foram extraídas do relatório Justiça em Números, produzido pelo Conselho Nacional de Justiça.

O Poder Judiciário arrecadou, durante o ano de 2018, um total de R$ 58,6 bilhões de reais, o que representa 62,6% de suas despesas. Os gastos do Poder Judiciário, por sua vez, somaram R$ 93,7 bilhões no último ano, ou seja, é notável que os valores recolhidos em razão dos pro-

cessos judiciais representam importantes montantes para o funcionamento do Poder Judiciário (Figura 15). Cumpre informar que os dados do período 2009 a 2017 estão deflacionados segundo o índice IPCA/dez-2018.

Nesses valores, estão computadas todas as custas, inclusive aquelas recolhidas em fase de execução, emolumentos e eventuais taxas (R$ 12 bilhões, 20,4% da arrecadação), as receitas decorrentes do imposto *"causa mortis"* nos inventários/arrolamentos judiciais (R$ 5,3 bilhões, 9%), a atividade de execução fiscal (R$ 38,1 bilhões, 65%), a execução previdenciária (R$ 662,8 bilhões, 4,8%), a execução das penalidades impostas pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho (R$ 19,2 milhões, 0,03%) e a receita de imposto de renda (R$ 420,8 milhões, 0,7%).

Figura 15 — Série histórica das despesas e arrecadações totais no Poder Judiciário



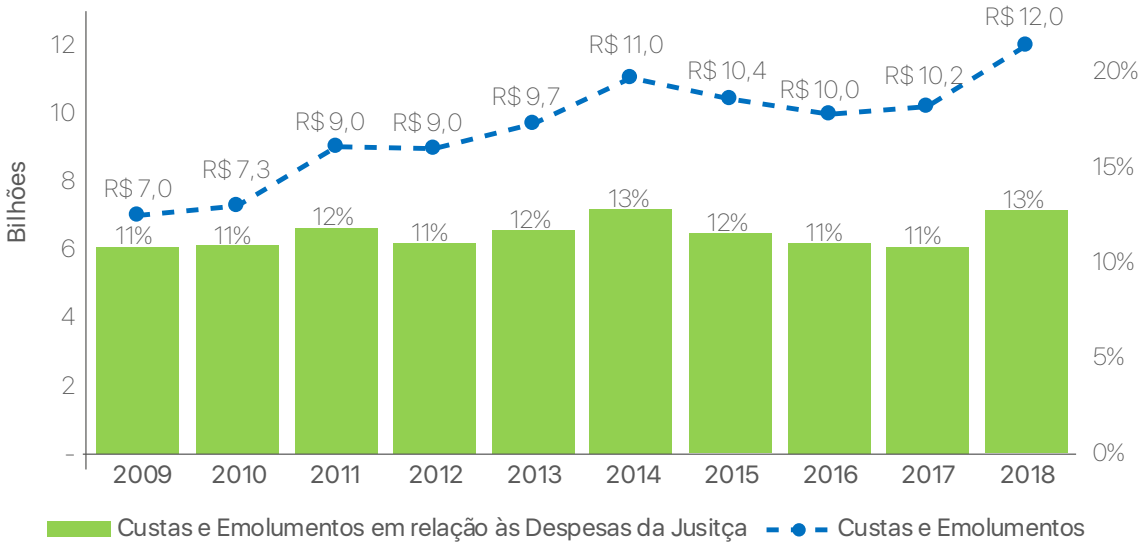
Fonte: Justiça em Números 2019, ano-base 2018.

Ao separarmos, das informações na Figura 15, apenas aquelas relacionadas às custas judiciais, tem-se um total de R$ 12 bilhões, o que corresponde a 20,4% da arrecadação. Na Justiça Estadual, a maior arrecadação em relação às custas e aos emolumentos diversos, foi de R$ 11,3 bilhões (21% de suas despesas); na Justiça Federal, R$ 136,5 milhões (1,2% de suas despesas); e na Justiça do Trabalho, R$ 19,2 milhões (2,3% de suas despesas).

Somente no estado de São Paulo foram arrecadados R$ 5,6 bilhões com custas. Esse valor representa 47% dos recolhimentos de todo o Poder Judiciário. Cumpre informar que o TJSP responde por 19% da demanda judicial e 26% do acervo em tramitação. A segunda maior arrecadação está no TJMG, com R$ 1,2 bilhão, tribunal que concentra 6% dos casos novos do Judiciário. Nos demais tribunais, os valores estão abaixo de R$ 1 bilhão.

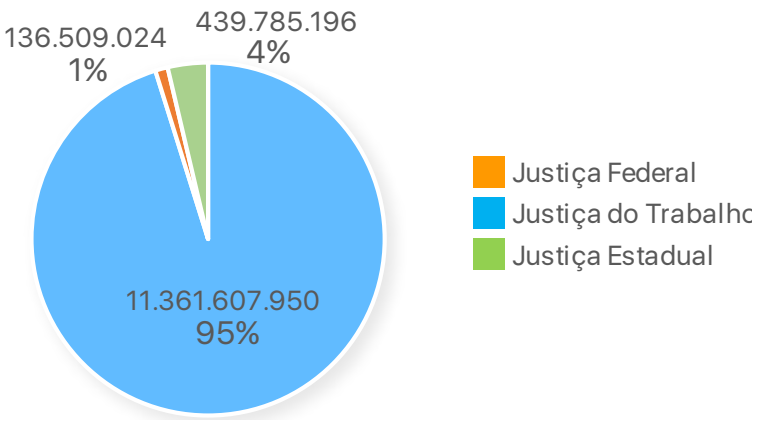
A série histórica das custas (Figura 16) mostra que até 2014 houve movimento progressivo de aumento dos valores recebidos, tendo sofrido queda nos dois anos subsequentes, quando recuperou a curva de crescimento em 2017. O ano de 2018 foi o de maior volume arrecadado – R$ 12,0 bilhões.

Figura 16 — Série histórica das arrecadações com custas e emolumentos diversos no Poder Judiciário



Fonte: Justiça em Números 2019, ano-base 2018.

Figura 17 — Percentual de arrecadações com custas e emolumentos diversos por segmento de justiça, ano 2018

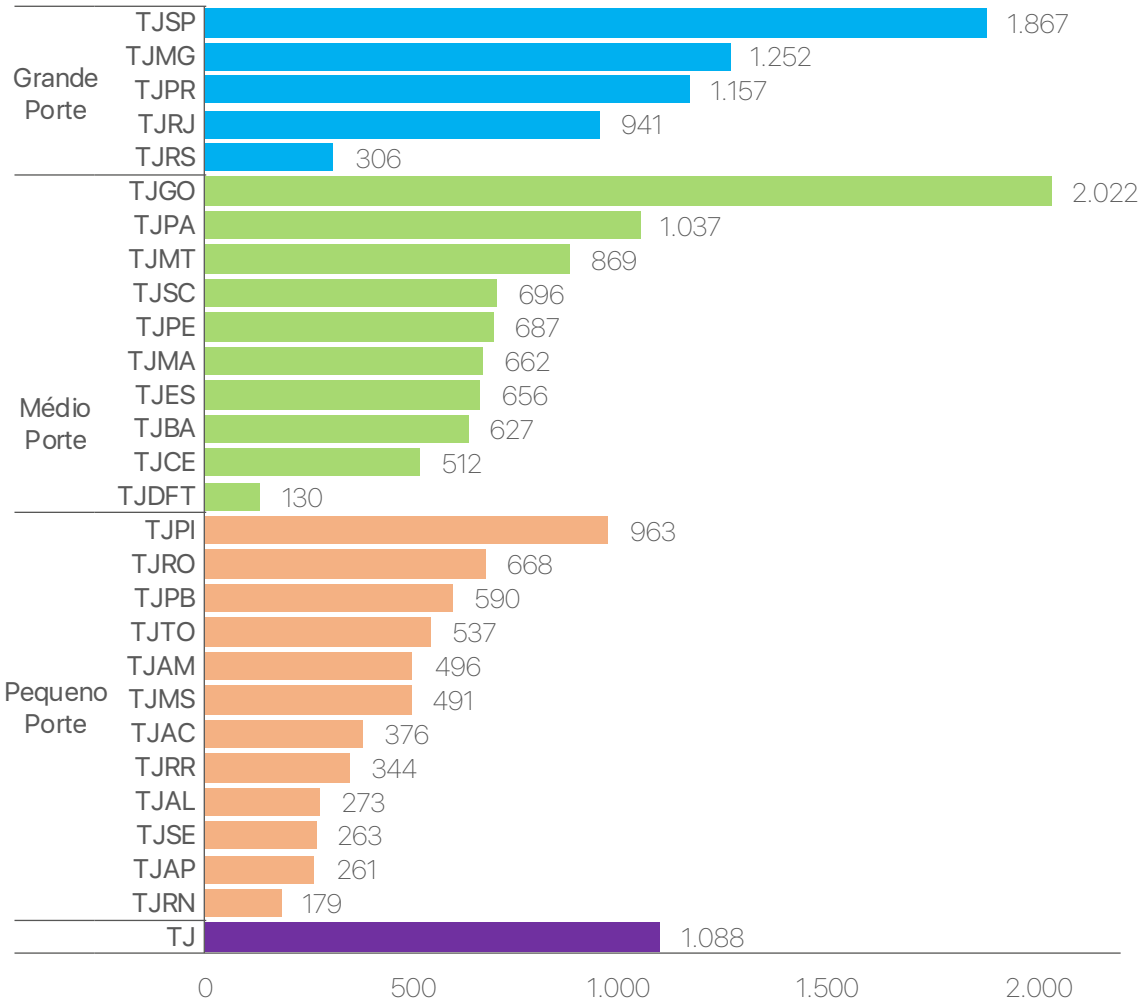


Fonte: Justiça em Números 2019, ano-base 2018.

Não estão sujeitas a custas as ações ingressadas nos juizados especiais, além dos processos criminais. Tais casos representam um quantitativo relevante de ações que tramitam no Poder Judiciário, sendo 32% da Justiça Estadual, 41% da Justiça Federal e 30% do STJ. A fim de se verificar o impacto médio das custas e das concessões de AJG nos tribunais, compararam-se as arrecadações com a demanda processual (excluídos os casos isentos de custas). A Figura 18 mostra a relação entre o total arrecadado com custas e emolumentos em relação ao número de processos (exceto criminais e juizados especiais). Os dados são um reflexo das informações apresentadas nos dois últimos capítulos, pois sofrem influência tanto da tabela de custas e taxas judiciárias praticadas, quanto pelo volume de AJG concedida.

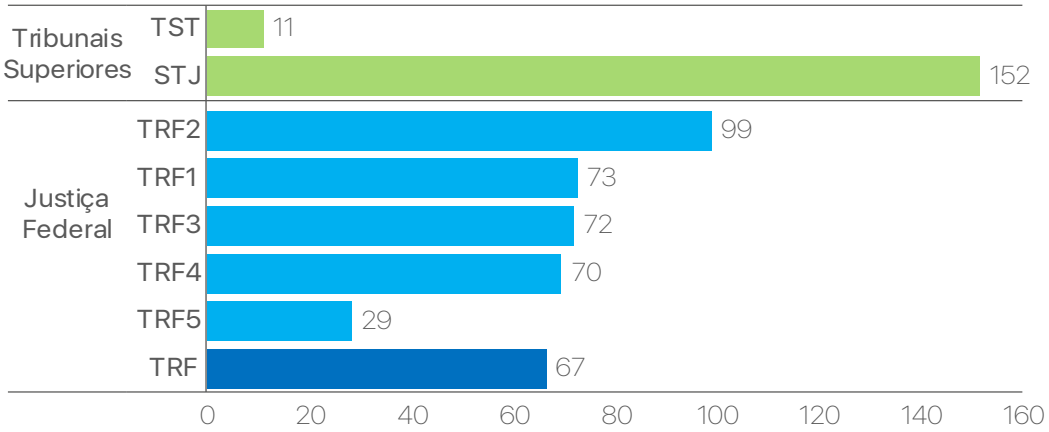
Conforme previamente diagnosticado, locais como São Paulo, Goiás e Piauí acabam arrecadando, proporcionalmente ao número de processos, maior volume financeiro em decorrência de suas tabelas de custas. O TJDFT é o de menor arrecadação, seguido do TJRJ e do TJRS. Pernambuco, apesar da ausência de padronização e tabelas distintas entre cartórios oficiais, não oficiais, capital e interior, acaba sendo o segundo menor em arrecadação por processos nos tribunais de médio porte, o que pode ser um efeito tanto da concessão de gratuidade, quanto dos valores das causas.

Figura 18 — Valores arrecadados em relação ao número de processos ingressados sujeitos a cobrança de custas na Justiça Estadual



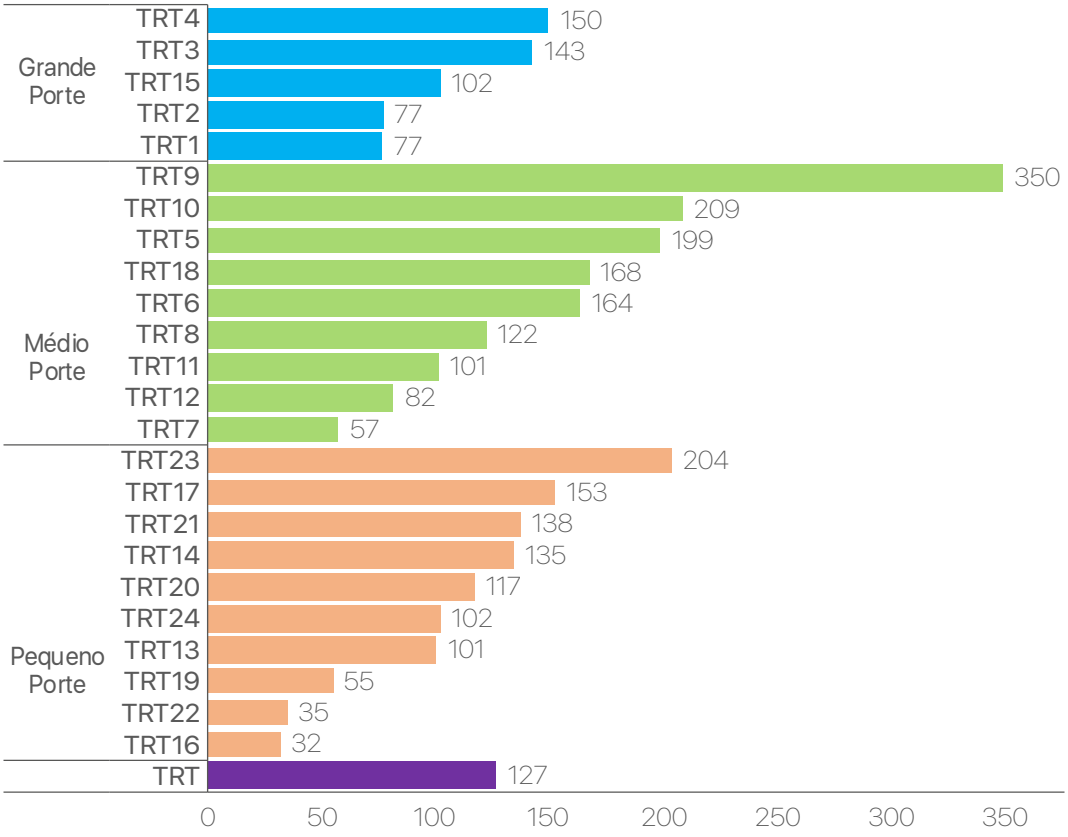
Fonte: Justiça em Números 2019, ano-base 2018.

Figura 19 — Valores arrecadados em relação ao número de processos ingressados sujeitos a cobrança de custas na Justiça Federal, no STJ e TST



Fonte: Justiça em Números 2019, ano-base 2018.

Figura 20 — Valores arrecadados em relação ao número de processos ingressados sujeitos a cobrança de custas na Justiça do Trabalho



Fonte: Justiça em Números 2019, ano-base 2018.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O panorama da cobrança de custas no Poder Judiciário, como pôde ser visto, é composto por um cenário bem eclético, que reflete, em cada segmento de Justiça, o quanto disposto nas legislações do país.

Este relatório apresenta de forma objetiva e elucidativa o cenário arrecadatório do Poder Judiciário, com o objetivo de oferecer subsídios para elaboração de políticas públicas e, principalmente, dar transparência, tanto ao Grupo de Trabalho instituído pela Portaria n. 71/2019 do Conselho Nacional de Justiça, quanto aos gestores e cidadãos que almejam uma forma de cobrança compatível aos padrões da sociedade brasileira.

Explicou-se o conceito de custas e taxas judiciárias, bem como suas distinções e referenciais legais que definem suas naturezas, assim como as formas gerais de cobrança, que inicialmente são balizadas pela Constituição brasileira.

Também foi resgatado o conceito da AJG e a sua relevância na busca por uma Justiça mais acessível a toda a população, inclusive àquele indivíduo que não teria como utilizar os serviços judiciários, caso não houvesse esse benefício. Trata-se efetivamente de um benefício de caráter pessoal e autodeclaratório, que cabe ao Poder Judiciário, por intermédio dos magistrados, deferir, ou não, a sua concessão.

Após as devidas contextualizações, foram apresentadas as formas de cobrança das custas judiciárias na esfera estadual e federal, com as distinções entre os segmentos de Justiça, ponderando os detalhes que são afetos à Justiça do Trabalho. Foi possível verificar homogeneidade lógica na cobrança de custas na esfera federal, na qual não existem distinções de cobranças entre as localidades. Restou evidenciada a grande diferença existente nas formas de cobrança da Justiça Estadual, devido à autonomia dos estados em legislar sobre a metodologia e valores de cobrança em cada localidade.

A diferença supracitada, entre as formas e valores de cobrança das custas iniciais e recursais, por parte dos estados da federação não deveria ser um problema, mas sim, uma solução, na medida em que seria possível aos estados, ponderar as diferenças socioeconômicas de cada localidade, buscando tornar o judiciário acessível a todos. No entanto, o que se verifica, na análise das tabelas de custas coletadas nos sites dos Tribunais de Justiça, é uma desproporcionalidade muito grande nas referidas metodologias e valores de cobrança, principalmente quando comparadas com os indicadores econômicos e sociais, como o PIB e o IDH.

Com o intuito de prover melhor análise aos interessados, foram simulados alguns valores de custas iniciais e recursais, para a realização de comparações entre os tribunais e os resultados apresentaram cenários preocupantes, a exemplo do caso do TJPE, que, embora a capital apresente valores relativamente baixos para as custas iniciais, no interior, região normalmente

com piores indicadores sociais, as custas estão entre as mais altas do país, revelando que serviços semelhantes são cobrados de forma distinta ao jurisdicionado do mesmo estado.

Também salta aos olhos a situação verificada no TJDFT. Neste caso, a relação é oposta, pois o tribunal combina alto IDH, entre os maiores do país, com as custas figurando entre as menores do Judiciário. Nos demais tribunais, parece haver certa relação, mesmo que indireta, indicando maiores valores das custas nos estados mais bem desenvolvidos.

Quanto aos valores cobrados para interposição de recursos, percebe-se que o sistema pode ser um incentivador da proposição das apelações, pois, em geral, é muito mais barato interpor recursos do que propor ações originárias.

Por fim, foram demonstradas as arrecadações globais dos tribunais, de acordo com as informações coletadas pelo CNJ no relatório Justiça em Números, nas quais foi possível verificar que, apesar dos altos valores arrecadados pelos tribunais, o Poder Judiciário, diante de sua enorme estrutura e importância na função da manutenção da paz social, ainda não arrecada o suficiente para fazer frente às suas despesas.

O Poder Judiciário arrecadou, durante o ano de 2018, um total de R$ 58,6 bilhões de reais, o que representa 62,6% de suas despesas. Os gastos do Poder Judiciário, por sua vez, somaram R$ 93,7 bilhões no último ano.

Ao analisar apenas as custas judiciais, verifica-se que a Justiça Estadual é a de maior arrecadação, na qual se apura a soma de R$ 11,3 bilhões (21% de suas despesas), seguida pela Justiça Federal com R$ 136,5 milhões (1,2% de suas despesas) e pela Justiça do Trabalho, R$ 19,2 milhões (2,3% de suas despesas).

Somente no estado de São Paulo foram arrecadados R$ 5,6 bilhões com custas. Esse valor representa 47% dos recolhimentos de todo o Poder Judiciário. Cumpre informar que o TJSP responde por 19% da demanda judicial e 26% do acervo em tramitação. A segunda maior arrecadação está no TJMG, com R$ 1,2 bilhão, tribunal que concentra 6% dos casos novos do Judiciário. Nos demais tribunais, os valores estão abaixo de R$ 1 bilhão.

Diante dos dados expostos no presente relatório, resta evidenciada a real e imediata necessidade de se buscarem formas de nortear a cobrança de custas na Justiça Estadual. Também foi mostrada a importância de se discutir a questão dos valores das custas recursais no país e, por fim, como resultado da pesquisa, a necessidade de novas investigações sobre a questão da Assistência Judiciaria Gratuita e seus efeitos na judicialização e no acesso à Justiça.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1934.

____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1937.

____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1988.

____. **Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 30 out. 2019.

____. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2019**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias>. Acesso em: 30 out. 2019.

____. ____. **Pedido de Providência n. 0006880-81.2013.2.00.0000, 10 de dezembro de 2013**. Relatora Conselheira Luiza Cristina Fonseca Frischeisen.

____. CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL (CJF). **Nota Técnica n. 6 de 17 de maio de 2018**: perícias judiciais em matéria previdenciária. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/nucleo-de-estudo-e-pesquisa/notas-tecnicas>. Acesso em: 30 out. 2019.

____. ____. **Nota Técnica n. 22 de 31 de maio de 2019**: gratuidade Judiciária: critérios e impactos da concessão. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/nucleo-de-estudo-e-pesquisa/notas-tecnicas>. Acesso em: 29 out. 2019.

____. Lei n. 1060, de 05 de fevereiro de 1950. Estabelece normas para a concessão de assistência judiciária aos necessitados. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 5 de fevereiro de 1950.

____. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios**: características da vitimização e do acesso à justiça no Brasil 2009. Rio de Janeiro: 2010. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv47311.pdf>. Acesso em: 30 out. 2019.

____. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Conselho da Justiça Federal. Centro de Estudos Judiciários. Série Pesquisas do CEJ. **Acesso à Justiça Federal**: dez anos de juizados especiais. Brasília: 2012. Disponível em: <http://corteidh.or.cr/tablas/28568.pdf>. Acesso em: 30 out. 2019.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 2. ed. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 609. Vol. 4.

BAPTISTA, Bárbara Lupetti; FILPO, Klever Paulo Leal; CLAUDINO, Gabriela da Silva. O benefício da gratuidade de Justiça: direito ou privilégio?. **Revista do Curso de Direito da Universidade Estácio de Sá. Revista Juris. Poiesis**, ano 19, n. 21, p. 13 a 29, set./dez., 2016. ISSN 2448-0517.

SILVA, Antonio Carlos da. **Regime jurídico das custas processuais no Estado do Rio de Janeiro**. ADV Advocacia Dinâmica – seleções jurídicas. São Paulo: MP Editora. 2005.

ANEXOS

ANEXO I – CUSTAS E TAXAS JUDICIÁRIAS POR TRIBUNAL

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJAC	1,5% x valor da causa	1,5% x valor da causa
TJAL	Taxa Judiciária: 1% x valor da causa, limitado a 5% do valor máximo das custas. **Valor da causa – custas** Até R$ 6,40 – R$ 5,45 Até R$ 31,99 – R$ 21,78 Até R$ 95,96 – R$ 32,52 Até R$ 159,93 – R$ 43,29 Até R$ 479,78 – R$ 54,30 Até R$ 959,96 – R$ 81,44 Até R$ 1.919,11 – R$ 135,71 Até R$ 2.558,81 – R$ 162,83 Até R$ 3.198,51 – R$ 217,10 Superior a R$ 3.198,51 – + R$ 4,35 em cada R$ 1.279,41 que exceder, limitado a 2% de R$ 175.392,87	R$ 21,78
TJAP	Taxa: 1,5% x valor da causa, garantido o mínimo de R$ 50,46 e limitado a R$ 20.083,48. Custas: R$ 90,24	R$ 270,73
TJAM	**Valor da causa – custas** Até R$ 52,29 – R$ 10,50 Até R$ 78,56 – R$ 14,43 Até R$ 174,31 – R$ 19,68 Até R$ 348,60 – R$ 24,93 Até R$ 697,20 – R$ 39,39 Até R$ 1.042,48 – R$ 99,76 Até R$ 1.743,02 – R$ 198,19 Até R$ 4.358,04 – R$ 297,95 Até R$ 8.716,09 – R$ 496,15 Até 17.432,43 – R$ 744,22 Até R$ 26.148,51 – R$ 993,60 Até R$ 43.580,68 – R$ 1.182,61 Até R$ 55.642,78 – R$ 1.312,56 Até R$ 83.464,17 – R$ 1.968,83 Até R$ 111.285,56 – R$ 2.362,60 Até R$ 139.106,95 – R$ 2.625,12 Até R$ 200.314,01 – R$ 3.281,39 Até R$ 222.571,12 – R$ 3.937,68 Até R$ 278.213,90 – R$ 4.593,94 Até R$ 311.599,57 – R$ 5.250,23 Até R$ 333.856,68 – R$ 5.906,51 Até R$ 389.499,46 – R$ 6.562,79 Até R$ 445.142,24 – R$ 7.219,07 Até R$ 556.427,80 – R$ 7.875,35 Até R$ 778.998,92 – R$ 9.187,91 Até R$ 890.284,48 – R$ 10.500,46 Até R$ 1.001.570,05 – R$ 11.812,80 Superior a R$ 1.001.570,05 – R$ 13.125,59	R$ 234,08

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJBA	**Valor da causa – custas** Até R$ 1.000,00 – R$ 90,00 Até R$ 1.500,00 – R$ 145,00 Até R$ 2.500,00 – R$ 250,00 Até R$ 4.000,00 – R$ 390,00 Até R$ 6.000,00 – R$ 580,00 Até R$ 8.000,00 – R$ 750,00 Até R$ 11.000,00 – R$ 900,00 Até R$ 15.000,00 – R$ 1.100,00 Até R$ 19.000,00 – R$ 1.300,00 Até 23.000,00 – R$ 1.500,00 Até R$ 28.000,00 – R$1.700,00 Até R$ 35.000,00 – R$ 1.873,86 Até R$ 45.000,00 – R$ 2.258,73 Até R$ 60.000,00 – R$ 2.567,40 Até R$ 70.000,00 – R$ 3.017,40 Até R$ 90.000,00 – R$ 3.834,84 Até R$ 120.000,00 – R$ 4.659,84 Até R$ 160.000,00 – R$ 5.698,39 Até R$ 210.000,00 – R$ 6.337,50 Até R$ 260.000,00 – R$ 7.250,00 Até R$ 350.000,00 – R$ 9.312,50 Até R$ 450.000,00 – R$ 11.243,25 Superior a R$ 450.000,00 – 2,5% x valor da causa, limitado R$ 60.279,14	**Valor da causa – custas** Até R$ 1.000,00 – R$ 45,00 Até R$ 1.500,00 – R$ 72,50 Até R$ 2.500,00 – R$ 125,00 Até R$ 4.000,00 – R$ 195,00 Até R$ 6.000,00 – R$ 290,00 Até R$ 8.000,00 – R$ 375,00 Até R$ 11.000,00 – R$ 450,00 Até R$ 15.000,00 – R$ 550,00 Até R$ 19.000,00 – R$ 650,00 Até 23.000,00 – R$ 750,00 Até R$ 28.000,00 – 850,00 Até R$ 35.000,00 – R$ 950,86 Até R$ 45.000,00 – R$ 1.150,00 Até R$ 60.000,00 – R$ 1.300,00 Até R$ 70.000,00 – R$ 1.550,00 Até R$ 90.000,00 – R$ 1.800,00 Até R$ 120.000,00 – R$ 2.150,00 Até R$ 150.000,00 – R$ 2.400,00 Até R$ 216.000,00 – R$ 2.700,00 Superior a R$ 216.000,00 – 1,25% x valor da causa, limitado R$ 33.747,00
TJCE	Até R$ 50,00 – R$ 43,72 Até R$ 100,00 – R$ 87,39 Até R$ 400,00 – R$ 196,72 Até R$ 800,00 – R$ 360,05 Até R$ 1.600,00 – R$ 438,82 Até R$ 3.200,00 – R$ 629,22 Até R$ 6.400,00 – R$ 902,34 Até R$ 12.800,00 – R$ 1.293,85 Até R$ 25.600,00 – R$ 1.657,85 Até 51.200,00 – R$ 2.260,48 Até R$ 102.400,00 – R$ 3.814,97 Até R$ 409.600,00 – R$ 5.470,55 Até R$ 1.000.000,00 – R$ 7.178,25 Superior a R$ 1.000.000,00 – R$ 8.550,46	R$ 213,04
TJDFT	2% * valor da causa **Mínimo:** R$ 33,37 **Máximo:** R$ 502,34	R$ 16,77
TJES	1,5%*valor da causa	0,25%*valor da causa, limitado a 135 VRTES (R$ 461,93) VRTES = R$ 3,4217

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJGO	**Valor da causa – taxa** Até R$ 83.732,83 – 0,50% * valor da causa Até R$ 418.525,03 – 0,50%*R$ 83.732,83 + 1%* (valor da causa – R$ 83.732,83) Acima de R$ 418.525,03 – 0,50%*R$ 83.732,83+1%* (R$ 418.525,03 – R$ 83.732,83) – 1,75%* (valor da causa – R$ 418.525,03) **Mínimo:** R$ 70,93 **Máximo:** R$ 102.927,39 **Valor da causa – custas** Até R$ 2.000,00 – R$ 266,00 Até R$ 4.000,00 – R$ 388,00 Até R$ 8.000,00 – R$ 530,00 Até R$ 12.000,00 – R$ 613,00 Até R$ 16.000,00 – R$ 715,00 Até R$ 20.000,00 – R$ 776,00 Até R$ 30.000,00 – R$ 874,00 Até R$ 40.000,00 – R$ 918,00 Até R$ 80.000,00 – R$ 1.632,00 Até R$ 150.000,00 – R$ 3.061,00 Até R$ 300.000,00 – R$ 4.695,00 Até R$ 500.000,00 – R$ 6.307,00 Até R$ 800.000,00 – R$ 7.920,00 Acima de R$ 800.000,00 – R$ 10.533,00	R$ 350,00
TJMA	**Valor da causa – custas** Até R$ 2.071,16 – R$ 84,00 Até R$ 3.106,74 – R$ 109,20 Até R$ 4.660,11 – R$ 159,70 Até R$ 6.990,00 – R$ 235,30 Até R$ 10.381,68 – R$ 353,20 Até R$ 15.727,86 – R$ 538,20 Até R$ 23.591,78 – R$ 798,90 Até R$ 35.387,67 – R$ 1.193,90 Até R$ 53.081,51 – R$ 1.799,30 Até R$ 79.622,27 – R$ 2.690,60 Até R$ 119.433,41 – R$ 4.044,50 Até R$ 179.150,12 – R$ 6.062,10 Até R$ 517.789,49 – R$ 8.323,90 Acima de R$ 517.789,49 – R$ 10.812,70	R$ 101,00
TJMG	Taxa Judiciária Inclusa no valor das custas **Valor da causa – custas** Até R$ 28.768,60 – R$ 391,66 Até R$ 37.685,48 – R$ 477,89 Até R$ 50.344,33 – R$ 682,71 Até R$ 86.305,83 – R$ 1.027,65 Até R$ 150.749,11 – R$ 1.228,87 Até R$ 287.686,14 – R$ 1.954,70 Até R$ 351.551,50 – R$ 2.242,16 Até R$ 575.372,29 – R$ 3.780,05 Até R$ 753.163,47 – R$ 4.211,23 Até R$ 1.438.430,72- R$ 6.496,50 Até R$ 1.506.610,79 – R$ 7.071,41 Até R$ 2.510.924,57 – R$ 9.945,97 Acima de R$ 2.510,924,57 – R$ 12.809,75	R$ 301,83

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJMS	**Valor da causa – custas** Até R$ 5.000,00 – 15 UFERMS (R$ 431,55) Até R$ 10.000,00 – 26 UFERMS (R$ 748,02) Até R$ 20.000,00 – 35 UFERMS (R$ 1.006,95) Até R$ 50.000,00 – 75 UFERMS (R$ 2.157,75) Até R$ 100.000,00 – 100 UFERMS (R$ 2.877,00) Acima de R$ 100.000,00 – 100 (R$ 2.877,00) + 5 UFERMS (R$ 143,85) para cada fração adicional de R$ 100.000,00, até o limite de 1.000 UFERMS (R$ 28.770,00) UFERMS = R$ 28,77	30 UFERMS (R$ 863,10)
TJMT	**Taxa:** Até R$ 350.000,00 – 1%*valor da causa Acima de R$ 350.000,00 – 1%*R$ 350.000,00 + 0,5%* (valor da causa – R$ 350.000,00) **Mínimo:** 1 UPF/MT (R$ 143,54) **Máximo:** R$ 20.000,00 **Valor da causa – custas** Até R$ 41.343,13 – R$ 413,40 Até R$ 419.734,14 – 1%*valor da causa Acima de R$ 419.734,14 – 1%* 419.734,14 + 0,5%* (valor da causa – R$ 419.734,14), limitado a R$ 34.605,14	R$ 375,89
TJPA	**Taxa**: 1%*valor da causa **Mínimo:** R$ 117,12 **Máximo:** R$ 2.953,02 **Valor da causa – custas** Até R$ 1.133,82 – R$ 42,40 Até R$ 4.537,27- R$ 86,97 Até R$ 7.936,72 – R$ 131,64 Até R$ 11.338,17 – R$ 222,34 Até R$ 15.946,00 – R$ 370,20 Até R$ 25.378,23 – R$ 566,45 Até R$ 39.526,01 – R$ 797,75 Até R$ 60.746,54 – R$ 1.166,70 Até R$ 92.576,20 – R$ 1.544,71 Até R$ 140.320,10 – R$ 1.993,93 Até R$ 211.935,42 – R$ 2.430,68 Até R$ 319.357,81 – R$ 2.903,59 Até R$ 480.491,40 – R$ 3.353,95 Até R$$ 722.190,66 – R$ 3.985,37 Até R$ 1.009.097,47 – R$ R$ 4.610,44 Até R$ 1.175.391,09 – R$ 5.487,68 Acima de R$ 1.175.391,09 – R$ 6.233,86	R$ 18,71 Taxa: 1%*valor da condenação **Mínimo:** R$ 117,12 **Máximo:** R$ 1.206,15

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJPB	Taxa: 1,5%*valor da causa **Mínimo:** 1 UFR (R$ 50,48) **Máximo:** 200 UFRs (R$ 10.096,00) UFR = R$ 50,48 **Valor da causa – custas** Até 40,00 UFRs (R$ 2.019,20) – 2,0 UFRs (R$ 100,96) Até 70,0 UFRs (R$ 3.533,60) – 3,0 UFRs (R$ 151,44) Até 100,0 UFRs (R$ 5.048,00) – 5,0 UFRs (R$ 252,40) Até 200,0 UFRs (R$ 10.096,00) – 10,0 UFRs (R$ 504,80) Até 400,0 UFRs (R$ 20.192,00)– 20,0 UFRs (R$ 1.009,60) Até 600,0 UFRs (R$ 30.288,00) – 30,0 UFRs (R$ 1.514,40) Até 800,0 UFRs (R$ 40.384,00) – 40,0 UFRs (R$ 2.019,20) Até 1.000,0 UFRs (R$ 50.480,00) – 50,0 UFRs (R$ 2.524,00) Até 1.250,0 UFRs (R$ 63.100,00) – 62,5 UFRs (R$ 3.155,00) Até 1.500,0 UFRs (R$ 75.720,00) – 75,0 UFRs (3.786,00) Até 2.000,0 UFRs (R$ 100.960,00) – 100,0 UFRs (R$ 5.048,00) Até 2.500,0 UFRs (R$ 126.200,00) – 125,0 UFRs (R$ 6.310,00) Até 3.000,0 UFRs (R$ 151.440,00) – 150,0 UFRs (R$ 7.572,00) Até 3.500,0 UFRs (R$ 176.680,00) – 175,0 UFRs (R$ 8.834,00) Até 4.000,0 UFRs (R$ 210.920,00) – 200,0 UFRs (R$ 10.096,00) Até 4.500,0 UFRs (R$ 227.160,00) – 225,0 UFRs (R$ 11.358,00) Até 5.000,0 UFRs (R$ 252.400,00) – 250,0 UFRs (R$ 12.620,00) Até 6.500,0 UFRs (R$ 328.120,00) – 325,0 UFRs (R$ 16.406,00) Acima de 6.500,00 UFRs (R$ 328.120,00) – 1% * valor da causa, limitado a 900,0 UFRs (R$ 45.432,00)	5,00 UFRs (R$ 252,40)
TJPE	Taxa: 1%*valor da causa **I – Cartórios Oficializados** **Valor da causa – custas** Até R$ 1.000,00 – R$ 154,13 Acima de R$ 1.000,00 – R$ 154,13 + 0,8%*valor da causa, limitado a R$ 4.623,69 **II – Cartórios Não Oficializados do Interior** 5% * valor da causa, mínimo de R$ 154,13, máximo de R$ 4.623,69 **II – Cartórios Não Oficializados da Capital** Escrivães: R$ 88,81	**Valor da causa – custas** Até R$ 1.000,00 – R$ 154,13 Acima de R$ 1.000,00 – R$ 154,13 + 0,8%*valor da causa, limitado a R$ 4.623,69

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJPI	**Taxa**: 1%*valor da causa, limitado a R$ 10.000,00 **Valor da causa – custas** Até R$ 999,99 – R$ 205,80 Até R$ 1.499,99 – R$ 288,16 Até R$ 1.999,99 – R$ 370,52 Até R$ 2.999,99 – R$ 452,88 Até R$ 4.999,99 – R$ 566,12 Até R$ 5.999,99 – R$ 679,37 Até R$ 6.999,99 – R$ 792,61 Até R$ 7.9999,99 – R$ 905,86 Até R$ 8.999,99 – R$ 1.019,10 Até R$ 9.999,99 – R$ 1.132,35 Até R$ 12.999,99 – R$ 1.245,59 Até R$ 15.999,99 – R$ 1.430,90 Até R$ 19.999,99 – R$ 1.616,21 Até R$$ 24.999,99 – R$ 1.801,52 Até R$ 29.999,99 – R$ 1.986,83 Até R$ 39.999,99 – R$ 2.357,45 Até R$ 49.999,99 – R$ 3.098,69 Até R$ 59.999,99 – R$ 3.839,93 Até R$ 69.999,99 – R$ 4.5681,17 Até R$ 99.999,99 – R$ 5.322,41 Até R$ 124.999,99 – R$ 6.506,34 Até R$ 249.999,99 – R$ 7.690,26 Até R$ 499.999,99 – R$ 8.874,19 Até R$ 999.999,99 – R$ 10.161,06 Acima de R$ 999.999,99 – R$ 11.314,10	**Valor da causa – custas** Até R$ 999,99 – R$ 205,80 Até R$ 1.499,99 – R$ 288,16 Até R$ 1.999,99 – R$ 370,52 Até R$ 2.999,99 – R$ 452,88 Até R$ 4.999,99 – R$ 566,12 Até R$ 5.999,99 – R$ 679,37 Até R$ 6.999,99 – R$ 792,61 Até R$ 7.9999,99 – R$ 905,86 Até R$ 8.999,99 – R$ 1.019,10 Até R$ 9.999,99 – R$ 1.132,35 Até R$ 12.999,99 – R$ 1.245,59 Até R$ 15.999,99 – R$ 1.430,90 Até R$ 19.999,99 – R$ 1.616,21 Até R$$ 24.999,99 – R$ 1.801,52 Até R$ 29.999,99 – R$ 1.986,83 Até R$ 39.999,99 – R$ 2.357,45 Até R$ 49.999,99 – R$ 3.098,69 Até R$ 59.999,99 – R$ 3.839,93 Até R$ 69.999,99 – R$ 4.5681,17 Até R$ 99.999,99 – R$ 5.322,41 Até R$ 124.999,99 – R$ 6.506,34 Até R$ 249.999,99 – R$ 7.690,26 Até R$ 499.999,99 – R$ 8.874,19 Até R$ 999.999,99 – R$ 10.161,06 Acima de R$ 999.999,99 – R$ 11.314,10

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJPR	**Taxa** Até R$ 5.000,00 – R$ 32,14 Até R$ 50.000,00 – R$ 32,14 + 0,2%* (valor da causa – R$ 5.000,00) Até R$ 100.000,00 – R$ 32,14 + 0,2%* R$ 45.000,00 + 0,1%*(valor da causa – R$ 50.000,00) Até R$ 200.000,00 – R$ 32,14 + 0,2% * R$ 45.000,00 + 0,1% * R$ 50.000,00 + 0,05%*(valor da causa – R$ 100.000,00) Acima de R$ 200.000,00 – R$ 32,14 + 0,2% * R$ 45.000,00 + 0,1% * R$ 50.000,00 + 0,05% * R$ 100.000,00 + 0,02%*(valor da causa – R$ 200.000,00), limitado a R$ 1.603,10 **Valor da causa – custas** Até R$ 4.431,00 – R$ 316,50 Até R$ 5.317,20 – R$ 358,70 Até R$ 6.203,40 – R$ 379,80 Até R$ 7.089,60 – R$ 400,90 Até R$ 7.975,80 – R$ 443,10 Até R$ 8.862,00 – R$ 485,30 Até R$ 9.748,20 – R$ 527,50 Até R$ 10.634,40 – R$ 569,70 Até R$ 11.520,60 – R$ 611,90 Até R$ 12.406,80 – R$ 633,00 Até R$ 13.293,00 – R$ 654,10 Até R$ 14.179,20 – R$ 675,20 Até R$ 15.065,40 – R$ 717,40 Até R$$ 15.951,60 – R$ 759,60 Até R$ 16.837,80 – R$ 801,80 Até R$ 17.724,00 – R$ 844,00 Até R$ 18.610,20 – R$ 886,20 Até R$ 19.496,40 – R$ 928,40 Até R$ 20.382,60 – R$ 970,60 Até R$ 21.268,80 – R$ 1.012,80 Até R$ 22.197,20 – R$ 1.055,00 Até R$ 23.125,60 – R$ 1.097,20 Até R$ 24.054,00 – R$ 1.139,40 Até R$ 24.982,40 – R$ 1.181,60 Até R$ 25.910,80 – R$ 1.223,80 A partir de R$ 127.304,53 -1%*valor da causa, limitada a R$ 1.909,56	R$ 292,99
TJRJ	**Taxa**: 2%*valor da causa **Mínimo:** R$ 83,29 **Máxima:** R$ 37.859,17 **Custas**: R$ 301,01	R$ 266,71

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJRN	**Valor da causa – custas** Até R$ 10.000,00 – R$ 184,21 Até R$ 30.000,00 – R$ 354,25 Até R$ 50.000,00 – R$ 566,81 Até R$ 100.000,00 – R$ 1.133,62 Até R$ 150.000,00 – R$ 2.125,53 Até R$ 200.000,00 – R$ 2.834,05 Até R$ 300.000,00 – R$ 3.542,56 Até R$ 400.000,00 – R$ 4.251,07 Até R$ 5000.000,00 – R$ 4.605,33 Até R$ 600.000,00 – R$ 4.959,59 Até R$ 700.000,00 – R$ 5.313,84 Até R$ 800.000,00 – R$ 5.668,09 Até R$ 900.000,00 – R$ 6.022,35 Até R$ 1.000.000,00 – R$ 6.376,61 Até R$ 2.000.000,00 – R$ 7.085,12 Acima de R$ 2.000.000,00 – R$ 7.793,64	R$ 184,21
TJRO	Custas: 2%*valor da causa **Mínimo:** R$ 100,00 **Máximo:** R$ 50.000,00	3%*valor da causa Mínimo: R$ 100,00 Máximo: R$ 50.000,00
TJRR	Taxa Judiciária Inclusa nas custas **Valor da causa – custas** Até R$ 3.000,00 – R$ 93,94 Até R$ 5.000,00 – R$ 103,94 Até R$ 10.000,00 – R$ 251,78 Até R$ 20.000,00 – R$ 261,78 Até R$ 30.000,00 – R$ 779,34 Até R$ 50.000,00 – R$ 789,34 Até R$ 100.000,00 – R$ 1.528,66 Acima de R$ 100.000,00 – R$ 1.578,66	Incluso Taxa Judiciária R$ 48,07
TJRS	**Taxa**: 2,5%*valor da causa **Mínimo:** 5 URC (R$ 190,60) **Máximo:** 1.000 URC (R$ 38.120,00) **Valor da causa – custas** Até R$ 457,50 – R$ 27,50 Até R$ 914,90 – R$ 54,90 Até R$ 1.524,80 – R$ 164,70 Até R$ 3.049,60 – R$ 219,60 Até R$ 9.148,80 – R$ R$ 274,50 Até R$ 12.198,40 – R$ 329,40 Até R$ 15.248,00 – R$ 384,30 Até R$ 22.872,00 – R$ 439,20 Até R$ 45.744,00 – R$ R$ 494,10 Até R$ 91.488,00 – 1,08%*valor da causa Até R$ 152.480,00 – 0,92%*valor da causa Até R$ 228.720,00 – 0,85%*valor da causa Até R$ 381.200,00 – 0,83%*valor da causa Até R$ 571.800,00 – 0,81%*valor da causa Acima de R$ 571.800,00 – 0,79%*valor da causa, limitado a 150 URC (R$5.718,00) URC – R$ 38,12	**Valor da causa – custas** Até R$ 457,50 – R$ 15,30 Até R$ 914,90 – R$ 22,90 Até R$ 3.049,60 – R$ 38,12 Até R$ 15.248,00 – R$ 57,20 Até R$ 30.496,00 – R$ 76,30 Acima de R$ 30.496,00 – R$ 76,30 + 0,02%*valor da causa, limitado a R$ 3.812,00
TJSC	Taxa: 2,8%*valor da causa **Mínimo:** R$ 225,00 **Máximo:** R$ 5.000,00	R$ 508,40

TRIBUNAL	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA AÇÕES ORIGINÁRIAS	CUSTAS E TAXA JUDICIÁRIA RECURSAIS (APELAÇÃO CÍVEL)
TJSE	Taxa: 1,5%*valor da causa, limitado a R$ 13.228,28 **Valor da causa – custas** Até R$ 1.500,00 – R$ 166,16 Até R$ 3.000,00 – R$ 224,88 Até R$ 6.000,00 – R$ 271,18 Até R$ 10.000,00 – R$ 324,09 Até R$ 15.000,00 – R$ 370,39 Até R$ 20.000,00 – R$ 429,92 Até R$ 25.000,00 – R$ 469,60 Até R$ 30.000,00 – R$ 529,13 Até R$ 35.000,00 – R$ 575,43 Até R$ 40.000,00 – R$ 628,34 Até R$ 45.000,00 – R$ 694,48 Até R$ 50.000,00 – R$ 740,78 Até R$ 60.000,00 – R$ 1.011,96 Até R$ 70.000,00 – R$ 1.177,32 Até R$ 80.000,00 – R$ 1.342,67 Até R$ 90.000,00 – R$ 1.514,64 Até R$ 100.000,00 – R$ 1.679,99 Até R$ 200.000,00 – R$ 1.851,96 Até R$ 300.000,00 – R$ 2.182,67 Até R$ 300.000.000,00 – R$ 2.519,99	**Valor da causa – custas** Até R$ 1.500,00 – R$ 121,26 Até R$ 3.000,00 – R$ 132,29 Até R$ 10.000,00 – R$ 154,33 Até R$ 25.000,00 – R$ 176,38 Até R$ 90.000,00 – R$ 220,47 Até R$ 200.000,00 – R$ 275,59 Até R$ 500.000,00 – R$ 330,71 Acima R$ 500.000,00 – R$ 551,18
TJSP	1%*valor da causa **Mínimo:** 5 UFESPs (R$ 132,65) **Máximo:** 3.000 UFESPs (R$ 79.590,00) UFESP – R$ 26,53	4%*valor da causa Mínimo: 5 UFESPs (R$ 132,65) Máximo: 3.000 UFESPs (R$ 79.590,00)
TJTO	Taxa: Até R$ 23.000,00 – 1%*valor da causa Até R$ 117.000,00 – 1,5%*valor da causa Acima de R$ 117.000,00 – 2,5%*valor da causa **Mínimo:** R$ 50,00 **Máximo:** R$ 50.000,00 Custas: 1%*valor da causa **Mínimo:** R$ 24,00 **Máximo:** R$ 4.000,00	0,5%*valor da causa **Mínimo:** R$ 6,00 **Máximo:** R$ 96,00
Justiça Federal	5% do valor da causa **Mínimo**: R$ 5,32 **Máximo:** R$ 957,69	5% do valor da causa **Mínimo**: R$ 5,32 **Máximo:** R$ 957,69
STF	R$ 415,56	Recurso Extraordinário: R$ 206,53
STJ	R$ 372,22	Recursos Ordinários: R$ 348,49 Recurso Especial: R$ 174,23
Justiça do Trabalho	2% do valor da condenação, após o término da ação **Mínimo:** R$ 10,64 **Máximo:** R$ 23.357,80	2% do valor da condenação **Mínimo:** R$ 10,64 **Máximo:** R$ 23.357,80 Depósito recursal: valor da condenação. Máximo no Recurso Ordinário: R$ 9.513,16

ANEXO II – VALORES ARRECADADOS COM CUSTAS E EMOLUMENTOS POR TRIBUNAL E A RELAÇÃO COM AS DESPESAS DA JUSTIÇA

Arrecadações e Despesas na Justiça Estadual, por tribunal, ano de 2018

PORTE	TRIBUNAL DE JUSTIÇA	RECOLHIMENTOS DIVERSOS	DESPESA	ARRECADAÇÃO COM CUSTAS E EMOLUMENTOS EM RELAÇÃO À DESPESA
1º Grupo: Grande porte	São Paulo	5.654.091.434	12.296.088.201	46%
	Rio de Janeiro	838.708.248	4.345.519.367	19%
	Minas Gerais	1.173.114.712	5.098.319.857	23%
	Rio Grande do Sul	278.418.312	3.009.619.024	9%
	Paraná	666.348.292	2.795.081.513	24%
2º Grupo: Médio porte	Bahia	456.199.488	3.698.069.245	12%
	Santa Catarina	292.539.830	2.103.775.697	14%
	Distrito Federal	29.761.627	2.741.990.960	1%
	Goiás	509.798.374	1.940.334.484	26%
	Pernambuco	178.604.843	1.565.695.622	11%
	Espírito Santo	94.668.650	1.369.999.253	7%
	Ceará	115.795.949	1.226.752.462	9%
	Mato Grosso	196.002.333	1.515.295.623	13%
	Pará	148.045.973	1.223.694.930	12%
	Maranhão	121.859.599	1.200.343.245	10%
3º Grupo: Pequeno porte	Paraíba	76.011.257	770.286.844	10%
	Mato Grosso do Sul	101.543.575	1.015.444.715	10%
	Rio Grande do Norte	20.831.237	1.018.394.743	2%
	Rondônia	94.635.317	643.435.410	15%
	Sergipe	44.870.476	596.883.632	8%
	Amazonas	64.158.099	863.260.794	7%
	Piauí	94.375.566	614.561.719	15%
	Alagoas	26.608.446	511.877.278	5%
	Tocantins	52.305.573	569.981.174	9%
	Acre	13.302.168	269.872.569	5%
	Amapá	7.988.845	310.338.120	3%
	Roraima	11.019.728	229.056.409	5%
	Justiça Estadual	**11.361.607.950**	**53.543.972.889**	**21%**

Fonte: Justiça em Números 2019 (ano-base 2018).

Arrecadações e Despesas na Justiça Federal, por tribunal, ano de 2018

TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS	RECOLHIMENTOS DIVERSOS	DESPESA	ARRECADAÇÃO COM CUSTAS E EMOLUMENTOS EM RELAÇÃO À DESPESA
1ª Região	41.599.042	3.281.984.637	1,3%
2ª Região	22.871.876	1.866.078.645	1,2%
3ª Região	31.385.581	2.457.647.805	1,3%
4ª Região	29.554.493	2.143.756.121	1,4%
5ª Região	11.098.033	1.480.004.566	0,7%
Justiça Federal	**136.509.024**	**11.229.471.774**	**1,2%**

Fonte: Justiça em Números 2019 (ano-base 2018).

Arrecadações e Despesas na Justiça do Trabalho, por tribunal, ano de 2018

PORTE	TRIBUNAIS REGIONAIS DO TRABALHO	RECOLHIMENTOS DIVERSOS	DESPESA	ARRECADAÇÃO COM CUSTAS E EMOLUMENTOS EM RELAÇÃO À DESPESA
1º Grupo: Grande porte	02ª Região (SP)	44.984.237	2.553.426.422	2%
	15ª Região (Campinas)	47.581.103	1.655.362.470	3%
	01ª Região (RJ)	27.162.720	2.120.438.447	1%
	03ª Região (MG)	42.921.809	1.987.500.382	2%
	04ª Região (RS)	39.140.001	1.639.088.969	2%
2º Grupo: Médio porte	09ª Região (PR)	67.720.586	1.040.447.295	7%
	05ª Região (BA)	32.687.033	1.098.010.592	3%
	06ª Região (PE)	21.771.378	812.664.479	3%
	12ª Região (SC)	10.033.272	754.211.488	1%
	08ª Região (PA/AP)	12.095.128	613.072.414	2%
	10ª Região (DF/TO)	16.369.065	611.741.666	3%
	18ª Região (GO)	19.508.453	561.387.961	3%
	07ª Região (CE)	4.835.876	426.371.797	1%
	11ª Região (AM/RR)	6.351.091	471.694.900	1%
3º Grupo: Pequeno porte	13ª Região (PB)	4.725.800	479.408.759	1%
	23ª Região (MT)	9.828.051	313.292.560	3%
	17ª Região (ES)	8.525.759	336.508.663	3%
	14ª Região (RO/AC)	4.264.535	340.503.031	1%
	21ª Região (RN)	5.735.812	280.026.088	2%
	24ª Região (MS)	4.212.394	269.096.388	2%
	16ª Região (MA)	1.939.998	227.250.550	1%
	19ª Região (AL)	2.204.290	226.838.350	1%
	20ª Região (SE)	3.678.912	183.455.840	2%
	22ª Região (PI)	1.507.892	167.053.197	1%
	Justiça do Trabalho	**439.785.196**	**19.168.852.708**	**2%**

Fonte: Justiça em Números 2019 (ano-base 2018).

Arrecadações e Despesas no STJ e TST, ano de 2018

TRIBUNAL	RECOLHIMENTOS DIVERSOS	DESPESA	ARRECADAÇÃO COM CUSTAS E EMOLUMENTOS EM RELAÇÃO À DESPESA
Superior Tribunal de Justiça	36.916.438	1.466.112.832	3%
Tribunal Superior do Trabalho	2.691.640	1.050.827.593	0%

Fonte: Justiça em Números 2019 (ano-base 2018).

ANEXO III – LISTA DE TABELAS

Tabela 1— Valores simulados das custas judiciais, dependendo do valor da causa 18

ANEXO IV – LISTA DE FIGURAS

Figura 1 — Diferenciação entre os conceitos de custas processuais e taxa judiciária 11

Figura 2 — Modelo de Cobrança das Custas Processuais Iniciais, inclusa, quando for o caso, a Taxa Judiciária 12

Figura 3 — Modelo de Cobrança das Custas Processuais Recursais, inclusa, quando for o caso, a Taxa Judiciária 13

Figura 4— Valores das custas iniciais e das taxas judiciárias mínimas 14

Figura 5 — Valores das custas iniciais e das taxas judiciárias máximas 16

Figura 6 — Valores das custas iniciais e das taxas judiciárias mínimas x máximas 17

Figura 7 — Custas estimadas em uma ação judicial de R$ 100.000,00 e de R$ 1.000.000,00 19

Figura 8 – Quantidade de processos novos por 100 mil habitantes em relação ao IDH – Índice de Desenvolvimento Humano 20

Figura 9 – Estimativa das custas simuladas com o valor da ação estimado em R$ 100.000,00 e a relação com o IDH – Índice de Desenvolvimento Humano 21

Figura 10 – Valores das custas recursais mínimas, incluindo depósitos 23

Figura 11 – Valores das custas recursais máximas, incluindo depósitos 24

Figura 12 — Custas Recursais Máximas em Relação às Custas Iniciais Máximas 25

Figura 13 – Número de processos arquivados no período de 2015 a 2018 em que houve concessão de assistência judiciária gratuita, em relação ao total de arquivados não criminais no período 26

Figura 14 – Percentual de processos com assistência judiciária gratuita, por segmento e por ano . 27

Figura 15 — Série histórica das despesas e arrecadações totais no Poder Judiciário 28

Figura 16 — Série histórica das arrecadações com custas e emolumentos diversos no Poder Judiciário 29

Figura 17 — Percentual de arrecadações com custas e emolumentos diversos por segmento de justiça, ano 2018 29

Figura 18 — Valores arrecadados em relação ao número de processos ingressados sujeitos a cobrança de custas na Justiça Estadual. 31

Figura 19 — Valores arrecadados em relação ao número de processos ingressados sujeitos a cobrança de custas na Justiça Federal, no STJ e TST. 32

Figura 20 — Valores arrecadados em relação ao número de processos ingressados sujeitos a cobrança de custas na Justiça do Trabalho. 32

CONSELHO
NACIONAL
DE JUSTIÇA

DOC 5 – Seminário de Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo: Sumário Executivo

SEMINÁRIO DE DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

SUMÁRIO EXECUTIVO

BID

Receita Federal

MINISTÉRIO DA ECONOMIA

PÁTRIA AMADA BRASIL GOVERNO FEDERAL

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.

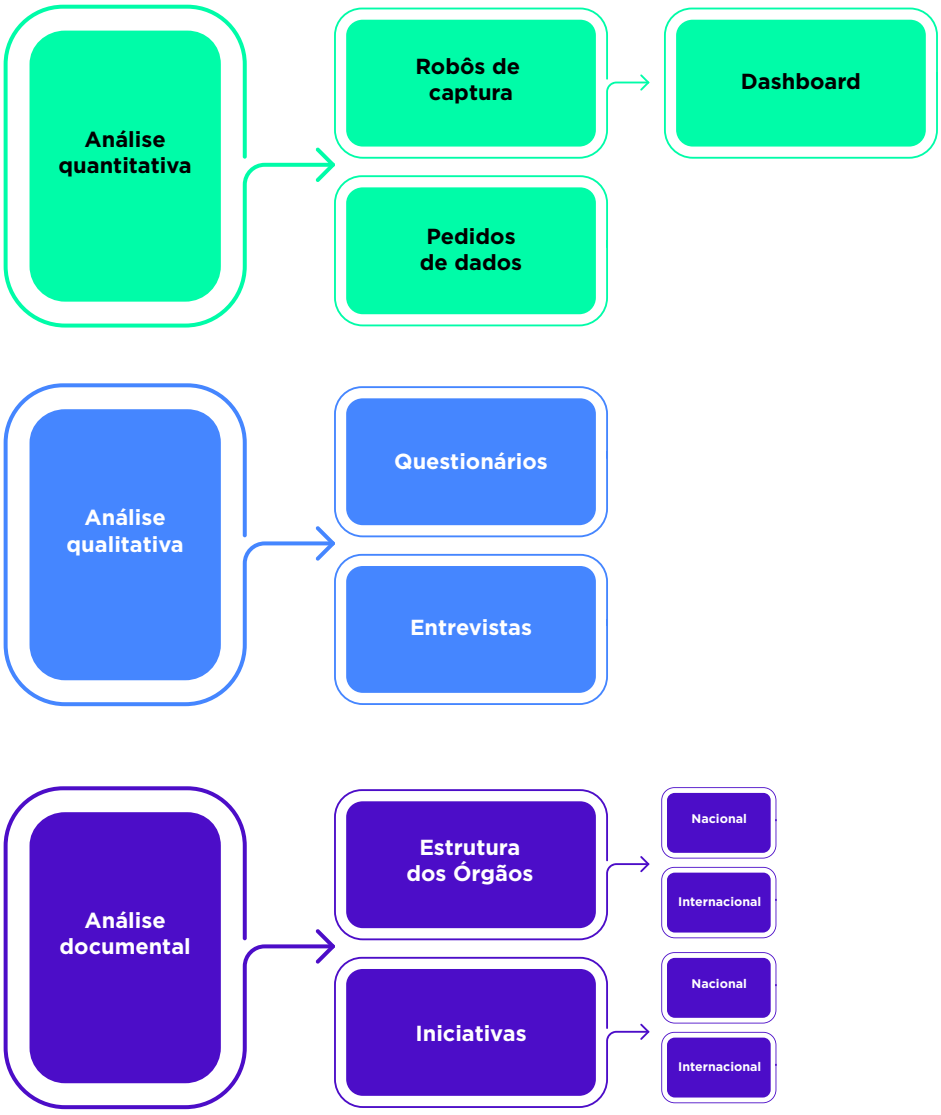
Na busca das causas desse fenômeno, analisou-se a estrutura orgânica dos órgãos de julgamento administrativo no âmbito federal, estadual e municipal, com o intuito de avaliar se a arquitetura institucional atualmente existente corresponderia às necessidades de uma justiça tributária efetiva, nos termos 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 intepretação 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	*O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso* Existe correlação entre a excessiva litigiosidade tributária no Brasil e a estrutura do Processo Tributário (fluxos, etapas, instrumentos e trâmites processuais, etc.), associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal e ao nosso modelo de federalismo fiscal, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual.
2	*Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária* A diversidade e a complexidade da legislação processual fiscal brasileira contribuem para o incremento da litigiosidade tributária.
3	*Incentivos à Litigiosidade Tributária* Existe correlação entre o aumento do contencioso fiscal brasileiro e determinados incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do processo tributário nacional.
4	*Especialização dos Julgadores Tributários* A especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.
5	*Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários* A utilização de meios alternativos para a solução de conflitos é capaz de contribuir para a redução do estoque e para a celeridade processual no contencioso tributário brasileiro.

#	Título e descrição
6	*Medidas Preventivas do Litígio Tributário* Contribui para a diminuição da litigiosidade tributária, a adoção de medidas que promovam maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte.
7	*Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária* O tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores administrativos e judiciais, causa impactos negativos ao orçamento público, ao patrimônio do contribuinte e ao ambiente de negócios do país.
8	*Compensação Tributária* 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 Sistematização[4]

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 Contenciosos 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 enfretamento 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

julgadores 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 julgadores 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, consequentemente, congestionam os órgãos julgadores e reduzem a velocidade das decisões proferidas.

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.

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 2020[5] 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.[6] 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.

5. 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".

6. 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.[7] 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, 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

7. 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.

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 respondentes[8] 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.[9] 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 horizontal (isto é, entre entes de mesma estatura federativa), quanto verticalmente (isto é, entre entes de esferas distintas).[10]

---

8. Proporção de respostas agregadas.
9. UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária**: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária. São Paulo: Juruá, 2017.
10. BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane. **Tributação na nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

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.

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.[11]

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.[12]

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.

---

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

Cumpre, 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 Judicial[13] 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.

Todavia, tal evidência não tem o condão de indicar potencial mudança de paradigma no âmbito do PAF, ao menos no atual estado da arte. Isso porque, de acordo com a própria Súmula Vinculante 21, "é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo"[14].

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

13. 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.
14. A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF/1988, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF/1988, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. [ADI 1.976, rel. min. Joaquim Barbosa, P, j. 28-3-2007, DJE 18 de 18-5-2007.]

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.

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 nas 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 implantação gradual de meios alternativos para a solução de litígios tributários, conforme explicado na análise da Hipótese 5; v) 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; vi) 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 contenciosos fiscal; vii) 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 direcionado 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 administrava 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 delineia 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 consequente 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 caráter piloto deveriam ser cogitadas, em uma lógica de implantação gradual desse instituto, com a finalidade de conferir maior institucionalidade e segurança ao procedimento arbitral, antes da sua incorporação definitiva ao ordenamento jurídico pátrio.

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, consequente, 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 *Enhaced 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 FTA[30] 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 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, consequentemente, 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 potenciar 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 dificimente 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 Lititiosidade Tributária, envolvendo os três níveis de governo. Na hipótese de cada nível de governo ou ente federativo desejar instituir o seu prórpio 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 arrecadatório 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, consequentemente, 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) Os achados da pesquisa não conduziram à conclusão de que a gratuidade do processo administrativo tributário seja um fator de incentivo à litigiosidade tributária. Até porque o volume de processos do contencioso judicial (que possui custas e exige depósito na maioria dos casos) é bem maior do que o do contencioso administrativo (que é gratuito e não exige depósito). Ademais, a Súmula Vinculante 21, considera inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo"[34].

Portanto, caso se cogite da criação de uma Lei de Custas Processuais que se aplique à esfera administrativa, recomenda-se que a análise desse tema seja aprofundada, antes de se tomar qualquer iniciativa de natureza legislativa a respeito do tema.

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.

34. A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF/1988, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF/1988, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. [ADI 1.976, rel. min. Joaquim Barbosa, P, j. 28-3-2007, DJE 18 de 18-5-2007.]

BID

Receita Federal

MINISTÉRIO DA ECONOMIA

PÁTRIA AMADA BRASIL GOVERNO FEDERAL

DOC 6 – Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo

DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

MINISTÉRIO DA ECONOMIA

BID

Receita Federal

abj associação brasileira de jurimetria

SÃO PAULO

29 de abril de 2022

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA (ABJ)

Relatório Final de Pesquisa

DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

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

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

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

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

SÃO PAULO

29 de abril de 2022

Equipe Básica de Pesquisa

Marcelo Guedes Nunes (coordenação)

André Assumpção

Dayana Uhdre

Gisele Bossa

Julio Trecenti

Equipe de Apoio

Fernanda Tillmann

Igor Pretel

João Torquato

Katerine Witkoski

Renata Hirota

Ricardo Feliz

Vivian Carreiro

Financiamento

Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)

(página intencionalmente deixada em branco)

LISTA DE FIGURAS

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

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

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

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

LISTA DE QUADROS

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

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

LISTA DE TABELAS

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

LISTA DE ABREVIATURAS

ABJ – Associação Brasileira de Jurimetria

ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais

ACA – Acordo de Cumprimento Anual

ADF – Automatic Document Feeder

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AEAT – Administração Tributária de Espanha

APA's – Advance Pricing Agreements

ATO – Australian Taxation Office

APA – Bilateral Advance Pricing Agreeements

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

BRR – Business Risk Review

CAAD – Comissão para Avaliação de Atividade Docente

CACEPE – Cadastro de Contribuintes do Estado de Pernambuco

CADINE – Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CBPT – Código de Boas Práticas Tributárias

CC –Conselho dos Contribuintes

CCM – Customer Compliance Managers

CD – Conselho Deontológico

CFF – Código Tributário Federal Mexicano

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributária

CMT – Conselho Municipal de Tributos

CNAE – Classificação de atividades econômicas

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPF – Cadastro de Pessoa Física

Confia – Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal

CRF – Conselho de Recursos Fiscais

CRT – Conselho de Recursos Tributários

CS – Conselho Superior

CSRF – Contribuições Sociais Retidas na Fonte

CTN – Código Tributário Nacional

DOE – Diário Oficial do Estado

DTJs – Delegacias Tributárias de Julgamento

EFD – Escrituração Fiscal Digital

FTA – Fórum de Administração Tributária

FMI – Fundo Monetário Internacional

GIA – Guia Nacional de Informação

GRC – Compliance Risk Management

HMRC – Her Majesty's Revenue and Customs

HTML – HyperText Markup Language

IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPTU – Imposto e Terriorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRPF – Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

IRS –Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

ISS – Imposto Sobre Serviços

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

JATTE – Julgadores Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual

JRF – Junta de Recursos Fiscais

JSON – JavaScript Object Notation

KTE – Key Taxpayer Engagement

LAI – Lei de Acesso à Informação (12.527/2011)

LGPD – Lei Geral de Proteção de Dados (13.709/2018)

LSS – Litigation and Settlement Strategy

MAP – Mutual Agreement Procedure

MD-GFIS – Metodologia para Avaliação da Maturidade e Desempenho da Gestão Fiscal

NLP – Natural Language Processing

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PDCF – Profit Diversion Compliance Facility

PDF – Portable Document Format

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PGM – Procuradoria Geral do Município

PIB – Produto Interno Bruto

PL – Projeto de Lei

PMEs – Pequenas e Médias Empresas

PSS – Plano de Seguridade do Servidor Público

RFB – Receita Federal do Brasil

RTP – Reportable Tax Position

SAT – Serviço de Administração Tributária

Sefaz-CE – Secretaria de Estado da Fazenda – Ceará

Sefaz-MT – Secretaria de Estado da Fazenda – Mato Grosso

SEF-MG – Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

SEF-PA – Serviço de Estrangeiros e Fronteiras – Pará

Selo – Imposto do Selo

SMF – Secretaria Municipal de Finanças

SUREC – Subsecretaria de Recursos Constitucionais

TADAT – Tax Administration Diagnostic Assesssment Tool

TARF – Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais

TART – Tribunal Administrativo de Recursos Tributário

TATE – Tribunal Administrativo Tributário Estadual (Pernambuco)

TIT – Tribunal de Impostos e Taxas

TPRS – Taxable Payments Annual Report

UFESPs – Unidade Fiscal do Estado de São Paulo

APRESENTAÇÃO

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

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

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

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 19

2. OBJETIVO 20

3. JUSTIFICATIVA 22

4. HIPÓTESES E PERGUNTAS NORTEADORAS 23

5. METODOLOGIA 27

5.1. Coleta de Dados 29

5.1.1. Extração Automática (Raspagem de Dados) 29

5.1.2. Lei de Acesso à Informação 33

5.1.3. Questionários Eletrônicos e Entrevistas Individuais 33

5.1.4. Pesquisa Documental (Normativa) 34

5.2. Estruturação dos Dados 35

5.2.1. Dados Processuais Coletados 35

5.2.2. Dados Coletados via Questionário On-line ou Entrevista 37

5.2.3. Unidades Amostrais e Agregações 37

5.3. Análise 38

5.3.1. Expressões Regulares 38

5.3.2. Tabulações Cruzadas 38

5.3.3. Limitações Gerais 39

6. ANÁLISE DAS HIPÓTESES CONSOLIDADAS 40

6.1. Hipótese 1: O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso 40

6.1.1. Principais evidências, achados e dados brutos 40

6.1.2. Análise jurídica 51

6.2. Hipótese 2: Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária 63

6.2.1. Principais evidências, achados e dados brutos 63

6.2.2. Análise jurídica 72

6.3. Hipótese 3: Incentivos à Litigiosidade Tributária 90

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

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

1. INTRODUÇÃO

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

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

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

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

2. OBJETIVO

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

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

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

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

Quadro 2.1 – Órgãos pesquisados.

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

Fonte: Elaboração própria.

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

(i) A análise do número de instâncias administrativas percorridas pelo processo tributário até o seu deslinde final, buscando evidenciar superposições e trâmites desnecessários, em prol de uma melhor racionalização da arquitetura processual e institucional do contencioso tributário.

(ii) O relacionamento institucional entre o contencioso administrativo e o judicial em matéria tributária, procurando identificar o grau de articulação e complementaridade existente entre essas instâncias julgadoras.

(iii) A verificação do impacto das decisões proferidas: a) na arrecadação tributária, sobretudo quando favoráveis à Fazenda Pública; b) na atuação da administração tributária, tanto na sua relação de prática interna, como também, na sua relação com os contribuintes; c) na modificação e/ou aperfeiçoamento do sistema tributário vigente (legal e normativo).

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

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

3. JUSTIFICATIVA

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

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

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

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

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

4. HIPÓTESES E PERGUNTAS NORTEADORAS

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

Quadro 4.1 – Lista de hipóteses de pesquisa.

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

Fonte: Elaboração própria.

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

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

Quadro 4.2 – Perguntas de pesquisa respondidas.

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

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

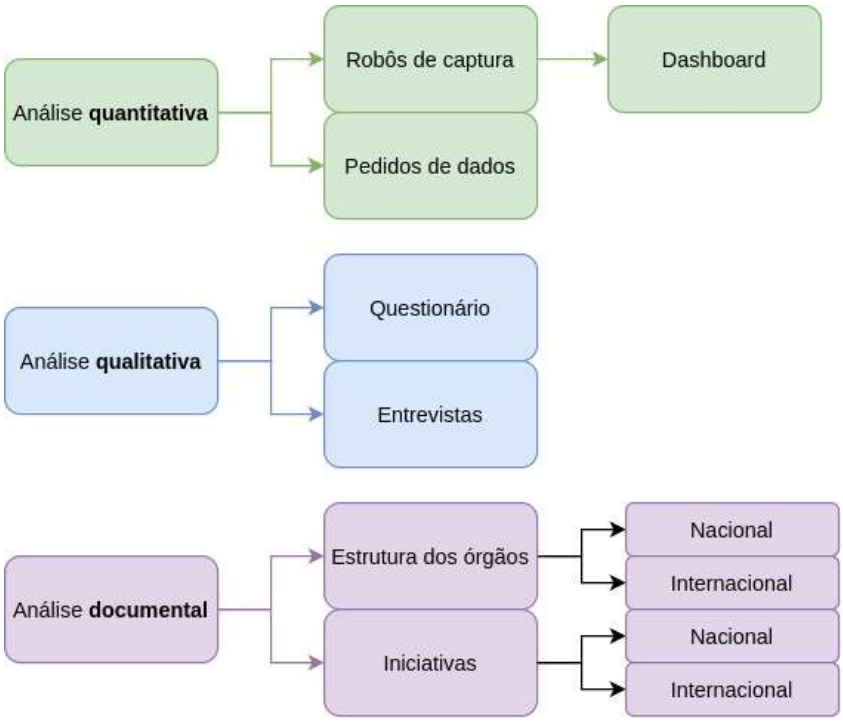
A lista de perguntas planejadas e executadas está disponível neste link, que contém o quadro lógico da pesquisa utilizado para orientar a criação dos instrumentos de pesquisa.[3] Os gráficos de análise por órgão pesquisado estão disponíveis nos *dashboards* de pesquisa conforme detalhado no Apêndice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

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

5. METODOLOGIA

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

Figura 5.1 – Desenho geral da pesquisa.



Fonte: Elaboração própria.

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

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

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

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

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

5.1. Coleta de Dados

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

Quadro 5.1 – Órgãos de julgamento pesquisados.

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

Fonte: Elaboração própria.

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

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

5.1.1. Extração Automática (Raspagem de Dados)

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

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

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

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

Quadro 5.2 – Status da captura dos dados.

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

Fonte: Elaboração própria.

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

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

Quadro 5.3 – Dicionário de dados considerado na captura.

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

Fonte: Elaboração própria.

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

Quadro 5.4 – Variáveis extraídas em cada banco de dados.

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

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

Fonte: Elaboração própria.

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

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

Fonte: Elaboração própria.

5.1.2. Lei de Acesso à Informação

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

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

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

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

Fonte: Elaboração própria.

5.1.3. Questionários Eletrônicos e Entrevistas Individuais

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

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

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

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

5.1.4. Pesquisa Documental (Normativa)

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

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

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

5.2. Estruturação dos Dados

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

5.2.1. Dados Processuais Coletados

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.2.2. Dados Coletados via Questionário On-line ou Entrevista

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

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

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

5.2.3. Unidades Amostrais e Agregações

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

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

5.3. Análise

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

5.3.1. Expressões Regulares

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

5.3.2. Tabulações Cruzadas

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

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

5.3.3. Limitações Gerais

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

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

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

6. ANÁLISE DAS HIPÓTESES CONSOLIDADAS

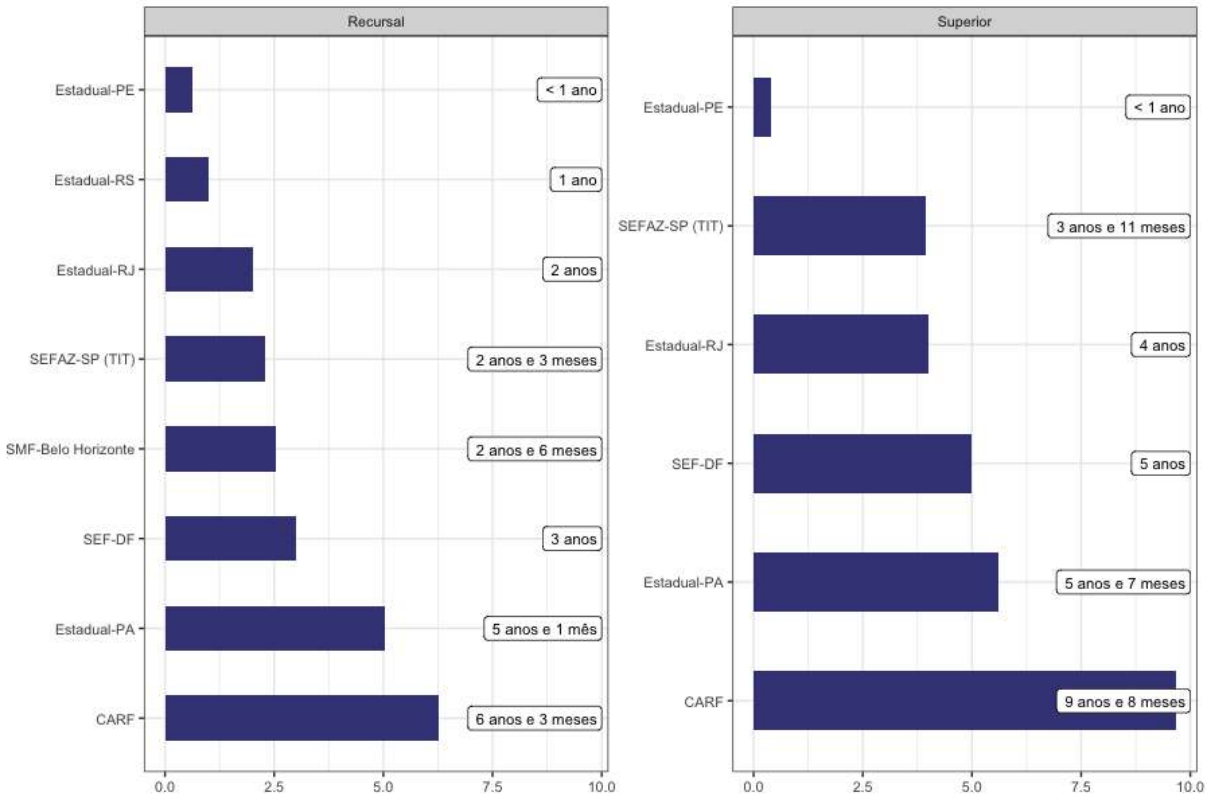
6.1. Hipótese 1: O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso

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

6.1.1. Principais evidências, achados e dados brutos

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

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



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

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

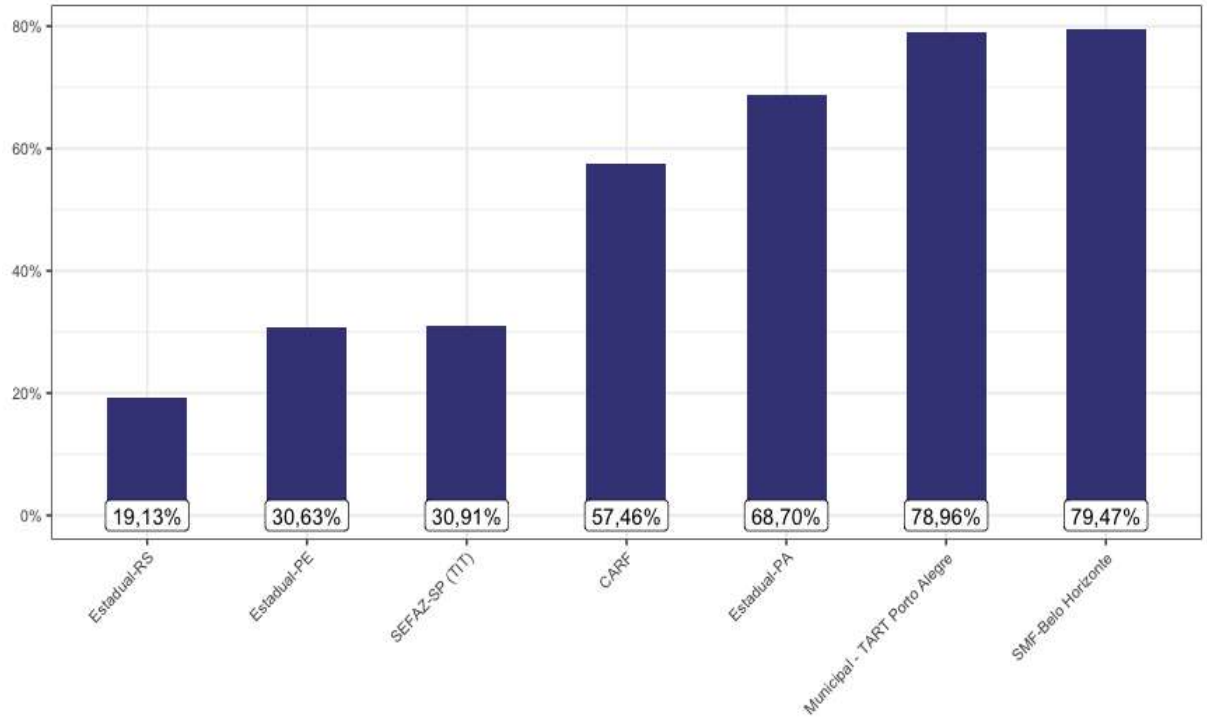
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.[9]

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

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

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

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



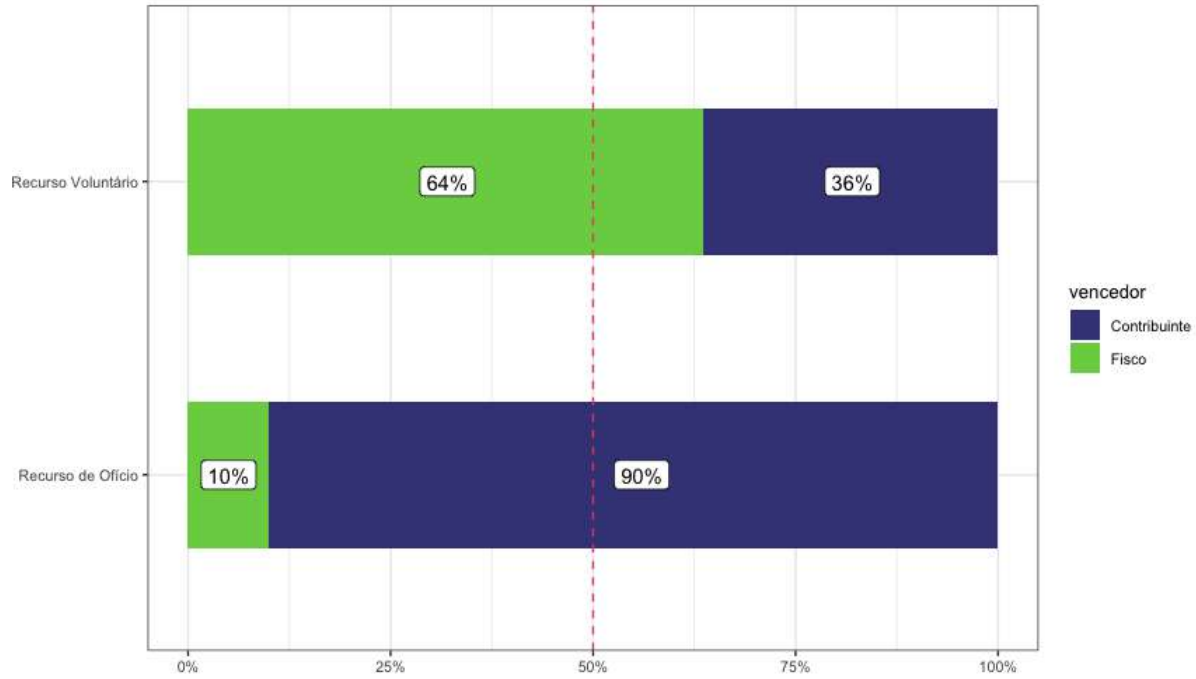
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

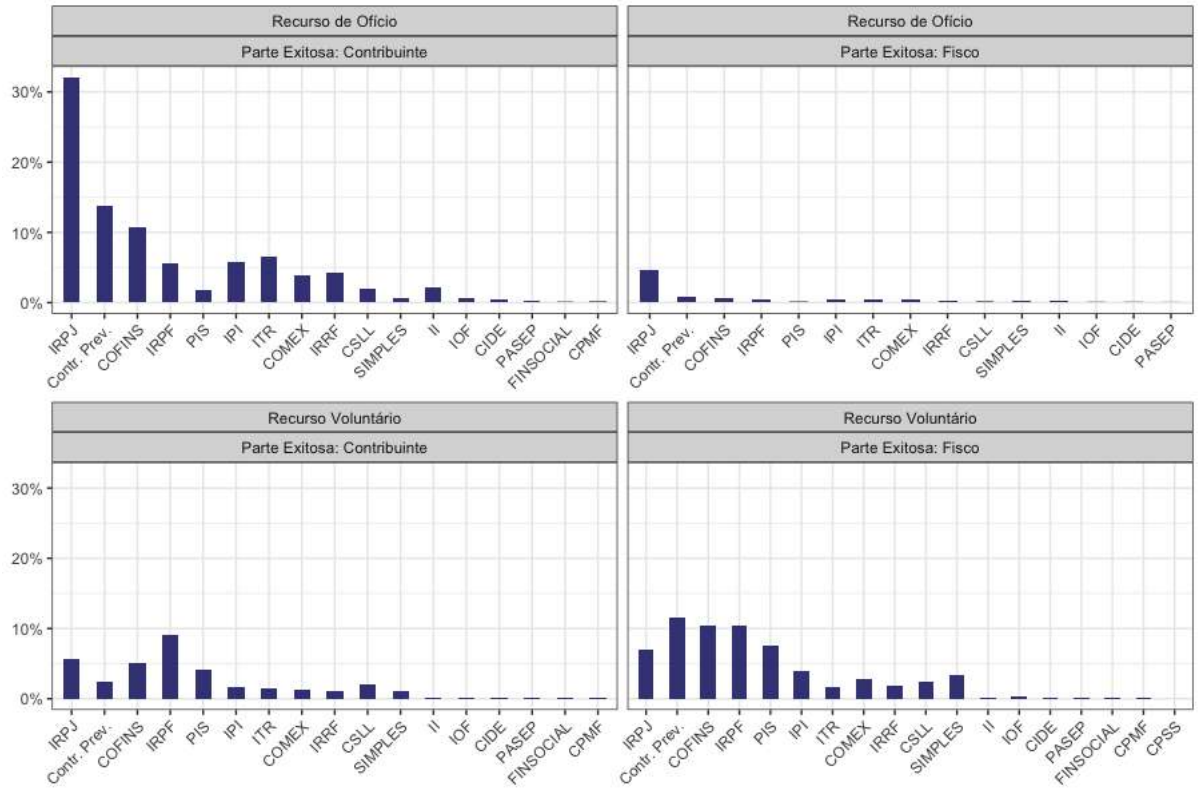


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

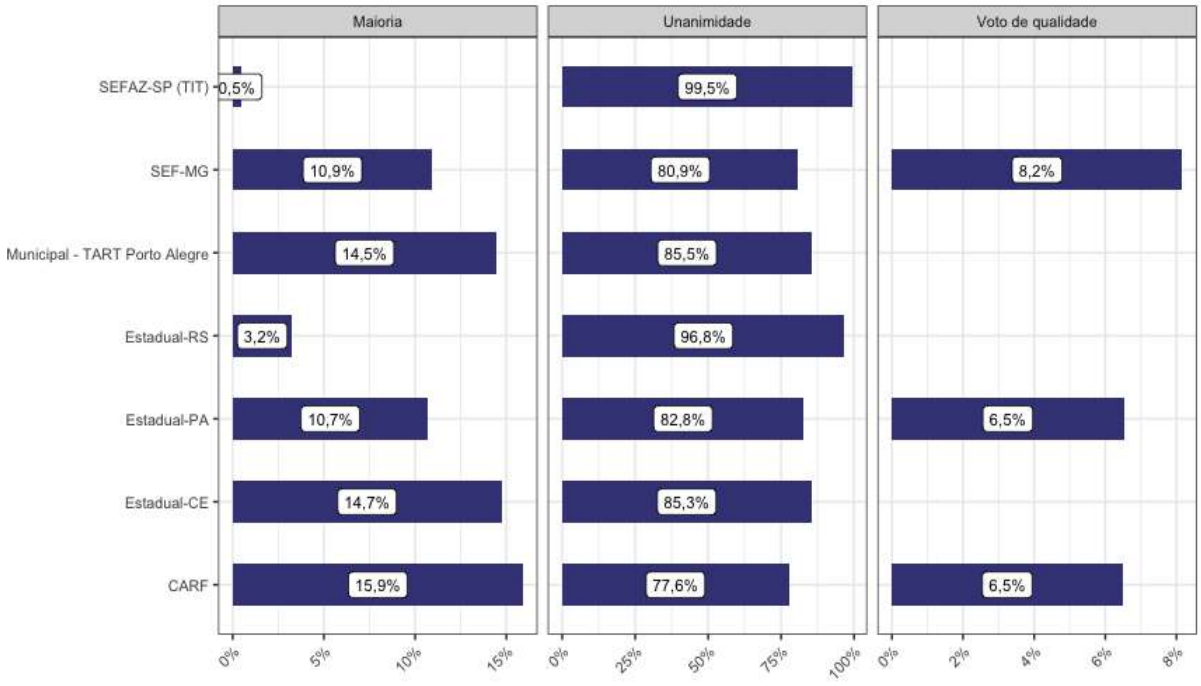


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

Fonte: Unafisco / CARF.

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

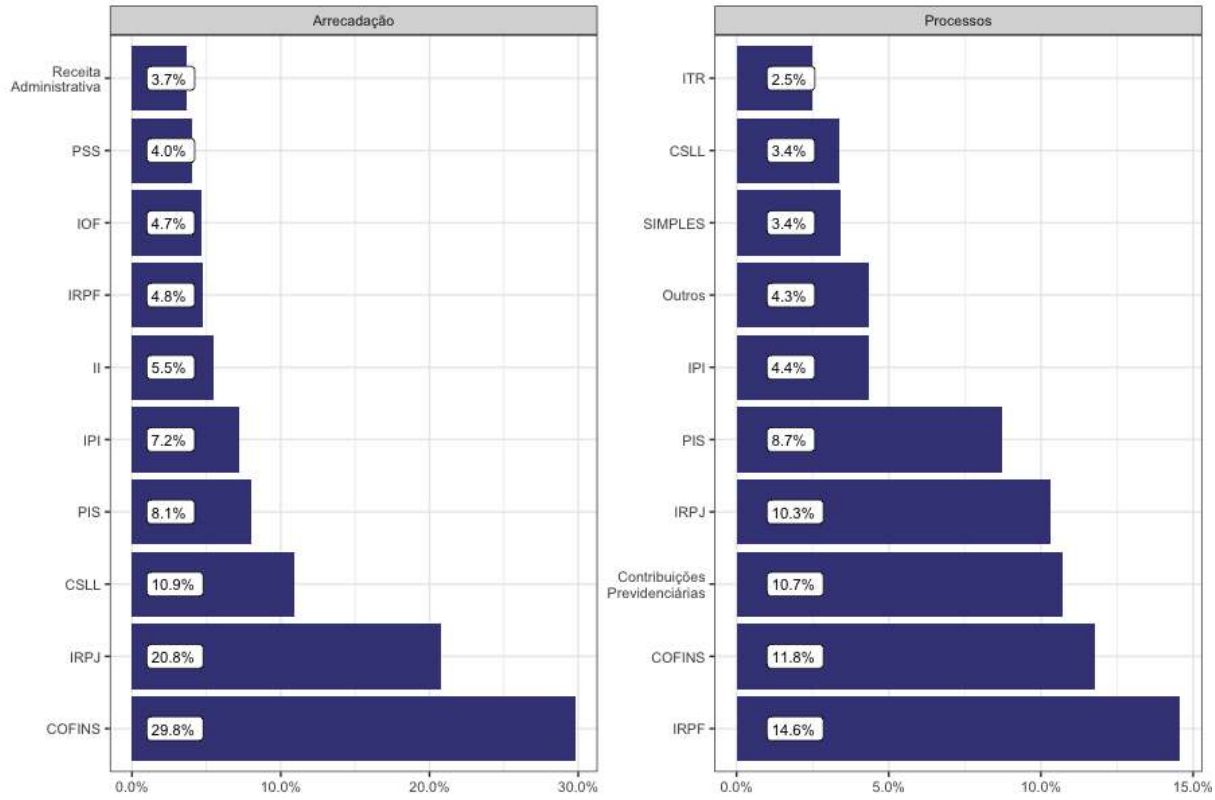
[12] Fonte: Pedido de dados da Unafisco para o CARF n. 15169.100124/2020-09. Disponível aqui.

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

[14] Ibid.

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

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



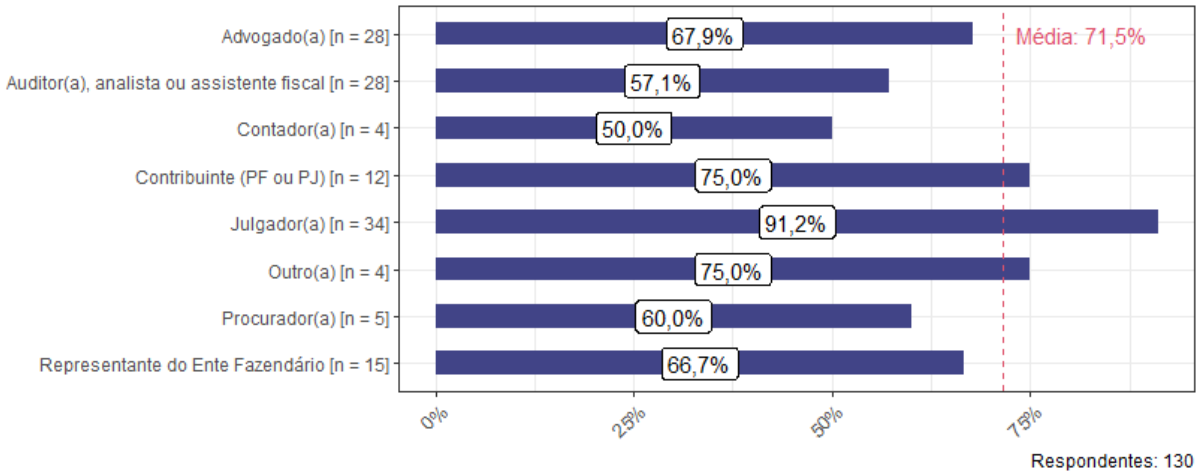
Fonte: Receita Federal[15] e Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

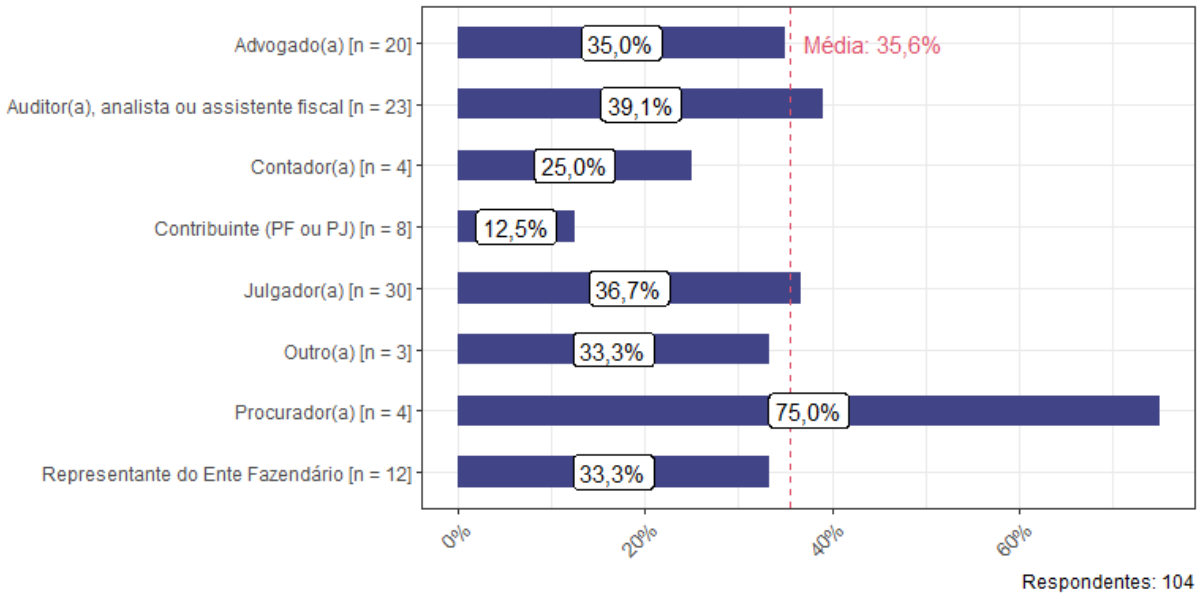


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

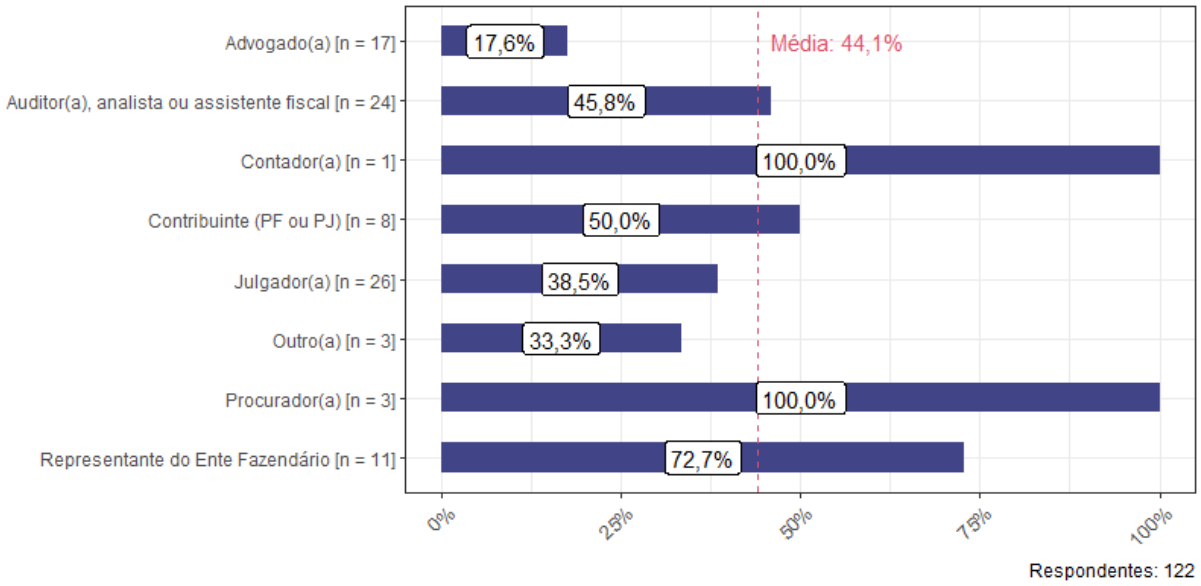


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

6.1.2. Análise jurídica

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

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

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

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

> *É cabível a instauração do incidente de resolução de demandas repetitivas quando houver, simultaneamente:*
> *I – efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito;*
> *II – risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.*

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

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

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

> *I – pelo juiz ou relator, por ofício;*
> *II – pelas partes, por petição;*
> *III – pelo Ministério Público ou pela Defensoria Pública, por petição.*
> *Parágrafo único. O ofício ou a petição será instruído com os documentos necessários à demonstração do preenchimento dos pressupostos para a instauração do incidente.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

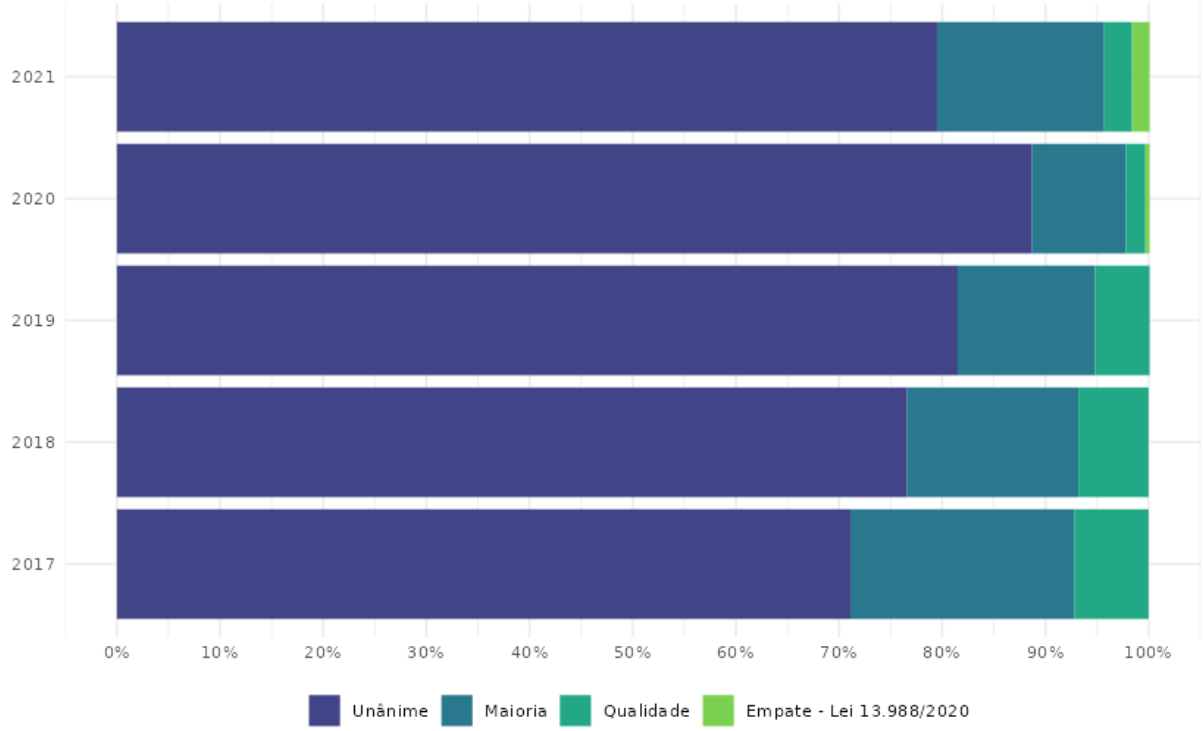
Nota-se que, utilizando dados abertos do CARF de 2017 a 2019, e os cruzando com dados fornecidos em resposta ao pedido de dados feito pela Unafisco,[17] calculou-se uma média de 17,5% do volume financeiro julgado pelo CARF que foi decidido por voto de qualidade, o que demonstra ser parcela relevante, mas que não justifica tamanha polarização entre contribuintes e o Fisco federal. Da mesma forma, ainda que não esteja disponível o volume financeiro julgado pelo CARF que foi decidido pelo critério de desempate favorável ao contribuinte (Lei n. 13.988/2020),[18] o percentual comparativo de julgamentos pelas referidas modalidades - voto de qualidade *vs* critério de desempate favorável ao contribuinte - "capturado" nos dados abertos do CARF até agosto de 2021[19] é bem próximo, como se observa na Figura 6.10.

[17] Dados constantes do relatório do Insper, de 11 de maio de 2020. INSPER. **Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF**. São Paulo, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/05/Analise_recorrencia_votos_qualidade_Carf_11052020.pdf. Acesso em: 01 fev. 2022.

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

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

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



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

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

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

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

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

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

E) Dos respondentes, 71% concordam[20] que o federalismo fiscal contribui para insegurança jurídica em matéria tributária no Brasil.

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

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

[20] Proporção de respostas agregadas.
[21] UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária**: incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária. São Paulo: Juruá, 2017.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

Fonte: Pesquisa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

MG	CC/CE	3	4	12	art. 6º, Decreto n. 44.906/2008; arts. 185 e 190, Lei n. 6.763/75
PE	TATE	3	3	10***	arts. 6º, 7º, 9º, parágrafo único e 13, Lei n. 15.683/2015
SP	TIT	12-20**	4	48	Portaria CAT 69 de 2019; art. 59, Lei n. 13.457/2009
CE	CRT	4-5*	6	24-30*	arts. 10, 11 e 12 e 18, Lei n. 15.614/2014
RJ	CC	4	4	16	art. 7º, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	TARF	2	6	14	art. 6º, Decreto n. 33.268/11
PA	TARF	2-4*	4	12-24*	art. 7º, Decreto n. 3.578/1999
RS	TARF	2	4	8	art. 97, Lei n. 6.537/1973
Belém	CRF	1	8	8	art. 231, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	CRT	3	12	36	art.15, Decreto n. 16.197/2016
Fortaleza	CRT	2	4	8	art. 13, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	TART	2	7	14	art. 10, III e art. 15, Regimento Interno TART
Recife	CRT	1	4	4	art. 9º, Lei n. 18.276/2016
São Paulo	CMT	2-6*	6	12-36*	arts. 3º e 4º, Portaria SF n. 213/2021
Rio de Janeiro	CC	1	8	8	arts. 2º e 6º, Resolução SMF n. 2.694/2011

Notas:
*** O número de câmaras (ou turmas de julgamento dentro da câmara) é variável, mas pode ser definido dentro de um intervalo, ou para fins extraordinários.**

**** O art. 59 da Lei n. 13.457/2009 autoriza a instalação de até 20 Câmaras, conforme a necessidade para cada biênio.**

***** Apesar de haver três câmaras, com três julgadores cada, há ainda o Presidente do tribunal.**

Fonte: Pesquisa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ e IBGE.

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

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

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

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

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

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

6.2.1. Principais evidências, achados e dados brutos

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

Quadro 6.7 – Comparação dos recursos de ofício.

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

Recife	Não****	-	-
São Paulo	Sim	-	art. 64, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	Sim	R$ 250.000,00	art. 99, §1º, "5", Decreto n. 14.602/1996

Notas:
* Existe, em MG, um tipo de recurso de ofício, que pode acontecer em face de decisões contrárias à Fazenda Pública por voto de qualidade. Neste caso, cabe o recurso de revisão interposto de ofício pela própria Câmara de Julgamento, em se tratando de decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública estadual (art. 172, §2º, Lei n. 6.763/1975). Entretanto, foi considerado que não há recurso de ofício em MG, pois esse recurso de ofício não segue o padrão dos demais, ele se refere a uma outra forma de recurso que também pode ser interposta de ofício.

** O valor baixo se justifica pelo fato de que a Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro entendeu que os valores poderiam conter erros de fato, devido a inexatidões materiais resultantes de lapso manifesto e a erros de cálculo.

*** Definido por ato da Secretaria de Finanças ou R$ 10.000,00, enquanto esse ato não for emitido.

**** Dizer que "não" há previsão legal não significa que não exista recurso de ofício nestas localidades, significa apenas que na legislação de Processo Administrativo Tributário daquele ente federativo não há nenhuma disposição normativa a esse respeito. É possível que, na ausência de previsão normativa, aplique-se o disposto no Decreto n. 70.235/1972, ou que exista ato normativo específico sobre a matéria, fora da legislação que rege o Processo Administrativo Tributário. O importante é saber que a ausência de previsão legal não implica a inexistência de recurso de ofício.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

Tabela 6.5 – Indicadores de convergência normativa.

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

6.2.2. Análise jurídica

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

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

---

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

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

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

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

[26] Conforme art. 5º, XXXIV e LV da Constituição Federal.
[27] Vide CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais. Acesso em: 06. jan. 2022.
[28] Como conceito doutrinário, relacionado ao sentido amplo da expressão processo administrativo tributário, pode-se mencionar o seguinte: "Tomada em sentido amplo, a expressão 'processo administrativo tributário' designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, de uma situação jurídica pertinente à relação tributária, vale dizer, à relação jurídica em que existe o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável tributário, como sujeito passivo dessa relação. (…)" MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015. p.409.

consequências desse status resultante - pois assim foi recepcionado[29] pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB). Desse modo, as alterações do Decreto n. 70.235, de 1972, devem ser efetivadas por meio de lei aprovada pelo Congresso Nacional.

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

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

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

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

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

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

[31] Conforme art. 24, XI da Constituição Federal.

É de se pontuar que o objetivo desses elementos é permitir a adequada identificação da infração alegadamente cometida e oportunizar o exercício do contraditório e ampla defesa[32] por parte do administrado/autuado. Foi aferida uma **convergência de 66,7% relativamente à previsão dos elementos básicos do auto de infração** (Tabela 6.5). Ou seja, dez legislações estabelecem os mesmos elementos básicos (nível estadual: MG, PE, SP, DF e RS; nível municipal: Belém, Porto Alegre e São Paulo); cinco têm mais elementos básicos (nível estadual: CE,[33] RJ,[34] PA;[35] nível municipal: Recife[36] e Rio de Janeiro[37]); e apenas as legislações municipais sobre processo administrativo de Belo Horizonte[38] e Fortaleza[39] determinam menos elementos básicos do auto de infração.

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De se mencionar ainda, ser possível notar casos[40] em que não há, nas legislações locais, qualquer disposição a respeito das hipóteses de nulidade. Contudo, mesmo diante da ausência de expressa previsão normativa, é aqui também possível invocarem-se os preceitos constantes da legislação federal, de caráter subsidiário, para além dos ditames constitucionais[41] e do quanto disposto no CTN.[42]

[40] Vide o caso do município de Porto Alegre (Quadro 6.6).
[41] Vide nota de rodapé n. 16.
[42] Art. 142, 149, 173, II do CTN, por exemplo.

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

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

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

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

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

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

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

[43] No TIT/SP, a Lei n. 10.177, de 30/12/1998 regula o processo administrativo no âmbito da administração pública estadual, que não tenha disciplina específica, e também se aplica subsidiariamente aos atos e procedimentos com disciplina legal específica.
[44] Conforme arts. 79 a 81 do Código de Processo Brasileiro.

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

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

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

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

Quadro 6.9 – Comparação dos prazos processuais.

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

Quadro 6.10 – Comparação do voto de qualidade.

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

Órgão	Nome do órgão	Julgador	Nomeação	Representação	Referência normativa

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

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

Notas:
* Os JATTEs são concursados.

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

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

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

S/D: Sem documento.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

Notas:
- Em Recife, não há previsão de recurso especial, portanto, não faz sentido mencionar o voto de qualidade para recurso especial.
- O recurso especial no município do Rio de Janeiro é julgado apenas pelo Secretário da Fazenda, não necessitando de voto de qualidade.
- S/D: Sem documento. N/A: Não se aplica.
* Os JATTEs são concursados.
** O regimento interno não especifica, mas os presidentes mais recentes são representantes do Fisco.

*** O presidente do CC do Rio de Janeiro pode ser representante do Fisco ou do contribuinte (a presidente atual é dos contribuintes).
**** A legislação diz que o Presidente será Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, de reconhecida competência e idoneidade.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

6.3. Hipótese 3: Incentivos à Litigiosidade Tributária

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

6.3.1. Principais evidências, achados e dados brutos

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

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

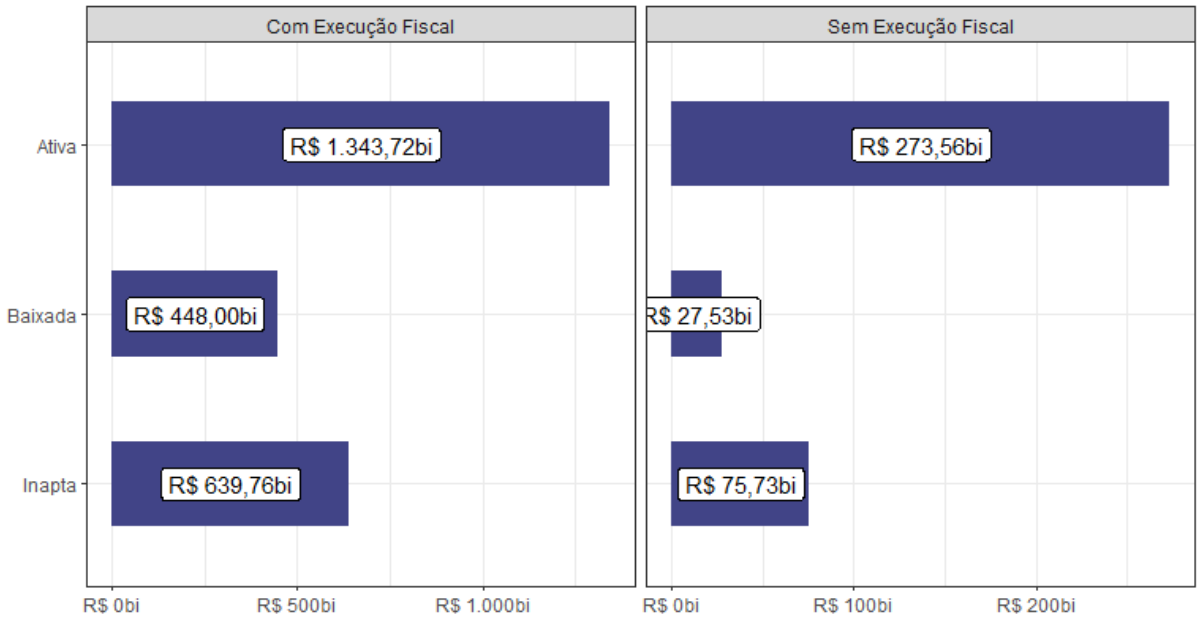
Característica	**Métrica de comparação**
Situação da Empresa	Valor da dívida por Situação
Porte da Empresa	Valor da dívida por Porte
Regime Simples Nacional	Valor da dívida por Adesão ao Simples
Natureza da Empresa	Valor da dívida por Natureza
Espécie Tributária em Litígio	Valor da dívida por Espécie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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

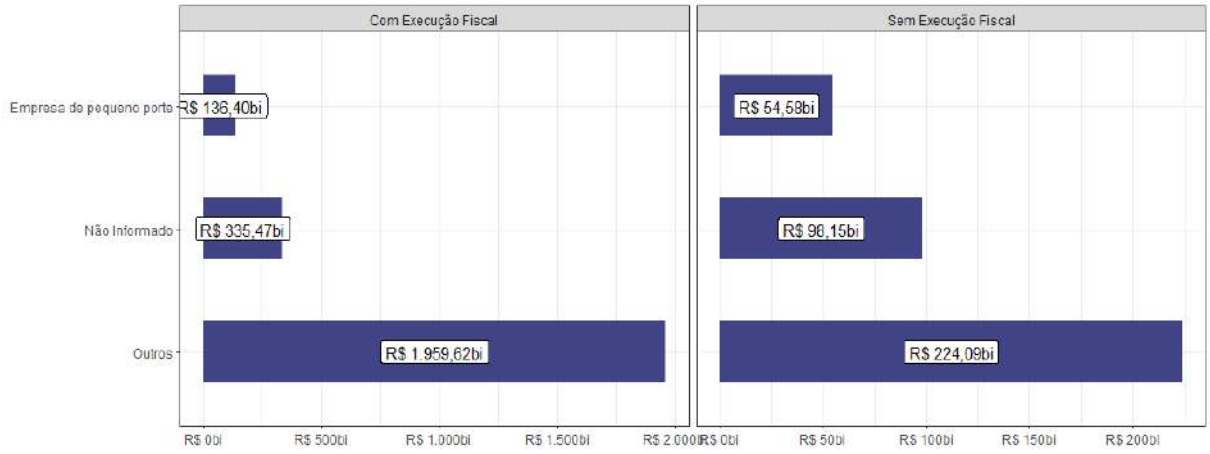
Ressalta-se que os processos que se encontram com execução fiscal distribuída, embora pressuponham uma pretensão resistida (a de pagar o tributo), nem sempre correspondem à impugnação material de créditos tributários oriundos de lançamento de ofício, por parte do sujeito passivo, os quais se enquadram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

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

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

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

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



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

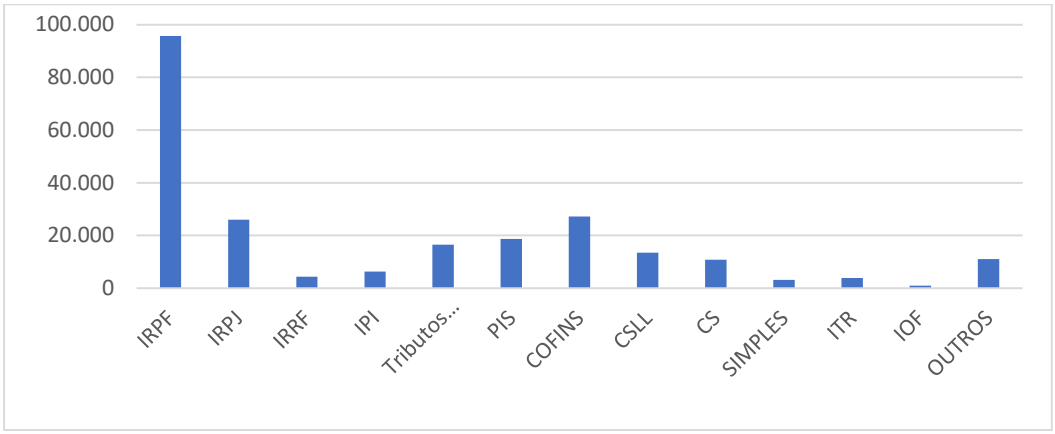
Tabela 6.6 – Quantidade e valor dos tributos em julgamento nas DRJs (01/01/2021).

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

Fonte: RFB / SERPA (2021).[49]

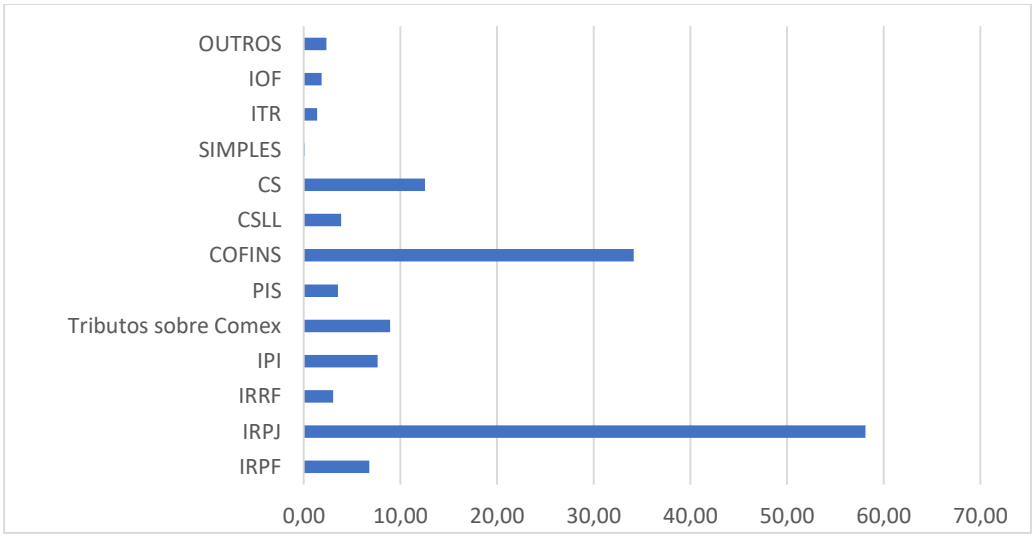
[49] SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise do contencioso tributário brasileiro**. Orientadora: Maria Eduarda Tannuri-Pianto. 2021. 91 p. Dissertação (Mestrado) - Mestrado em Economia do Setor Público, Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

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



Fonte: RFB / SERPA (2021).[50]

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



Fonte: RFB / SERPA (2021).[51]

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

[50] Ibid.
[51] Ibid.

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

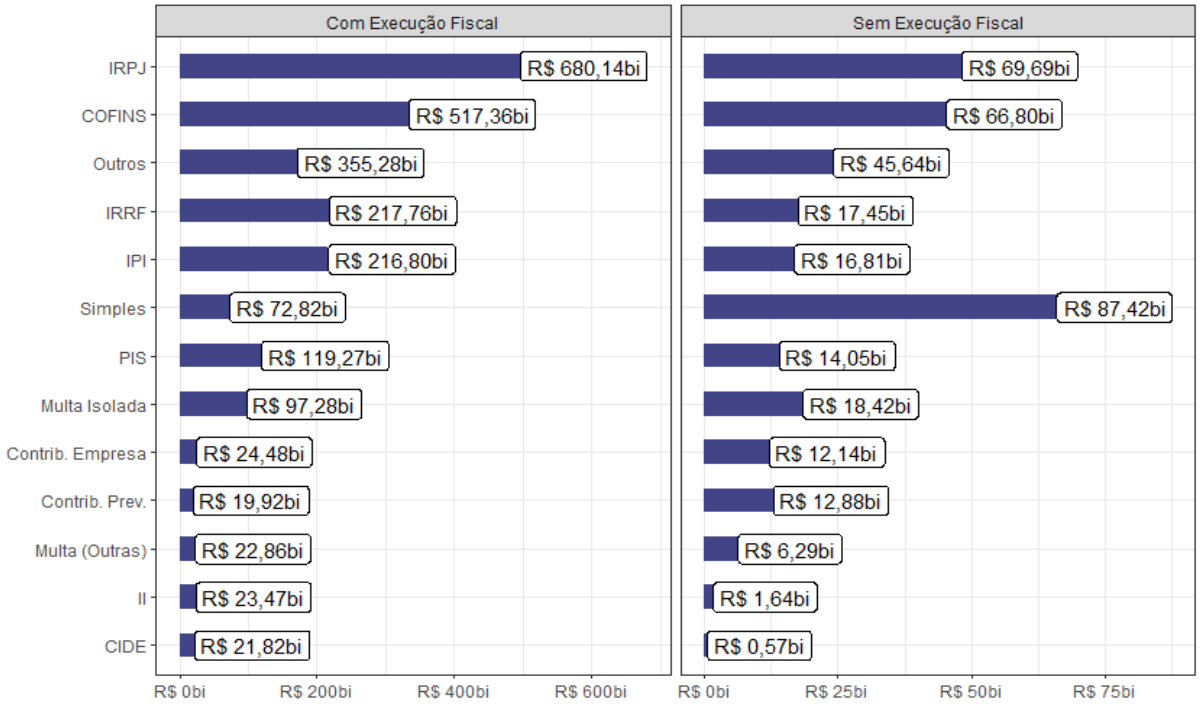
Figura 6.15 – Valor da dívida com e sem execução fiscal por natureza jurídica da empresa.

Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

6.3.2. Análise jurídica

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

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

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

A par destes aspectos, as evidências aqui apresentadas, demonstram que: i) ocorre a migração para a via judicial quando há tempo de vida útil da pessoa jurídica e condição financeira suficiente; e ii) o maior volume financeiro das dívidas sem execução fiscal - valores inscritos na Dívida Ativa da União (DAU) e que não, necessariamente, buscaram a via do contencioso tributário administrativo - é representado pelo Simples (64,85%), seguido do IRPJ (9,37%) e da COFINS (8,58%).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3) A não exigência de depósito ou garantia do crédito tributário, a ausência de custas processuais e a não obrigatoriedade de representação por meio de advogado, fazem do litígio administrativo, nos três níveis da federação, pouco oneroso quando comparado com o contencioso judicial. Revela-se interessante a evidência verificada no âmbito do Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial, no sentido de 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. Todavia, tal evidência não tem o condão de indicar potencial mudança de paradigma no âmbito do PAF, ao menos não no atual estado da arte. Isso porque, de acordo com a própria Súmula Vinculante 21, "é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo"[54]. E, ainda que referido enunciado não trate, especificamente, de potenciais custas, a defesa administrativa é instaurada a partir de ato discricionário do Poder Executivo.

   Nesse mesmo contexto de análise dos incentivos à litigiosidade tributária, cabe mencionar a evidência verificada no âmbito do Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial a qual demonstra que as ações judiciais antiexacionais de natureza não onerosa (ou menos onerosa) e de tramitação mais célere são aquelas que concentram a maior parte dos litígios no contencioso judicial tributário.[55]

4) Um outro fator de estímulo à litigiosidade tributária merece ser reconhecido nesta análise da Hipótese 3, o qual se baseia na seguinte constatação: a falta de transparência, confiança e cooperação nas relações entre o Fisco e os contribuintes cria um clima

[54] A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF/1988, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF/1988, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. [ADI 1.976, rel. min. Joaquim Barbosa, P, j. 28-3-2007, DJE 18 de 18-5-2007.]

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

naturalmente marcado pelo antagonismo e pelo estímulo à litigância. Esta reflexão encontra fundamento nos achados e comentários da Hipótese 6, a seguir referidos, que tratam do ambiente conflituoso, marcado pelo "*paradigma da desconfiança*", que caracteriza o relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes: Figura 6.30.

5) Embora a pesquisa não tenha levantado evidências empíricas a respeito desse tema, seria razoável imaginar que a expectativa de surgimento de decisão administrativa ou judicial de caráter vinculante contrária à tese que embasou o lançamento tributário, mormente com respeito às grandes teses controversas, constituiria fator de estímulo à litigiosidade tributária. Tanto é assim que, na análise do contencioso tributário judicial encontra-se registro no sentido de que "há aumento no número de ações ajuizadas quando há risco de modulação em uma decisão de inconstitucionalidade".[56]

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

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

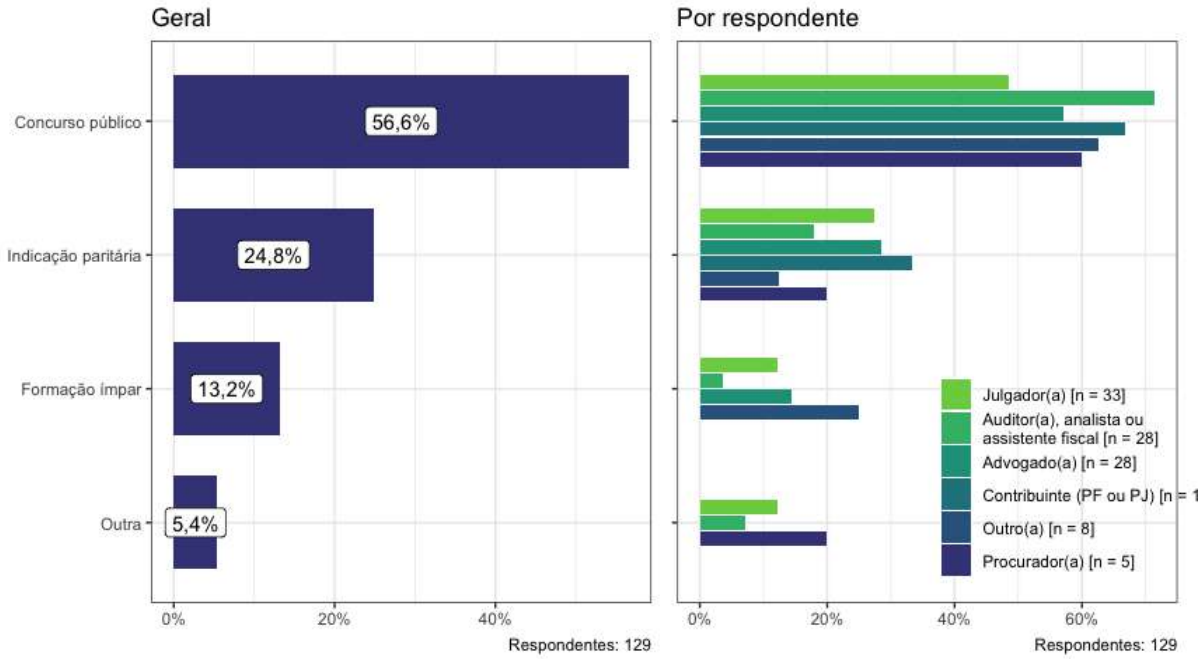
6.4. Hipótese 4: Especialização dos Julgadores Tributários

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

6.4.1. Principais evidências, achados e dados brutos

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

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

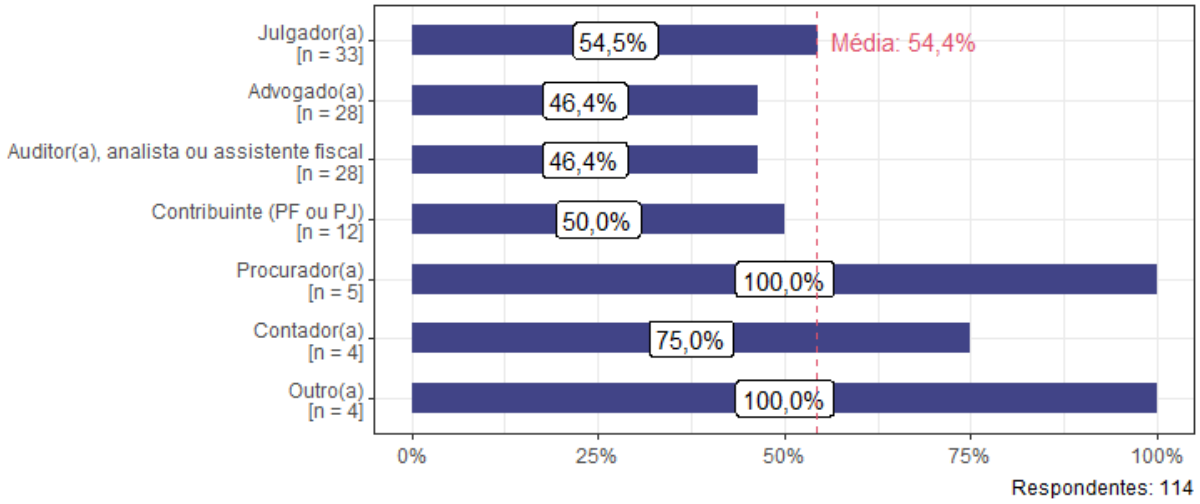


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

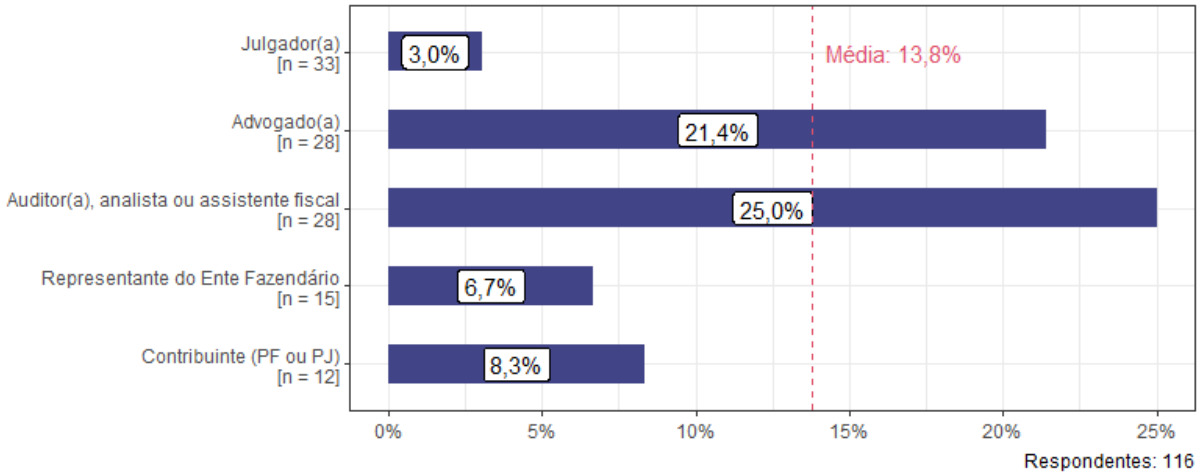


Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

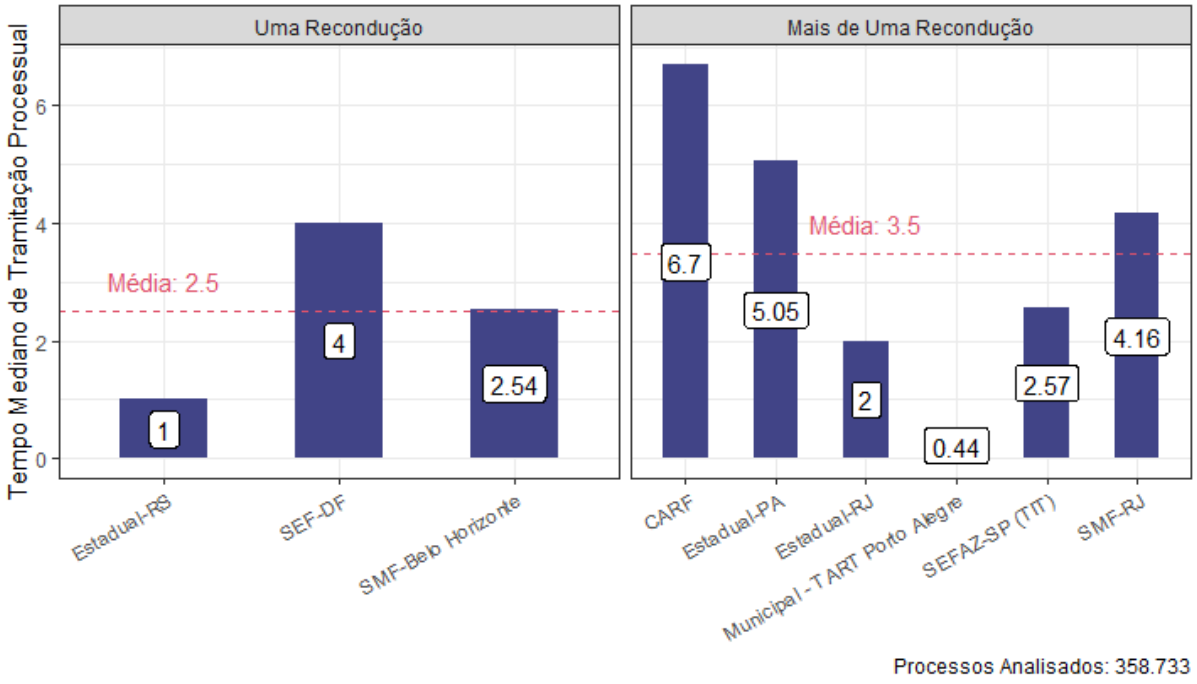


Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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



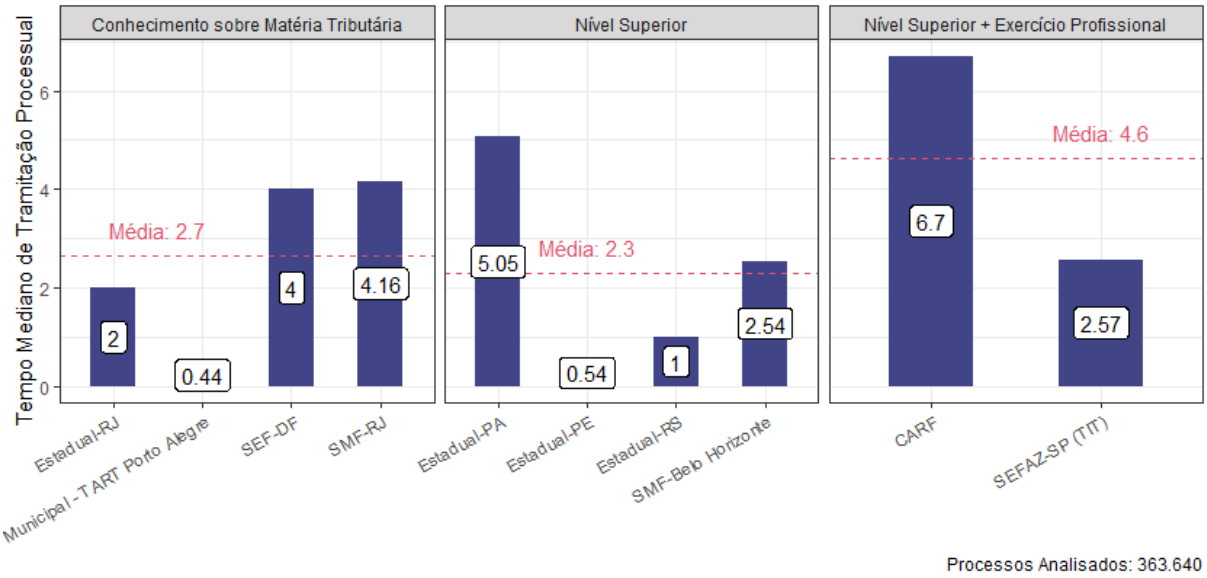
Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

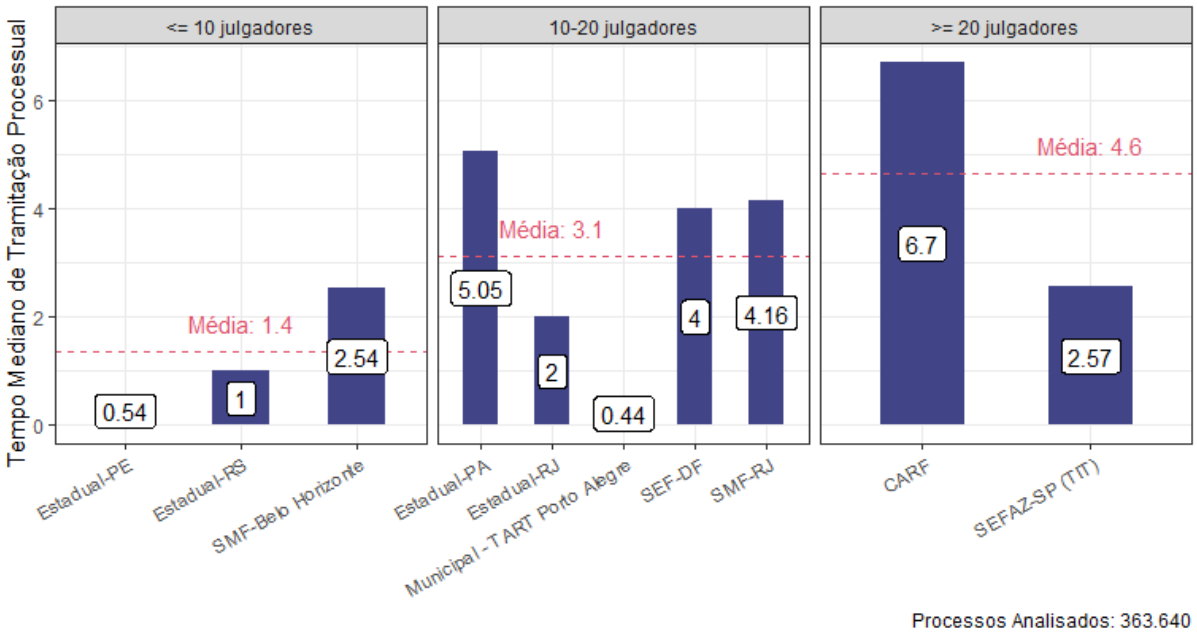


Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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



Fonte: Pesquisa Quantitativa e Normativa do Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

Esfera judicial (23 TJs e 4 TRFs)[57]				**Esfera administrativa (CARF)**		
Nível da decisão	**Com análise de mérito**	**Sem análise de mérito**		**Nível da decisão (por tipo de recurso)**	**Com conhecimento do recurso (equivalente à análise de mérito)**	**Sem conhecimento do recurso (equivalente à não-análise de mérito)**
Primeira Instância	73%	27%		-	-	-
Segunda Instância	52%	48%		Recurso Voluntário	92,3%	7,7%
				Recurso de Ofício	86,5%	13,5%

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

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

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

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

6.4.2. Análise jurídica

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ente	Nome do órgão	Fisco: forma de escolha dos julgadores	Fisco: quem escolhe os julgadores	Fisco: existe lista que antecede a escolha dos membros?	Contribuintes: existe lista que antecede a escolha dos membros?	Referência normativa
Fortaleza	CRT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Lista tríplice por vaga	Lista tríplice por vaga	arts. 9º e 10, Lei Complementar n. 305/2021
Porto Alegre	TART	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Lista tríplice por vaga	Os membros são indicados por um grupo de trabalho constituído para analisar currículos	art. 5º, §§18 e 19, Decreto n. 15.110/2006
Recife	CRT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há lista	Lista tríplice por vaga	art. 3º, II e III; 5º, Lei n. 18.276/2016
São Paulo	CMT	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há lista	Os membros são indicados, mas a forma não está clara na legislação***	arts. 17, 18 e 22, Regimento Interno CMT
Rio de Janeiro	CC	Nomeação	Chefe do Poder Executivo	Não há lista	Lista tríplice por vaga	art. 2º, §1º, Resolução SMF n. 2.694/2011

Notas:
* O Ministro da Economia chancela as escolhas finais tanto dos representantes do fisco, como dos representantes dos contribuintes. Do lado do fisco (que é o foco deste quadro), essa escolha se inicia pela elaboração de uma lista tríplice de candidatos escolhidos pelo Secretário da Receita Federal. Do lado dos contribuintes, a lista é elaborada pelas confederações. Ambas as listas são submetidas ao Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC) para avaliar a aptidão dos candidatos. As listas de candidatos considerados como aptos pelo CSC é são encaminhadas ao Ministro da Economia para realizar a escolha final.

** São escolhidos, dentre os candidatos inscritos, os que atendam aos requisitos da legislação, mediante análise de currículo e experiência profissional. Dentre os servidores públicos, 1/6 (um sexto) dos nomeados são da carreira de Procuradores do Estado, selecionados e indicados em lista pelo Procurador Geral do Estado.

*** A redação legal é vaga, fazendo apenas menção de que tais representantes serão indicados por entidades representativas.

N/A = Não se Aplica

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

Ente	Nome do órgão	De onde são escolhidos os representantes do Fisco?	Quem indica os representantes do contribuinte?	Referência normativa
		apresentação de currículo*	admitidas no certame, são habilitadas para indicação de candidatos.	
CE	CRT	Secretário da Fazenda escolhe entre servidores que desempenham no CONAT, preferencialmente, as funções de Julgador Administrativo-Tributário, Assessor Processual-Tributário, Perito-Fiscal, Orientador de Célula ou Secretário Geral	Lista 1: – Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Ceará; – Federação da Agricultura do Estado do Ceará; – Federação das Indústrias do Estado do Ceará; – Federação Cearense das Micro e Pequenas Empresas; Lista 2: – Federação das Associações Comerciais do Estado do Ceará; – Federação das Câmaras de Dirigentes Lojistas do Ceará; – Ordem dos Advogados do Brasil/Seccional do Estado do Ceará; – Sindicato das Empresas de Transporte de Cargas e Logística no Estado do Ceará	arts. 20, 24, §§1º e 2º, Lei n. 15.614/2014
RJ	CC	Secretário da Fazenda indica dentre os membros denominados Conselheiros do quadro de Auditores Fiscais da Receita Estadual	- Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro; - Federação do Comércio do Estado do Rio de Janeiro; - Federação da Agricultura do Estado do Rio de Janeiro; - Prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal - Representante dos serviços de comunicação	art. 2º, caput, Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	TARF	A lista tríplice é resultante de processo seletivo interno entre integrantes da carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal	- Federação do Comércio do Distrito Federal (FECOMÉRCIO); - Federação das Indústrias do Distrito Federal (FIBRA); - Federação Interestadual das Empresas de Transportes de Cargas (FENATEC); - Associação dos Proprietários de Imóveis no Distrito Federal; - Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino no Distrito Federal (SINEPE); - Federação Brasileira de Telecomunicações (FEBRATEL); - Federação da Agricultura e Pecuária do Distrito Federal (FAPE)	art. 2º, §§1º e 2º Decreto n. 33.268/11
PA	TARF	Secretário da Fazenda indica dentre os Auditores Fiscais de Receitas Estaduais	Três representantes por entidade: - Federações do Comércio, da Indústria e da Agricultura; - Associação Comercial do Estado do Pará	arts. 2º e 3º, Decreto n. 3.578/1999
RS	TARF	Não há lista, os membros são escolhidos dentre os	- Federação das Associações Comerciais do Rio Grande do Sul; - Federação das Indústrias do Estado	art. 97, Lei n. 6.537/1973

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

6.5.1. Principais evidências, achados e dados brutos

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

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

Órgão	Transação	Ano	Mediação	Ano
BR	Sim	2020*	Não	-
CE	Não	-	Não	-
DF	Não	-	Não	-
MG	Sim	2008*	Não	-
PA	Sim	2021*	Não	-
PE	Sim	2007*	Sim	2020**
RJ	Sim	2020*	Não	-
RS	Sim	1973*	Não	-
SP	Sim	2020*	Não	-
Belém	Sim	1977[58]*	Não	-

[58] Esta data é da aprovação do Código Tributário de Belém, em que havia previsão para realização de transação tributária no art. 181. A redação atual sobre transação, contudo, é de 1997, quando houve expansão e detalhamento do art. 181. Redação original do art. 181:
Art. 181. A celebração de transação far-se-á mediante concessões mútuas, que importem em prevenção ou terminação de litígio e conseqüente extinção ou novação do crédito tributário.
Parágrafo único. O Prefeito é a autoridade competente para autorizar a transação, em cada caso, podendo, consideradas as condições econômicas do contribuinte e o interesse do Município, ajustar a redução do crédito tributário até 50% (cinqüenta por cento), bem como permitir a sua liquidação até o máximo de vinte e quatro (24) parcelas.
Redação alterada em 1997:
Art. 181. A celebração de transação far-se-á mediante concessões mútuas, que importem em prevenção ou terminações de litígio e conseqüente extinção ou renovação do crédito tributário.
§ 1°. O Chefe do Poder Executivo é a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo, consideradas as condições econômicas do contribuinte e o interesse do Município, ajustar a redução dos juros, e multas porventura incidentes sobre o crédito tributário, em até 50 % (Cinqüenta por Cento), bem como permitir a liquidação do crédito até o máximo de 24 (vinte quatro) parcelas.
§ 2°. O parcelamento de que trata o artigo anterior poderá ser concedido parcialmente, por exercícios fiscais completos, observada a capacidade contributiva do sujeito passivo, conforme disposto em regulamento.
§ 3°. A transação do que trata este artigo somente poderá ser efetivada se o sujeito passivo não tiver débito de tributos municipais no exercício financeiro à data que for celebrado o instrumento de transação do crédito tributário.

Belo Horizonte	Sim	2006*	Sim	2017**
Fortaleza	Sim	2013*	Não	-
Porto Alegre	Não	-	Sim	2021*
Recife	Não	-	Não	-
Rio de Janeiro	Sim	2015*	-	-
São Paulo	Sim	2020*	-	-
Total	12		3	

Notas:
* Ano de publicação da legislação pertinente a transação ou mediação tributária.

** Ano mais recente em que houve registro de iniciativa de transação ou mediação tributária.

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

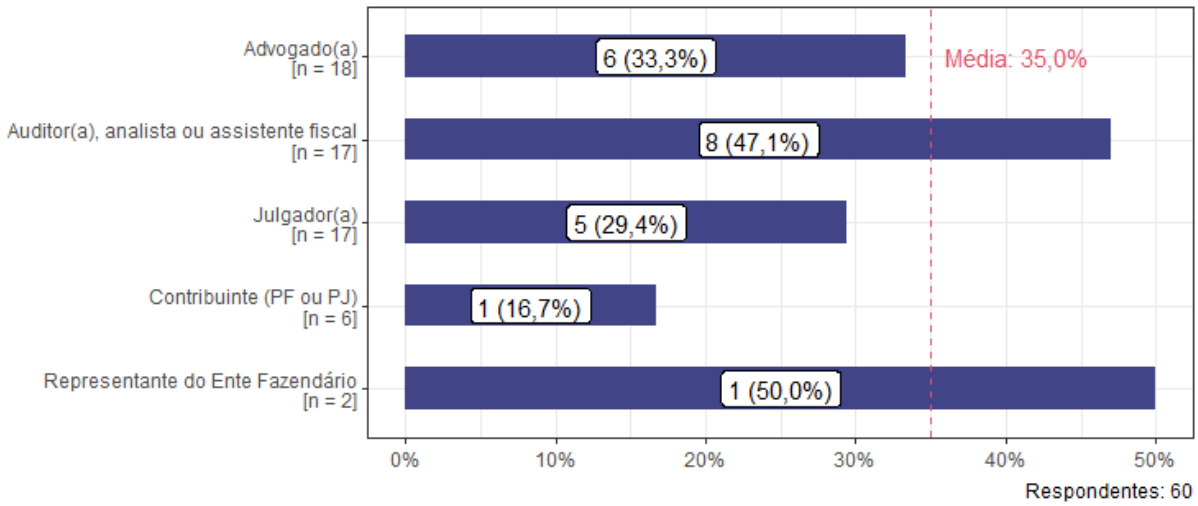
Resposta	**Quantidade**	**%**
Não	9	60.0%
Sim	6	40.0%
Total	15	100.0%

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

assistentes fiscais, presenciaram mediações ou transações com mais frequência que os demais. A comunicação entre as partes dos acordos é a principal dificuldade apontada pelos participantes em suas respostas escritas a essa pergunta. Ademais, observa-se a indicação de que ainda há um sentimento de desconfiança entre as partes e esse fato prejudica o avanço dos acordos. Deve-se mencionar que tal indicativo conforma uma oportunidade de se estabelecerem fóruns de aproximação entre administração e administrados, à semelhança dos estabelecidos na Espanha, no âmbito de programas de conformidade fiscal.[59]

6.5.2. Análise jurídica

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

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

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

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

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

[59] Sobre essa iniciativa, ver Hipótese 6.

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

Dentre o que se identifica por "interesse público", a matéria tributária ganha especial relevo, devido à tese amplamente debatida na doutrina brasileira concernente à "indisponibilidade do crédito tributário" e seu alcance. Ou seja, em razão da discussão acerca da indisponibilidade do interesse público, os créditos tributários, por consequência, não poderiam ser negociados, uma vez que isso o violaria. Daí a grande resistência em se implementarem políticas públicas voltadas a soluções alternativas de conflitos em matéria tributária. Outros argumentos contrários ao uso dos meios alternativos de solução de litígios se ligam à observância da Lei de Responsabilidade Fiscal, sob a alegação de que a sua utilização poderia implicar renúncia de receita, acarretando eventual responsabilização, pelos órgãos de controle, dos agentes públicos que celebram acordos com os contribuintes, entre outros argumentos.[60]

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

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

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

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

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

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

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

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

6.5.2.2. Arbitragem tributária no Brasil

A arbitragem é um procedimento alternativo de solução de conflitos heterocompositivos, em que se chama um terceiro imparcial especializado, para decidir sobre as controvérsias. Cabe ressaltar que, como assunto pertinente a procedimento em matéria processual, trata-se de competência concorrente (conforme art. 24, XI da Constituição Federal). A União detém competência para estabelecer as normas gerais, cabendo aos estados instituírem eventuais regras específicas.[61]

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

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

> A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público -, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que predispuser a *intentio legis*.[62]

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

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

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

---

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

(i) As principais razões que têm sido apontadas para justificar a utilização da arbitragem como instrumento alternativo para a resolução dos conflitos fiscais no Brasil são as seguintes: (a) o elevado estoque de processos contenciosos pendentes de julgamento; (b) a complexidade das relações jurídicas tributárias, que exigem a participação de julgadores detentores de conhecimento técnico especializado; (c) a celeridade, simplicidade e efetividade do procedimento arbitral.

(ii) Embora alguns juristas defendam que a legislação atualmente existente, com as modificações introduzidas na Lei de Arbitragem em 2015, respaldaria a utilização da arbitragem nos litígios tributários, recomenda-se a edição de um instrumento legal específico, que confira conforto e segurança jurídica às partes envolvidas em conflitos tributários, nomeadamente, o Fisco e o contribuinte. Grande parte da doutrina entende que, para a implantação da arbitragem tributária no Brasil, haveria a necessidade de alteração do Código Tributário Nacional – CTN. Ou seja: a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro haveria que ser feita mediante lei complementar.

(iii) Quanto ao aspecto material, consideram-se como mais apropriados para serem submetidos ao método arbitral aqueles conflitos que envolvam questões técnicas ou análise factual, tais como: classificação fiscal de mercadorias, preços de transferência, propósito negocial e conceito de estabelecimento permanente. No caso brasileiro, há certo consenso no sentido de que a matéria litigiosa relacionada à classificação tarifária de mercadorias e produtos se enquadraria bem no perfil técnico e pericial do método arbitral, tendo prioridade para ser elencada entre aquelas que inaugurariam o uso da arbitragem tributária no Brasil.

(iv) No caso de ser introduzida a arbitragem tributária no direito brasileiro, seria recomendável que se previssem algumas hipóteses de recurso aos tribunais superiores, à semelhança do que consta do regime jurídico português.

(v) No sentido de viabilizar materialmente a implementação da arbitragem tributária no Brasil, considerando as dimensões continentais do país, algumas iniciativas em caráter piloto deveriam ser cogitadas, em uma lógica de implantação gradual desse instituto, com a finalidade de conferir maior institucionalidade e segurança ao procedimento arbitral, antes da sua incorporação definitiva ao ordenamento jurídico pátrio. Como exemplo auspicioso nesse sentido, registra-se a Recomendação CNJ n. 120 de 28 de outubro de 2021, que recomenda o

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

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

6.5.2.3. A experiência portuguesa com a arbitragem tributária

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

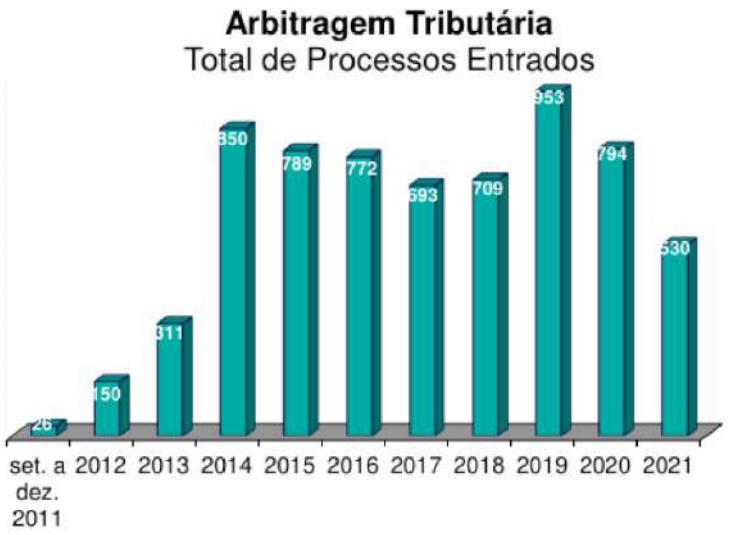
Em Portugal, a arbitragem é prevista desde o ano de 2011, mas foi inicialmente trazida para pauta em 2010, após a promulgação da Lei do Orçamento. Nesse sentido, Ana Paula Olinto Yurgel ressalta:

> Após a aprovação da Lei do Orçamento em 2010, que autorizou a arbitragem em matéria tributária, Portugal regulamentou a questão do Decreto Lei n. 10/2011, no qual se encontram os seus objetivos. São eles: reforçar a tutela eficaz dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opem a administração tributária ao sujeito passivo; e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.[63]

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

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

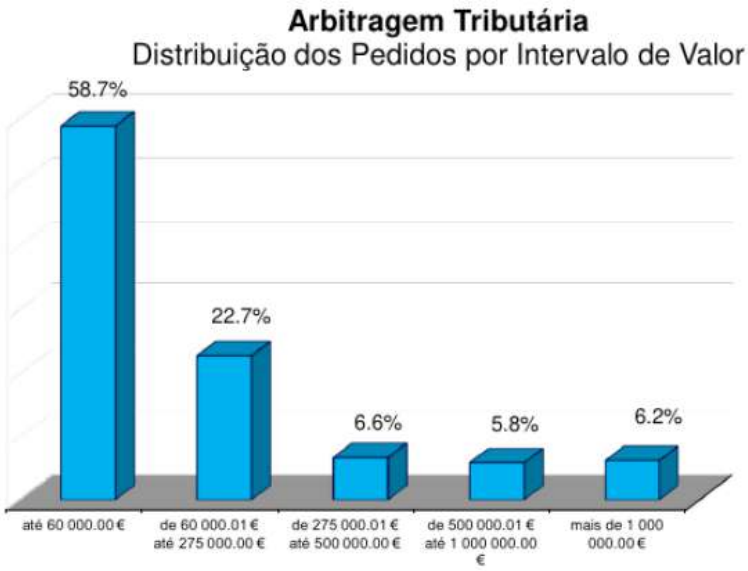
Figura 6.24 – Quantidade de processos distribuídos por ano via arbitragem tributária.



Fonte: CAAD - Revista Arbitragem Tributária nº 12.

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

Figura 6.25 – Distribuição dos pedidos por faixa de valor.



Fonte: CAAD - Revista Arbitragem Tributária nº 12.

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

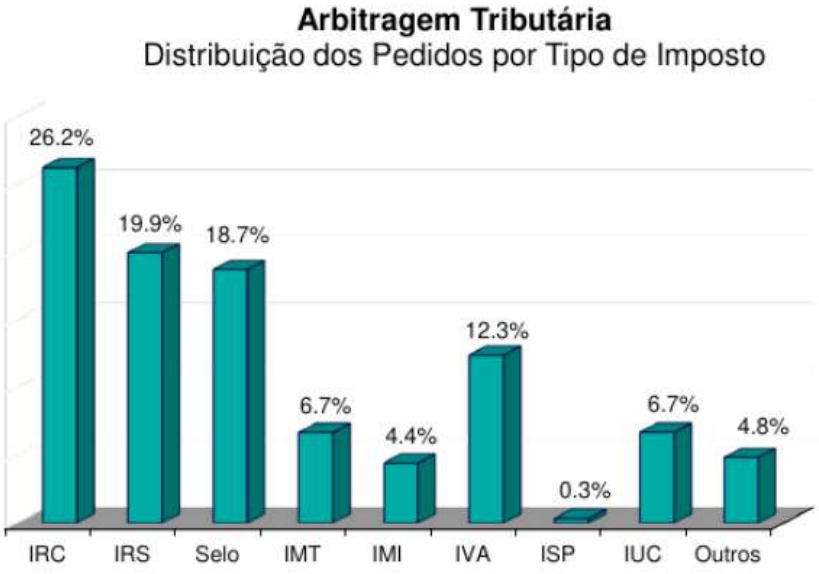
foram completamente encerrados por decisão arbitral, sendo que somente 370 casos tiveram decisão revogada ou foram arquivados em alguma fase do procedimento arbitral.

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

Segundo entrevista realizada com o presidente do CAAD em 2017, Nuno Villa-Lobos, o volume de processos iniciados pelo regime da arbitragem corresponde a aproximadamente 23% do total de processos que poderiam correr dessa forma.[64] Na mesma entrevista, afirmou-se que o estoque de processos ativos no judiciário português com matéria tributária é de 72 mil processos.

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

Figura 6.26 – Distribuição dos pedidos por tipo de imposto.



Fonte: CAAD - Revista Arbitragem Tributária nº 12.

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

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

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

Funcionamento da arbitragem em Portugal. A arbitragem em Portugal é regida pelo Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, que disponibiliza todas as regras do procedimento.[65] As principais regras deste dispositivo normativo estão descritas abaixo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ao conselho deontológico compete:

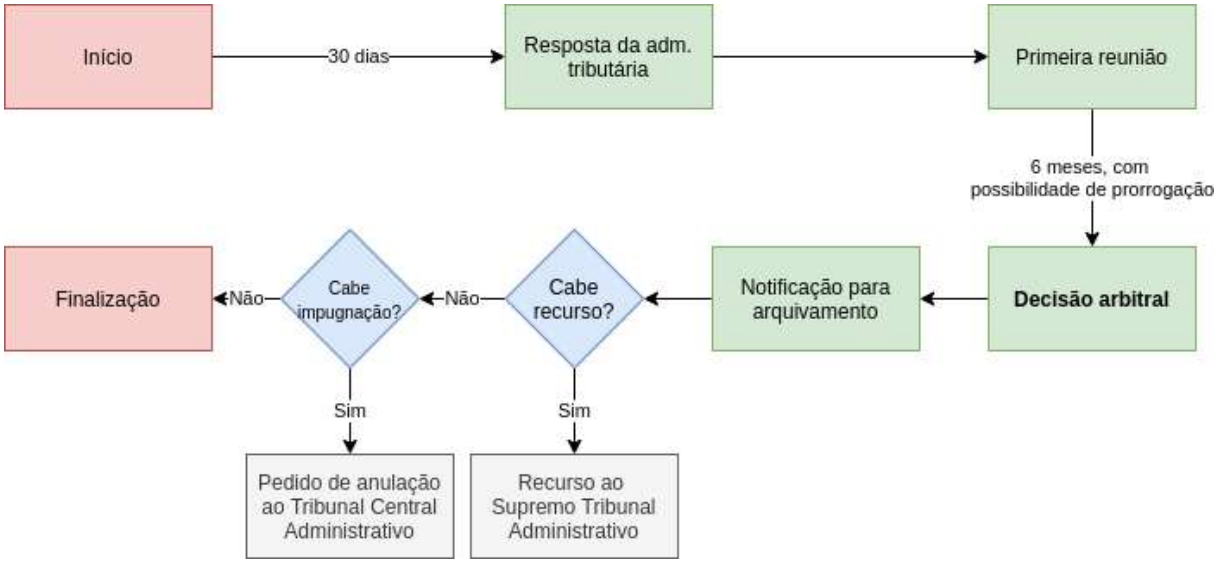
1. Aprovar um código deontológico aplicável aos árbitros, mediadores e conciliadores.
2. Elaborar estudos, informações ou pareceres que lhe sejam solicitados pela direção ou por outro órgão da associação.
3. Pronunciar-se sobre a lista de árbitros, mediadores e conciliadores do centro.
4. Aprovar o respectivo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

Ao Presidente do conselho deontológico compete:

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

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

Figura 6.27 – Resumo do fluxo do processo arbitral.



Fonte: Elaboração própria.

6.5.2.4. Arbitragem tributária nas convenções internacionais e no direito europeu

6.5.2.4.1. A arbitragem tributária no ambiente econômico global

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

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

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

A partir da implementação do Projeto BEPS, foram se formando disputas internacionais em relação às quais o método inicialmente concebido para resolver os conflitos tributários internacionais, denominado de MAP – *Mutual Agreement Procedure* – (art. 25 das Convenções-Modelo da OCDE e das Nações Unidas), passou a ser visto como insuficiente ou inadequado. Conforme pode-se observar, o estoque de litígios fiscais internacionais praticamente triplicou em dez anos, ou seja, os casos passaram de 2.352, em 2006, para 7.333, em 2016.[66]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

> *First, the OECD Model Convention does not contain two alternatives, but the Model generally prescribes the use of arbitration. Second, arbitration is initiated upon the request of a taxpayer and not the competent authorities, as is the case under the UN Model. Third, the OECD Model Convention allows for arbitration when a case is unsolved through MAP for two years, as opposed to the three years prescribed in the UN Model Convention. Fourth, the OECD Model Convention allows for arbitration request to be made by the affected taxpayer to either competent authority. Finally, the OECD Model Convention does not allow for competent authorities to adopt an agreement different from the arbitration opinion within six months.*[67]

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

A principal característica das estipulações sobre a arbitragem nos Instrumentos Multilaterais (*MLI arbitration provisions*) é que elas permitem flexibilidade na sua utilização, como, por exemplo, com respeito à escolha do método a ser utilizado para a emissão do parecer arbitral, o qual pode ser realizado, segundo o método da "opinião independente" ou conforme o modelo conhecido como "*baseball*".[68]

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

---

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

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

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

> *Seen from the European perspective, up to four different sets of rules are mainly used for settling cross-border tax disputes, namely Article 25.5 OECD MC, the BEPS MLI Arbitration; the EU Tax Arbitration Convention and the EU Tax Arbitration Directive. On top of them, additional mechanisms for cross-border tax disputes settlement are also provided by the UN, which is currently very actively engaged in reaching out for further action in this field.*[69]

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

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

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

---

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

Cabe destacar o importante conjunto de regras contido na chamada Diretiva Europeia para Arbitragem Tributária (EU/2017/1852), aprovada em 10/10/2017 e conformada dentro de uma dimensão puramente legal (de lei da União Europeia). Este substrato de legalidade da Diretiva Europeia deriva do fato de suas bases jurídicas estarem fundadas no art. 115 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFEU).[70] Os Estados Membros foram obrigados a implantar esta Diretiva dentro da legislação nacional até 30/06/2019, com a finalidade de permitir que ela entrasse em vigor a partir de 1º de julho de 2019.

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

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

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

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

> *The advantages of arbitration to supplement MAP as identified by the UN Model Convention include the prevention of double taxation, an increase in taxpayer certainty, reducing reliance on inefficient, unilateral domestic remedies and, above all, the prophylatic effect on MAP.*[71]

[70] TFEU (2012). Consolidated Version of the Treaty on the Functioning of the European Union – TFEU. **Official Journal** C 326, 26/10/2012.
[71] OWENS, Jeffrey. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue. **INTERTAX**, Vol. 46, Issue 8&9. The Netherlands, Kluwer Law International BV, 2018. p.613.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.5.2.5. Mediação tributária

O segundo procedimento de resolução alternativa de conflitos importante para esta análise é a mediação tributária. A mediação é um procedimento alternativo de solução de conflito, autocompositivo, em que a figura do mediador tem por objetivo apenas incentivar a composição entre as próprias partes. Utilizando técnicas de pacificação social e oferecendo um ambiente adequado para restaurar uma relação pré-existente, constrói-se solução para atender a ambos os interesses, celebrada através de um acordo. Como legislação paradigma do procedimento, há a Lei n. 13.140/2015 - "Lei de Mediação". É que, apesar de possuir eficácia preponderantemente apenas em nível federal, por vezes, faz papel de norma geral, como ao prever a possibilidade de cada ente federativo criar câmaras para a prevenção e resolução administrativa de conflitos, inclusive em matéria tributária (arts. 32 a 34).[72] Daí a possibilidade

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Uma primeira constatação resultante da pesquisa documental é que apesar de a Lei de Mediação permitir a aplicação deste procedimento também para litígios tributários, sua implementação pelos entes subnacionais é bastante tímida. Isso pode ser constatado pela ausência, até o momento, de legislações específicas, em praticamente todos os entes pesquisados,[73] sobre o tema de "mediação tributária", tendo sido detectadas regra geral em algumas poucas experiências locais em matéria fiscal que se valem (ou valeram) deste procedimento.

Muito dessa incipiência parece ser reflexo dos debates relacionados à possibilidade de se utilizarem mecanismos alternativos de solução (ou prevenção) de conflitos em matéria fiscal *vis a vis* o princípio da indisponibilidade do interesse público, renúncia de receita, etc. Ainda, tal timidez reforça a percepção aferida pela pesquisa qualitativa de existir um sentimento de desconfiança entre as partes, o que obstaculiza o avanço de soluções consensuais. O pioneirismo, e única exceção a esse estado da mediação, ocorre no município de Porto Alegre, que recentemente aprovou em sua Câmara de Vereadores proposta de lei complementar disciplinadora do processo de mediação tributária no âmbito daquele ente.[74]

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

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

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

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

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

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

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

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

Quadro 6.19 – Órgãos com experiência em mediação.

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

É previsto que a legislação federal vigente no assunto (Lei de Mediação) possui aplicação subsidiária em relação à legislação de Porto Alegre (de n. 13.140, de 26 de junho de 2015), o que corrobora a ideia de que a legislação federal acaba exercendo papel de norma geral, direcionando os diplomas dos demais entes federados. A análise da redação[75] da lei aprovada em Porto Alegre demonstra que a intenção dessa iniciativa é disseminar e consolidar, naquela municipalidade, a cultura da consensualidade na solução de conflitos em matéria tributária.

Como parte dessa intenção, a proposta legislativa de Porto Alegre prevê que todo e qualquer tributo municipal possa ser objeto de mediação, diferentemente da instituição do programa de conformidade tributária porto-alegrense, restrito ao Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN), como comentado no âmbito da Hipótese 6 desta pesquisa. Ademais, consoante §2º do art. 1º[76] serão priorizadas mediações entre a administração tributária municipal e coletividade de contribuintes, representadas por entidades de classe, associações ou por grupos detentores de situações idênticas ou análogas, visando à prevenção ou solução conjunta ou coletiva de conflitos.

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

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

[75] Mormente arts. 8º e 17.
[76] Tal predileção é repetida no art. 14, parágrafo único e 21, parágrafo único, em que se fala de priorizar temas complexos e de impacto coletivo.

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

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

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

6.5.2.6. Transação tributária

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

extinção do crédito tributário" (art. 156, III, CTN)[77] e delineia seus contornos mais gerais (art. 171, CTN).[78]

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

Quadro 6.20 – Legislações consultadas no tópico de transação.

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

[77] *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.*

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

Quadro 6.21 – Comparação da efetividade dos termos de transação.

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

Quadro 6.22 – Comparação do alcance do objeto da transação.

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

Momento da transação. É lógico pensar que para o procedimento extinguir o crédito, ele deva estar constituído. Por essa razão, o momento para a realização da transação é, via de regra, depois da constituição do crédito, isto é, depois de sua inscrição na dívida ativa (Quadro 6.23). Há algumas exceções. Duas delas (estado e município do Rio de Janeiro) permitem a realização de transação em qualquer fase da tramitação administrativa ou judicial, e antes mesmo de o crédito estar inscrito em dívida ativa. Ainda, uma outra exceção é testemunhada na possibilidade de a RFB[79] realizar transações antes mesmo de o crédito da União estar inscrito, porém, aqui - distintamente das duas hipóteses anteriores - é necessário a instauração da fase litigiosa do processo. Por fim, outra exceção é levada a efeito em Fortaleza, ao permitir transações apenas durante ações fiscais em fase judicial.

Quadro 6.23 – Comparação do momento da transação.

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

De todo modo, a efetiva implementação e realização de acordos em matéria tributária é ainda tímida, consoante respostas obtidas via questionários de pesquisa qualitativa, consolidadas na Figura 6.23.[80]

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

Transação na Esfera Federal. A Lei n. 13.988/2020, objeto de conversão da Medida Provisória n. 899/2019, dispõe sobre a transação tributária prevista no artigo 171, do Código Tributário Nacional (CTN), regulamentando os requisitos e as condições para a composição entre contribuintes e a Fazenda Pública Federal, relativamente a créditos de natureza tributária ou não tributária.[81] Referida lei estabelece que a transação pode alcançar:

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

[80] Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

[81] Isto é, da dívida ativa da União e do FGTS de forma ampla.

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

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

1. Transação por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que sejam competência da Procuradoria-Geral da União;
2. Transação por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário de relevante e disseminada controvérsia; e
3. Transação por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

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

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

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

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

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

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

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

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

> *Art. 19. A situação econômica dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo devedor ou por terceiros à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou aos demais órgãos da Administração Pública.*
> *Art. 20. A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos.*
> *Parágrafo único. Quando a capacidade de pagamento não for suficiente para liquidação integral de todo o passivo fiscal inscrito em dívida ativa da União e do FGTS, nos termos do caput, os prazos ou os descontos serão graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos, observados os limites previstos na legislação de regência da transação.*

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

Atualmente, o órgão dispõe das seguintes modalidades de transação tributária, que preveem descontos e parcelamentos no equacionamento de créditos inscritos em dívida ativa da União ou do FGTS:[82]

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

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

Quadro 6.25 – Comparativo das modalidades de transação da PGFN.

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

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

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

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

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

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

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

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

O dispositivo exige, portanto, que os acordos de transação celebrados, de qualquer espécie ou modalidade, devam estar submetidos à transparência ativa, de modo que todos possam compreender seu teor. Por este motivo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, simultaneamente à implantação da transação tributária no âmbito federal, implantou o Painel das Negociações, em que estão concentradas informações sobre os acordos celebrados e o inteiro teor dos termos de transação individual (ressalvadas as informações protegidas por sigilo).[83]

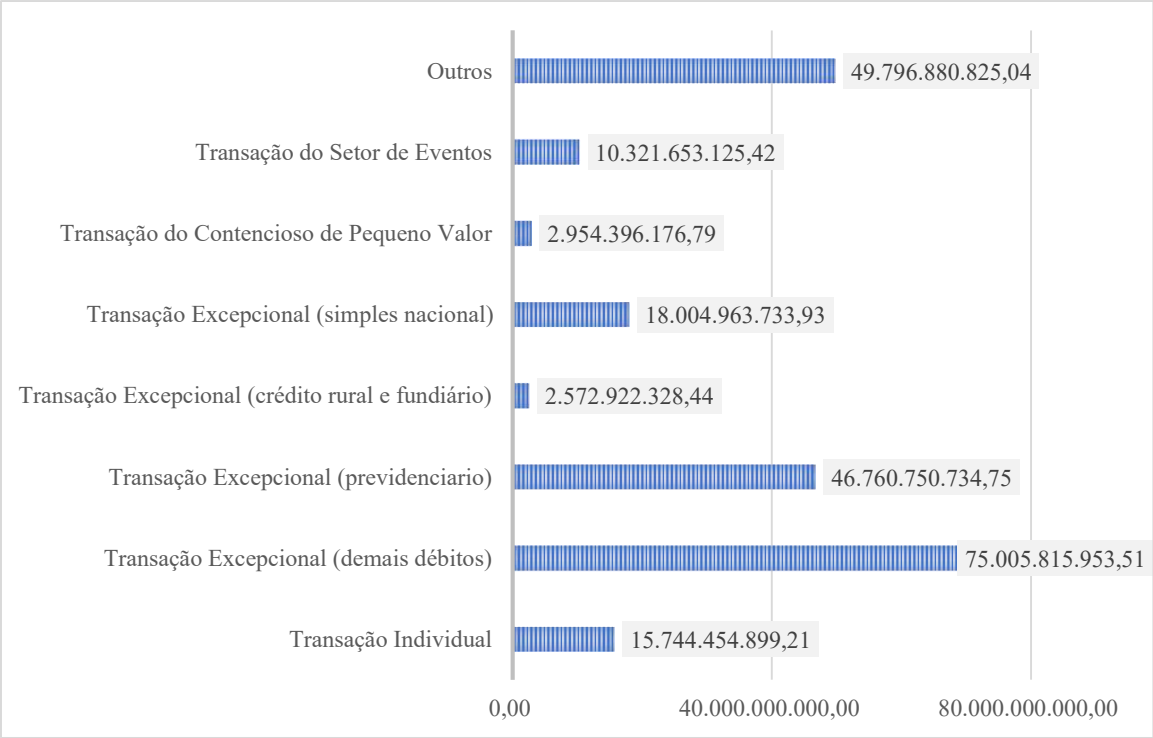
Resultados. Transação. PGFN. Evidenciam-se os seguintes números relacionados à transação tributária implementada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

a. **Volume dos Acordos Deferidos**. Desde a regulamentação da transação em âmbito federal, foram deferidas transações para cerca de R$221 bilhões de créditos inscritos em dívida ativa da União (tributários e não tributários). Este montante, linhas gerais, está dividido nas modalidades da
b. Figura 6.28.

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

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

Fonte: dados informados pela PGFN.



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

d. **Arrecadação**. Com as diversas modalidades de transação já implantadas, em 2020 e 2021, a PGFN arrecadou cerca de R$7,8 bilhões. Em 2021, a arrecadação fruto das transações celebradas representou cerca de 20% do total arrecadado pela PGFN ao longo do ano.[85]

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

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

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

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

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

Com alta propensão a reduzir litigiosidade, a PGFN celebrou, até o momento, 62 acordos desta espécie, permitindo o equacionamento de discussões que superam R$10 bilhões.[86]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tabela 6.10 – Transação de contencioso de pequenos valores.

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

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

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

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

6.5.3. Conclusões e recomendações técnicas

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

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

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

> [...] é de sublinhar que a solução de litígios não pode ser uma reserva absoluta dos tribunais, confundindo o sistema de justiça com o sistema dos tribunais. Pois não podemos esquecer que os países mais progressivos, com a idéia de Estado de Direito estabilizada há centenas ou várias dezenas de anos, solucionam a maior parte dos litígios, incluindo os que surgem no agitado domínio do direito dos impostos, em sede administrativa [...] Desde logo, é preciso ter presente que a realização da idéia de direito não constitui um exclusivo do poder judicial, como a velha inimizade ao Executivo, herdada do "Estado de polícia" do século XVIII, durante muito tempo deu a entender. [...] Por isso, o que é correto e deve ser tomado muito a sério é antes a idéia de que todos os poderes do Estado contribuem, naturalmente, cada um a seu modo e em medida variável, para a materialização do Estado de Direito.[87]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

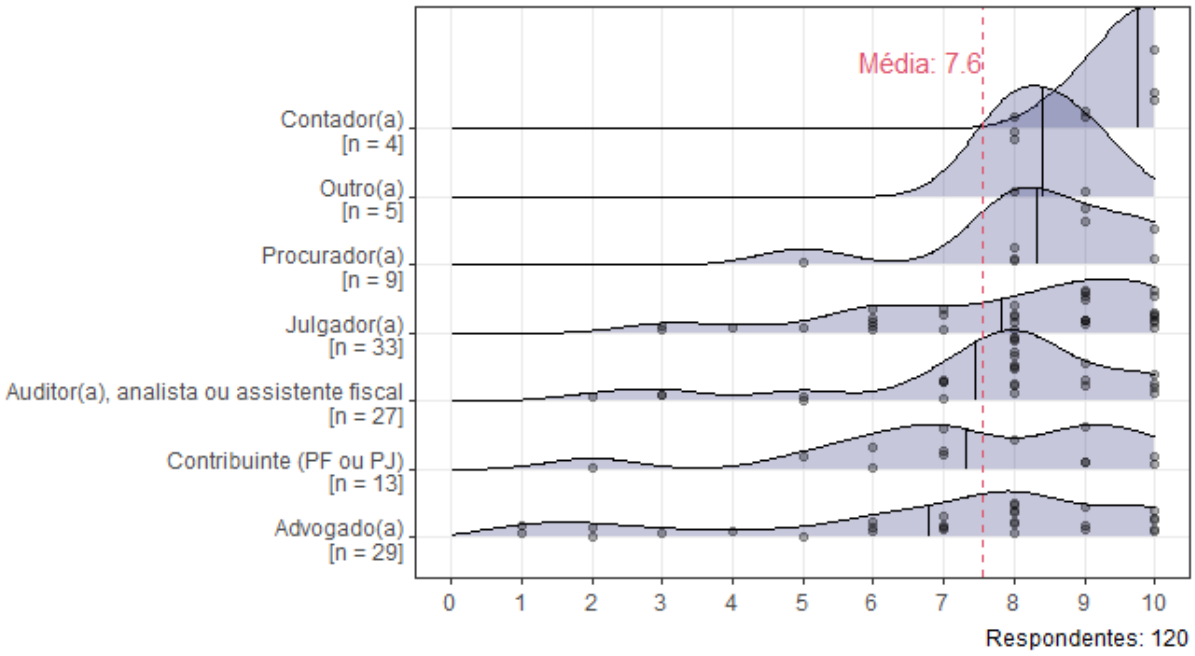
6.6. Hipótese 6: Medidas Preventivas do Litígio Tributário

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

6.6.1. Principais evidências, achados e dados brutos

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

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

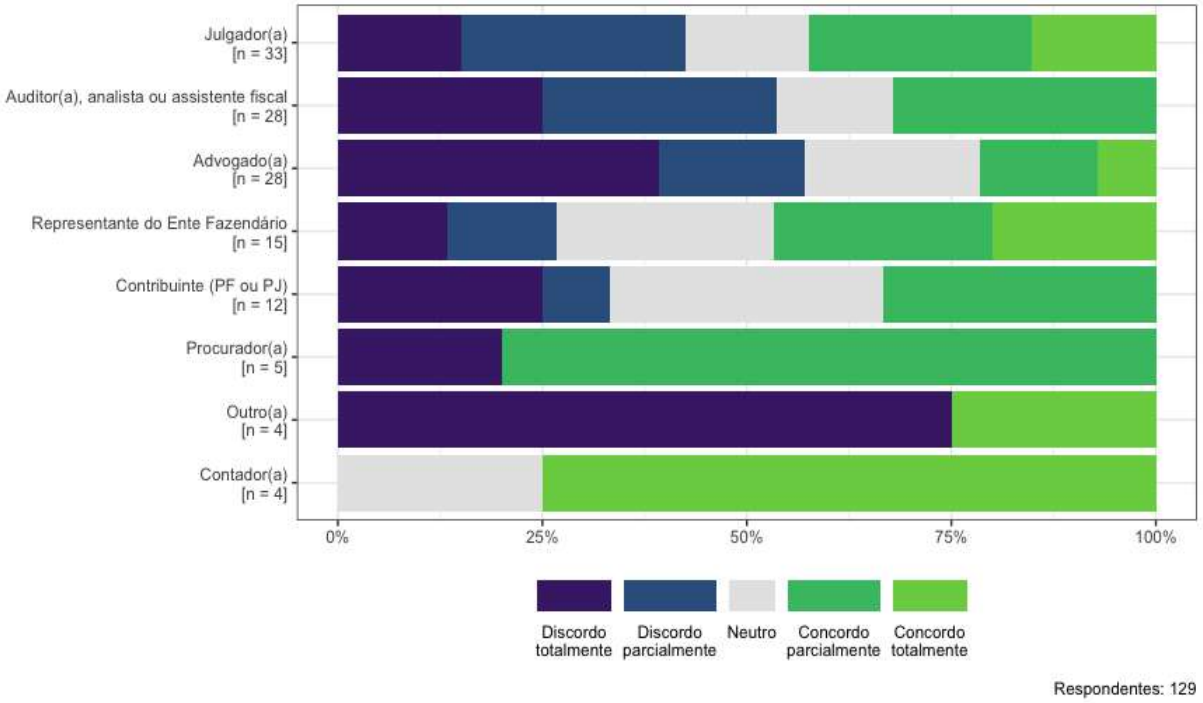


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

Tabela 6.11 – Tipos de boas práticas e dificuldades identificadas.

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

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

Tabela 6.12 – Tipo de iniciativas de transparência.

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

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

Tipo de iniciativa	**Quantidade**
Portal da Transparência	16
Processo Eletrônico	16

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

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

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

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

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

6.6.2. Análise jurídica

Com relação ao tema desta Hipótese, que trata da litigiosidade tributária, observa-se na doutrina brasileira uma tendência para qualificar como conflituoso o relacionamento entre Fisco e administrados. Fala-se, na doutrina, de um "cenário atual de crise e ineficiência do sistema de solução de conflitos";[88] de um "baixo grau de cooperação entre os atores intervenientes (Poderes, Judiciário, Legislativo e Executivo e advocacia, pública e privada)";[89] da necessidade de se promover uma mudança de "paradigma da relação entre Fisco e contribuinte"; de "briga judicial e falta de contato";[90] e de uma "cultura da administração pública brasileira (...) muito inflexível e formalista, o que a faz profundamente litigante, fazendo com que o contribuinte acabe também por ser litigante".[91] Nesse sentido, o próprio contencioso tributário brasileiro, com seus elevados números de litígios (tanto em quantidade quanto em valor) já seria, por si só, um indicativo desse relacionamento conflituoso entre o Fisco e os contribuintes.

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

---

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

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

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

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

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

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

Apesar de, em uma primeira análise, ser positivo tal movimento por parte dos entes federados, um ponto que pode despertar nova ordem de preocupações seria no tocante à multiplicidade de disciplinas regentes dos institutos e mecanismos de prevenção de conflitos. Por estarmos diante de tema relacionado a procedimentos administrativos, cuja competência legislativa constitucionalmente outorgada é concorrente (art. 24, XI, CF),[92] abre-se ensejo a que institutos semelhantes sejam normatizados de forma bastante distinta. Daí porque, a fim mesmo de se verificar eventuais tendências dissonantes (ou convergentes), buscou-se mapear, por intermédio de pesquisa documental (devidamente validada pelos entes envolvidos na pesquisa),[93] as iniciativas legislativas vigentes, ou em fase de propositura, relacionadas a soluções de consulta ou programas de conformidade tributária (*cooperative compliance*).

6.6.2.1. Consulta tributária: implementação nos entes subnacionais

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

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

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

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

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

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

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

Quadro 6.26 – Legislações consultadas de consulta.

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

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

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

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

Quadro 6.27 – Comparação dos legitimados a realizar a consulta.

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

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

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

Regra geral, os sujeitos interessados normalmente excluídos por essas legislações dissonantes ao regime federal são os órgãos da administração pública; e, ainda, em somente dois estados (Pernambuco e Rio Grande do Sul) e dois municípios (Porto Alegre e Recife) não são reconhecidas como legitimadas as entidades de categoria econômica ou profissional.
Legitimar entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais representa um avanço do direito brasileiro[94] em prol de uma maior acessibilidade (de efetivo exercício) do direito de petição. Sob uma perspectiva de construção de um relacionamento mais próximo e preventivo de litígios, não poderia deixar de ser ressaltada. Nota-se, por uma questão óbvia, que o sujeito passivo está presente como legitimado em todas as legislações pesquisadas.

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

Do momento da consulta. Quanto ao momento para solicitação da consulta, há duas possibilidades: (1) antes da ocorrência do fato que enseja a tributação; ou (2) depois deste fato. No âmbito federal, é possível realizar a consulta em ambos os momentos, conforme dispõe o art. 49[95] do Decreto n. 70.235/1972. Partindo deste referencial, é possível comparar o momento para a realização da consulta nos demais entes federativos, conforme o Quadro 6.28 abaixo demonstra.

---

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

[95] Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolançado *antes ou depois de sua apresentação*, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.
Nesse sentido, salienta Luis Eduardo Schoueri "fosse a consulta aplicável apenas a fatos futuros, não teria sentido o art. 49 do Dec. 70.235/72, que fala em tributo que deixou de ser retido ou autolançado antes da apresentação da consulta". SCHOUERI, Luis Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol.10, jan.1995. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol.7, fev. 2011. p.3.

Quadro 6.28 – Do momento para a realização de consultas.

Ente	Antes	Depois	Referência normativa
BR	sim	sim	arts. 46 e 49, Decreto n. 70.235/1972
MG	sim	sim	art. 37, Decreto n. 44.747/2008
PE	N/D	N/D	Lei n. 10.654/91
SP	sim	sim	Consta nas orientações de consulta da SEFAZ-SP https://www.fazenda.sp.gov.br/eCT/Consulta_Entrada/AcessoOrientacoes.aspx
CE	sim	não	art. 884, II, a, Decreto n. 24.569/1997
RJ	sim	sim	art. 152, Decreto n. 2.473/1979
DF	N/D	não	art. 57, III, a, Lei n. 4.567/2011
PA	sim	sim	art. 55, II, a, Lei n. 6.182/1998
RS	sim	sim	art. 75, Lei n. 6.537/1973
Belém	sim	sim	art. 242, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	sim	sim*	art. 1º, §§4º, 5º, Decreto n. 17.190/2019
Fortaleza	sim	sim	art. 176 da Lei Complementar Municipal n. 159/2013
Porto Alegre	sim	não	art. 285, I, Decreto n. 15.416/2006
Recife	N/D	N/D	Lei n. 15.563/1991
São Paulo	sim	não	art. 78, II, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	sim	não	art. 120, §1º, Decreto n. 14.602/1996

Notas:
* "Não é admitida formulada: I – após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com o seu objeto; II – (…) III – por sujeito passivo que esteja em litígio administrativo ou judicial sobre a matéria objeto da consulta".
N/D – Não há documentos.

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

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

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

procrastinar ou tumultuar os expedientes administrativos, como, por exemplo, no caso em que já noticiado o início de procedimento administrativo de fiscalização.[96]

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

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

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

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

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

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

Quadro 6.29 – Comparação da possibilidade de recursos nas consultas.

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

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

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

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

De todo modo, é de se ressaltar que, mesmo no caso da legislação municipal de São Paulo, observa-se o art. 161, §2º, do CTN,[97] que expressamente exclui a incidência de juros de mora na pendência de consulta formulada pelo devedor, dentro do prazo legal para o pagamento do crédito. O Quadro 6.30 mostra uma comparação do efeito suspensivo na consulta.

Quadro 6.30 – Comparação do efeito suspensivo na consulta.

Ente	Efeito suspensivo	Referência normativa
BR	sim	art. 48, Decreto n. 70.235/1972
MG	sim	art. 41, Decreto n. 44.747/2008
PE	sim	art. 60, Lei n. 10.654/1991
SP	sim*	art. 104, §§1º e 2º, Lei n. 6.374/89
CE	sim	art. 892, Decreto n. 24.569/1997
RJ	sim	art. 163, Decreto n. 2.473/1979
DF	sim	art. 61, Lei n. 4.567/2011
PA	sim	art. 57, I e IV, Lei n. 6.182/1998
RS	sim	art. 77, I e IV, Lei n. 6.537/1973
Belém	sim	art. 246, Lei n. 7.056/1977
Belo Horizonte	sim	art. 7º, Decreto n. 17.190/19
Fortaleza	sim	art. 178, Lei Complementar Municipal n. 159/2013
Porto Alegre	N/D	N/D
Recife	sim	art. 210, I e III, Lei n. 15.563/1991
São Paulo	não	art. 77, Decreto n. 50.895/2009
Rio de Janeiro	sim	art. 124, II, Decreto n. 14.602/1996

Notas:
***** Em se tratando de consulta – art. 516, Decreto n. 45490/2000 – A apresentação de consulta pelo contribuinte ou responsável, inclusive pelo substituto (Lei n. 6.374/89, art. 104, §§1º e 2º): I – suspenderá o curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável; II – impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada. Art. 516, § 1º, Decreto n. 45490/2000 - A suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta.
N/D – Não dispõe sobre isso.

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Principais constatações quanto à convergência ao regime paradigmático federal

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

[97] Diploma que, consoante art. 146, III, "b" da CF cumpre, nesse tópico, o papel de lei complementar de normas gerais, de observância cogente pelos entes federados.

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

6.6.2.2. Cooperative compliance

Cooperative compliance ("conformidade cooperativa", em tradução livre) é, em última análise, uma estratégia que visa criar um modo de interação entre as administrações fiscais e os contribuintes baseado na confiança mútua, na transparência e na boa fé. Trata-se de conceito que começou a ser discutido em 2002, com a criação do *Forum on Tax Administration*,[98] e ganhou corpo com a publicação, em 2008, do primeiro relatório da OCDE a respeito do tema, *Study into the Role of Tax Intermediaries*,[99] documento que depois cristalizou o conceito de *Enhanced Relationship* enquanto um novo paradigma de relacionamento entre Fisco e contribuinte. Foi constatado no referido estudo que dificuldades e altos custos para uma fiscalização eficiente abrem margem para estruturas de planejamento tributário, sendo que alguns contribuintes apresentarão maior predisposição a adotarem posturas fiscais mais agressivas.

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

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

[98] OWENS, Jeffrey. Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed? **Bulletin for International Taxation**, IBFD, p.515-518, September 2012. p.517.
[99] OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD, 2008. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en. Acesso em: 03 out. 2021.

> como um contribuinte de baixo risco certamente enfrentarão menor ônus de *Compliance*.[100]

Nessa dinâmica de relacionamento, alicerçada em gestão de riscos, comunicação e transparência, restou desenhado o conceito de *Enhaced Relationship*. Cinco anos mais tarde, em 2013, foi lançado pela OCDE o estudo *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative*.[101] Nesse interregno, houve uma importante evolução na aplicação de gestão de risco para *compliance* e auditorias tributárias, por parte das autoridades, e também foram criados debates a respeito da utilização do termo *Enhanced Relationship*. A fim de deixar claro que o objetivo de programas dessa natureza é o de fomentar o adimplemento do imposto no montante e momento estabelecido em lei, e não o de gerar qualquer benesse a alguns contribuintes em detrimento de outros, optou-se pela alteração do termo para *cooperative compliance*.

Nesse histórico do *cooperative compliance*, fica evidente o papel central desempenhado pela OCDE no avanço do tema, traçando suas características-chave como base para que as administrações fiscais nacionais pudessem estabelecer iniciativas dentro desse novo paradigma relacional.[102] No entanto, o *cooperative compliance* possui facetas muito diversas e, mesmo com essas características-chave, inexiste um consenso sobre quais características devem ter as iniciativas para serem catalogadas como afetas à implementação *do cooperative compliance* tal qual as diretrizes lançadas pela OCDE e FAT[103] em seus relatórios.

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

---

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

[101] 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.

[102] Direcionamentos sobre *cooperative tax compliance* no âmbito da OCDE em: OECD. **Tax Morale**: What Drives People and Business to Pay Tax? Paris: OECD, 2019. Disponível em: https://bit.ly/2OZR0e6. OECD. **Co-operative Tax Compliance**: Building Better Tax Control Frameworks. Paris: OECD, 2016. Disponível em: https://bit.ly/2WXqEhb. OECD. **Compliance Risk Management**: Managing and Improving Tax Compliance. Paris: OECD, 2004. Disponível em: https://bit.ly/301Nu9C. OECD. **Measures of Tax Compliance Outcomes**: A Practical Guide. Paris: OECD, 2004. Disponível em: https://bit.ly/3g3CrlR.

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

sistematizado de forma abrangente.[104] 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, consequentemente, 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.[105]

A delimitação acima se alinha ao tripé de sustentação apresentado nos relatórios da OCDE, para essa forma de cooperação: i) a confiança mútua; ii) a transparência; e iii) a compreensão.[106] Para os fins do presente relatório, será esta definição mais lata a usada, uma vez que, além de permitir um leque maior de análise comparativa, é coerente à própria advertência feita nos relatórios da OCDE de não ser mesmo recomendável o estabelecimento de um modelo-padrão de iniciativas de *cooperative compliance*, ante a imensa diversidade administrativa, cultural, dentre outras, dos sistemas tributários.[107] De toda forma, as diretrizes e orientações consolidadas sobretudo nos relatórios da OCDE, justamente por estruturarem de forma principiológica os pontos de atenção a serem considerados na construção de eventuais iniciativas ou programas de *cooperative compliance*, estabelecem um norte a ser seguido.

Entre os países que começaram a desenvolver programas de *cooperative compliance* estão Áustria, Bélgica, Croácia, França, Irlanda, Itália, Holanda, Polônia, Rússia, Espanha e Reino Unido.[108] Alguns países em desenvolvimento também implementaram iniciativas de

---

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

[105] No original: "'*cooperative compliance' initiative arises from the relationship between the tax administration and the taxpayer, and endeavors to achieve significant improvements in the level of mutual transparency and consequently in the level of voluntary compliance, having as objective the reduction of compliance and/or administrative costs and, if possible, the prevention of controversies in the juridical-tax relationship.*" Ibid. p.9.

[106] 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.

[107] "*national tax administrations are faced with diverse environments in which to administer their tax system. Jurisdictions are in fact different in terms of their political and legislative environment, as well as their administrative practices and culture. For these reasons, a standardized tax administration approach would not be in itself practical or desirable in a particular case*." THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance**: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.6.

[108] BRONŻEWSKA, Katarzyna; MAJDAŃSKA, Alicja. The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. **European Taxation Journal**, Amsterdam, v. 59, n. 2/3, p.99-105, February/March 2019.

cooperative compliance, dentre eles: Argentina, Equador, República Dominicana, México, Índia, Brasil.[109]

O foco desta parte do relatório repousa em mapear eventuais iniciativas brasileiras que visem implementar programas de cumprimento tributário voluntário. No entanto, serão brevemente comentadas também, ao final desta Hipótese, as experiências estrangeiras de Austrália, Reino Unido, Espanha e México. Ressalta-se que a escolha das referidas jurisdições deu-se em razão: i) de se tratarem de programas já há mais tempo em operação e, por conseguinte, mais consolidados (caso de Austrália e Reino Unido); ii) e/ou pela similitude cultural (Espanha, em razão de ser país latino); e/ou iii) pela condição socioeconômica (México). O objetivo dessa breve menção é no sentido de, eventualmente, servir de inspiração aos formuladores de políticas públicas.

Antes de apresentar as experiências brasileiras e internacionais, convém perpassar, brevemente, pelos pilares fundamentais à construção de iniciativas e/ou programas de *cooperative compliance.* As diretrizes da OCDE alicerçam a implementação de *cooperative compliance* em cinco pilares básicos: *commercial awareness*; imparcialidade; proporcionalidade; abertura ao diálogo/transparência; e *responsiveness*.

O termo *commercial awareness* deve ser entendido como a real necessidade de o Fisco conhecer o mercado, a estrutura e os modelos de negócio do contribuinte. As autoridades fiscais devem ter condições de mapear potenciais desvios de ordem concorrencial, com impactos fiscais, nos controles internos, na implementação de estratégias de governança e na interface do departamento tributário com as demais áreas da companhia. O contribuinte que aderir ao programa (ou iniciativas) precisa transmitir ao Fisco, de forma transparente e compreensível, os motivos fiscais e comerciais (razões extratributárias relevantes) de determinadas transações.

A imparcialidade está diretamente ligada ao engajamento das autoridades fiscais na busca de solução eficiente para que o contribuinte arque com ônus fiscais devidos com base na lei. Isso deve ser feito sem subjetividades conceituais decorrentes de processo interpretativo capaz de potencializar a exigência fiscal para maximizar a arrecadação.

A proporcionalidade diz respeito à ponderação nas escolhas que serão feitas pelas autoridades fiscais com relação ao planejamento e a execução dos seus procedimentos de fiscalização. É um juízo de necessidade e de adequação nas escolhas relativas ao que fiscalizar

[109] THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance**: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.26.

e a como fazê-lo. O objetivo é que o contribuinte tenha certo grau de previsibilidade quanto aos itens que serão analisados, com o fim de minimizar eventuais externalidades negativas em suas rotinas, e que ele conte com o apoio da autoridade fiscal para "calibrar" eventual autuação, bem como evitar futura operação que possa repercutir em nova fiscalização e provável contencioso administrativo.

A capacidade de resposta do Fisco (*responsiveness*), assim compreendida como a apresentação de soluções satisfativas e céleres, dotadas de alto grau de certeza e comprometimento, figura como elemento essencial para convergência de propósitos entre a atuação do Fisco e as ativas demandas do ambiente corporativo.

A transparência é vista sobre a perspectiva do diálogo efetivo. Espera-se o mútuo compartilhamento de posicionamentos e interpretações, especialmente com relação a assuntos que impactem diretamente os negócios do contribuinte. Sugere-se a disponibilização por parte da administração tributária da estratégia de gestão de risco, das operações consideradas "abusivas" e a segmentação dos contribuintes por perfil de risco.

A transparência deve ser trabalhada em três níveis distintos: i) individual: refere-se a relação contínua do Fisco com determinado contribuinte de forma a facilitar a comunicação entre as partes, estreitar a confiança e trazer familiaridade quanto ao *modus operandi* da empresa fiscalizada; ii) cultural: implica na mudança de pensamento no que concerne ao aspecto institucional, como a administração tributária enxerga os contribuintes e vice-versa; e iii) estrutural: clareza na dinâmica procedimental de forma a contemplar meio protocolar apto a viabilizar a comunicação efetiva entre as partes.

6.6.2.2.1. Iniciativas no Brasil

No Brasil, as experiências são muito recentes. Como é possível observar no Quadro 6.31, a mais antiga remonta a 2018, no estado de São Paulo. Buscou-se, na presente seção do estudo, sistematizar as poucas e incipientes iniciativas que existem no país.

Quadro 6.31 – Panorama da conformidade tributária no Brasil.

Ente	**Nome do programa**	**Status**	**Ano de início**	**Legislação**
BR	CONFIA	Elaboração da lei	Não iniciado	Não há*
SP	Nos Conformes	Regulamentado	2018	Lei complementar n. 1.320/2018 Decreto n. 64.453/2019
CE	Contribuinte Pai D'Égua	Fase piloto	2021	Lei n. 17.087/2019, regulamentada pelo Decreto n. 33.820/2020

RJ	Programa de Estímulo à Conformidade Tributária	Projeto de lei	Não iniciado	Projeto de Lei n. 26/2020
DF	Programa de Conformidade Tributária	Elaboração da lei	Não iniciado	Não há**
RS	Nos Conformes	Regulamentado	2021	arts. 20 a 32, Lei n. 15.576/2020
Porto Alegre	Em dia com Porto Alegre	Projeto de lei	2021	Não há***
Notas: * RECEITA Federal cria comitê responsável pela gestão do Programa CONFIA. Gov.br - Receita Federal. 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-federal-cria-comite-responsavel-pela-gestao-do-programa-confia.				
** SECRETARIA DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. Resultado da pesquisa para o Programa de Conformidade Tributária do DF. fev. 2021. Disponível em: https://www.economia.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2021/05/SEEC-DF-Resultado-da-pesquisa-para-o-Programa-de-Conformidade-Tributaria-do-DF.pdf.				
*** FERRÁS, Adriana; RIVAS, Lucas. Prefeitura lança Nova Administração Tributária e modelo inédito de mediação no Brasil. Notícias GP, Porto Alegre, 21 de set. de 2021. Disponível em: https://prefeitura.poa.br/gp/noticias/prefeitura-lanca-nova-administracao-tributaria-e-modelo-inedito-de-mediacao-no-brasil.				

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

CONFIA (União)[110]**.** O projeto de *cooperative compliance* da União não está pronto para ser analisado. Ele está sendo construído conjuntamente com os contribuintes e, por isso, ainda não tem forma definida. Até o momento, foi instituído, pela Portaria RFB n. 28, de 15 de abril de 2021, um Comitê Gestor da Receita Federal, responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA). Destaca-se, dentre as atribuições do Comitê, a de aprovar a criação do Fórum de Diálogo. O Fórum de Diálogo, a seu turno, é um espaço de diálogo da administração com os contribuintes, com caráter propositivo.[111] O Comitê Gestor da Receita Federal deverá aprovar as propostas encaminhadas por este Fórum, propondo edição de atos normativos. A previsão de coparticipação dos contribuintes na construção dos programas de conformidade fiscal está alinhada às mudanças necessárias identificadas em experiências internacionais que mostraram as desvantagens em se levar um modelo pronto aos contribuintes.[112]

[110] RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CONFIA - Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal do Brasil. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia. Acesso em: 26 set. 2021.

[111] Nota-se relativamente a esse ponto ter, o projeto Confia, tomado o mesmo rumo que o programa espanhol.

[112] Vide o caso da Suécia. Sobre: HAMBRE, Anna-Maria. Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality. **Journal of Tax Administration**, [S.l.], v. 5, n. 1, feb. 2019. ISSN 2059-190X. Disponível em: http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/216/151. Acesso em: 27 set. 2021.

O Fórum de Diálogo terá como objetivo propor medidas para o desenho de um modelo de *cooperative compliance*, o que significa definir quatro pontos principais:

- Elementos básicos do programa de *compliance*: isto é, formas de adesão do contribuinte e análise de risco;
- Código de Boas Práticas Tributárias;
- Marco de Controle Fiscal: diretrizes para que o contribuinte saiba o que ele tem que fazer para mostrar que contribuiu corretamente;
- Contrapartidas.

Feito o desenho, e uma vez estabelecido o modelo, parte-se para a fase de *teste do modelo*. A estimativa é de que cinco grupos econômicos serão chamados para testar o modelo, de forma piloto, a fim de validar o desenho criado pelo Fórum de Diálogo.

Após a validação, passa a estar vigente o CONFIA para a sua plena implementação. Conforme a capacidade operacional da Receita Federal e da adesão dos contribuintes, esse projeto será expandido para os contribuintes que assim o desejarem.

Nos Conformes (São Paulo)[113]. O Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, ou "Nos Conformes," foi instituído pela Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. É um projeto incipiente, que não abrange a totalidade das disputas fiscais, pois se aplica somente ao ICMS. Como todo projeto de *cooperative compliance*, o "Nos Conformes" criou uma classificação de risco dos contribuintes, que podem ser enquadrados nas categorias: "A+", "A", "B", "C", "D", "E" e "NC" (Não Classificado), conforme o art. 5º da Lei Complementar n. 1.320/2018. As categorias "E" e "NC" são categorias mais gerais. O "NC" se aplica somente para empresas com menos de cinco meses de atividade, e a categoria "E" se aplica para estabelecimentos com status "nulo", "inapto" ou "suspenso". As demais categorias são definidas a partir de dois critérios: i) a adimplência e ii) a aderência. Esses critérios foram inicialmente previstos no já referido art. 5º da Lei Complementar n. 1.320/2018, junto a um terceiro critério, o do perfil dos fornecedores que se relacionavam com aquela empresa. A lei dispunha, em sua redação original, da seguinte forma:

> ***Artigo 5º -*** *Para implementação do Programa "Nos Conformes," com base nos princípios, diretrizes e ações previstos nesta lei complementar, os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS serão classificados de ofício, pela*

[113] ESTADO DE SÃO PAULO. Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html. Acesso em: 26 set. 2021.

> *Secretaria da Fazenda, nas categorias "A+," "A," "B," "C," "D," "E" e "NC" (Não Classificado), sendo esta classificação competência privativa e indelegável dos Agentes Fiscais de Rendas, com base nos seguintes critérios:*
> *I - obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS;*
> *II - aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e*
> *III - perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos nesta lei complementar.*

Entretanto, em 2020, o terceiro critério foi revogado por meio do Decreto n. 64.453/2019. Nesse mesmo decreto, os dois critérios remanescentes foram melhor desenvolvidos. Como é possível observar na Tabela 6.14, o critério da adimplência passou a ser calculado a partir do tempo de atraso no pagamento dos débitos do ICMS. Entrará na categoria "A+" aquele contribuinte que não estiver mais de 60 dias atrasado; na categoria "A", o contribuinte que estiver entre 61 e 90 dias atrasado; na categoria "B", aquele que estiver entre 91 e 120 dias atrasado; na categoria "C", aquele que estiver entre 121 e 180 dias atrasado; e na categoria "D", aquele que estiver há mais de 180 dias sem recolher o ICMS.

Tabela 6.14 – Prazos definidos na iniciativa "Nos Conformes".

Máximo de dias de atraso no pagamento dos débitos de ICMS:				
A+	A	B	C	D
até 60 dias	**Entre 61 e 90 dias**	**Entre 91 e 120 dias**	**Entre 121 e 180 dias**	**mais de 180 dias**

Fonte: Regras do Sistema de Classificação - Programa "Nos Conformes".[114]

Ao lado do atraso de pagamento, será considerado também o atraso ou omissão para entregar as GIAs (Guia Nacional de Informação). A GIA é a declaração utilizada por contribuintes de outros estados que, na condição de responsável, efetuarem retenção do imposto a favor do estado de São Paulo.

O segundo critério é o da aderência. O art. 8º da Lei Complementar n. 1.320/2018 define de forma clara o conteúdo desse critério: "*A classificação pelo critério de aderência considerará os valores indicados nos documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte e aqueles regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou declarados"* (Tabela 6.15). Para a categoria "A+", a aderência deve ser de, no mínimo, 98%; para a categoria "A", maior ou

[114] SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO – ESTADO DE SÃO PAULO. Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa "Nos Conformes". Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Downloads.aspx. Acesso em: 28 jan. 2022.

igual a 96% e menor que 98%; para a categoria “B”, maior ou igual a 94% e menor que 96%; para categoria “C”, maior ou igual a 90% e menor que 94%; e para a categoria “D”, menor que 90%.

Tabela 6.15 – Categorias definidas na iniciativa “Nos Conformes”.

Percentuais mínimos de aderência:				
A+	A	B	C	D
98% ou mais	**Maior ou igual a 96% e menor que 98%**	**Maior ou igual a 94% e menor que 96%**	**Maior ou igual a 90% e menor que 94%**	**Menor que 90%**

Fonte: Regras do Sistema de Classificação - Programa “Nos Conformes”.[115]

O percentual de aderência é calculado a partir das omissões, atrasos ou incompletudes no EFD (Escrituração Fiscal Digital). Para cada critério, o contribuinte recebe uma pontuação de 0 a 5, sendo que a categoria “E” corresponde ao 0 e a categoria “A+”, ao 5. Para calcular a nota final, basta fazer a média aritmética entre a nota de cada critério.

Por fim, para cada categoria, os contribuintes recebem benefícios diversos. Segue abaixo os benefícios por categoria, conforme disposto no art. 16 da Lei Complementar n. 1.320/2018.

Categoria “A+”: **a)** acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 dessa lei complementar; **b)** autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **c)** efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **d)** autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente; **e)** autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; **f)** renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **g)** inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em

[115] Ibid.

regulamento; **h)** transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei complementar, respeitado o limite anual previsto em regulamento;

Categoria "A": **a)** acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 dessa lei complementar; **b)** autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **c)** efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **d)** autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente; **e)** autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; **f)** renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **g)** inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

Categoria "B": a) autorização para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento; **b)** autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica; **c)** inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;

Categoria "C": inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento.

Digna de nota é a previsão do procedimento de Análise Fiscal Prévia para as categorias A e A+. Trata-se de procedimento que visa estimular a autoconformidade orientada dos contribuintes, tendência essa que é vista em programas internacionais de *cooperative*

compliance.[116] Basicamente, constatado indício de irregularidade pela autoridade fazendária quando da realização de trabalhos analíticos ou de campo, o contribuinte é notificado, sendo-lhe oportunizada a regularização de sua situação. Sanadas as questões, não será lavrado auto de infração nem imposta multa.

Os resultados financeiros gerados pelo programa (maio/2018 a fevereiro/2021), consoante informado no site da própria Secretaria da Fazenda do Estado, somam mais de R$ 4 bilhões.[117]

Contribuinte Pai D'Égua (Ceará)[118]. No Ceará, há um dos programas mais abrangentes. O programa de São Paulo, embora anterior, instituído em 2018, se aplica somente ao ICMS. Já o programa de cooperação do Ceará se aplica a todos os tributos. O projeto se iniciou em 2021, com a Instrução Normativa n. 22, de 22 de fevereiro de 2021. Este dispositivo normativo apenas iniciou o Projeto Piloto do Programa, com duração de seis meses, contados a partir de 1º de março de 2021, e abrangência somente dos 200 maiores contribuintes pelo ano fiscal de 2019.

A legislação que disciplina o programa Contribuinte Pai D'Égua cria cinco categorias para enquadrar os contribuintes de acordo com o seu risco de inadimplência do crédito tributário. As categorias são: 5 jangadas, 4 jangadas, 3 jangadas, 2 jangadas e 1 jangada. Os critérios para as classificações dos contribuintes nessas categorias podem ser observados nos incisos de I a IV do art. 4º do Decreto n. 33.820/2020, conforme disposto a seguir:

> *I- apresentação tempestiva das escriturações ou declarações do contribuinte e conformidade das informações a elas relativas com os fatos econômico tributários efetivamente ocorridos;*
> *II- inexistência de débitos vencidos e não regularizados de tributos estaduais;*
> *III- cumprimento voluntário de obrigações acessórias facultadas ao contribuinte pela legislação, facilitando o controle de suas operações e prestações pelo Fisco;*
> *IV- outros critérios que venham a ser estabelecidos pelo Secretário da Fazenda.*

Quanto às classificações das categorias representadas por "jangadas", por se tratar de um projeto piloto, ainda não há disposição normativa suficiente que explique como esses

[116] Caso de Reino Unido, México e Espanha.
[117] SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Resultados do Programa "Nos Conformes". Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx. Acesso em: 26 set. 2021.
[118] ESTADO DO CEARÁ. Instrução Normativa n. 22, de 22 de fevereiro de 2021. Institui Projeto Piloto de classificação de contribuintes no âmbito do Programa De Conformidade Tributária denominado "Contribuinte Pai d'Égua". Disponível em: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2021/03/IN-22-de-2021-Pai-DEgua.pdf. Acesso em: 24 set. 2021.

critérios são avaliados na prática. A única categoria mais desenvolvida é a "1 jangada", cujo regramento está expresso no art. 4º, §7º, do Decreto n. 33.820/2020, *verbis*: "*será atribuída a categoria "1 jangada" aos estabelecimentos nas seguintes situações cadastrais: I- ativo em edital, II-baixado de ofício, III-suspenso, IV-cassado"*. Ademais, para esta categoria dispõe o art. 4º, §8º que o contribuinte inscrito no Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual (CADINE) ou que possuir estabelecimento que, na forma da legislação, venha a ser considerado devedor contumaz, terá seu CNPJ raiz classificado na categoria "1 jangada."

A classificação "1 jangada" do Contribuinte Pai D'Égua equipara-se à classificação "E" do programa "Nos Conformes" do estado de São Paulo, mas não são idênticas. Ao contrário de São Paulo, no programa de *cooperative compliance* do Ceará, a classificação nessa categoria é acompanhada de um efeito deletério, pois ela impede que o contribuinte exceda a categoria "3 jangadas" no futuro, conforme dispõe o §3º do art. 4º da Lei n. 33.820/2020: *"§3.º Caso um estabelecimento venha a ser classificado na categoria '1 jangada', a classificação do seu respectivo CNPJ raiz não poderá exceder a categoria '3 jangadas'.* "

Quanto à mensuração dos níveis de conformidade, ela é feita por meio de indicadores. Para cada indicador, é atribuída uma nota ao contribuinte. Dessa forma, a nota final é composta pela média ponderada das notas atribuídas relativamente a cada indicador.

Ao integrarem o programa de *cooperative compliance* do estado do Ceará, alguns benefícios são concedidos aos contribuintes, conforme previstos no art. 4º da Lei n. 17.087/2019, expostos a seguir:

> *"I – renovação automática e simplificada de Regime Especial de Tributação, inclusive com a prerrogativa de concessão de prazo de vigência diferenciado; II – simplificação nos processos de restituição de tributos, com adoção de procedimentos simplificados; III – concessão de credenciamento diferenciado; IV – tratamento diferenciado nos procedimentos de controle de mercadorias em trânsito; V – simplificação no cumprimento de obrigações tributárias acessórias; VI – simplificação no julgamento de processos administrativos tributários; VII – participação em grupos de trabalho com a Administração Tributária para aperfeiçoamento do Programa; VIII – prazo diferenciado para recolhimento de imposto, inclusive quando exigido o pagamento espontâneo por meio de monitoramento; IX – simplificação do processo de inscrição no Cadastro Geral da Fazenda – CGF de novos estabelecimentos do mesmo contribuinte; X – adoção de procedimentos que possibilitem a espontaneidade para autorregularização de períodos pretéritos; XI – canal de atendimento especial e diferenciado."*

Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Rio de Janeiro)[119]. No Rio de Janeiro, foi proposto o Projeto de Lei Complementar n. 26/2020, que visa instituir o programa de estímulo à conformidade fiscal. Este projeto é totalmente inspirado na legislação paulista (a Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018, de São Paulo) pois, além de se aplicar somente ao ICMS, possui as mesmas categorias de perfil de risco que existem em São Paulo, a saber: "A+", "A", "B", "C", "D", "E" e "NC" (Não Classificado), conforme indicado no art. 5º do projeto de lei (PL). Os critérios de classificação para enquadramento nas categorias são os seguintes:

> *"I - registrar e manter a situação cadastral compatível com as atividades; II - apresentar à Administração Fazendária as declarações e as escriturações com integridade e veracidade nas informações prestadas; III - entregar tempestivamente as declarações e as escriturações; IV - pagar integral e tempestivamente os tributos devidos; e V - manter-se em dia com as demais obrigações acessórias impostas pela legislação fiscal".*

O PL prevê benefícios aos contribuintes que aderirem ao Programa de Estímulo à Conformidade Tributária. No entanto, não há a descrição desses benefícios para todas as categorias. Foram encontrados somente os benefícios para as categorias "A+" e "A", nos arts. 15 e 16 do projeto:

> *Art. 15 - Para os contribuintes classificados na categoria "A" serão concedidos os seguintes benefícios: I - informação prévia sobre indício de infração apurada em análise realizada antes de iniciado o procedimento fiscal, hipótese em que não serão aplicadas as penalidades previstas na legislação tributária, caso o contribuinte promova a regularização no prazo indicado na informação; II - atendimento presencial prioritário; III - autorização para apropriação de crédito acumulado anteriormente à realização de verificação fiscal, com possibilidade de dispensa ou redução da apresentação de garantias prévias; IV - Certificado de Conformidade Tributária perante a Secretaria de Fazenda; V - Inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes sem necessidade de verificação fiscal prévia; VII - transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, com dispensa da autorização prévia da Administração Fazendária, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei, respeitado o limite anual previsto em regulamento;*
> *Art. 16 - Sem prejuízo do tratamento dispensado aos contribuintes classificados na categoria "A+", a Administração Fazendária comunicará ao contribuinte, sempre que possível, por meio de sua caixa postal eletrônica, as pendências apuradas em sistemas de controles eletrônicos, para que o contribuinte efetue a devida regularização.*

[119] ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Projeto de Lei Complementar n. 26/2020, de 8 de setembro de 2020. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e a administração tributária e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1923.nsf/34c4e2da9b17c0d3832566ec0018d830/5d2b35178f5ee4ac032585d8006a0932?OpenDocument. Acesso em: 24 set. 2021.

O benefício de se enquadrar no grupo "A+" está disposto no §7º do art. 13 do mesmo projeto de lei complementar:

> *§ 7º - Os contribuintes classificados nos grupos "A+" e "A" poderão pleitear a Análise Fiscal Prévia, cabendo ao regulamento definir condições, alcance e prazos para a realização dos trabalhos.*

Programa de Conformidade Tributária (Distrito Federal). O Distrito Federal está em fase embrionária do projeto. Em fevereiro de 2021, a Secretaria da Economia do Distrito Federal realizou uma pesquisa para compreender a visão dos servidores da SUREC sobre a possibilidade de instituir um Programa de Conformidade Tributária do Distrito Federal. Isso indica que o projeto sequer foi regulamentado, estando ainda em fase de prospecção. O resultado da pesquisa pode ser encontrado no site do órgão.[120]

Nos Conformes (Rio Grande do Sul). De se mencionar, ainda, a existência de programa de conformidade tributária no estado do Rio Grande do Sul. A lei que disciplina o projeto Nos Conforme é a Lei Estadual n. 15.576 de 29 de dezembro de 2020, que se sucedeu ao Projeto de Lei n. 185 de 2020. Esse programa, assim como o programa de São Paulo, está restrito apenas ao ICMS.

Os contribuintes são classificados em cinco categorias pelo projeto: "A", "B", "C", "D" e "NC" (Não Classificado). A categoria "NC" tem caráter apenas transitório para contribuintes no início de suas atividades comerciais; a categoria "A" é aquela de maior conformidade tributária, enquanto a "D" é a de menor conformidade tributária. Há dois critérios de classificação principais, conforme dispõe o art. 22 da Lei n. 15.576/2020: I - cumprimento de obrigações tributárias principais; e II - cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A pontuação e classificação tem como base principalmente a utilização de séries temporais com o objetivo de aferir o cumprimento das obrigações tributárias. Também podem ser considerados quatro critérios na pontuação e classificação: i) impacto, consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; ii) contumácia de atraso no recolhimento de tributos, montante e a sujeição a regime especial de fiscalização; iii) cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias em relação ao porte empresarial e segmento da atividade econômica do contribuinte; iv) execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.

---

[120] SECRETARIA DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. Resultado da pesquisa para o Programa de Conformidade Tributária do DF. fev. 2021. Disponível em: https://www.economia.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2021/05/SEEC-DF-Resultado-da-pesquisa-para-o-Programa-de-Conformidade-Tributaria-do-DF.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

A partir dessas formas de classificação, os contribuintes recebem uma pontuação em cada um dos critérios e, com base nisso, são enquadrados nas categorias "A" até "D". Para cada categoria, os contribuintes recebem contrapartidas do Fisco. Essas contrapartidas ainda não foram amplamente descritas, limitando-se a lei a afirmar que o regulamento poderá prever:

> *Art. 29. O regulamento poderá graduar a aplicação das contrapartidas em função do tempo de permanência em cada categoria de classificação, como forma de incentivar e valorizar o histórico de conformidade do contribuinte em relação a suas obrigações tributárias.*

Programa Municipal de Estímulo à Conformidade Tributária - Em Dia com Porto Alegre (Porto Alegre)[121]. A última experiência da qual há alguma informação a respeito de conformidade tributária no Brasil é a do município de Porto Alegre. Trata-se do Projeto de Lei Complementar n. 21/2021, que visa instituir programa cujo escopo é estimular a regularidade tributária voluntária dos contribuintes. Mais detidamente, o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária privilegia a fiscalização orientadora, a autorregularização, o aprimoramento da atividade fiscalizatória, a segurança jurídica de prestadores de serviços adimplentes, a redução de litigiosidade e a oferta de instrumentos tecnológicos que estimulem o cumprimento voluntário das obrigações tributárias pelos contribuintes. O programa abrange apenas o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN), segue lógica semelhante à instituída pelas legislações paulista e cearense e pela proposição carioca (Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018, do estado de São Paulo; Lei n. 17.087/2019, regulamentada pelo Decreto n. 33.820/2020, do estado do Ceará; PL n. 26/2020 do estado do Rio de Janeiro), ao classificar os contribuintes em categorias conforme seus graus de risco, atribuindo benefícios crescentes consoantes melhores posicionamentos obtidos.

Estabelece o art. 5º do referido projeto de lei que os contribuintes do ISSQN serão classificados, de ofício, pela Receita Municipal de Porto Alegre nas categorias decrescentes de conformidade "A+", "A", "B", "C", "D" e "NC" (Não Classificado), conforme os seguintes critérios: cumprimento de obrigações tributárias principais; e cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

De acordo com o §3º do art. 5º do PL, a categoria "NC" (Não Classificado) terá caráter transitório: i) em função da necessidade de implantação gradual do sistema de classificação; ii) quando do início das atividades do contribuinte; e iii) em outras hipóteses previstas em

[121] Notícia sobre o programa: FERRÁS, Adriana; RIVAS, Lucas. Prefeitura lança Nova Administração Tributária e modelo inédito de mediação no Brasil. **Notícias GP**, Porto Alegre, 21 de set. de 2021. Disponível em: https://prefeitura.poa.br/gp/noticias/prefeitura-lanca-nova-administracao-tributaria-e-modelo-inedito-de-mediacao-no-brasil. Acesso em: 25 out. 2021.

regulamento. Os §§4º e 5º do art. 5º esclarecem ainda que a classificação nas categorias supramencionadas será feita consoante a combinação, definida em regulamento, dos critérios estabelecidos nos incisos I e II do art. 5º, e será atualizada periodicamente. Prossegue, o §4º, salientando que esse regulamento poderá ainda levar em consideração, para fins de direcionamento do enquadramento classificatório, os seguintes aspectos:

> *I - média de recolhimento de ISSQN; II- segmento da atividade económica do contribuinte; III - impacto, consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; IV - contumácia de atraso no recolhimento de tributos; e V - execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.*

Por fim, o PL prevê benefícios aos contribuintes que aderirem ao Programa de Estímulo à Conformidade Tributária. No entanto, não há a descrição desses benefícios para todas as categorias, apenas para "A+", "A" e "B", conforme art. 7º do projeto:

> *Art. 7º - De acordo com a classificação atribuída nos termos do art. 5º desta Lei Complementar, o contribuinte fará jus às seguintes contrapartidas, na forma e condições estabelecidas em regulamento*
> *I – categoria "A+": a) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunidade a autorregulação; b) parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 (setenta e dois) meses; c) prioridade na análise de solicitação de serviços na SMF; d) tratamento preferencial em processos de restituição e compensação, respeitadas as prioridades legais; e) não estará sujeito ao lançamento retroativo do imposto em casos de alteração de entendimento jurisprudencial consolidado nos Tribunais Superiores; e f) poderá ser elegível a programas de concessão de crédito, na forma e condições estabelecidas em regulamento;*
> *II – categoria "A": a) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunidade a autorregulação; b) parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 (setenta e dois) meses; c) não estará sujeito ao lançamento retroativo do imposto em casos de alteração de entendimento jurisprudencial consolidado nos Tribunais Superiores; e d) poderá ser elegível a programas de concessão de crédito, na forma e condições estabelecidas em regulamento;*
> *III – categoria "B": a) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunidade a autorregulação; (grifou-se)*

Panorama geral do *cooperative compliance* no Brasil. De forma geral, e a par de não existir um diploma federal que faça as vezes de diretrizes gerais, notam-se tendências comuns aos projetos ou legislações que implementam os programas de Conformidade Fiscal. Todos os programas instituem categorias de riscos que tomam por critério de classificação ao menos i) adimplemento de suas obrigações e ii) aderência entre as declarações e registros e os documentos fiscais. Ainda, todos são voltados à generalidade dos contribuintes, o que acaba por inovar relativamente à tendência internacional de instituir projetos pilotos com foco apenas

nos grandes contribuintes. Por fim, há uma relativa convergência quanto à ideia de que quanto melhor a classificação dos contribuintes, maiores serão os benefícios concedidos a ele.

De outro lado, notam-se algumas dissonâncias. Primeiro, em algumas localidades, há a utilização de outros critérios para além dos dois comuns acima mencionados. Nas iniciativas do estado do Rio Grande do Sul e do município de Porto Alegre, foi previsto como critério determinante à atribuição de categoria de risco o desenvolvimento de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente. Outra questão diz respeito à possibilidade de impugnação, pelo contribuinte, da categoria que lhe foi atribuída pela administração fazendária. Todos os programas preveem tal possibilidade apenas no caso de erro material no manejo dos critérios legais de classificação. Ainda, percebe-se que alguns programas têm por fim abranger todos os tributos sob a tutela daquele ente federado (caso do Ceará), ao passo que outros elegem um único imposto (caso de São Paulo, Rio de Janeiro, Ceará, Rio Grande do Sul e Porto Alegre). Tais questões estão esquematizadas no Quadro 6.32.

Quadro 6.32 – Informações sobre os programas de *cooperative compliance* no Brasil.

Ente	**Categorias de risco**	**Critérios atribuição categoria de riscos**	**Possível contestar?**	**Benefícios**	**Grandes empresas**	**Tributos objeto do programa**

SP	“A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado) “NC” se aplica para empresas com menos de 5 meses de atividade, “E” se aplica para estabelecimentos com status “nulo,” “inapto” ou “suspenso.”	(i) obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS (adimplência); (ii) aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte (aderência);	Sim, em caso de erro material.	categoria “A+”: (i) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia; (ii) procedimentos simplificados junto à Administração fazendária (iii) autorização para pagamento mediante compensação em conta gráfica do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, e à importação de mercadoria oriunda do exterior. categoria “A”: (i) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia; (ii) procedimentos simplificados junto à Administração fazendária (iii) autorização para pagamento mediante compensação em conta gráfica do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, e à importação de mercadoria oriunda do exterior categoria “B”: (i) procedimento simplificado apenas para apropriação de até 50% (cinquenta por cento) do crédito acumulado e para inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular; (ii) autorização para pagamento, mediante compensação em conta gráfica, do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior categoria “C”: (i) procedimento simplificado apenas para inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular	Generalidade de contribuintes	ICMS

CE	5 jangadas, 4 jangadas, 3 jangadas, 2 jangadas e 1 jangada 1 jangada se aplica para estabelecimentos com status "baixado", "suspenso", "cassado", ou ainda considerado "devedor contumaz"	(i) apresentação tempestiva das escriturações ou declarações do contribuinte, e conformidade dessas informações (ii) inexistência de débitos vencidos e não regularizados de tributos estaduais; (iii) cumprimento voluntário de obrigações acessórias	Sim, em caso de erro material.	Serão estabelecidos em regulamento, de acordo com a classificação atribuída, podendo abranger: (i) simplificação de procedimentos junto à administração fazendária (restituição, cumprimento obrigações acessórias, julgamento de processos administrativos), renovação automática e simplificada de regimes especiais de tributação, procedimentos para autorregulação de períodos pretéritos, canal de atendimento especial. Obs.: a classificação na categoria "1 jangada" é acompanhada de um efeito deletério, pois ela impede que o contribuinte exceda a categoria "3 jangadas" no futuro	Generalidade de contribuintes	Todos tributos esfera estadual

RJ	“A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado) “NC” se aplica para empresas em início de atividade, “E” se aplica para estabelecimentos com situação cadastral inativa.	(i) registro e manutenção da situação cadastral compatível com as atividades; II - apresentação tempestiva à administração fazendária de declarações e escriturações, (iii) integridade e veracidade das informações prestadas; (iv) pagamento integral e tempestivo dos tributos devidos; e (iii) pontualidade e adequação no cumprimento das obrigações acessórias impostas pela legislação.	Sim, em caso de erro material.	Previsão de benefícios apenas para contribuintes das categorias “A” e “A+” (i) informação prévia sobre indício de infração apurada em análise realizada antes de iniciado o procedimento fiscal, hipótese em que não serão aplicadas as penalidades previstas na legislação tributária, caso contribuinte promova a regularização no prazo indicado na informação; (ii) atendimento presencial prioritário; (iii) autorização para apropriação de crédito acumulado, com possibilidade de dispensa ou redução da apresentação de garantias prévias; (iv) Certificado de Conformidade Tributária (v) procedimento simplificado de inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular e de transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente. Obs: Para a categoria “A+” há a previsão ainda, de comunicação das pendências apuradas, oportunizando ao contribuinte que regularize sua situação.	Generalidade de contribuintes	ICMS

RS	“A”, “B”, “C”, “D” e “NC” (Não Classificado) *”NC” se aplica para empresas em início de atividade,	(i) cumprimento de obrigações tributárias principais; (i)- cumprimento de obrigações tributárias acessórias. E, cada um dos critérios é graduado conforme as seguintes variáveis: (i) impacto, as consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; pela (ii) a contumácia de atraso no recolhimento de tributos, o montante e a sujeição a regime especial de fiscalização; e pelo (iii) cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias em relação ao porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte; e pela (iv) execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.	Sim, em caso de erro material.	Determina que as contrapartidas serão disciplinas em regulamento	Generalidade de contribuintes	ICMS

Porto Alegre	"A", "B", "C", "D" e "NC" (Não Classificado) *"NC" se aplica para empresas em início de atividade,	(i) cumprimento de obrigações tributárias principais; (i)- cumprimento de obrigações tributárias acessórias. E, cada um dos critérios é graduado conforme as seguintes variáveis: (i) impacto, as consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias; pela (ii) a contumácia de atraso no recolhimento de tributos, o montante e a sujeição a regime especial de fiscalização; e pelo (iii) cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias em relação ao porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte; e pela (iv) execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.	Sim, em caso de erro material.	categoria "A+": (i) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunizada a autorregulação; (ii) parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 (setenta e dois) meses; (iii) prioridade na análise de solicitação de serviços na SMF, e nos processos de restituição e compensação, (iv) não sujeição à lançamento retroativo em caso de alteração de entendimento jurisprudencial consolidado nos Tribunais Superiores; (v) elegibilidade a programas de concessão de crédito categoria "A": (i) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunizada a autorregulação; (ii) parcelamento de créditos tributários e não tributários em até 72 (setenta e dois) meses; (iii), não sujeição à lançamento retroativo em caso de alteração de entendimento jurisprudencial consolidado nos Tribunais Superiores; (v) elegibilidade a programas de concessão de crédito. categoria "B": a) revisão fiscal precedida de atendimento em plantão fiscal, sendo oportunizada a autorregulação	Generalidade de contribuintes	ISSQN

Fonte: Pesquisa Normativa Contencioso Administrativo ABJ.

6.6.2.2.2. Algumas experiências estrangeiras de *cooperative compliance*

As abordagens de relacionamento cooperativo internacional podem ser divididas em dois modelos complementares: de estratégias gerais e de estratégias "personalizadas". As estratégias gerais buscam envolver contribuintes e outras partes interessadas na construção de

ambientes de relacionamento baseados nos princípios do *compliance cooperativo*, com repercussão em todo o sistema tributário, entre os quais normas, comunicação, assistência, serviços, treinamento e gestão de riscos. Essas estratégias gerais, que podem ser segmentadas de acordo com o perfil dos contribuintes, são direcionadas a todos, grandes, médios e pequenos contribuintes. O modelo de estratégias "personalizadas" é direcionado, geralmente, a grandes contribuintes, por meio de programas e acordos de cooperação voluntária.[122]

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[123] para potenciar ou mobilizar conhecimentos, credibilidade, esforço e recursos de todas as partes interessadas, com o alinhamento conjunto de estratégias que complementam os esforços da administração tributária para melhorar o sistema tributário.

Esses fóruns e estratégias conjuntas potencializam a comunicação da administração tributária com os contribuintes, tanto pela ampliação das vias de acesso, quanto pela credibilidade que as instituições agregam com seus participantes, além da participação da mídia na sensibilização. A ampliação do conhecimento e dos dados mantidos pelos *stakeholders* pode contribuir para a identificação de padrões e a construção de soluções e produtos, tanto em novos serviços quanto em estratégias de gestão tributária. A participação na construção dos regulamentos promove uma melhor aceitação, tanto para o procedimento perante o parlamento, como também para uma maior aceitação pelos contribuintes da aplicação dos regulamentos, reforçando comportamentos positivos e discriminando comportamentos indesejados.[124]

Complementar às estratégias gerais, são as abordagens caracterizadas pelo tratamento mais personalizado, em que se busca construir uma estrutura de governança fiscal que garanta o correto cumprimento tributário (voluntário), com transparência por parte das empresas sobre suas estratégias fiscais (planejamentos fiscais) e responsabilização do Conselho de Administração pelas governança e política fiscais da empresa.

A aplicação do modelo de *compliance cooperativo* personalizado geralmente tem por foco os grandes contribuintes. Como exemplos, a Austrália tem um modelo especial para os

---

[122] OECD. **Together for Better Outcomes**: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders. OECD, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-en.

[123] Como é o caso da Espanha e do Projeto CONFIA da Receita Federal do Brasil, explicados nesta Hipótese 6.

[124] OECD. **Together for Better Outcomes**: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders. OECD, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-en. p.58-59.
CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.20.

100 maiores contribuintes e outro modelo para os 1000.[125] A Espanha tem atualmente 166 grandes empresas em seu programa.[126]

A participação no programa ocorre normalmente a pedido do contribuinte ou a convite da administração tributária, sendo normalmente restrita aos contribuintes de baixo risco.[127] Em geral, é realizado um projeto piloto, preferencialmente com contribuintes de baixo risco e com estrutura menos complexa, o que permite a estruturação do modelo em situações mais simples, com o avanço gradual para outros grupos de contribuintes, com a colaboração dos participantes contribuintes.[128]

A forma de aplicação normalmente ocorre por meio da participação em fóruns de diálogo e da construção conjunta de códigos de boas práticas e/ou marcos de controle fiscal que servirão de guia para que as empresas desenvolvam estruturas de governança fiscal. Por fim, serão assinados acordos de conformidade cooperativa, como a adesão ao código de boas práticas na Espanha, ou mais específicos, como o processo de adesão ao Acordo de Cumprimento Anual (ACA) na Austrália, pelo qual o modelo e a confiabilidade da governança tributária corporativa são avaliados detalhadamente.[129]

Austrália. A Austrália, por meio de sua administração tributária (*Australian Taxation Office*, doravante ATO), foi pioneira na implementação, em 2001, de um programa de *cooperative compliance*. Para alcançar os melhores resultados, desenvolve estratégias diferenciadas de relacionamento cooperativo e práticas de *compliance* com grandes empresas e com pequenos e médios contribuintes.[130]

O modelo de conformidade cooperativa australiano é baseado na demonstração de boa governança corporativa e processos de gestão de riscos tributários das empresas. Para tanto, o ATO apresenta diretrizes práticas e critérios objetivos para que o modelo de governança fiscal

---

[125] CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020.

[126] Adesões ao Código de Boas Condutas obtido em: AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Adhesiones al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

[127] Observa-se que esse não é o caso do Reino Unido, por exemplo.

[128] CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.19.

[129] Ibid., p.19-20.

[130] Ibid., p.38.

das empresas lhes imprima "confiança justificada", situação que proporcionará um atendimento personalizado ao contribuinte.[131]

Relativamente às grandes empresas, há um enfoque estratégico nas 100 maiores, com as quais se utiliza uma abordagem multitarefa de engajamento desses contribuintes-chave (doravante KTE).[132] O modelo busca trabalhar com as operações significativas desses principais contribuintes em tempo real, para garantir que elas obtenham resultados fiscais consistentes com a lei e as diretrizes da ATO. O modelo KTE usa uma metodologia de confiança justificada (*justified trust*),[133] por meio da análise da gestão corporativa de riscos fiscais dos empreendimentos. Aliás, a ATO fornece aos contribuintes um guia de revisão de governança e gestão de riscos tributários,[134] com orientações práticas que visam ajudar grandes empresas multinacionais[135] a entender como se classificam em relação à governança tributária aos olhos da Administração Fiscal.

Aos contribuintes que desejam construir um relacionamento transparente e cooperativo com o ATO é oferecido o Acordo Anual de Conformidade (doravante ACA), instrumento utilizado para a adesão do contribuinte ao programa de *cooperative compliance*. No ACA,[136] a ATO constrói um plano com o contribuinte, discriminando os processos e impostos pactuados, oferecendo um conjunto de vantagens para a empresa, entre as quais a existência de um único interlocutor, modelos para a solução de consultas precoces e resolução de problemas emergentes, prazos diferenciados para cumprimento de obrigações formais, penalidades e juros

---

[131] "*[the model] is characterized by the use of tailored responses to different taxpayer groups based on their compliance risk levels and histories.*" BRONZEWSKA, Kataryna. **Cooperative Compliance**: A New Approach to Managing Taxpayer Relations. IBFD Doctoral Series n. 38. Amsterdam: IBDF, 2016. p.109.
Vide: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Reviewing tax governance for large public and multinational businesses. Disponível em: https://www.ato.gov.au/business/large-business/compliance-and-governance/reviewing-tax-governance-for-large-public-and-multinational-businesses/. Acesso em: 02 out. 2021.

[132] Em inglês: *Key Taxpayer Engagement*.

[133] AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Justified trust. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Justified-Trust/ Acesso em: 02 out. 2021.

[134] AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Tax risk management and governance review guide. Disponível em: https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide/. Acesso em: 02 out. 2021.

[135] Além dos 100 maiores contribuintes, o ATO aplica a revisão do governo tributário às 1000 maiores empresas. A sua avaliação pela ATO evidenciará como estará catalogado relativamente aos seus riscos fiscais, com base na análise de suas operações, da acurácia dos cálculos de impostos e das declarações apresentados, fatores que podem permitir a redução da intensidade das intervenções da administração fiscal.
CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.40.
Ainda, sobre o programa: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Top 1,000 Tax Performance Program. Disponível em https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Top-1,000-Tax-Performance-Program/. Acesso em: 02 out. 2021.

[136] Sobre ACA: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Annual compliance arrangements – what you need to know. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Compliance-and-governance/Annual-Compliance-Arrangements-what-you-need-to-know. Acesso em: 21 set. 2021.

diferenciados para correção das inconsistências verificadas, e não sujeito a revisão de risco ou fiscalização após entrega da declaração de situações e impostos atingidos pelo ACA. Durante o desenvolvimento do ACA, o relacionamento entre administração e contribuintes é caracterizado pelo diálogo e revisão conjunta e em tempo real dos riscos tributários relevantes, alinhando compressões e expectativas quanto ao cumprimento tributário. É prevista no ACA, uma reunião de revisão anual, a fim de se estruturar um novo acordo sobre as ações futuras e prazo para levá-las a efeito.[137]

Os 100 maiores contribuintes recebem uma carta anual do Comissário de Tributação (líder máximo da ATO), informando-os sobre sua categorização de risco (contribuinte-chave; contribuinte-chave com preocupações significativas; e contribuintes de risco aumentado), feita consoante um modelo denominado Estrutura de Ações Diferenciadas (ADF).[138] Nessa carta são descritos claramente a categorização do contribuinte, os critérios de avaliação relativamente a cada imposto a ele aplicável, o que essa classificação significa para os contribuintes, e como a ATO pretende se envolver com ele nos próximos 12 meses. Assim, esses contribuintes sabem, de forma mais específica, o que precisa fazer para reduzir sua classificação de risco.[139] Ainda, as grandes empresas são obrigadas a informar seus posicionamentos fiscais mais questionáveis e significativos (RTP,[140] planejamentos tributários).

Por meio do RTP, a ATO i) personaliza a abordagem do contribuinte com base em cronogramas complexos e de alto risco; ii) identifica áreas nas quais a administração tributária precisa fornecer mais esclarecimentos e certeza sobre o tratamento correto de transações e planejamentos tributários complexos de alto risco; iii) melhora a compreensão do risco fiscal para contribuintes, setores e mercado; iv) melhora o diálogo com o contribuinte em relação ao seu perfil de risco e governança tributária; v) permite ao contribuinte tomar decisões conscientes sobre as posições que tomou ou está pensando em assumir que são consideradas de alto risco pela administração fiscal.

Relativamente às entidades de pequeno e médio porte, a ATO aplica um conjunto de medidas específicas de gestão de riscos, com o objetivo de reduzir a tolerância ao não

---

[137] BRONZEWSKA, Kataryna. **Cooperative Compliance**: A New Approach to Managing Taxpayer Relations. IBFD Doctoral Series n. 38. Amsterdam: IBDF, 2016. p.113.

[138] Mais informações: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Action Differentiation Framework. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Action-Differentiation-Framework/. Acesso em: 21 set. 2021.

[139] CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.40.

[140] Mais informações: AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. RTP schedule expansion to large private companies. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Reportable-tax-positions/RTP-schedule-expansion-to-large-private-companies/. Acesso em: 25 mar. 2022.

cumprimento das obrigações fiscais e de criar um ambiente de concorrência leal. Realiza uma análise comparativa das empresas para avaliar seu desempenho em relação ao do seu setor, bem como utiliza o cruzamento de dados de outros contribuintes, instituições financeiras, além de um sistema de divulgação de pagamentos tributáveis (TPRS),[141] pelo qual as fontes pagadoras são obrigadas a fornecer informações sobre os pagamentos efetuados, com as quais se pretende identificar omissões de rendimentos ou declarações, ausência de registro ou uso de registros falsos.

Ainda, no curso de um processo preparatório de revisão de lançamento ou de auditoria, além de as circunstâncias individuais de seu negócio serem levadas em consideração pela autoridade fiscal, é oferecido ao contribuinte a oportunidade de prestar esclarecimentos relativamente à sua situação pessoal, podendo ainda resolver eventuais problemas de forma rápida, transparente e cooperativa. Tais análises conjuntas ajudam a determinar se há questões tributárias que requerem um exame mais aprofundado e resposta a demandar a realização efetiva de uma auditoria. O objetivo da ATO é trabalhar em cooperação com os contribuintes para construção de relacionamentos que visem melhorar o processo de resolução de disputas e minimizar custos para seus negócios. Daí que, se o contribuinte errar ou omitir alguma coisa na entrega da declaração, é oferecida a oportunidade de o mesmo reportar voluntariamente o problema, com possibilidade de adequação de sua situação tributária.

Em síntese, o modelo de *compliance cooperativo* australiano é estruturado de forma diferenciada de acordo com o porte e o perfil dos contribuintes. Para as 100 maiores empresas, possui um modelo com caráter personalizado, baseado na avaliação de governança corporativa e gestão de riscos tributários da empresa, disponibilizando um único canal de acesso (junto a ATO), segurança jurídica com resolução de dúvidas em tempo real e transparência (de modo que o contribuinte sabe claramente onde precisa melhorar sua governança fiscal).[142] Com as PMEs, atua com assessoria e transparência de informações, oferecendo a expectativa de recolhimento do imposto que a ATO espera do contribuinte, buscando incentivá-los ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais.

Como medida de performance, a ATO utiliza-se do conceito de "imposto assegurado" (*tax assured*). Trata-se de uma estimativa da proporção de impostos reportados que a ATO tem

---

[141] AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Work out if you need to lodge a TPAR. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Reports-and-returns/Taxable-payments-annual-report/Work-out-if-you-need-to-lodge-a-TPAR/. Acesso em: 21 set. 2021.

[142] Em um modelo semelhante, mas com um nível inferior de personalização, funciona com os 1000 maiores contribuidores. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Top 1,000 Tax Performance Program. Disponível em https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Top-1,000-Tax-Performance-Program/. Acesso em: 02 out. 2021.

grande confiança de estarem corretos. Tal indicador ajuda a demonstrar a confiança da ATO de que o sistema tributário está funcionando bem no geral, além de demonstrar os pontos fortes de partes específicas do sistema tributário, e auxiliar na detecção de ameaças potenciais.

Dois terços das estimativas (*tax assured*) são feitas por meio de comparação de dados coletados de terceiros com os impostos relatados pelos contribuintes individuais. O terço restante é feito por meio dos dados coletados no relacionamento direto com os maiores contribuintes. Em 30 de junho de 2021, estimou-se que 45,5% dos impostos declarados para o ano fiscal de 2018-19 podem ser garantidos como corretos. Durante 2020-21, a ATO assegurou como imposto garantido um adicional de 2% para o ano fiscal de 2017-18, elevando para 49,6% a estimativa total de *tax assured* de 2017-18.[143]

Reino Unido[144]. A administração tributária do Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs*, doravante HMRC) possui um modelo de supervisão para cerca de 2.000 maiores e mais complexas empresas, que se enquadram nos programas de *cooperative compliance*.[145] A principal característica do programa é a utilização de um modelo estruturado de *Compliance Risk Management* (GRC), com a aplicação de diferentes estratégias em função do perfil de risco do contribuinte. A participação no programa de *cooperative compliance* é estabelecida por critérios de porte, trabalhando-se com grandes empresas de perfis de riscos diversos, o que distingue o modelo inglês de outros programas internacionais que têm como foco apenas contribuintes de baixo risco. De toda forma, e à semelhança de outros modelos, baseia-se na "confiança justificada" (*justified trust*) em contribuintes abertos e transparentes, que apresentam a sua estratégia fiscal e outros assuntos relevantes em tempo real.

As principais estratégias do programa inglês são, além da aplicação do GRC, foco em tempo e recursos onde haja maior risco de não cumprimento das obrigações tributárias; gestão intensiva do relacionamento por meio da figura do interlocutor e ponto de contato da empresa, denominado *Customer Compliance Manager* (CCM);[146] ênfase nas atividades de prevenção, ou

---

[143] AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Tax assured: gaining confidence the right amount of tax is reported. https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/General-research/Tax-assured---gaining-confidence-the-right-amount-of-tax-is-reported/. Acesso em: 25 mar. 2022.

[144] HM REVENUE & CUSTOMS. HMRC's compliance approach for Large Business. Disponível em: https://www.gov.uk/guidance/large-business-strategy. Acesso em: 25 set. 2021.

[145] HM REVENUE & CUSTOMS. Customer compliance: how HMRC's compliance yield is split by business area and our approach to tax compliance and large businesses. Corporate Report. Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2019-to-2020/customer-compliance-how-hmrcs-compliance-yield-is-split-by-business-area-and-our-approach-to-tax-compliance-and-large-businesses Acesso em: 05 out. 2021.

[146] O número de *Customer Compliance Managers*, trabalhando na Diretoria de Grandes Contribuintes, era, em 20 de março de 2020, 170. Ibid.

seja, com trabalho em tempo real, antes da apresentação das declarações; e em serviço de assistência que promova a segurança jurídica, especialmente em situações complexas.

O gerente de relacionamento da empresa (CCM) é um especialista tributário (auditor da HMRC) altamente treinado em *cooperative compliance*, e que conta com o apoio de equipes de especialistas em sua atuação. O CCM é o ponto de contato da empresa com a Autoridade Tributária, sendo o funcionário[147] que acompanha de forma exaustiva o contribuinte, o que inclui sua participação na avaliação e revisão dos riscos de *compliance* desse contribuinte. Além disso, realiza reuniões periódicas e trabalha os riscos relevantes em tempo real, buscando proporcionar segurança e agilidade na resolução de problemas, sempre procurando orientar e direcionar o contribuinte para que o mesmo cumpra as obrigações tributárias de forma voluntária.

O CCM realiza a avaliação do perfil de risco do contribuinte de forma conjunta e colaborativa, orientando para que saiba o motivo de não ser classificado como de baixo risco, possibilitando ao contribuinte sua eventual readequação - a categorias de menores riscos - de forma mais eficaz. O modelo de gestão de risco de *compliance*, denominado *Business Risk Review* + (BRR +),[148] é composto pela avaliação pelo CCM i) do perfil ou estrutura empresarial do contribuinte, bem como ii) de indicadores comportamentais. Como resultado, os contribuintes são classificados em quatro perfis de riscos: baixo, moderado, moderado-alto e alto.

Relativamente ao perfil ou estrutura empresarial,[149] são analisados o tamanho, a complexidade das estruturas comerciais e tributárias, as transações no exterior, o grau de estabilidade e as mudanças nos negócios e a composição acionária. Já os indicadores comportamentais estão distribuídos em três dimensões. Uma primeira, em que é avaliada a capacidade do contribuinte de entregar pontualmente o imposto correto, considerando o porte e a complexidade dos negócios, seu histórico de conformidade e estrutura fiscal e contábil. Uma segunda, em que o modelo de governança fiscal do contribuinte é avaliado, bem como sua abertura e cooperação com o HMRC. E uma terceira, em que a estratégia tributária do

---

[147] Consoante Kataryna Bronzewska, o CCM não necessariamente é uma única pessoa, podendo ser um time de especialistas tributários, que varia de 1 até 12 (consoante o perfil de risco do contribuinte). BRONZEWSKA, Kataryna. **Cooperative Compliance**: A New Approach to Managing Taxpayer Relations. IBFD Doctoral Series nº 38. Amsterdam: IBDF, 2016. p.166.

[148] HM REVENUE & CUSTOMS. Tax Compliance Risk Management. Disponível em: https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3000. Acesso em: 05 out. 2021.

[149] Flávio salienta que a avaliação do perfil de negócios (estrutura) não faz parte do processo de pontuação BRR +, mas fornece o contexto em que as pontuações de risco comportamental serão aplicadas. CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.48.

contribuinte e sua transparência são avaliadas, além do exame de indícios de atividades agressivas de planejamento tributário e/ou de declarações falsas.

O resultado dessa classificação de risco define a abordagem do contribuinte. Aqueles considerados de baixo risco, reavaliados a cada três anos, recebem apenas ações de suporte e orientação voltadas ao cumprimento voluntário, não sendo objeto, normalmente, de iniciativas fiscalizatórias. Para as demais classificações, reavaliadas anualmente, as atividades de supervisão e fiscalização são mais intensas. São estruturados programas específicos, podendo-se, inclusive, aplicar medidas sancionatórias especiais, sempre com o objetivo de realçar os contribuintes em categoria de mais baixo risco. De se pontuar que a classificação do perfil de risco BRR + não é objeto de divulgação externa, exceto para o próprio contribuinte, que, ao receber a avaliação de baixo risco, costuma divulgá-la como forma de fortalecer sua reputação perante a sociedade (responsabilidade social).

Desde 2004, o HMRC exige informações sobre planejamentos tributários tanto das empresas quanto dos profissionais fiscais que os produzem, com previsão de penalidades para ambos pela falta de transparência das informações. Além disso, há previsão legal de responsabilização do Conselho de Administração da empresa pela sua estratégia fiscal.[150] Ademais, o HMRC atua preventivamente para fornecer orientações claras e dar segurança jurídica aos contribuintes, possuindo centros de consultas, publicações informativas (de manuais a atos interpretativos vinculativos) e consultas escritas com efeito vinculativo - consulta essa a que o HMRC se compromete em responder em até 28 dias para empresas no programa de conformidade cooperativa. Além disso, possui uma unidade especial (Unidade de Acordos Antecipados) para negociar questões interpretativas relevantes e controversas.[151]

Recentemente, em janeiro de 2019, a HMRC's lançou um novo programa, o *Profit Diversion Compliance Facility* (PDCF), com foco em preços de transferências. As empresas multinacionais são incentivadas a utilizar as orientações publicadas pela HMRC a fim de avaliar se a metodologia de preços de transferência usada por elas para calcular seus lucros para fins de imposto corporativo estaria correta ou incorreta. Estando incorreta, os interessados devem preparar e apresentar relatório com proposta para liquidação das obrigações devidas.[152]

---

[150] VALDÉS, José Andrés Rozas. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas**: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español. Documentos, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), n. 6/2016. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_06.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.59.

[151] Ibid., p.51.

[152] HM REVENUE & CUSTOMS. Customer compliance: how HMRC's compliance yield is split by business area and our approach to tax compliance and large businesses. Corporate Report. Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2019-to-2020/customer-

Ainda no campo preventivo, a autoridade fiscal desenvolve uma estratégia de mitigação de litígios (*HMRC's Litigation and Settlement Strategy* – LSS),[153] por meio da qual avalia o perfil dos litígios de forma a evitá-los em situações de baixa possibilidade de sucesso. Além disso, antecipa acordos e mediações[154] antes da liquidação e notificação do débito, iniciando auditoria apenas na hipótese de o contribuinte não regularizar o imposto, com pagamento de juros e multas[155] (quando aplicável).

O HMRC possui diversos fóruns de diálogo e de aperfeiçoamento do sistema tributário, com grandes contribuintes e profissionais tributários, inclusive e especificamente com as quatro grandes empresas de auditoria fiscal, chamadas de "big four",[156] e com as cinco maiores bancas de advogados tributaristas. Realiza também consultas à sociedade antes da publicação da nova legislação, além de pesquisas anuais de satisfação com grandes contribuintes.[157]

Os resultados de performance da HMRC's são divulgados em relatórios anuais (*Annual Report and Accounts*), disponíveis no site da própria autoridade fiscal.[158] Consta no último relatório disponibilizado, relativo ao ano 2019-2020, a estimativa de £ 36,9 bilhões em receitas geradas por impostos adicionais, por meio do combate à evasão e outras não conformidades.[159]

Espanha. A Administração Tributária da Espanha (doravante AEAT) instituiu em 2009 dois fóruns de diálogo para aproximar contribuintes e sociedade: o Fórum de Grandes Empresas[160] e o Fórum de Associações e Entidades de Profissionais Tributários.[161] O objetivo

---

compliance-how-hmrcs-compliance-yield-is-split-by-business-area-and-our-approach-to-tax-compliance-and-large-businesses Acesso em: 05 out. 2021.

[153] HM REVENUE & CUSTOMS. Litigation and Settlement Strategy (LSS). Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-lss. Acesso em: 05 out. 2021.

[154] HM REVENUE & CUSTOMS. Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute. Disponível em: https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr. Acesso em: 05 out. 2021.

[155] Informações sobre essa abordagem nas revisões de *compliance* tributário podem ser obtidas em: HM REVENUE & CUSTOMS. Tax compliance checks. Disponível em: https://www.gov.uk/tax-compliance-checks. Acesso em: 05 out. 2021.

[156] Seriam elas: Deloitte, PriceWaterhouseCoopers, Ernest&Young e KPMG.

[157] CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.49.

[158] HM REVENUE & CUSTOMS. Annual reports and accounts published by HMRC. Disponível em: https://www.gov.uk/government/collections/hmrcs-annual-report-and-accounts. Acesso em: 25 set. 2021.

[159] HM REVENUE & CUSTOMS. **Annual Report and Accounts 2019 to 2020**. Londres: HMRC, 2020. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/932874/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2019_to_2020__Print_.pdf. Acesso em: 25 set. 2021.

[160] AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Foro de Grandes Empresas. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

[161] AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

foi o de constituir espaços para o desenvolvimento de uma relação de cooperação entre a AEAT e os contribuintes.[162]

De se pontuar, aliás, ser a tônica da construção do programa espanhol justamente o engajamento na mudança cultural. É dizer, apesar de se tratar de um sistema de *civil law*, o erigimento de políticas de *cooperative compliance* pautou-se não em mudança legislativas,[163] mas sobretudo em *soft laws*, os chamados códigos de boas práticas, em grande parte resultantes dos diálogos travados naqueles fóruns para tal desiderato criados. Trata-se, aliás, de um bom exemplo de que a principal mudança necessária para o sucesso dos programas de *cooperative compliance* é no modelo mental. Daí porque a ênfase deve ser em medidas aptas a efetivamente aproximar administração e administrados para que em conjunto construam uma relação baseada no diálogo e na cooperação e não no conflito.

No âmbito do Fórum de Grandes Empresas,[164] o Código de Boas Práticas Tributárias (doravante CBPT),[165] construído de forma cooperativa, contém recomendações para o aprimoramento do sistema jurídico tributário, aumentando a segurança jurídica, reduzindo o contencioso e a cooperação recíproca, com base nos princípios da transparência, confiança mútua e boa-fé. Trata-se de documento a cuja adesão, pela AEAT e pelas empresas, é voluntária.

Por outro lado, o Fórum das Associações e Entidades de Profissionais Tributários possibilitou o estabelecimento de um novo quadro de relacionamento com os intermediários fiscais, profissionais que integram a AEAT e os contribuintes, muitos dos quais pequenos e médios empreendimentos (PME). Foram aprovados dois códigos de boas práticas, um para as entidades coletivas (associações, entidades de classe, etc.)[166] e outro para a categoria dos

---

[162] CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.53.

[163] Corral Guadaño relata que na Espanha o único dispositivo legal alterado foi a criação em 2015 de uma menção no art. 92.2 da LGT, que prevê a possibilidade de a AEAT firmar convênios com entidades privadas e organizações representativas para promover o cumprimento cooperativo. CORRAL GUADAÑO, Ignacio. La gestión del IRPF: ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? **Revista de Contabilidad y Tributación**, Madrid, n. 449-450, p.111-140, agosto-septiembre 2020.

[164] São consideradas grandes empresas, e sujeitas a Delegacia Central de Grandes Contribuintes da AEAT, aquelas que possuam volume de operações superior a 200 milhões de euros. AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/empresas/grandes-empresas/delegacion-central-grandes-contribuyentes/contribuyentes-adscritos-delegacion-central.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

[165] AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

[166] AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-asociaciones-colegios.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

profissionais fiscais.[167] Ambos são voluntários e trazem um conjunto de princípios, valores, normas e diretrizes de boas práticas fiscais na relação entre os intermediários fiscais, seus clientes (contribuintes) e a AEAT. Já as Associações e Entidades de Profissionais Tributários assumem o compromisso de promover e facilitar essa relação, além de colaborarem com a administração tributária na promoção do combate às condutas fraudulentas na área tributária.[168]

A adesão ao programa formaliza-se por meio de expressa manifestação de vontade junto a AEAT dos interessados em observar o CBPT.[169] No caso de grandes contribuintes, é prevista a divulgação no próprio site da AEAT, da relação de empresas aderentes ao programa de *compliance*, medida essa que dá publicidade positiva aos empreendimentos (por indicar responsabilidade social dos mesmos). Atualmente 166 empresas espanholas participam do programa de conformidade cooperativa.[170]

Ainda relativamente às grandes empresas, os compromissos de confiança e transparência assumidos materializam-se no "Informe Anual de Transparência Fiscal", por meio do qual as empresas aderentes ao CBPT devem apresentar informações completas sobre suas estratégias fiscais, preferencialmente antes da declaração do imposto sobre as empresas. O relatório de transparência é um instrumento fundamental do modelo de *compliance cooperativo*, uma vez que nele as empresas voluntariamente esclarecem sua forma de organização e sua estratégia tributária, permitindo à AEAT entender antecipadamente como estão estruturadas e as razões de seus planejamentos. As informações recebidas são passíveis de avaliação pelos órgãos de controle, possibilitando à AEAT promover orientação e segurança jurídica às empresas, reduzindo o contencioso, além de subsidiar a gestão de risco de *compliance*.[171]

---

[167] AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

[168] CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.54.

[169] Procedimentos de adesão acessíveis nos mesmos endereços URL mencionados para os Códigos de Boas Práticas. Vide notas n. 75, 76, 77.

[170] AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Adhesiones al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

[171] A gestão do risco de *compliance* realiza a avaliação e segmentação dos contribuintes por perfil de risco de compliance, embora não exista divulgação pública desta classificação de risco do contribuinte, sendo um instrumento interno de gestão da atuação da administração tributária. CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020. p.55.

O CBPT também prevê a aprovação e a responsabilidade do Conselho de Administração da empresa pela sua política tributária, em linha tanto com disposições da Lei das Sociedades de Capitais espanhola, quanto com outros modelos de *compliance* cooperativo internacional.[172] No campo processual, e a fim de reduzir conflitos, está prevista a realização de ata de acordo durante o procedimento tributário quando em pauta situações que dependam da aplicação de conceitos jurídicos indeterminados,[173] ou seja, que não possam ser quantificados diretamente, com a redução das sanções em 65% (sessenta e cinco por cento).[174]

Em suma, o modelo de *compliance cooperativo* espanhol foi desenvolvido por meio de fóruns de diálogo, tanto com grandes contribuintes como com associações e entidades de profissionais do imposto, em que foram aprovados códigos de boas práticas fiscais, documentos de *soft law*, cujas adesões pela AEAT, empresas, associações e entidades de profissionais tributários e profissionais tributários se dão de forma voluntária. Trata-se de modelo que se baseia no anseio de mudança da relação tradicional para a relação cooperativa, mais do que em determinações jurídicas (*top-down*). No que se refere à gestão de risco de *compliance*, o ponto-chave do programa é o "Relatório Anual de Transparência Fiscal", instrumento pelo qual as empresas informam voluntariamente sua estratégia tributária à AEAT, materializando os princípios do modelo cooperativo.

México. No México, é possível agrupar as iniciativas de *cooperative compliance* em duas categorias principais: i) programas com base no nível de riscos e ii) canais de consulta. Fazem parte do primeiro bloco, as iniciativas de *Advance Pricing Agreeements (APA's)*, de Acordos Conclusivos, e de Programas de Oportunização de Cumprimento Voluntário com base na identificação de riscos. Já no que se refere ao segundo, há a Consulta Tributária Fiscal (cujo procedimento legal é fixado em lei), e uma espécie de Pré-Consulta Fiscal (não regulamentado em lei).[175]

---

[172] Caso do Reino Unido, por exemplo.

[173] Conforme art. 155 da Lei Geral Tributária espanhola, verbis: *Artículo 155. Actas con acuerdo. 1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.*

[174] Conforme art. 188,1, a da Lei Geral Tributária espanhola: *Artículo 188. Reducción de las sanciones. 1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes: a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.*

[175] THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance**: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015. Disponível em:

Advance Pricing Agreement (dorante APA) seria, em apertada síntese, espécie de solução de consulta vinculante sobre preços de transferência. Consoante o artigo 34-A do atual Código Tributário da Federação mexicana, a consulta deverá ser iniciada formalmente por contribuinte residente no México, por meio de documento escrito solicitando confirmação da metodologia utilizada na determinação dos preços ou valores de compensação nas transações com partes relacionadas, de acordo com o artigo 179 da Lei do Imposto de Renda em vigor.[176] APA's podem ser unilaterais ou bilaterais. Unilaterais quando solicitadas por contribuintes residentes no México às autoridades fiscais mexicanas, e bilaterais (BAPA) quando feitas por contribuintes residentes no México e no exterior, para as autoridades fiscais competentes em suas respectivas jurisdições.

Existe um outro processo denominado Procedimento de Acordo Mútuo, acordo amigável ou MAP (*Mutual Agreement Procedure*). A diferença entre o BAPA e o MAP é que este último é uma reinquirição feita quando o contribuinte considera que as medidas adotadas por uma ou ambas as autoridades fiscais, nas respectivas jurisdições, envolvem ou podem envolver dupla tributação decorrente de um ajustamento determinado pela autoridade fiscal. Desde o início da prática de preços de transferência, o Serviço de Administração Tributária (doravante SAT) não tem recebido solicitações de APA's multilaterais e, portanto, não há regras para regulamentar esse procedimento.[177]

No México, os APA's não são um mecanismo vinculativo entre o SAT e o contribuinte, uma vez que as resoluções são emitidas ao contribuinte pela autoridade mexicana e sua validade está condicionada ao cumprimento de diversos requisitos que demonstrem que as transações objeto da resolução são realizadas a preços ou considerações semelhantes aos usados por partes

---

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.23.

[176] *Artículo 34-A. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.*
Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte. La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

[177] THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance**: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.40.

independentes em transações comparáveis. Em última análise, são os contribuintes que decidem implementar ou não o APA.

Alguns dos benefícios desta iniciativa seriam segurança jurídica para o contribuinte e para a administração fazendária. Para o contribuinte, por assegurar que a operação em análise foi pactuada na forma como terceiros independentes o fariam em operações comparáveis durante os períodos solicitados no APA e por permitir evidenciar eventual dupla tributação a que podem os contribuintes estar sujeitos. Para a administração fazendária, ao evitar a manipulação de lucros em transações realizadas entre empresas do mesmo grupo, que buscam benefícios indevidos no país, realocando as bases tributárias de transações em países estrangeiros com menores alíquotas, bases ou pressão tributária, que potencialmente poderiam corroer a base tributária no México.

Acordos conclusivos. Os contribuintes sujeitos aos poderes de fiscalização do SAT, e que por ela estejam sendo auditados, podem, a fim de prevenirem instauração de litígio, requerer a adoção de um acordo definitivo, mediado pela Procuradoria do Contribuinte,[178] desde que o façam antes de serem notificados da deliberação definitiva que apure o valor dos impostos não adimplidos.

O regime encontra previsão nos artigos 69-C a 69-H do Código Tributário da Federação,[179] bem como em diretrizes da Procuradoria do Contribuinte.[180] Linhas gerais, o sujeito passivo interessado pode buscar um acordo com a autoridade fiscal, propondo ele mesmo os termos da solução. O objetivo é que tal medida aumente o grau de transparência do contribuinte com a administração fazendária, facilitando o cumprimento voluntário com consequente redução de custos administrativos e de *compliance*.

A celebração de um primeiro acordo envolve o cancelamento de 100% das multas, sendo que em acordos subseqüentes, as penalizações serão aplicadas nos patamares normais (20-30% da contribuição não paga). Ademais, o Fisco não pode iniciar julgamento contra o acordo firmado, a menos que se prove existência de fatos falsos. Os acordos não geram precedentes para outros contribuintes. Por fim, é de se pontuar que os acordos podem tratar de

[178] A Procuradoria do Contribuinte é um órgão público descentralizado, não setorizado, com autonomia funcional técnica e de gestão, especializado em matéria tributária, que presta serviços gratuitos, ágeis e simples de orientação, assessoria, consultoria, representação e defesa jurídica, investigação, recepção e processamento de reclamações e reclamações contra atos ou omissões do Fisco federal que violem direitos dos contribuintes, bem como acordos conclusivos como meio alternativo para resolver antecipadamente e por consenso as controvérsias que durante o exercício dos poderes de apuração surjam entre às autoridades fiscais dos contribuintes, ou, para regularizar a situação fiscal destas.

[179] Disponível em: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

[180] MEXICO. Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopcion de acuerdos conclusivos ante la Procuraduria de la Defensa del Contribuyente, 27 de dezembro de 2013. Disponível em: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328244&fecha=27/12/2013. Acesso em: 15 set. 2021.

um ou todos os assuntos controversos da auditoria, o que lhes dá um grau significativo de flexibilidade que beneficia tanto os contribuintes quanto a autoridade fiscal.

Programas de cumprimento voluntário. Em 8 de dezembro de 2020, foi publicada no Diário Oficial da Federação (CFF) a reforma do Código Tributário Federal (CFF), passando seu artigo 33, parágrafo primeiro, inciso I,i, a dispor ser da competência do SAT:

> *Dar a conhecer periodicamente e em geral aos contribuintes da Lei do Imposto de Renda, parâmetros de referência quanto à utilidade, conceitos dedutíveis ou alíquotas efetivas de impostos apresentados por outras entidades ou figuras jurídicas que obtenham rendimentos, Contraprestações ou margens de lucro para a realização suas atividades com base no setor econômico ou indústria a que pertencem.*
> *A divulgação dessas informações será feita com o objetivo de mensurar os riscos fiscais. O Serviço de Administração Tributária ao abrigo de programas de cumprimento voluntário pode informar o contribuinte, o seu representante legal e, no caso das pessoas coletivas, os seus órgãos de gestão, quando detectar casos de risco com base nos parâmetros indicados no número anterior, sem ter em consideração que as autoridades fiscais iniciam o exercício dos seus poderes de verificação. Os referidos programas não são vinculativos e serão desenvolvidos de acordo com as normas gerais emanadas da referida entidade descentralizada.*[181] *(grifou-se)*

Nota-se que o objetivo aqui é assegurar transparência das informações relacionadas a mensuração de riscos fiscais, a fim de facilitar e estimular o cumprimento voluntário dos contribuintes. Dando cumprimento a tal determinação, foram publicados pelo SAT, em 13 de junho de 2021, os primeiros parâmetros de referência no que diz respeito às taxas efetivas de tributação para a mensuração dos riscos fiscais correspondentes a quarenta atividades econômicas para os exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019 no cadastro de **grandes contribuintes**.[182] Essas primeiras quarenta atividades econômicas são parte de cinco setores econômicos: mineração, indústrias manufatureiras, comércio atacadista, comércio varejista e serviços financeiros e de seguros.

---

[181] *Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando: (...) i) Dar a conocer en forma periódica y en general para los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, parámetros de referencia con respecto a la utilidad, conceptos deducibles o tasas efectivas de impuesto que presentan otras entidades o figuras jurídicas que obtienen ingresos, contraprestaciones o márgenes de utilidad por la realización de sus actividades con base en el sector económico o industria a la que pertenecen. La difusión de esta información se hará con la finalidad de medir riesgos impositivos. El Servicio de Administración Tributaria al amparo de programas de cumplimiento voluntario podrá informar al contribuyente, a su representante legal y en el caso de las personas morales, a sus órganos de dirección, cuando detecte supuestos de riesgo con base en los parámetros señalados en el párrafo anterior, sin que se considere que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación. Dichos programas no son vinculantes y, se desarrollarán conforme a las reglas de carácter general que emita dicho órgano desconcentrado"*

[182] SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Tasas efectivas de ISR de grandes contribuyentes. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/TasasEfectivasISR/Paginas/index.html. Acesso em: 16 set. 2021.

Nesse primeiro momento, e a fim de facilitar e estimular o cumprimento voluntário, os contribuintes são convidados a consultar a taxa tributária efetiva correspondente à atividade econômica a que pertencem e compará-la com sua própria alíquota tributária efetiva de cada exercício. Ao assim proceder, os contribuintes estarão mensurando seus riscos fiscais e, se for o caso, poderão corrigir sua situação tributária mediante a apresentação da(s) declaração(ões) anual(is) complementar(es), minimizando, assim, a possibilidade de instauração de diligências mais aprofundadas das autoridades fazendárias destinadas a comprovar o correto cumprimento de suas obrigações fiscais. Caso assim não procedam, poderão os contribuintes ser informados pelo SAT de detecção de riscos fiscais aptos a iniciarem procedimento de auditoria, sendo-lhes então oportunizada eventual regularização voluntária de suas situações.

Canais de consulta. São dois os canais pelos quais os contribuintes podem buscar respostas das autoridades fiscais relativamente a interpretações quanto ao adequado tratamento fiscal a ser dado a determinadas situações e/ou operações econômicas. Pela "Consulta Fiscal", prevista no artigo 34 do Código Fiscal da Federação, o contribuinte formula, junto ao SAT, propostas a respeito de qual deve ser o tratamento tributário em uma **transação real e específica**. Além de ser um canal que possibilita certa aproximação entre Fazenda e contribuintes, visa fornecer, a estes últimos, segurança jurídica no cumprimento de suas obrigações. Interessante previsão consta no artigo 69 do Código Fiscal da Federação Mexicana, em que se determina ao SAT publicar mensalmente extrato das principais deliberações **favoráveis**[183] aos contribuintes.

Já as "Pré-consultas fiscais" têm sido medidas implementadas pelo Fisco com o objetivo de aproximar o contribuinte e promover o cumprimento cooperativo das suas obrigações. A "Pré-Consulta", embora não seja um procedimento formalmente regulado na legislação tributária, encontra seu fundamento no artigo 33, inciso I, "a" do Código Tributário da Federação[184] que faculta às autoridades fiscais proporcionar assistência gratuita aos

[183] SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Dados abiertos del SAT. Sentencias definitivas favorables al SAT. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodii02.html. Acesso em: 21 set. 2021. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Dados abiertos del SAT. Sentencias definitivas favorables en monto. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodii04.html. Acesso em: 21 set. 2021.

[184] *Artículo 33 - Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente: . Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando: a) Explicar las disposiciones fiscales, así como informar sobre las posibles consecuencias en caso de no cumplir con las mismas, utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, proporcionar material impreso o digital de apoyo. Así como, ejercer las acciones en materia de civismo fiscal y cultura contributiva para fomentar valores y principios para la promoción de la formalidad y del cumplimiento de las obligaciones fiscales.*

contribuintes para um melhor cumprimento de suas obrigações fiscais. Trata-se de instrumento ágil e econômico em que o Fisco expressa sua posição, em uma primeira análise, sobre qual seria a correta interpretação e aplicação da legislação nos casos específicos trazidos pelos contribuintes. Porém, se na sequência da pré-consulta o contribuinte pretender obter uma decisão formal da administração fiscal quanto aos efeitos fiscais gerados pela realização de uma operação real e específica, deverá recorrer à consulta fiscal. Em suma, é uma ferramenta flexível e econômica que permite a ambas as partes ter uma ideia clara da posição da outra parte em casos reais e específicos, porém não é uma decisão formal da autoridade, não a vinculando.[185]

O Quadro 6.33 abaixo visa condensar e descrever as principais característica de cada um dos quatro programas acima referidos.

Quadro 6.33 – Programas internacionais de *cooperative compliance*.

País	**Síntese**	**Breve descrição**
AUSTRÁLIA	Estratégia Grandes Contribuintes, mas também modelos mais amplos para PME	- Diferentes estratégias a depender do porte e perfil do contribuinte. - Para as 100 maiores empresas: modelo mais personalizado, baseado na avaliação de governança corporativa e gestão de riscos tributários da empresa. Disponibiliza um único canal de acesso (junto a *Australian Taxation Office*/ATO), garantindo segurança (jurídica) com resolução de dúvidas em tempo real e transparência (de modo que o contribuinte sabe claramente onde você precisa melhorar sua governança fiscal). Firmado um ACA (Acordo Anual de Conformidade). - Revisão da governança tributária das 1000 maiores empresas. A avaliação pela ATO pode permitir a redução da intensidade das intervenções da administração fiscal. - Com as PMEs, atua com assessoria e transparência de informações, oferecendo a expectativa de recolhimento do imposto que a ATO tem relativamente contribuinte (comparativamente a média do setor), buscando incentivá-los ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais.

[185] THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance**: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022. p.47.

País	Síntese	Breve descrição
REINO UNIDO	Estratégia Grandes Contribuintes e nos que têm maior risco de inadimplemento	- A Administração Tributária do Reino Unido (*Her Majesty´s Revenue and Customs*, doravante HMRC) possui um modelo de supervisão para cerca de 2.000 maiores e mais complexas empresas. - Utiliza-se de um modelo estruturado de *Compliance Risk Management* (GRC). - Diferentes estratégias em função do perfil de risco do contribuinte: trabalhando-se com grandes empresas de perfis de riscos diversos (peculiar ao modelo inglês). - Avaliação do risco feito de forma colaborativa. - Regime: foco onde haja maior risco de não cumprimento das obrigações tributárias; gestão do relacionamento por meio da figura do *Customer Compliance Manager* (CCM); ênfase nas atividades de prevenção (trabalho em tempo real, antes da apresentação das declarações; e em serviço de assistência que promova a segurança jurídica, especialmente em situações complexas).
ESPANHA	Ênfase na mudança cultural	- A Administração Tributária de Espanha (AEAT) instituiu em 2009 dois fóruns de diálogo para aproximar contribuintes e sociedade: o Fórum de Grandes Empresas e o Fórum de Associações e Entidades de Profissionais Tributários. - Objetivo: Co-construção de *soft laws* para aprimoramento do sistema, os chamados códigos de boas práticas. Um foi resultado do Fórum de Grandes Empresas e outros dois do Fórum de Associações e Entidades de Profissionais Tributários. - A adesão ao programa formaliza-se através de expressa manifestação de vontade junto a AEAT dos interessados em observar o CBPT. - Exige-se o "Informe Anual de Transparência Fiscal", por meio do qual as empresas aderentes ao CBPT devem apresentar informações completas sobre suas estratégias fiscais. - Trata-se de modelo que se baseia no anseio de mudança cultural da relação tradicional para a relação cooperativa, mais do que em determinações jurídicas (*top-down*).

País	Síntese	Breve descrição
MÉXICO	Iniciativas mais difusas. Pré-projeto piloto de regime de CC - divulgação taxa de riscos 40 atividades econômicas de alta repercussão	- 2 categorias: i) programas com base no nível de riscos - *Advance Pricing Agreeements (APA's)*, de Acordos Conclusivos, e de Programas de oportunização de cumprimento voluntário; e ii) canais de consulta (fiscal e pré-fiscal). - Base nível de risco: - APA: solução de consulta vinculante sobre preços de transferência. - Acordos Conclusivos: contribuintes sujeitos que estejam sendo auditados pelo SAT (Serviço Administração Tributária), podem, a fim de prevenirem instauração de litígio, requerer a adoção de um acordo definitivo, mediado pela Procuradoria do Contribuinte, desde que o façam antes de serem notificados da deliberação definitiva que apure o valor dos impostos não adimplidos. 1º Acordo: 100% multas. Previsto o Código Fiscal. - **Programas de Cumprimento Voluntário**: modificação no Código Fiscal, feita em dezembro de 2020, estabeleceu que a SAT deveria dar a conhecer, periodicamente e de forma ampla, aos contribuintes da Lei do Imposto de Renda, parâmetros de referência para fins de identificação de riscos jurídicos. Dando cumprimento a tal determinação, foram publicados pelo SAT, em 13 de junho de 2021, os primeiros parâmetros de referência no que diz respeito às taxas efetivas de tributação para a mensuração dos riscos fiscais correspondentes a quarenta atividades econômicas para os exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019 no cadastro de grandes contribuintes (distribuídos em cinco setores econômicos: mineração, indústrias manufatureiras, comércio atacadista, comércio varejista e serviços financeiros e de seguros). Contribuintes são convidados a comparar tais taxas às suas e eventualmente corrigir voluntariamente suas situações - prevenindo diligências. - Consultas: vinculativas (legais), sendo exigido publicação mensal dos extratos das decisões favoráveis aos contribuintes, ou opinativas (pré-fiscais).

Fonte: Elaboração própria.

6.6.2.2.3. Estatísticas internacionais em *cooperative compliance*

Atos de *cooperative compliance* buscam criar situações em que tanto o Fisco quanto o contribuinte têm vantagem (*win-win situation*). Isso pode ser atingido de diversas formas, desde a melhor divulgação das informações até programas focados em áreas estratégicas.

Por ser um tema amplo, os efeitos de ações de *cooperative compliance* são difíceis de medir de forma isolada. Por exemplo, Eberhartinger e Zieser[186] precisaram recorrer a métodos

[186] EBERHARTINGER, Eva; ZIESER, Maximilian. The Effects of Cooperative Compliance on Firms 'Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. **Schmalenbach Journal of Business Research**, n. 73, p.125-178, 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6.

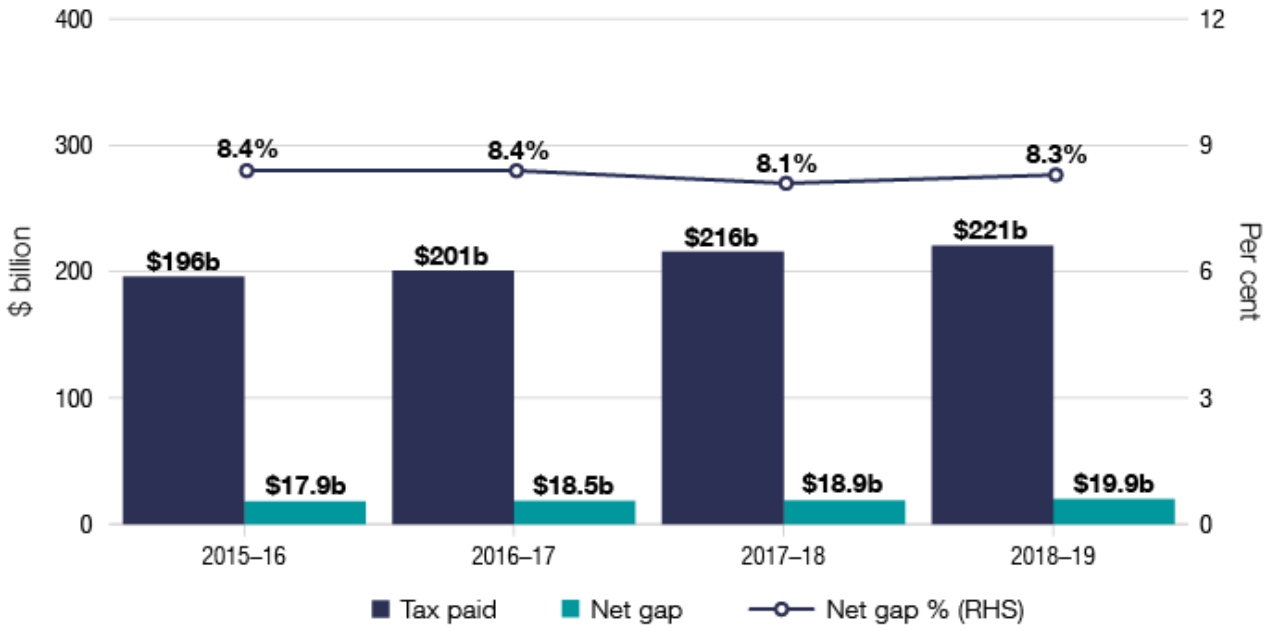
sofisticados de causalidade, como a mediação, para identificar impactos das iniciativas de *cooperative compliance* na Áustria em diversas métricas.

Uma possível alternativa nesse sentido é considerar a métrica *tax gap*, ou, em tradução livre, a lacuna de arrecadação, medida pela diferença (ou proporção) entre que um país arrecada em determinado período de tempo e o que ela estima que teria arrecadado se todos os contribuintes tivessem pago seus tributos daquele ano. Uma redução no *tax gap* com relação a anos anteriores pode indicar melhorias na administração tributária do país.

Austrália. A Austrália possui um programa dedicado ao cálculo da *tax gap*. As estimativas são realizadas utilizando uma metodologia bastante desenvolvida, definida no site da *Australian Taxation Office* (ATO). Em linhas gerais, existem três tipos de lacunas: baseadas em transações (cigarro, carros de luxo, etc), baseadas em renda (empresas de médio e grande porte, pessoas físicas etc) e administrativas, sendo que a última não é medida por conta de possíveis sobreposições. Em 2018-2019, o *tax gap* estimado da Austrália foi de somente 7,3%, ou seja, de todo o montante de AU$ 462 bilhões que a ATO estimava receber, foram de fato recebidos AU$ 428 bilhões.

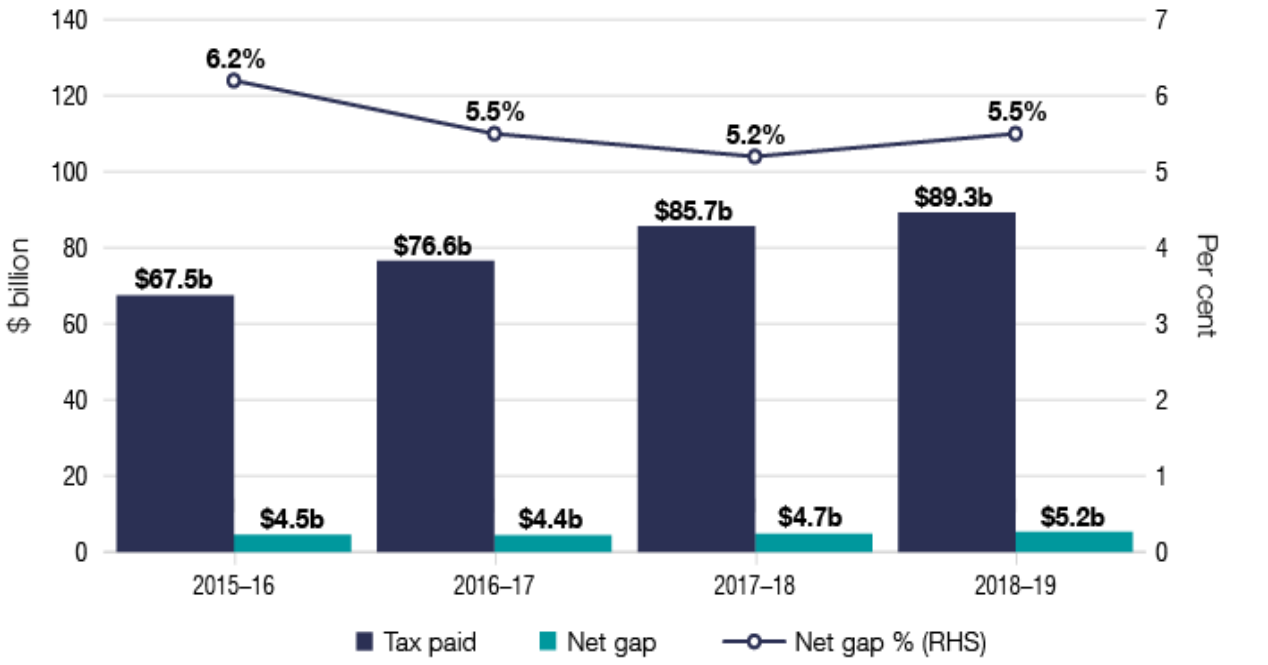
A Figura 6.31 e a Figura 6.32 mostram o *tax gap* na Austrália ao longo dos anos, para pessoas físicas e jurídicas. Pelos gráficos, destacamos que i) o *tax gap* é maior para pessoas físicas que jurídicas e ii) o *tax gap* é estável ao longo dos anos. Isso significa que ações relacionadas a *cooperative compliance* não surtiram efeito na *tax gap*, ou surtiram efeito antes do ano de 2015-2016, que é quando os dados começaram a ser coletados. A segunda hipótese, inclusive, faria mais sentido, dado que o programa da Austrália já tem quase 20 anos de duração e que o *tax gap* é muito baixo no país.

Figura 6.31 – *Tax gap* relativo a pessoas físicas.



Fonte: ATO.

Figura 6.32 – *Tax gap* relativo a pessoas jurídicas.

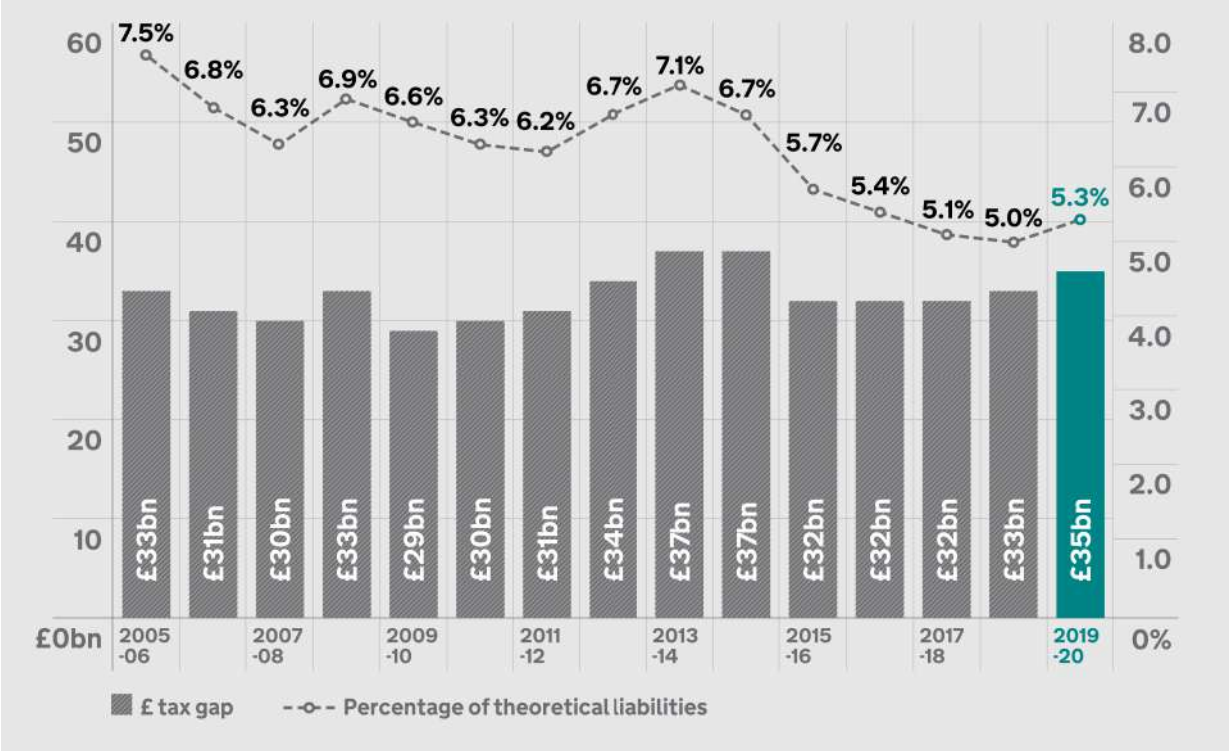


Fonte: ATO.

Reino Unido. No Reino Unido, o *tax gap* é medido pela *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) e também possui uma metodologia própria. Os dados mais recentes da entidade indicam um *tax gap* de 5,3%, bastante baixo, mesmo se comparado com o da Austrália.

A Figura 6.33 mostra o *tax gap* do Reino Unido ao longo dos anos. É possível notar que a taxa, apesar de variar mais que o observado na Austrália, fica sempre em torno de 5% a 7,5%, e apresenta tendência de queda. As taxas indicam três possibilidades: i) os impactos de ações de *cooperative compliance* não surtiram efeito, ii) surtiram efeito antes do período analisado ou iii) estão surtindo efeito de forma lenta e gradativa, acompanhando a tendência dos percentuais do gráfico.

Figura 6.33 – *Tax gap* no Reino Unido ao longo dos anos.



Fonte: HMRC.

Espanha. Os dados de *tax gap* da Espanha só estão disponíveis por meio de estudos acadêmicos,[187] e apenas até o ano de 2016. Na Tabela 6.16 abaixo, é possível verificar que i) segundo as estimativas do grupo, o *tax gap* da Espanha é um dos menores da Europa, de apenas 2,71%; ii) o *tax gap* reduziu pela metade entre 2014 e 2015, sugerindo que alguma ação no país

[187] INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES. **Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report**. Vienna, 2018. Disponível em: https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2018/09/VAT_Gap_final_1109_clean.pdf. Acesso em: 21 out. 2021.

resultou em impactos positivos. Vale notar também que a parte da tabela relativa ao Reino Unido mostra um *tax gap* maior que os dados da HMRC, já que as estatísticas foram estimadas com metodologias diferentes e não são diretamente comparáveis.

Tabela 6.16 – *Tax gap* de diversos países da Europa, segundo os dados de CASE, 2018.

	2012	2013	2014	2015	2016
Belgium	14.42	12.69	8.69	10.77	9.68
Bulgaria	21.45	16.33	23.66	20.67	13.56
Czech Republic	20.40	19.30	16.81	16.92	14.19
Denmark	11.19	12.16	10.75	10.70	8.51
Germany	11.41	11.66	11.60	10.45	9.39
Estonia	12.54	14.10	10.44	6.33	6.78
Ireland	16.14	11.17	9.10	10.61	11.15
Greece	29.60	33.04	26.68	29.37	29.22
Spain	9.97	11.79	8.61	4.05	2.71
France	13.58	11.90	12.69	11.58	11.92
Croatia			2.76	4.22	1.15
Italy	28.74	30.09	28.32	26.13	25.90
Cyprus				10.28	4.73
Latvia	24.18	24.52	19.03	17.17	11.27
Lithuania	27.72	27.74	27.75	25.57	24.52
Luxembourg	1.82	3.02	3.87	2.28	0.85
Hungary	22.05	21.47	18.40	15.40	13.33
Malta	28.96	28.08	27.46	3.42	2.71
Netherlands	9.29	10.05	9.93	9.49	4.00
Austria	8.95	10.27	9.20	8.00	7.30
Poland	27.06	26.61	24.44	24.30	20.80
Portugal	15.63	15.87	13.86	12.88	10.16
Romania	38.71	38.99	40.30	34.48	35.88
Slovenia	9.28	5.67	9.16	8.24	8.04
Slovakia	36.69	31.38	30.60	29.27	25.68
Finland	5.13	5.60	5.85	6.89	7.98
Sweden	6.70	3.42	3.08	3.51	1.08
United Kingdom	11.84	10.75	10.69	11.04	11.67
EU-26 (2011-2013) EU-27 (2014) EU-28 (2015-2016)	15.43	15.16	14.27	13.21	12.32

Fonte: CASE, 2018.

6.6.3. Conclusões e recomendações técnicas

De modo geral, as iniciativas de *cooperative compliance* no Brasil são recentes, estando a maior parte delas em fase inicial de concepção e implementação. No entanto, é possível

perceber uma certa tendência de influências mútuas entre os diplomas legislativos, o que indica uma relativa convergência entre as legislações (ou propostas de legislações) que implementam programas de conformidade tributária no Brasil.

Isso não quer dizer que as legislações não tenham pontos destoantes, a exemplo dos critérios de classificação para determinação do *rating* do contribuinte. Ou ainda que não possam elas ser aprimoradas, mormente em um contexto de concepção dessas políticas, a exemplo do previsto pelo estado do Rio Grande do Sul e município de Porto Alegre que se utilizam do programa para fins de incentivo a atividades sustentáveis, postura que eventualmente poderia ser alargada para outras atividades de externalidades positivas.

Por fim, é de se pontuar que a escolha pela Consulta e por iniciativas de *cooperative compliance* enquanto meios preventivos de litígios analisados na presente pesquisa não significa a inexistência de outros importantes mecanismos, cujo objetivo seja justamente o de se construir um ambiente cuja tônica seja a prevenção de conflitos, que eventualmente também mereçam ser ponderadas como alternativas a serem implementadas pelos entes públicos. A título de exemplo, poderíamos enumerar, dentre outras: i) uma maior utilização dos instrumentos de explicitação de critérios interpretativos adotados pela administração tributária, por meio de atos administrativos - tais como Pareceres Normativos, Portarias, Atos Declaratórios, Regulamentos etc.; ii) iniciativas (atos normativos/interpretativos ou mesmo de proposta de alteração legislativa) voltadas à pacificação das grandes teses controversas; iii) revisão prévia do auto de infração, como forma de evitar contencioso administrativo desnecessário, com ônus para a fazenda pública e para o contribuinte; iv) implementação de métodos dialogais com participação do contribuinte, prévios ao lançamento de ofício, para esclarecimento de dúvidas, sobretudo relacionadas a matérias de fato.

Nesse cenário, além dos métodos alternativos para a resolução de conflitos tributários, o próprio legislador tem vislumbrado alguns mecanismos preventivos da litigiosidade, com a finalidade de desobstruir o Poder Judiciário da quantidade excessiva de conflitos em matéria fiscal, sobretudo naquelas matérias que, por seu próprio conteúdo ou pela natureza da imposição tributária, podem ensejar divergências interpretativas, geradoras de futuros conflitos judiciais. Essa é a hipótese do procedimento de revisão prévia do Auto de Infração, previsto já em alguns estados, como o de Minas Gerais (conforme consta do Quadro 6.7), como procedimento necessário a assegurar uma melhor qualidade e consistência jurídica do lançamento de ofício, evitando-se, com isso, o ingresso no contencioso tributário de exigências fiscais destituídas de condições de serem confirmadas pelos órgãos de julgamento.

Nessa mesma linha, é de se destacar a solução adotada por vários países, para os casos que envolvem preços de transferência, espelhada na realização dos “acordos prévios” sobre os valores praticados. Medidas dessa natureza são muito relevantes para a prevenção de divergências, de futuros litígios, sobretudo quando adotadas com relação a matérias de maior complexidade e/ou que possam ensejar discordâncias de entendimento, na aplicação da legislação tributária ao fato concreto.

6.7. Hipótese 7: Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária

O tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores administrativos e judiciais, causa impactos negativos ao orçamento público, ao patrimônio do contribuinte e ao ambiente de negócios do país.

6.7.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública? Ou seja, qual é o percentual do crédito tributário liquidado, decorrente das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública que ingressa aos cofres públicos, sem encaminhamento para inscrição em dívida ativa da União?

Os dados da Tabela 6.17 projetam o potencial arrecadatório do Fisco, sob diferentes cenários de redução de estoque no CARF – de 10% a 50% - ao longo de cinco anos.

Tabela 6.17 – Cenários arrecadatórios da redução de acervo processual no CARF.

Percentual de redução de acervo (A)	**Valor total em acervo (2019) (B)**	**Proporção de decisões favoráveis ao Fisco (C)**	**Período da redução de acervo (D)**	**Potencial arrecadatório total (E) = (A) + (B) + (C)**	**Potencial arrecadatório anual (F)= (E) / (D)**
10,0%	R$ 603,77bi	57%	5	R$ 34,41bi	R$ 6,88bi
20,0%	R$ 603,77bi	57%	5	R$ 68,83bi	R$ 13,77bi
30,0%	R$ 603,77bi	57%	5	R$ 103,24bi	R$ 20,65bi
40,0%	R$ 603,77bi	57%	5	R$ 137,66bi	R$ 27,53bi
50,0%	R$ 603,77bi	57%	5	R$ 172,07bi	R$ 34,41bi

Fonte: CARF (2019)[188] e Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Com base nos dados coletados no site do CARF, e considerando todos os processos analisados, o percentual de decisões favoráveis ao Fisco, é de 57% (coluna C). Isto quer dizer que, para cada um real em disputa no contencioso, a expectativa de recuperação do crédito tributário é de R$ 0,57. Na coluna E, estima-se o potencial arrecadatório total caso a redução do estoque de processos, proposta na coluna A se realize. Na última coluna, estima-se o potencial arrecadatório modulado, ou seja, se este for alcançado ao longo do período de cinco

[188] CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília. 2019. Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

anos. Nota-se que o impacto arrecadatório anual estimado varia entre 0,15% do PIB até 0,6% do PIB (ano 2020)[189] no cenário de redução de estoques em 50% ao longo de cinco anos. Para fins de comparação, no cenário mais otimista, o Fisco poderia adicionar ao estoque de créditos recuperáveis montante equivalente, aproximadamente, à 37.5% do desembolso previsto para o Programa Auxílio Brasil em 2022.[190]

Pergunta 2: Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões favoráveis à Fazenda Pública por tipo de tributo?

Os dados da Tabela 6.18 projetam o impacto arrecadatório para os cinco tributos que aparecem com mais frequência nos processos, já julgados, no CARF.

Tabela 6.18 – Potencial arrecadatório por tributo.

Tributo (A)	**Proporção de Decisões Favoráveis ao Fisco (B)**	**Proporção Calculada do Acervo (C)**	**Valor Total do Acervo (2019) (D)**	**Potencial Arrecadatório (E) = (A) x (B) x (C)**
COFINS	69,1%	4,16%	R$ 603,77bi	R$ 17,35bi
IPI	56,5%	7,20%	R$ 603,77bi	R$ 24,56bi
PIS	54,9%	10,13%	R$ 603,77bi	R$ 33,58bi
IRPJ	50,8%	5,18%	R$ 603,77bi	R$ 15,87bi
IRPF	43,0%	8,18%	R$ 603,77bi	R$ 21,22bi

Fonte: CARF (2019)[191] e Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

O cálculo foi feito com base na proporção de decisões favoráveis ao Fisco para os diferentes tributos (coluna B), o que expande a discussão anterior sobre a proporção geral de decisões favoráveis (ou percentual de sucesso) e segmenta as decisões por tipo de tributo. De imediato, nota-se que a taxa de sucesso em processos de alguns tributos difere significativamente do percentual agregado (57%). Para o IRPF, o percentual de êxito é 43,0%; para a COFINS, o percentual é 69,1%. Como a proporção de decisões favoráveis ao Fisco muda

[189] PIB de 2020: R$ 7,5 trilhões, segundo estimativa do IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTÁTICA. Produto Interno Bruto - PIB. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php. Acesso em: 25 fev. 2022.

[190] BRANDÃO, Francisco. Governo reestima gastos com Auxílio Brasil para R$ 90,6 bilhões em 2022 e prevê benefício a R$ 415. **Agência Câmara de Notícias**, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/837273-governo-reestima-gastos-com-auxilio-brasil-para-r-906-bilhoes-em-2022-e-preve-beneficio-a-r-415/. Acesso em: 25 fev. 2022.

[191] CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília. 2019. Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

a depender do tributo, e cada tributo tem participação diferente no acervo de processos (coluna C), muda também o potencial arrecadatório para o Fisco. A COFINS, por exemplo, ainda que tenha a maior proporção de sucesso no total, tem uma proporção menor do que os outros tributos no acervo (4,16%), o que aponta para um potencial arrecadatório de R$ 17,35 bi. Já o IRPF, mesmo com o menor percentual de êxito, apresenta um potencial arrecadatório maior (da ordem de R$ 21,22 bi) pois representa 8,18% do valor do acervo do CARF.

Os dados da Tabela 6.19 apresentam o cenário arrecadatório parcial nos casos de redução parcial de acervo; isto é, se não for possível reduzir o acervo total de cada tributo.

Tabela 6.19 – Cenário arrecadatório da redução de acervo processual no CARF.

Tributo (A)	**Proporção de Decisões Favoráveis ao Fisco (B)**	**Proporção Calculada do Acervo (C)**	**Valor do Acervo (2019) (D)**	**Arrecadação Potencial com Redução de 10% do Acervo (E)= 10% x (A) x (B) x (C)**	**Arrecadação Potencial com Redução de 25% do Acervo (F)= 25% x (A) x (B) x (C)**	**Arrecadação Potencial com Redução de 50% do Acervo (G)= 50% x (A) x (B) x (C)**
COFINS	69,1%	4,16%	R$ 603,77bi	R$ 1,74bi	R$ 4,34bi	R$ 8,68bi
IPI	56,5%	7,20%	R$ 603,77bi	R$ 2,46bi	R$ 6,14bi	R$ 12,28bi
PIS	54,9%	10,13%	R$ 603,77bi	R$ 3,36bi	R$ 8,39bi	R$ 16,79bi
IRPJ	50,8%	5,18%	R$ 603,77bi	R$ 1,59bi	R$ 3,97bi	R$ 7,94bi
IRPF	43,0%	8,18%	R$ 603,77bi	R$ 2,12bi	R$ 5,31bi	R$ 10,62bi

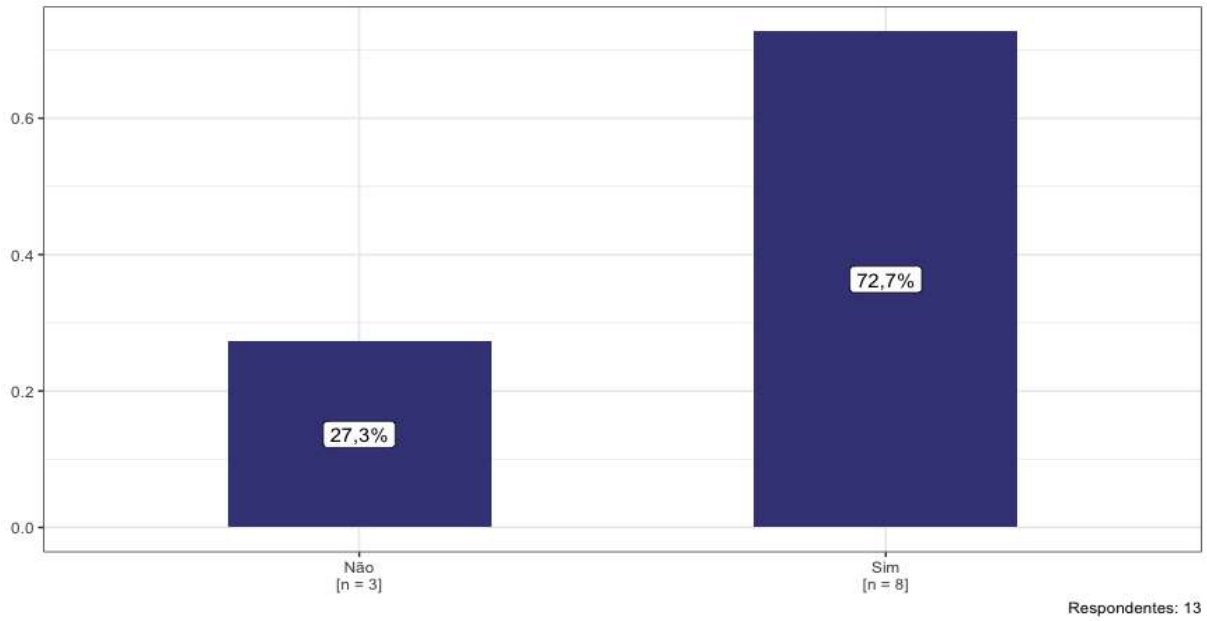
Fonte: CARF (2019)[192] e Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nota-se, novamente, a importância da proporção de decisões favoráveis ao Fisco de cada espécie de tributo no acervo do CARF. O IRPF, por exemplo, embora apresente a segunda maior participação no acervo (8,18%) ocupa a terceira posição no cenário arrecadatório (R$ 10,62 bi no cenário de redução de 50%), porque tem a menor taxa de sucesso para o Fisco (43,0%).

Pergunta 3: Sua empresa possui estratégia de provisionamento para litígios administrativos?

[192] Ibid.

Figura 6.34 – Percentual de contribuintes que adotam estratégia de provisionamento para litígios administrativos.



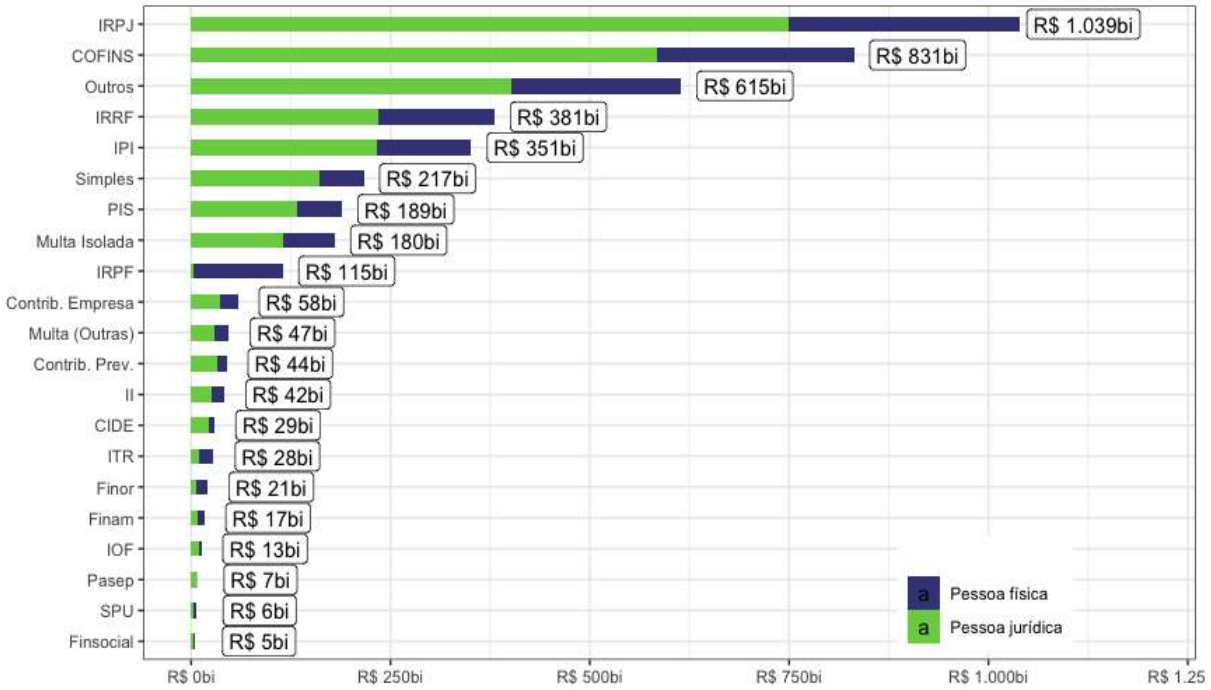
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Do total de 13 respondentes da Figura 6.34, que se identificaram como contribuintes, obteve-se resposta válida de 11 participantes que afirmaram, em sua maioria, provisionar recursos para resultados adversos em processos tributários. Adicionalmente, sete respondentes detalharam, em resposta aberta, os elementos que subsidiam sua estratégia de provisionamento. Houve menção a exigências legais, como, por exemplo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 25, à probabilidade de êxito processual (com recorte em 50% de probabilidade de perda para determinar provisionamento) e à análise da jurisprudência da matéria (para, em linhas gerais, observar a possibilidade de que a impugnação seja bem-sucedida).

Pergunta 4: Qual é o valor em dívida ativa, segmentada por tributo, segundo os dados da PGFN?

Com o intuito de dar a visão geral do volume da dívida ativa por tributo antes de comparar os valores judicializados e não judicializados, foi elaborada a Figura 6.35, usando dados abertos da PGFN.

Figura 6.35 – Valor em dívida ativa por espécie tributária em litígio e tipo de pessoa (física ou jurídica).



Fonte: Pesquisa ABJ – Dados abertos da PGFN.

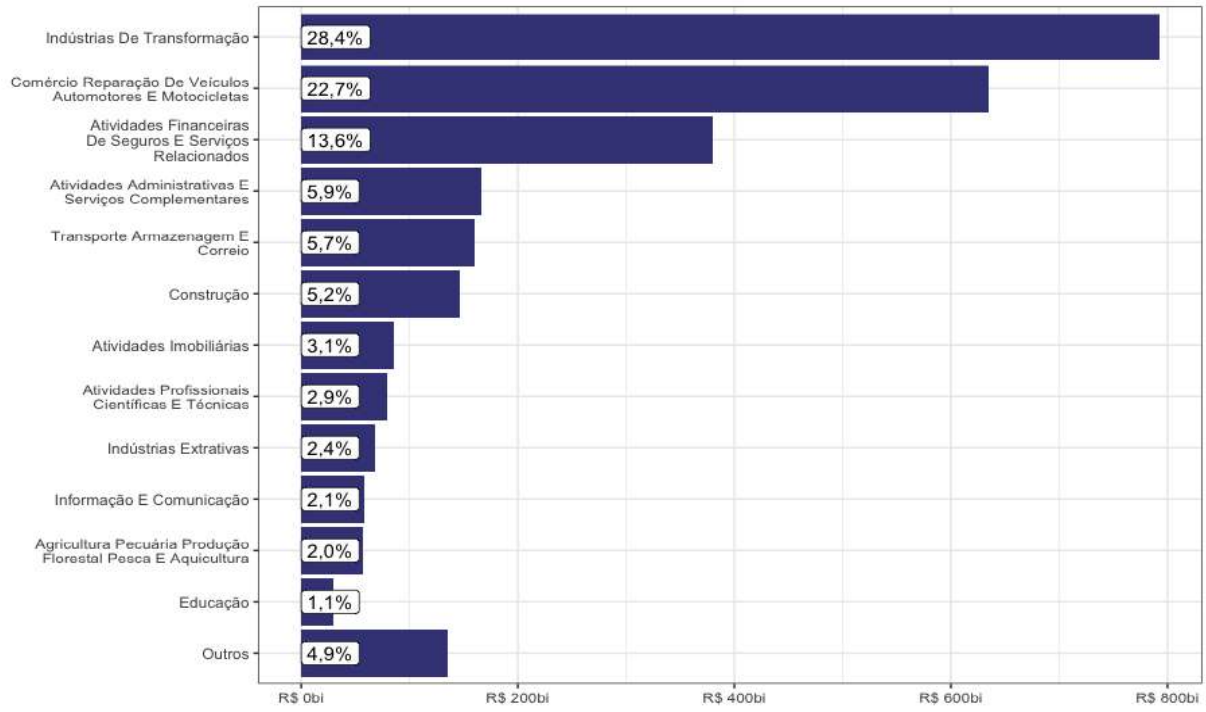
Para cada tributo, indica-se a parcela da dívida ativa que advém de pessoas físicas ou jurídicas. Uma vez que uma pessoa física ou jurídica pode ser parte do processo como parte principal, corresponsável ou subsidiária, não é incomum observar impostos inerentes a um tipo de situação fiscal que também tenham partes com outra natureza fiscal. O IRPJ é o melhor exemplo deste fenômeno, já que, mesmo sendo um tributo aplicável apenas à pessoa jurídica, apresenta uma parcela representativa no valor dívida ativa, em nome de pessoas físicas – que são indivíduos e parte corresponsável da pessoa jurídica em processo administrativo.

Observa-se que o IRPJ apresenta o maior valor no estoque de dívida ativa, com mais de um trilhão de reais, seguido de COFINS, IRRF, IPI, Simples e PIS, que, juntos, concentram 71% do total em dívida ativa (cerca de R$ 2.8 trilhões), segundo a base da PGFN.

Pergunta 5: Qual o perfil das empresas inscritas na dívida ativa?

Ainda com dados abertos da PGFN, elaborou-se a Figura 6.36, que mostra a participação no estoque da dívida ativa, por setor de atividade econômica.

Figura 6.36 – Proporção das dívidas ativas no poder judiciário em processos com atuação da PGFN para cada setor de atividade econômica (em bilhões).



Fonte: Pesquisa ABJ – Dados abertos da PGFN.

Na Figura 6.36, observa-se que o segmento que concentra o maior valor em dívida ativa é o de indústria de transformação (R$ 800 bi), quase um terço do total da dívida. Em seguida, observa-se comércio e atividades financeiras, com participação de 22,7% e 13,6% do total da dívida. Os demais segmentos apresentam proporções menores de 10% da dívida total.

6.7.2. Análise econômica

O contínuo e crescente incremento do contencioso fiscal, sem que se vislumbre um horizonte de sua redução, ou, ao menos, de sua estagnação, representa um potencial prejuízo às finanças públicas de países como o Brasil, onde a carga tributária que recai sobre os contribuintes já se encontra em níveis elevados, não comportando ampliação, e, podendo, inclusive, impactar o próprio equilíbrio fiscal do país.

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

O primeiro desses fundamentos diz respeito à arrecadação tributária, um dos pilares do moderno Estado de Direito, conformado sob o modelo de Estado Fiscal. Os governantes são instados a adotarem providências no sentido de reduzir o elevado contencioso tributário, cujos

limites extremos a que atualmente chegou têm prejudicado a eficácia arrecadadora dos respectivos sistemas fiscais.

O segundo fundamento relaciona-se aos impactos para a economia do país, decorrentes do congestionamento da justiça tributária, que detém um volume excessivo de processos fiscais aguardando julgamento. Tais impactos ganham relevo, em razão dos recursos financeiros que estão sendo subtraídos da dinâmica dos negócios ou do financiamento das funções públicas, por estarem pendentes de decisão judicial. A devolução, com incorporação gradual desses recursos à realidade econômica, seja para financiar os serviços prestados pelo Estado, seja para serem utilizados pelos particulares em suas atividades negociais ou profissionais, certamente representaria o fortalecimento das finanças e um impulso ao desenvolvimento do país.

O terceiro fundamento reporta-se à morosidade do sistema judicial na resolução dos conflitos tributários, destacando-se que esse fato enseja mais um efeito perverso para os negócios e para a economia do país. Como exemplo, uma utilização abusiva do processo judicial pelos contribuintes reside na litigância artificial, mediante adoção de expedientes que pretendem um "ganho de tempo", sob pretensa justificativa de um "ganho de causa", obstruindo a efetiva realização da justiça.

No intuito de dimensionar os impactos econômicos da litigiosidade tributária, tema desta Hipótese 7, trabalhou-se com indicadores e critérios de análise concentrados em torno do volume e composição do crédito tributário em litígio na esfera administrativa, além daqueles inscritos em Dívida Ativa da União, considerados em sua totalidade e/ou segmentados por tributos, por atividade econômica e pelo perfil do litigante, entre outros parâmetros.

Para realizar essa análise, calculou-se primeiramente a proporção de decisões favoráveis ao Fisco por tributo, uma vez que, devido à complexidade de cada espécie tributária e sua participação no total litigado, se faz necessário desagregar a proporção de decisões favoráveis para se computar quanto cada tributo poderia contribuir aos cofres públicos. Este cálculo foi possível devido ao uso das expressões regulares (*regex*, conforme apresentadas no Apêndice B), que extraem, da capa processual, a informação sobre a parte vitoriosa no litígio em questão. Feito isso para o universo de processos nas bases de dados coletadas para este projeto, foi possível aferir a taxa de sucesso do Fisco na esfera federal do contencioso administrativo. Por exemplo, o percentual geral de sucesso do Fisco, sem segregação por tributo, é de 57% (Tabela 7.1). Separadamente, o percentual de êxito em casos de litígios sobre COFINS é de 69,1%; em relação ao IRPF, é 43,0% (Tabela 7.3). Estes achados indicam heterogeneidade no potencial arrecadatório já que a proporção esperada de sucesso em ações tributárias administrativas não é igual para todas as espécies tributárias.

Em seguida, obteve-se o valor total dos processos no acervo do CARF, para que se pudesse multiplicar o percentual de êxito pelo valor em disputa. O dado mais atualizado, no período desta pesquisa,[193] correspondeu ao estoque em 2019: R$ 603,77 bilhões em créditos tributários. Contudo, assim como não era realista impor a mesma taxa de sucesso do Fisco para todos os processos, não parece possível que o órgão julgador da União reduza seu estoque processual de imediato – afinal, existem muitos fatores que podem impactar a resolução de conflitos que estão fora do controle do CARF, como, por exemplo, a aprovação de programas de acordo tributário, mudanças legislativas e decisões judiciais que impactem processos em análise, composição e renovação das bancas de julgadores, entre outros. Diante disto, estimou-se a redução de acervo durante um período de cinco anos e em proporções diferentes (de 10% a 50% de redução, com intervalos de dez pontos percentuais).

Estimou-se, em linhas gerais, um potencial arrecadatório de até R$172,07 bilhões na hipótese mais otimista, ao longo de cinco anos, sem discriminação por tributo (Tabela 6.17). A hipótese mais conservadora indica redução de R$ 34,4 bilhões. Para efeitos de comparação, o valor mais conservador é o equivalente à construção da usina hidrelétrica de Belo Monte, no Pará, cujo custo total estimado foi de R$ 30 a R$ 40 bilhões e hoje é responsável por cerca de 11% da matriz energética brasileira.[194]

A análise segregada trouxe mais detalhes acerca do potencial arrecadatório na hipótese de solução de litígios administrativos de forma definitiva. O conjunto PIS/COFINS poderia adicionar cerca de R$ 50,0 bilhões de créditos recuperáveis na dívida ativa da união; o IPI, cerca de R$ 24,5 bilhões (Tabela 6.18). Há que se observar, evidentemente, que nem sempre o potencial arrecadatório se converte em arrecadação.

Demonstra-se, também, a proporção de créditos inscritos em dívida ativa por espécie tributária. Muitos desses créditos são irrecuperáveis em função do encerramento de atividades de empresas, do falecimento do titular da dívida ou outras situações econômicas mais complexas. Ainda assim, é trivial que o aumento dos créditos a receber também aumente o total recebido (ainda que a proporção de recuperação seja baixa). Com uma base a receber maior, é mais provável que alguma parte desta base se converta em recursos arrecadados.

---

[193] CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Relatórios gerenciais. Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf. Acesso em: 25 fev. 2022.

[194] CUSTO da usina de Belo Monte já supera os R$ 30 bilhões. **Veja**, São Paulo, 12 de mai. De 2013. Disponível em: https://veja.abril.com.br/economia/custo-da-usina-de-belo-monte-ja-supera-os-r-30-bilhoes/. Acesso em: 25 fev. 2022.

Por fim, é possível também discutir os benefícios econômicos da redução do congestionamento no contencioso administrativo sob o ponto de vista do contribuinte – não apenas a partir do ponto de vista do Fisco. Como demonstrado, 72,7% dos respondentes do questionário on-line da ABJ sobre o contencioso administrativo afirmaram adotar estratégia de provisionamento para pagamento em caso de decisões administrativas desfavoráveis (Figura 6.34). Estes são recursos que poderiam ter sido empenhados em atividades econômicas durante todo o período em que estiveram provisionados para litígio administrativo. Somadas aos recursos provisionados, estão as despesas legais com o litígio, entre elas os profissionais de direito tributário, cuja remuneração está entre as mais altas do Direito.

Tanto nos países desenvolvidos quanto em desenvolvimento, a tributação é um poderoso instrumento político de geração de receitas, financiamento de operações governamentais e provimento de serviços e bens públicos. Se, de um lado, os tributos geram as condições necessárias para o crescimento e desenvolvimento do país, por meio de apoio ao setor privado e financiamento para infraestrutura e outros serviços públicos, de outro, porém, uma estrutura tributária complexa pode distorcer as condições de mercado, alterar as decisões de investimento e até mesmo causar evasão fiscal. Da mesma forma, legislações muito complexas têm impactos sobre o contencioso tributário, como observado nas Hipóteses 1 e 2, gerando um grande estoque de processos que se acumulam por longos períodos, postergando a arrecadação para os cofres públicos.

A análise em conjunto, portanto, dos impactos econômicos para o Fisco e para os contribuintes indica a importância de soluções para redução de litígios tributários no Brasil. Entende-se que a implementação de medidas que visam aumentar a celeridade dos prazos para o julgamento, e, consequentemente, diminuir o estoque de processos, gerará maiores recursos arrecadados para o país e maior seguranca jurídica para os contribuintes.

6.8. Hipótese 8: Compensação Tributária

O grande volume de processos de compensação tributária é fator de incremento significativo do contencioso tributário nacional.

6.8.1. Principais evidências, achados e dados brutos

Pergunta 1: Qual a relevância dos processos de compensação tributária no contencioso administrativo federal?

Tabela 6.20 – Quantidade e proporção de processos julgados que envolvem compensação tributária no CARF.

Envolve compensação?	N	%
Não	123.056	91,9%
Sim	10.813	8,1%
Total	133.869	100,0%

Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Para avaliar a relevância de processos de compensação tributária para a litigiosidade administrativa, investigaram-se os assuntos processuais mais comuns nos processos já julgados do CARF. Para cada processo, a partir das ementas, foi possível classificar os processos cujo assunto era compensação. Conforme os dados da Tabela 6.20, a proporção de casos que envolvem compensação tributária é de somente 8,1%; em termos absolutos, são 10.813 processos.

Tabela 6.21 – Quantidade e proporção de processos que envolvem compensação tributária nas delegacias de julgamento da Receita Federal.

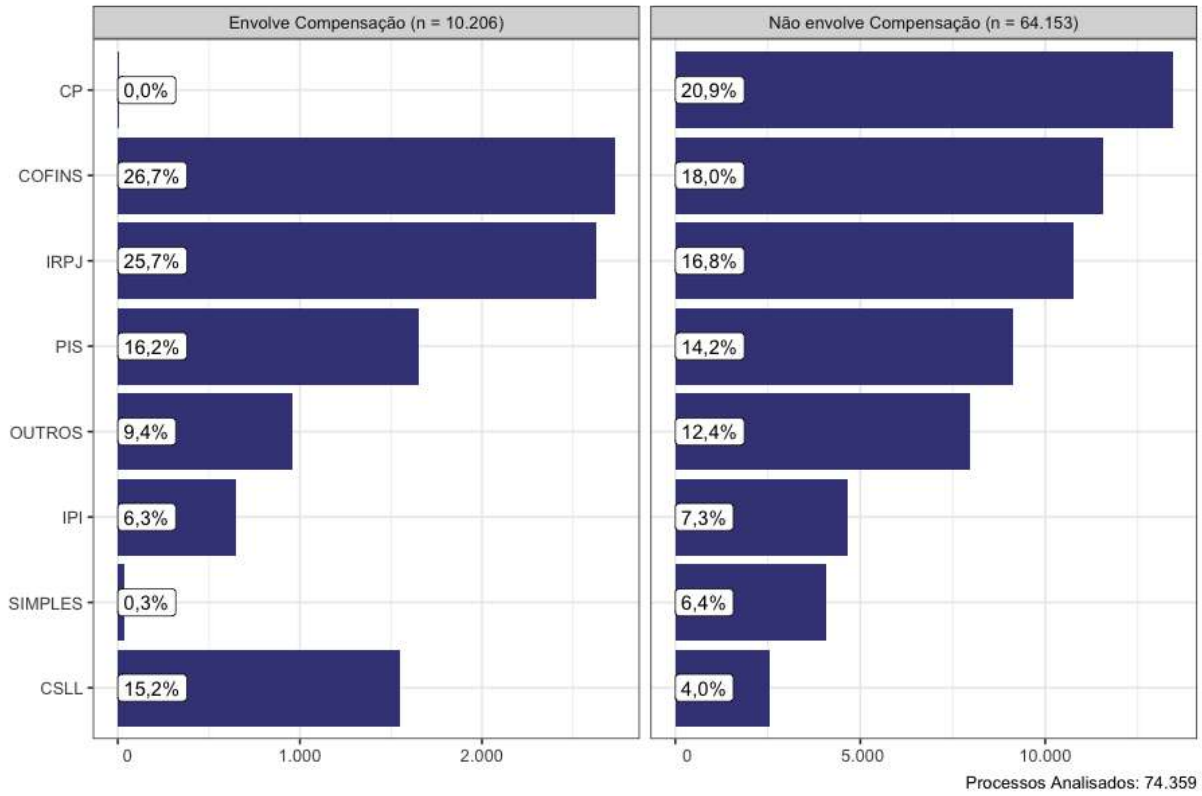
ACT origem	Qtde de processos	% Qtde processos	Valor total dos processos	% Valor processos
03 - DCOMP / Declaração de Compensação	51.771	21%	R$ 24.061.508.611,67	15%
Restante do acervo	195.617	79%	R$ 135.220.557.913,06	85%
Total Geral*	**247.388**	**100%**	**R$ 159.282.066.524,73**	**100%**

Fonte: Dados abertos da Receita Federal.

No âmbito das delegacias de julgamento da Receita Federal, os resultados reportados na Tabela 6.21 revelam que somente 21% do total de processos em tramitação referem-se à compensação, o que equivale a 15% do valor total em litígio nessa instância.

Pergunta 2: Quais são os tributos mais frequentes em processos envolvendo compensação no contencioso administrativo federal?

Figura 6.37 – Tributos mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.



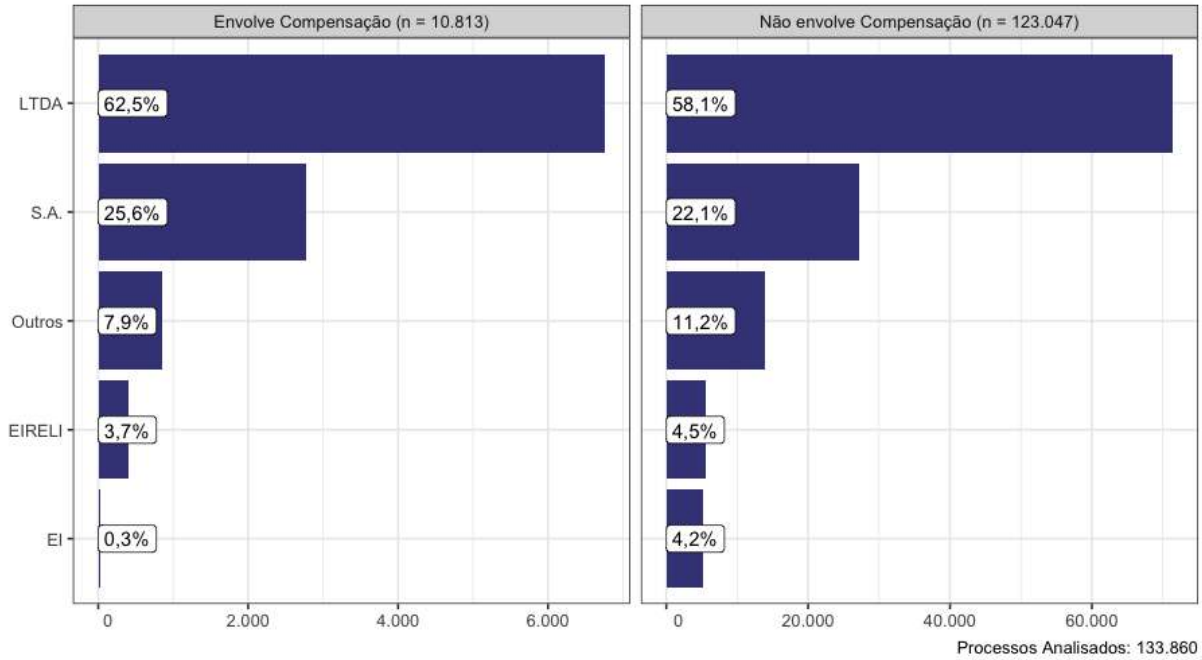
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.[195]

Enquanto contribuições previdenciárias são o tributo mais frequente em casos que não envolvem compensação tributária, COFINS e IRPJ figuram entre os tributos mais frequentes em casos que envolvem compensação, somando mais de 52% dos casos (Figura 6.37). A proporção é significativamente maior que a proporção de casos de COFINS e IRPJ na base sem compensações, que é de 31%.

Pergunta 3: Em processos envolvendo compensação, a proporção de processos relacionados a empresas constituídas sob a forma de Sociedade Anônima (S.A.) e Limitada (LTDA) é maior?

[195] Conforme consta no Apêndice B, após limpeza e estruturação da base de dados, obtida a partir do cruzamento das bases do CARF e de CNPJ da RFB (dados abertos) esta análise contém 74.359 observações (processos) que têm informação textual sobre a espécie litigada e se o processo envolvia compensação ou não.

Figura 6.38 – Naturezas empresariais mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.



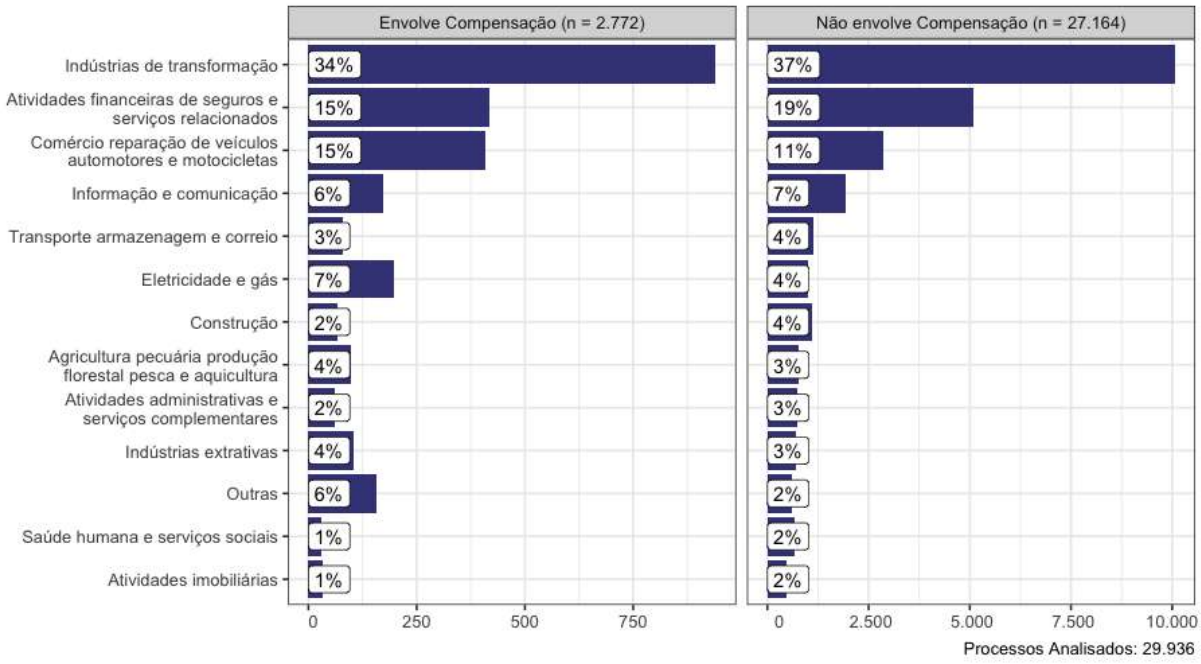
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.[196]

Os dados da Figura 6.38 mostram que as Sociedades Anônimas (S.A.) e as Sociedades Limitadas (LTDA) representam a maioria, 88,1%, das empresas envolvidas nos processos de compensação já julgados pelo CARF, até maio de 2021. A proporção de Sociedades Anônimas aumenta de 22,1% para quase 25,6% comparando-se as subpopulações de casos que não envolvem compensação e que envolvem compensação, respectivamente. O mesmo ocorre com as Sociedades Limitadas, com um incremento de 58,1% para 62,5%.

Pergunta 4: Entre as empresas constituídas sob a forma de Sociedades Anônimas, quais são as atividades econômicas com maior quantitativo de processos, que envolvem ou não compensação?

[196] Dados baixados da consulta processual do CARF em maio de 2021.

Figura 6.39 – Atividades empresariais mais frequentes em processos que envolvem ou não compensação tributária.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Considerando somente Sociedades Anônimas, e as 12 atividades com maior volume processual, observa-se na Figura 6.39 que a indústria de transformação, as atividades financeiras e o comércio de carros e motos são as três mais comuns nos processos com e sem compensação. Por sua vez, a atividade econômica de eletricidade e gás tem maior participação em processos com compensação tributária (7%) em comparação com os processos sem compensação (3%).

6.8.2. Análise jurídica

A presente hipótese averigua se o volume de processos de compensação tributária é fator de incremento significativo do contencioso administrativo fiscal. Essa hipótese foi elaborada uma vez que no âmbito administrativo federal tramitam milhares de processos relativos a compensações tributárias. Na Exposição de Motivos n. 107/2017, que instruiu o Projeto de Lei n. 8.546-A, convertido na Lei n. 13.670/2018, o então Ministro da Fazenda, Henrique de Campos Meirelles, apontou que, em relação às antecipações e retenções de Imposto de Renda, havia 643 mil declarações de compensação de saldos negativos com demonstrativo de crédito, totalizando R$309,1 bilhões em créditos, dos quais R$160,5 bilhões já compensados. Tais dados, relativos a

uma das modalidades de compensação previstas na legislação (saldo negativo de IRPJ e CSLL), demonstram que tanto a quantidade de processos quanto os valores envolvidos são bastante representativos. Aventou-se,[197] então, a possibilidade de que grande parte dos processos integrantes do contencioso tributário administrativo referia-se a compensações com créditos tributários, tanto em razão da sistemática da apuração de determinados tributos, antecipações e retenções, quanto em razão de pagamentos indevidos ou a maior.

O instituto da compensação tributária está previsto na legislação como forma de extinção de créditos tributários, no art. 170, do Código Tributário Nacional. Ele assegura ao contribuinte a quitação de débitos tributários tanto nas situações de pagamento indevido ou a maior quanto nos casos de acumulação de créditos decorrentes da própria sistemática de apuração de determinados tributos. Diversos são os motivos que ensejam a apuração pelos contribuintes de créditos frente ao Fisco. Parte dos créditos compensados decorre do sistema não-cumulativo de apuração, aplicável a certos tributos. Outros fatores relevantes para a acumulação de créditos são a utilização de substituição tributária, as obrigações de retenção na fonte e de antecipações de tributos sobre bases estimadas, com posterior ajuste. Nesses casos, muitos contribuintes acabam obrigados a antecipar valores a título de tributos, que posteriormente poderão ser compensados com débitos por eles apurados.

A fim de se confirmar ou infirmar a Hipótese 8, buscou-se aferir quais percentuais de processos administrativos se referem a compensações de créditos tributários. A obtenção desses dados é de crucial relevância, pois, caso fosse demonstrada a existência de um percentual significativo de processos oriundos de compensações, seria possível chegar a uma conclusão a respeito de eventual deficiência estrutural na legislação tributária ou dos mecanismos de análise e reconhecimento das compensações pleiteadas. Essa possível deficiência poderia contribuir para a geração dos elevados estoques do contencioso administrativo tributário, com consequente oportunidade de aprimoramento, tais como a construção de mecanismos mais simplificados de compensações ou restituições - à exemplo do que se dá nas restituições anuais em lotes do IRPF.

---

[197] "Seria de grande contribuição se fossem implementadas alterações na legislação atual desses tributos, para que se passe a adotar o método de creditamento financeiro – ou seja, todas e quaisquer aquisições tributadas, de bens e serviços, geram direto ao crédito correspondente ao valor do tributo destacado na nota fiscal de aquisição, de forma automática. Com isso, a restituição/compensação de créditos acumulados seria facilitada e grande parte do contencioso hoje existente poderia ser encerrada". GORISSEN, Zabetta Macarini. Ponto de Vista. **Revista ETCO** (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial). Agosto 2020. Número 25. Ano 17, p. 77. Disponível em: https://www.dsa.com.br/_2019/wp-content/uploads/2020/07/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020.pdf. Acesso em: 08 jan. 2022.

Constatou-se, porém, que a relevância de processos envolvendo a compensação com créditos tributários é diminuta, totalizando apenas 8,1% dos processos administrativos tributários, em tramitação no CARF. Tais dados indicam não ser possível confirmar a hipótese de que a compensação é um dos assuntos que mais gera contencioso administrativo tributário.

Não obstante, e a despeito disso, interessantes constatações sobre o perfil do litígio envolvendo compensação no âmbito dos tributos federais foram feitas. Primeiro, há indicação de que mais de 52% dos casos envolvem COFINS e IRPJ, proporção essa significativamente maior do que a proporção de casos de COFINS e IRPJ na base sem compensações, que é de 31%. Segundo, as atividades econômicas mais representadas em processos de compensação tributária são indústria de transformação, atividades financeiras e comércio de carros e motos.[198] Esses achados sinalizam pontos de priorização de atenção, caso se intente aperfeiçoar a sistemática e os mecanismos de compensação de tributos federais.

Sugere-se, a fim de desburocratizar o sistema de compensação tributária, a revisão da sistemática de compensação para os tributos mais geradores de litigiosidade administrativa tributária, quais sejam, IRPJ e COFINS. Isso porque, apesar da representativa baixa no montante de processos administrativos, os valores envolvidos são bastante expressivos.

Cabe salientar também que um percentual significativo dos processos de compensação é solucionado sem a necessidade de instauração de litígio.

198 De se pontuar que estas atividades também são as mais comuns nos processos sem compensação. A atividade que é mais representada em compensação vs. não compensação é eletricidade e gás, cuja participação nos processos aumenta de 3% a 7% quando se trata de compensação tributária. De toda forma, por ter diminuta participação na totalidade dos processos de compensação (que a seu turno também não detêm tanta relevância no cenário total de litígios administrativos), não parece merecer maiores elucubrações.

7. CONCLUSÃO

As análises deste relatório foram motivadas pela inexistência de evidências empíricas que, até o início desta pesquisa, demonstrassem, por exemplo: i) qual é o tempo (mediano) de tramitação processual, ii) qual o percentual de decisões favoráveis ao ente fazendário, iii) qual é proporção de decisões por tipo (maioria, unanimidade ou voto de qualidade quando aplicável); iv) qual o impacto do contencioso para a arrecadação tributária e iv) quanto do contencioso administrativo foi judicializado e, por conseguinte, incrementa os custos do processo tributário. Foram encontrados dados de mais de 400 mil processos administrativos nas esferas federal, estadual e municipal que, consequentemente, congestionam os órgãos julgadores e reduzem a velocidade das decisões dos órgãos responsáveis.

Como existe grande variedade de procedimentos e composições, é possível identificar com maior clareza quais são as boas e más práticas na gestão do contencioso tributário, inclusive com modelos quantitativos que medem os efeitos de peculiaridades regionais no trâmite processual. A detida análise deste aspecto irá viabilizar a apresentação de proposta solucionadora eficiente, acessível e que assegure a almejada uniformidade, transparência e segurança jurídica aos administrados. Inevitavelmente, avaliar-se-á a necessidade de implementação do Código de Defesa dos Contribuintes e do Código de Processo Administrativo Fiscal, ambos em nível nacional.

8. REFERÊNCIAS

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Adhesiones al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/adhesiones-codigo-buenas-practicas-tributarias.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-asociaciones-colegios.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios/codigo-buenas-practicas-profesionales-tributarios.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/empresas/grandes-empresas/delegacion-central-grandes-contribuyentes/contribuyentes-adscritos-delegacion-central.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

AGENCIA TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Foro de Grandes Empresas. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html. Acesso em: 25 mar. 2022.

APPY, Bernard *et al*. **Tributação no Brasil**: o que está errado e como consertar. Texto escrito como parte do projeto "Propostas de Reformas para Destravar o Brasil", da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV). Ainda não publicado. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 24 dez. 2021.

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

ARAÚJO, Marcelo Barbosa. A Competência dos Estados Membros para a promulgação de lei sobre Arbitragem. 2011. Disponível em: https://bit.ly/3G6a5ni. Acesso em: 22 jan. 2022.

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

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Action Differentiation Framework. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Action-Differentiation-Framework/. Acesso em: 21 set. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Annual compliance arrangements – what you need to know. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Compliance-and-governance/Annual-Compliance-Arrangements-what-you-need-to-know. Acesso em: 21 set. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Justified trust. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Justified-Trust/ Acesso em: 02 out. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Reviewing tax governance for large public and multinational businesses. Disponível em: https://www.ato.gov.au/business/large-business/compliance-and-governance/reviewing-tax-governance-for-large-public-and-multinational-businesses/. Acesso em: 02 out. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. RTP schedule expansion to large private companies. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Reportable-tax-positions/RTP-schedule-expansion-to-large-private-companies/. Acesso em: 25 mar. 2022.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Tax assured: gaining confidence the right amount of tax is reported. https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/General-research/Tax-assured---gaining-confidence-the-right-amount-of-tax-is-reported/. Acesso em: 25 mar. 2022.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Tax risk management and governance review guide. Disponível em: https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/key-products-and-resources/tax-risk-management-and-governance-review-guide/. Acesso em: 02 out. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Top 1,000 Tax Performance Program. Disponível em https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Top-1,000-Tax-Performance-Program/. Acesso em: 02 out. 2021.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Work out if you need to lodge a TPAR. Disponível em: https://www.ato.gov.au/Business/Reports-and-returns/Taxable-payments-annual-report/Work-out-if-you-need-to-lodge-a-TPAR/. Acesso em: 21 set. 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus. 1999.

BOSSA, Gisele *et al* (coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. Contributos Práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

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

BRANDÃO, Francisco. Governo reestima gastos com Auxílio Brasil para R$ 90,6 bilhões em 2022 e prevê benefício a R$ 415. **Agência Câmara de Notícias**, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/837273-governo-reestima-gastos-com-auxilio-brasil-para-r-906-bilhoes-em-2022-e-preve-beneficio-a-r-415/. Acesso em: 25 fev. 2022.

BRONZEWSKA, Kataryna. **Cooperative Compliance**: A New Approach to Managing Taxpayer Relations. IBFD Doctoral Series n. 38. Amsterdam: IBDF, 2016.

BRONŻEWSKA, Katarzyna; MAJDAŃSKA, Alicja. The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. **European Taxation Journal**, Amsterdam, v. 59, n. 2/3, p.99-105, February/March 2019.

CAMPOS, Flávio Vilela. **El Cumplimiento Cooperativo en Brasil**: un análisis comparado. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administración Tributaria y Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Universidad Nacional de Educación A Distancia de España (UNED), Madrid, 2020.

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

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília. 2019. Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Dados abertos do CARF**. Brasília, p.10, out. 2021. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-nov.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Relatórios gerenciais. Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf. Acesso em: 25 fev. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf. Acesso em: 21 mar. 2022.

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

CORRAL GUADAÑO, Ignacio. La gestión del IRPF: ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? **Revista de Contabilidad y Tributación**, Madrid, n. 449-450, p.111-140, agosto-septiembre 2020.

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

CUSTO da usina de Belo Monte já supera os R$ 30 bilhões. **Veja**, São Paulo, 12 de mai. De 2013. Disponível em: https://veja.abril.com.br/economia/custo-da-usina-de-belo-monte-ja-supera-os-r-30-bilhoes/. Acesso em: 25 fev. 2022.

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

EBERHARTINGER, Eva; ZIESER, Maximiliam. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. **Schmalenbach Journal of Business Research**, n. 73, p.125-178, 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6.

ESCOBAR, Marcelo. **Arbitragem no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

ESTADO DE SÃO PAULO. Lei Complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html. Acesso em: 26 set. 2021.

ESTADO DO CEARÁ. Instrução Normativa n. 22, de 22 de fevereiro de 2021. Institui Projeto Piloto de classificação de contribuintes no âmbito do Programa De Conformidade Tributária denominado "Contribuinte Pai d'Égua".
Disponível em: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2021/03/IN-22-de-2021-Pai-DEgua.pdf. Acesso em: 24 set. 2021.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Projeto de Lei Complementar n. 26/2020, de 8 de setembro de 2020. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e a administração tributária e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1923.nsf/34c4e2da9b17c0d3832566ec0018d830/5d2b35178f5ee4ac032585d8006a0932?OpenDocument. Acesso em: 24 set. 2021.

FERRÁS, Adriana; RIVAS, Lucas. Prefeitura lança Nova Administração Tributária e modelo inédito de mediação no Brasil. **Notícias GP**, Porto Alegre, 21 de set. de 2021. Disponível em: https://prefeitura.poa.br/gp/noticias/prefeitura-lanca-nova-administracao-tributaria-e-modelo-inedito-de-mediacao-no-brasil. Acesso em: 25 out. 2021.

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

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

GORISSEN, Zabetta Macarini. Ponto de Vista. **Revista ETCO** (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial). Agosto 2020. Número 25. Ano 17, p. 77. Disponível em: https://www.dsa.com.br/_2019/wp-content/uploads/2020/07/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020.pdf. Acesso em: 08 jan. 2022.

HAMBRE, Anna-Maria. Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality. **Journal of Tax Administration**, [S.l.], v. 5, n. 1, feb. 2019. ISSN 2059-190X. Disponível em: http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/216/151. Acesso em: 27 set. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. **Annual Report and Accounts 2019 to 2020**. Londres: HMRC, 2020. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/932874/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2019_to_2020__Print_.pdf. Acesso em: 25 set. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Annual reports and accounts published by HMRC. Disponível em: https://www.gov.uk/government/collections/hmrcs-annual-report-and-accounts. Acesso em: 25 set. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Customer compliance: how HMRC's compliance yield is split by business area and our approach to tax compliance and large businesses. Corporate Report. Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2019-to-2020/customer-compliance-how-hmrcs-compliance-yield-is-split-by-business-area-and-our-approach-to-tax-compliance-and-large-businesses Acesso em: 05 out. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. HMRC's compliance approach for Large Business. Disponível em: https://www.gov.uk/guidance/large-business-strategy. Acesso em: 25 set. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Litigation and Settlement Strategy (LSS). Disponível em: https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-lss. Acesso em: 05 out. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Tax compliance checks. Disponível em: https://www.gov.uk/tax-compliance-checks. Acesso em: 05 out. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Tax Compliance Risk Management. Disponível em: https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3000. Acesso em: 05 out. 2021.

HM REVENUE & CUSTOMS. Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute. Disponível em: https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr. Acesso em: 05 out. 2021.

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

INSPER**. Análise de recorrência dos votos de qualidade no CARF**. São Paulo, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/05/Analise_recorrencia_votos_qualidade_Carf_11052020.pdf. Acesso em: 01 fev. 2022.

INSTITUTE FOR ADVANCED STUDIES. **Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report**. Vienna, 2018. Disponível em: https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2018/09/VAT_Gap_final_1109_clean.pdf. Acesso em: 21 out. 2021.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015.

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

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

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

MELO, Fábio Soares. **Processo Administrativo Tributário**: Princípios, vícios e Efeitos Jurídicos. São Paulo: Dialética, 2012.

MEXICO. Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopcion de acuerdos conclusivos ante la Procuraduria de la Defensa del Contribuyente, 27 de dezembro de 2013. Disponível em: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328244&fecha=27/12/2013. Acesso em: 15 set. 2021.

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

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

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2015.

OECD. **Compliance Risk Management**: Managing and Improving Tax Compliance. Paris: OECD, 2004. Disponível em: https://bit.ly/301Nu9C.

OECD. **Measures of Tax Compliance Outcomes**: A Practical Guide. Paris: OECD, 2004. Disponível em: https://bit.ly/3g3CrlR.

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

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

OECD. **Together for Better Outcomes**: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders. OECD, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-en.

OECD. **Co-operative Tax Compliance**: Building Better Tax Control Frameworks. Paris: OECD, 2016. Disponível em: https://bit.ly/2WXqEhb.

OECD. **Tax Morale**: What Drives People and Business to Pay Tax? Paris: OECD, 2019. Disponível em: https://bit.ly/2OZR0e6.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de Oliveira. **Série Doutrina Tributária v. XVIII**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

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

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

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

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

PIB de 2020: R$ 7,5 trilhões, segundo estimativa do IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTÁTICA. Produto Interno Bruto - PIB. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php. Acesso em: 25 fev. 2022.

PISCITELLI, Tathiane *et al* (coord.). **Arbitragem Tributária**. Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

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

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

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

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

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

RECEITA Federal cria comitê responsável pela gestão do Programa CONFIA. Gov.br - Receita Federal. 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-federal-cria-comite-responsavel-pela-gestao-do-programa-confia. Acesso em: 25 mar. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CONFIA - Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal do Brasil. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia. Acesso em: 26 set. 2021.

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

SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa "Nos Conformes". Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Downloads.aspx. Acesso em: 28 jan. 2022.

SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Resultados do Programa "Nos Conformes". Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx. Acesso em: 26 set. 2021.

SECRETARIA DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. **Resultado da pesquisa para o Programa de Conformidade Tributária do DF**. fev. 2021. Disponível em: https://www.economia.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2021/05/SEEC-DF-Resultado-da-pesquisa-para-o-Programa-de-Conformidade-Tributaria-do-DF.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Dados abiertos del SAT. Sentencias definitivas favorables al SAT. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodii02.html. Acesso em: 21 set. 2021.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Dados abiertos del SAT. Sentencias definitivas favorables en monto. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodii04.html. Acesso em: 21 set. 2021.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - GOBIERNO DE MÉXICO. Tasas efectivas de ISR de grandes contribuyentes. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/TasasEfectivasISR/Paginas/index.html. Acesso em: 16 set. 2021.

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

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

THE INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT). **Cooperative Tax Relationship or Compliance**: Current situation in CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuinte – Simplificação e Eficiência Administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, p.91-126, mar./abr. 2003.

TORRES, Heleno Taveira. Risco e Complexidade na Hermenêutica do Sistema Tributário. *In:* LOPEZ, Teresa Ancona; LEMOS, Patrícia Faga Iglecias; RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz (coord.). **Sociedade de risco e direito privado**. São Paulo: Atlas, 2013.

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

VALDÉS, José Andrés Rozas. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas**: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español. Documentos, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), n. 6/2016. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_06.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

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

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

APÊNDICE A – Detalhamento Metodológico da Pesquisa

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

A.1.1. Pergunta 1

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

Método

Utilizou-se método quantitativo de pesquisa para a análise dos tempos de tramitação processual. Os dados foram obtidos através de extração automática do site dos órgãos pesquisados. Foram construídos raspadores de dados que visitavam as páginas de consulta processual de cada órgão, listavam os processos disponíveis e extraíam os dados disponíveis.

Órgãos pesquisados

Realizou-se, inicialmente, pesquisa de todos os órgãos listados nos Termos de Referência da Pesquisa, isto é, o CARF, os oito órgãos do contencioso estadual e sete órgãos do contencioso municipal. Contudo, em função da disponibilidade de dados e para fins de comparação de tempos, a análise aqui se concentra no CARF, nas Secretarias da Fazenda do Pará, Distrito Federal, São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Pernambuco e a Secretaria de Finanças de Belo Horizonte.

A.1.2 Pergunta 2

Qual é o tempo mediano em cada instância recursal?

Método

Para a análise dos tempos de cada instância, utilizou-se método quantitativo de pesquisa. Os dados foram obtidos por raspagem de dados e procedeu-se à extração das informações relevantes que indicassem a instância em que o processo se encontrava no período da raspagem.

Órgãos pesquisados

A comparação do tempo mediano de tramitação foi possível apenas para os órgãos cujos dados processuais indicassem a tramitação de um projeto em mais de uma instância. Esta limitação restringiu a comparação de tempos processuais no CARF,

nos órgãos estaduais do contencioso no Pará, Rio de Janeiro, Distrito Federal e São Paulo.

A.1.3 Pergunta 3

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

Método

As análises quantitativas das decisões favoráveis por tipo de parte foram realizadas a partir dos dados obtidos via raspagem nos sites dos órgãos pesquisados. Identificou-se o beneficiário da decisão a partir da análise por expressões regulares (regex), que permitem saber se a parte exitosa foi o Fisco ou o contribuinte.

Órgãos pesquisados

A pesquisa de decisões foi feita para o CARF, os contenciosos estaduais do Pará, Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul e os municípios de Porto Alegre e Belo Horizonte. Esta análise, contudo, só levou em consideração os processos que estavam disponíveis na internet e cuja ementa permitisse a identificação da parte favorecida. Portanto, deve-se interpretar com parcimônia a taxa de vitória já que a disponibilização de mais dados poderia mudar as taxas de êxito aqui disponibilizadas.

A.1.4 Pergunta 4

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

Método

Além da análise da taxa de sucesso por parte, faz-se necessário cruzar o tipo de recurso interposto, nos casos em que os processos administrativos atingem a segunda instância, para melhor caracterizar os órgãos do contencioso. Investigou-se quantitativamente, portanto, a proporção de sucesso de cada parte por tipo de recurso.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.1.5 Pergunta 5

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

Método

Para contribuir maior riqueza à análise de decisões favoráveis em órgãos julgadores, investigou-se também, quantitativamente, a proporção de sucesso por tipo de recurso e por espécie de tributo.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.1.6 Pergunta 6

Qual é o percentual de julgamentos decididos por voto de qualidade?

Método

Analisou-se a proporção de decisões por tipo de voto (unânime, qualidade e maioria) de forma quantitativa a partir dos dados que foram obtidos pela extração direta dos órgãos julgadores.

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se todos os entes propostos nos Termos de Referência, mas só se obteve dados consistentes para os seguintes órgãos: do contencioso estadual, CE, PA, RS, MG, SP; do contencioso municipal, Porto Alegre; da União, o CARF.

A.1.7 Pergunta 7

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

Método

Analisou-se a proporção de decisões por tipo de tributo de forma quantitativa a partir dos dados que foram obtidos pela extração direta do CARF.

Órgãos Pesquisados

Pesquisou-se exclusivamente o CARF.

A.1.8 Pergunta 8

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

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções de vários tipos de participantes do contencioso nas três esferas federativas, acerca do federalismo fiscal brasileiro. Para esta pergunta, obtiveram-se 130 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.1.9 Pergunta 9

A eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios para a prestação jurisdicional em matéria tributária?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da existência de instâncias recursais superiores no contencioso administrativo, quaisquer que fossem as esferas federativas. Para esta pergunta, obtiveram-se 104 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.1.10 Pergunta 10

As decisões proferidas nas instâncias administrativas iniciais e revisoras são harmônicas ou convergentes?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da harmonia ou convergência percebida com relação às decisões das instâncias iniciais

e revisoras do contencioso administrativo. Para esta pergunta, obtiveram-se 93 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.2 Hipótese 2: Diversidade e Complexidade da Legislação Processual Tributária

A.2.1 Pergunta 1

Qual é o volume de litigiosidade por tipo de tributo e órgão?

Método

Dados obtidos via raspagem de dados dos órgãos. Cada órgão possui uma taxonomia diferente para classificação de tributos, o que dificultou as decisões de classificação.

Órgãos pesquisados

Foram considerados todos os órgãos que disponibilizaram dados de tributos nas coletas via raspagem de dados, a saber: CARF, no nível federal; Ceará, Pará, Rio Grande do Sul, São Paulo e Minas Gerais, no nível estadual; e São Paulo, Porto Alegre e Belo Horizonte, no nível municipal.

A.2.2 Pergunta 2

Como comparar os processos administrativos nas diversas esferas federativas?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os autos de infração.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas legislações nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.3 Pergunta 3

Quais são as semelhanças e diferenças dos autos de infração entre os órgãos pesquisados?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os autos de infração, os recursos de ofício, especiais e voto de qualidade.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.4 Pergunta 4

Quais são as semelhanças e diferenças dos autos de infração entre os órgãos pesquisados no que diz respeito aos vícios materiais?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os autos de infração.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.5 Pergunta 5

Quais são as semelhanças e diferenças dos recursos de ofício entre os órgãos pesquisados?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os autos de infração.

Órgãos Pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.6 Pergunta 6

Quais são as semelhanças e diferenças dos recursos especiais entre os órgãos pesquisados?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre os institutos do recurso especial.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.2.7 Pergunta 7

Qual a semelhança total entre os processos administrativos nas diversas esferas federativas?

Método

Coletaram-se, a partir da análise das legislações (pesquisa normativa ou documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre o voto de qualidade.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas iniciativas nas esferas federal, estadual (CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP) e municipal (Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo).

A.3 Hipótese 3: Incentivos à Litigiosidade Tributária

A.3.1 Pergunta 1

Quais são as características das empresas que formam o polo passivo no contencioso administrativo e judicial nos casos em que há atuação da PGFN?

Método

Utilizando dados quantitativos da base aberta da PGFN, buscou-se entender se as empresas em cada esfera do contencioso apresentavam características parecidas. Para os fins do levantamento, foi considerada apenas a base da "Dívida Ativa Geral", sem considerar as bases de "Dívida FGTS" e "Dívida Previdenciária".

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que contém informações sobre processos tributários em que há atuação da PGFN.

A.3.2 Pergunta 2

As empresas em litígio nas esferas administrativa e judicial, nos processos em que há atuação da PGFN, apresentam situação fiscal semelhante?

Método

Comparou-se, quantitativamente, a frequência das situações das empresas junto à RFB em processos em que houve atuação da PGFN (seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial).

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que contém informações sobre créditos tributários não-previdenciários nos casos em que há atuação da PGFN.

A.3.3 Pergunta 3

As empresas com dívida ativa, com e sem execução fiscal, apresentam porte semelhante?

Método

Utilizando dados quantitativos da base aberta da PGFN com data-base de maio de 2021, buscou-se entender se as empresas com e sem execução fiscal apresentavam porte semelhante. Analisou-se 11.256.313 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que contém informações sobre a dívida ativa da União.

A.3.4 Pergunta 4

Quais são os principais tributos que se encontram em julgamento no contencioso administrativo fiscal de primeira instância (DRJs)?

Método

Utilizando dados quantitativos do estudo Serpa (2021)[199], com data-base de janeiro de 2021, buscou-se entender quais são os principais tributos no contencioso administrativo fiscal de primeira instância. Analisou-se um valor total de R$ 146.097.723.298,40 em dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente as DRJs.

A.3.5 Pergunta 5

As empresas com dívida ativa, com e sem execução fiscal, apresentam natureza jurídica semelhante?

Método

Utilizando-se dados quantitativos da base aberta da PGFN obtidos no mês de maio de 2021, buscou-se entender se as empresas com dívida ativa, com e sem execuções ficais, apresentavam proporção de tributos semelhante. Analisaram-se 11.256.313 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base de dados da PGFN, que contém informações sobre dívidas ativas da União.

A.3.6 Pergunta 6

Os créditos tributários, com ou sem execução fiscal, estão concentrados em quais espécies tributárias?

Método

[199] SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise do contencioso tributário brasileiro**. Orientadora: Maria Eduarda Tannuri-Pianto. 2021. 91 p. Dissertação (Mestrado) - Mestrado em Economia do Setor Público, Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

Utilizando-se dados quantitativos da base aberta da PGFN obtidos no mês de maio de 2021, buscou-se entender se as empresas com dívida ativa, com e sem execuções ficais, apresentavam proporção de tributos semelhante. Analisaram-se 11.256.313 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base de dados da PGFN, que contém informações sobre dívidas ativas da União.

A.4 Hipótese 4: Especialização dos Julgadores Tributários

A.4.1 Pergunta 1

Qual seria alternativa de nomeação de julgadores que mais contribuiria para a imparcialidade dos órgãos julgamento administrativo?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da alternativa de nomeação de julgadores que contribuiria para a imparcialidade dos órgãos, independentemente das esferas federativas. Para esta pergunta, obtiveram-se 129 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.4.2 Pergunta 2

A antiguidade no cargo de julgador resulta em maior qualidade da decisão administrativa?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da existência de efeito positivo da antiguidade da pessoa que julga na qualidade da decisão administrativa. Para esta pergunta, obtiveram-se 114 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.4.3 Pergunta 3

Órgãos com maior rotatividade das pessoas julgadoras têm maior qualidade na decisão administrativa?

Método

Coletaram-se, via questionário de pesquisa qualitativa, as percepções acerca da existência de efeito positivo de uma maior rotatividade das pessoas que julgam na qualidade da decisão administrativa. Para esta pergunta, obtiveram-se 116 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.4.4 Pergunta 4

Há relação entre a existência de recondução dos julgadores e o tempo (em anos) de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Método

Nesta pergunta, utilizaram-se dados processuais, raspados dos sites dos entes pesquisados ou fornecidos à equipe de pesquisa via LAI (pesquisa quantitativa), e esses dados foram cruzados com a estrutura dos órgãos julgadores (obtida via pesquisa documental) no que diz respeito ao perfil dos julgadores.

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se os seguintes órgãos: no nível federal, o CARF; no nível estadual, DF, SP, PA, PE, RJ, RS; no nível municipal, Belo Horizonte e Porto Alegre.

A.4.5 Pergunta 5

Há relação entre perfil profissional dos julgadores e o tempo de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Método

Nesta pergunta, utilizaram-se dados processuais, raspados dos sites dos entes pesquisados ou fornecidos à equipe de pesquisa via LAI (pesquisa quantitativa), e se cruzam esses dados com a estrutura dos órgãos julgadores (obtida via pesquisa normativa) no que diz respeito ao perfil dos julgadores.

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se os seguintes órgãos: no nível federal, o CARF; no nível estadual, DF, SP, PA, PE, RJ, RS; no nível municipal, Belo Horizonte e Porto Alegre.

A.4.6 Pergunta 6

Há relação entre o número de julgadores e o tempo de tramitação processual nos órgãos pesquisados?

Método

Nesta pergunta, utilizaram-se dados processuais, raspados dos sites dos entes pesquisados ou fornecidos à equipe de pesquisa via LAI (pesquisa quantitativa), e se cruzam esses dados com a estrutura dos órgãos julgadores (obtida via pesquisa normativa) no que diz respeito ao perfil dos julgadores.

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se os seguintes órgãos: no nível federal, o CARF; no nível estadual, DF, SP, PA, PE, RJ, RS; no nível municipal, Belo Horizonte e Porto Alegre.

A.4.7 Pergunta 7

Qual é o percentual de decisões com e sem análise de mérito nas esferas administrativa e judicial?

Método

Nesta pergunta, utilizaram-se dados processuais, raspados dos sites dos entes pesquisados ou fornecidos à equipe de pesquisa via LAI (pesquisa quantitativa).

Órgãos pesquisados

Pesquisaram-se os seguintes órgãos: na esfera administrativa, o CARF; na esfera judicial, 23 TJs (AC, AL, AM, BA, CE, DF, TO, GO, MA, MS, MT, PA, PB, PE, PI, PR, RJ, RN, RO, RR, RS, SC, SE e SP) e 4 TRFs (1ª Região, 3ª Região, 4ª Região e 5ª Região).

A.5 Hipótese 5: Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários

A.5.1 Pergunta 1

Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários?

Método

Coletou-se, a partir da análise das legislações (pesquisa documental), regimento interno e portarias dos entes pesquisados, informações sobre iniciativas relacionadas à mediação, transação e arbitragem.

Órgãos pesquisados

Foram pesquisadas a existência de iniciativas de utilização de métodos alternativos nas esferas Federal, nos seguintes estados: CE, DF, MG, PA, PE, RJ, RS, SP, e nos municípios: Fortaleza, Belo Horizonte, Belém, Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e São Paulo.

A.5.2 Pergunta 2

Há previsão de realização de audiências dialogais (ou não-discursivas, adversariais), negociações assistidas ou mediação?

Método

Esta pergunta foi incluída no questionário on-line para obter a informação objetiva dos órgãos pesquisados: se eles permitiam consultas de entidades de classe. Obtiveram-se 15 respostas de órgãos administrativos.

Órgãos pesquisados

Mesmo nos casos em que o respondente forneceu informações sobre os órgãos nos quais atuava, preservou-se sua identidade como exigência legal para todo o questionário on-line. Não se sabe, portanto, quais órgãos estão representados nesta pergunta. A Tabela 6.8 mostra a proporção de órgãos administrativos em que há previsão de realização de audiências dialogais, negociações assistidas ou mediação.

A.5.3 Pergunta 3

Você já celebrou ou presenciou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com a Fazenda Pública?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a experiência dos participantes em celebração de acordos em matéria tributária. Para esta pergunta, obtiveram-se 60 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

Mesmo nos casos em que o respondente forneceu informações sobre os órgãos nos quais atuava, preservou-se sua identidade como exigência legal para todo o questionário on-line. Portanto, não se pode identificar quais órgãos estão representados nas respostas.

A.6 Hipótese 6: Medidas Preventivas do Litígio Tributário

A.6.1 Pergunta 1

Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e a publicidade do órgão ao qual pertence / no qual mais atua?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a nota que as pessoas dariam para a transparência e a publicidade do órgão ao qual a pessoa pertence ou atua com mais frequência. Para esta pergunta, obtiveram-se 139 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.6.2 Pergunta 2

Você concorda com a afirmação: os (contribuintes / entes fazendários ou órgãos julgadores) com os quais eu trabalho mais frequentemente têm uma postura colaborativa com (o ente fazendário que eu represento / os contribuintes)?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a percepção das pessoas sobre o grau de concordância com a afirmação sobre colaboração entre o ente fazendário e contribuinte. Dependendo do tipo de respondente, foi perguntado se quem colaborava era o ente fazendário ou órgão julgador ou o contribuinte. Para esta pergunta, obtiveram-se 129 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.6.3 Pergunta 3

Você poderia descrever alguns exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência que encontrou ao longo de sua atuação profissional?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a percepção das pessoas sobre exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência. A resposta foi do tipo aberta, analisada a partir da leitura e sistematização das respostas. Para esta pergunta, obtiveram-se 97 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.6.4 Pergunta 4

Quais são as medidas de transparência, publicidade e acesso dos contribuintes ao conteúdo dos processos administrativos?

Método

Coletou-se, via questionário de pesquisa qualitativa, a percepção das pessoas sobre exemplos de medidas de transparência, publicidade e acesso dos contribuintes ao

conteúdo dos processos administrativos. Para esta pergunta, obtiveram-se 15 respostas válidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam. Buscou-se informações sobre transparência dos 15 órgãos pesquisados (oito estados e sete municípios).

A.2.7 Hipótese 7: Impactos Econômicos da Litigiosidade Tributária

A.7.1 Pergunta 1

Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública? Ou seja, qual é o percentual do crédito tributário liquidado, decorrente das decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública que ingressa aos cofres públicos, sem encaminhamento para inscrição em dívida ativa da União?

Método

Não foi possível obter dados que aferissem qual o percentual do crédito tributário que ingressa nos cofres públicos decorrentes de decisões de mérito favoráveis à Fazenda Pública, sem que fosse necessária uma ação de inscrição em dívida ativa por falta de pagamento. Buscou- se, então, realizar cálculo do potencial impacto para a arrecadação tributária das decisões favoráveis à Fazenda Pública. Esta pesquisa só pode ser feita com os processos em estoque no CARF, tendo em vista a disponibilidade dos dados. Utilizou-se, aqui, estratégia quantitativa para criar estimativas intuitivas de potencial arrecadação em diferentes cenários de redução de acervo processual do CARF.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.7.2 Pergunta 2

Qual o impacto para a arrecadação tributária das decisões favoráveis à Fazenda Pública por tipo de tributo?

Método

Para fornecer mais detalhes acerca do impacto para a arrecadação tributária, estimou-se, também, via método quantitativo, o impacto da redução de estoques apenas dos cinco tributos mais frequentes nos processos do CARF.

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.7.3 Pergunta 3

Sua empresa possui estratégia de provisionamento para litígios administrativos?

Método

Construiu-se, via questionário de pesquisa qualitativo, o indicador de uso de estratégias de provisionamento para litígios administrativos. Para esta pergunta, se obteve 11 respostas válidas e duas inválidas.

Órgãos pesquisados

A pesquisa qualitativa é, por definição e para proteger a identidade individual dos participantes, anônima. Portanto, não se sabe em quais, ou perante quais, órgãos estes participantes atuavam.

A.7.4 Pergunta 4

Qual é o valor em dívida ativa, segmentada por tributo, segundo os dados da PGFN?

Método

Utilizando dados quantitativos da base aberta da PGFN, considerando dados de pessoas físicas e jurídicas, buscou-se entender o valor em dívida ativa por tributo. Foram analisadas 18.697.130 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que contém informações sobre dívidas ativas inscritas na União.

A.7.5 Pergunta 5

Qual o perfil das empresas inscritas na dívida ativa?

Método

Utilizando dados quantitativos da base aberta da PGFN, considerando dados de pessoas físicas e jurídicas, buscou-se entender o valor em dívida ativa por tributo. Foram analisadas 11.227.119 dívidas ativas.

Órgãos pesquisados

Foi analisada somente a base da PGFN, que envolve dívidas ativas relacionadas a tributos federais.

A.2.8 Hipótese 8: Compensação Tributária

A.8.1 Pergunta 1

Qual a relevância dos processos de compensação tributária no contencioso administrativo federal?

Método

A partir do cruzamento das bases de dados do CARF (obtida via raspagem de dados e do próprio órgão) e de CNPJ da RFB (dados abertos), foi possível obter estatísticas do perfil dos tributos associados à maior proporção de casos envolvendo compensação tributária. Após limpeza e estruturação da base de dados, esta análise contém 133.869 observações (processos).

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.8.2 Pergunta 2

Quais são os tributos mais frequentes em processos envolvendo compensação no contencioso administrativo federal?

Método

A partir do cruzamento das bases de dados do CARF (obtida via raspagem de dados e do próprio órgão) e de CNPJ da RFB (dados abertos), foi possível obter estatísticas dos tributos associados aos processos envolvendo compensação tributária. Após limpeza e estruturação da base de dados, esta análise contém 74.359 observações (processos).

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.8.3 Pergunta 3

Em processos envolvendo compensação, a proporção de processos relacionados a empresas constituídas sob a forma de Sociedade Anônima (S.A.) e Limitada (LTDA) é maior?

Método

A partir do cruzamento das bases de dados do CARF (obtida via raspagem de dados e do próprio órgão) e da base de CNPJs da RFB (dados abertos), foi possível obter estatísticas do perfil das empresas associadas aos processos envolvendo compensação tributária. Após limpeza e estruturação da base de dados, esta análise contém 133.860 observações (processos).

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

A.8.4 Pergunta 4

Entre as empresas constituídas sob a forma de Sociedades Anônimas, quais são as atividades econômicas com maior quantitativo de processos, que envolvem ou não compensação?

Método

A partir do cruzamento das bases de dados do CARF (obtida via raspagem de dados e do próprio órgão) e da base de CNPJs da RFB (dados abertos), foi possível obter estatísticas dos setores econômicos associados à maior proporção de casos envolvendo compensação tributária. Após limpeza e estruturação da base de dados, esta análise contém 29.936 observações (processos).

Órgãos pesquisados

Analisou-se exclusivamente o CARF.

APÊNDICE B – Instrumentos de Pesquisa Quantitativa

A parte quantitativa deste estudo envolveu análise de dados enviados pelos órgãos de julgamento e de dados obtidos por meio de raspagem. Conforme apresentado no Capítulo 5, a ABJ submeteu 17 pedidos de LAI ou ofícios com pedidos de dados. Destes pedidos, foram obtidas sete aprovações e três negativas. Os demais sete pedidos ainda estavam em análise em 30 de setembro de 2021, data de encerramento da coleta de dados. O detalhamento das respostas encontra-se no Quadro B.1.

Quadro B.1 – Status das respostas de pedidos de LAI.

Status	**UF ou Órgão**
Aprovado	CARF, Minas Gerais, Ceará, Pará, Belo Horizonte, Fortaleza e Rio de Janeiro (municipal).
Negado	Distrito Federal, Recife e São Paulo (municipal).
Em Análise (30/set)	Receita Federal, Pernambuco, São Paulo (estadual), Rio de Janeiro (estadual), Rio Grande do Sul, Belém e Porto Alegre.

Fonte: Elaboração própria.

O objetivo da análise quantitativa foi responder às perguntas definidas no quadro lógico do estudo. Como esperado, nem todos os órgãos que fazem parte da pesquisa enviaram seus dados. Por esse motivo, a equipe de pesquisadores desenvolveu ferramentas de captura automatizada ("raspagem"), a fim de obter o máximo possível de informações sobre o contencioso administrativo tributário. Esse método de coleta foi descrito na Seção 5.1.1. Embora os achados incluídos no texto tragam informações agregadas, de maneira abrangente, para o diagnóstico do contencioso no nível nacional, abaixo buscou-se detalhar algumas das análises desagregadas que subsidiaram o diagnóstico e foram incluídas no *dashboard* bidTrib, detalhado no Apêndice E.1.

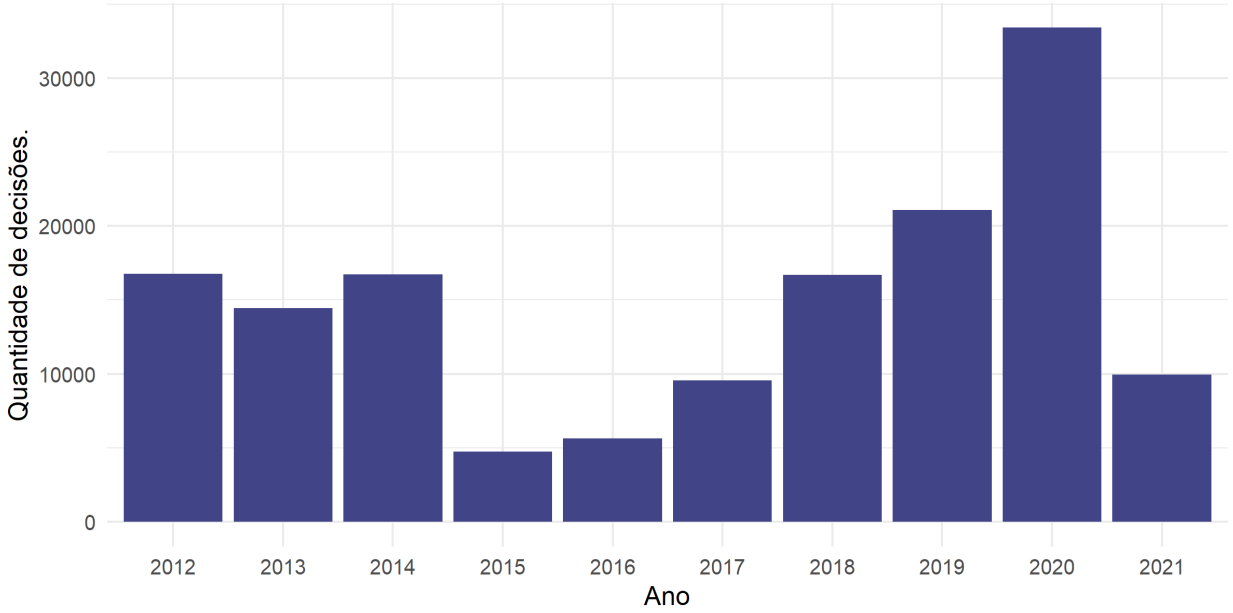
B.1. Dados Recebidos pelos Órgãos

Os dados recebidos pelos órgãos estavam em diferentes formatos. Por esse motivo, foi necessário padronizar e limpar as informações para realizar as análises. Infelizmente, boa parte das bases recebidas contavam com dados limitados, o que tornou uma parcela das análises inviável. Dois órgãos enviaram dados incompletos ou em formato fechado, que não puderam ser incluídos em todas os achados: o município do Rio de Janeiro, que enviou somente uma tabela agregada, e

o município de Belo Horizonte, que enviou as informações em um arquivo PDF, de difícil acesso, e que por isso não pôde ser aproveitado. Incluíram-se, conforme se segue, alguns exemplos de análises desagradas com os dados recebidos.

CARF: A base de dados do CARF continha apenas cinco colunas, além do número do processo: data do protocolo, tipo de contribuinte, tributo, decisão em segunda instância e data da decisão em segunda instância. No total, essa base continha 159.543 processos que, após a retirada de embargos, se reduziram para 151.657. Cada processo corresponde a uma decisão, portanto, é equivalente dizer 151.657 processos ou decisões. A Figura B.1 mostra a quantidade de decisões por ano do órgão.

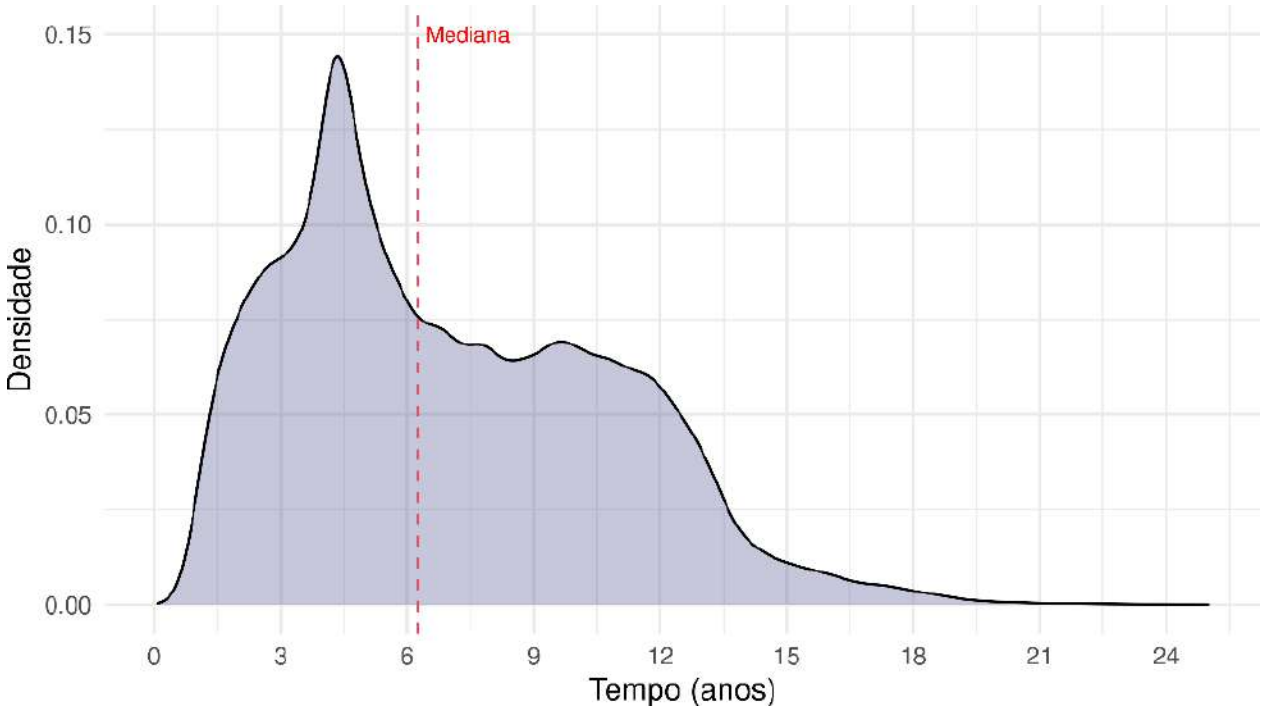
Figura B.1 – Volume processual por ano da decisão no CARF.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

De acordo com a Figura B.1, é possível observar uma queda no volume de decisões em 2015, decorrente da Operação Zelotes. Desde a operação, o volume de decisões cresceu consistentemente. Em 2021, a quantidade de decisões foi naturalmente menor, pois a última decisão do banco de dados é de maio de 2021, data da coleta destes dados. A Figura B.2 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data do protocolo até a decisão de segunda instância do órgão.

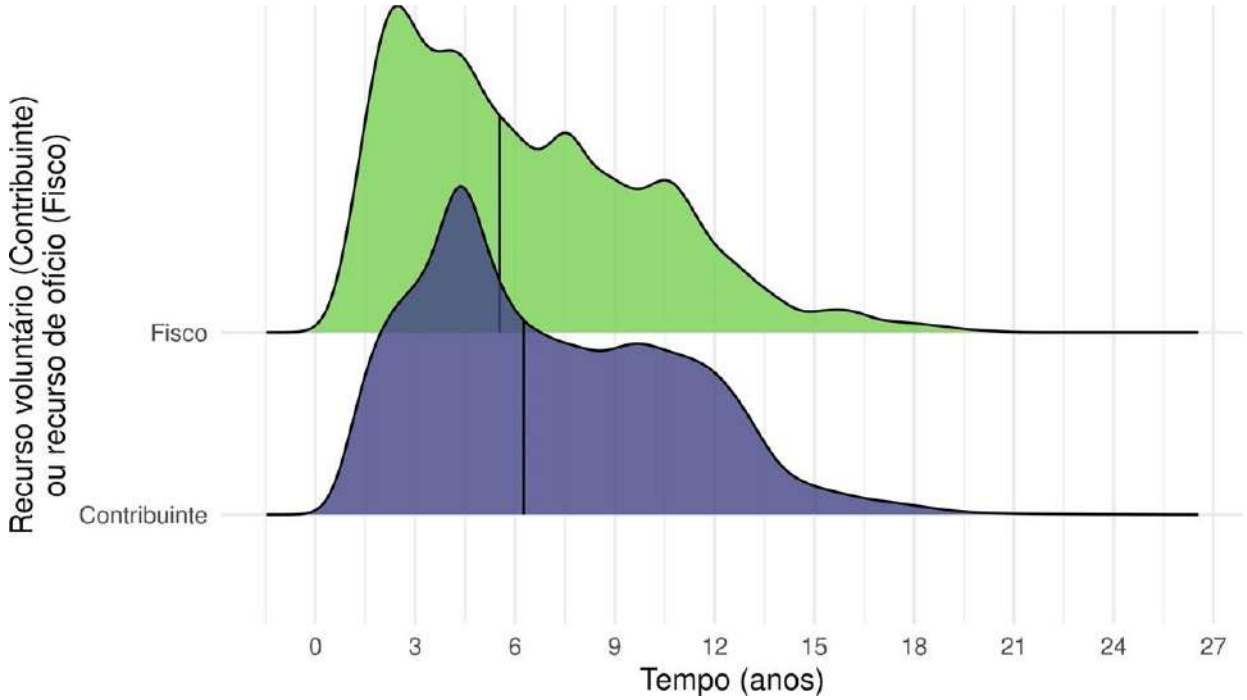
Figura B.2 – Distribuição dos tempos dos processos até a data de decisão no CARF.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Pelo gráfico, é possível afirmar que a mediana é próxima de seis anos, com moda estatística perto de quatro anos e meio. Também é possível notar que poucos processos passam dos 15 anos de duração. Também é possível estudar o tempo por tipo de recurso, como na Figura B.3.

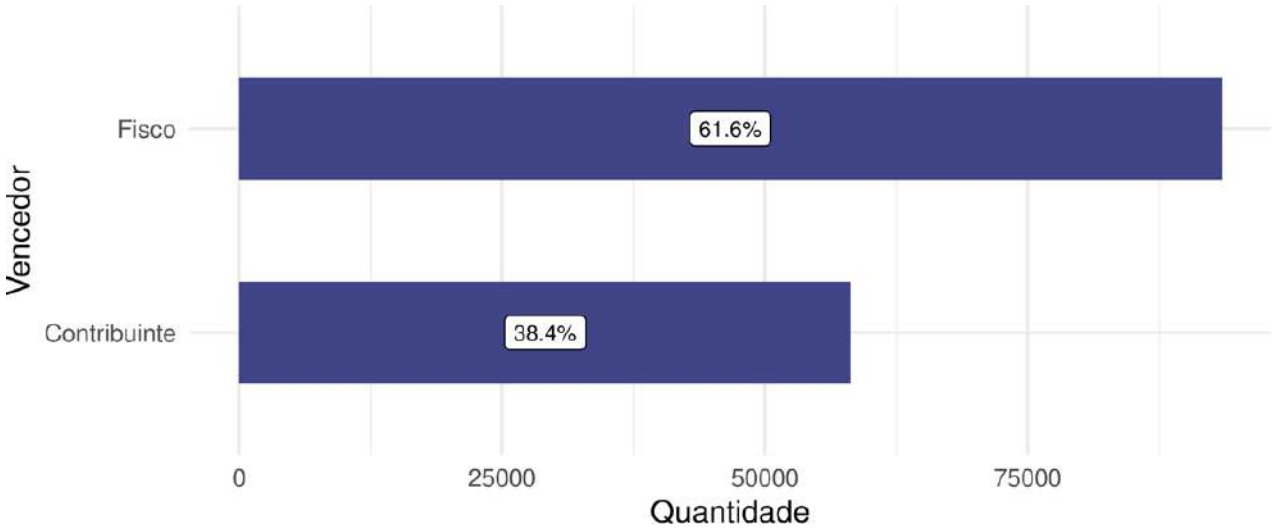
Figura B.3 – Tempo por tipo de recurso no CARF.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

É possível notar que o tempo de recursos voluntários é um pouco maior que o tempo mediano de recursos de ofício. A Figura B.4 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis em geral na base de dados.

Figura B.4 – Volume processual de cada resultado no CARF.

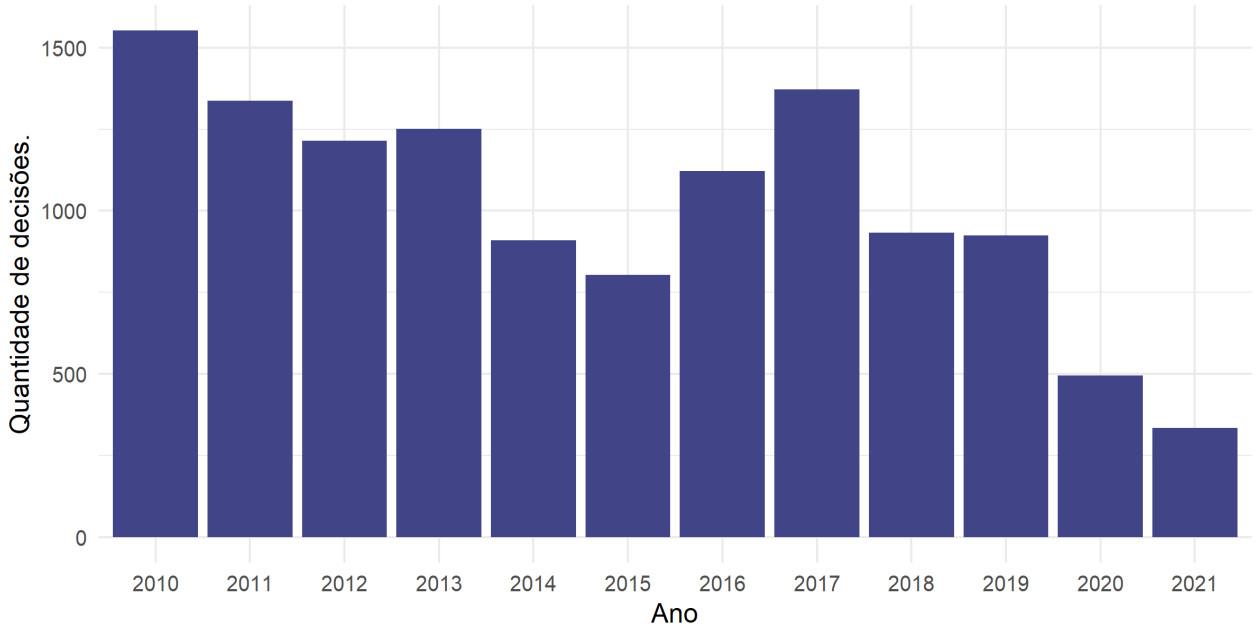


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Recursos voluntários não conhecidos foram considerados como favoráveis ao Fisco. Espera-se uma proporção em torno de 50% de desfavorabilidade por conta do viés de seleção inerente a esse tipo de disputa. No entanto, foi observada uma proporção de quase 62% de casos favoráveis ao Fisco.

SEF-MG: Os dados da SEF-MG tinham mais detalhes. Foi possível, por exemplo, obter informações do tipo de parte, ano da decisão, relator, instância, tributos envolvidos, votação, vencedor e tempo.

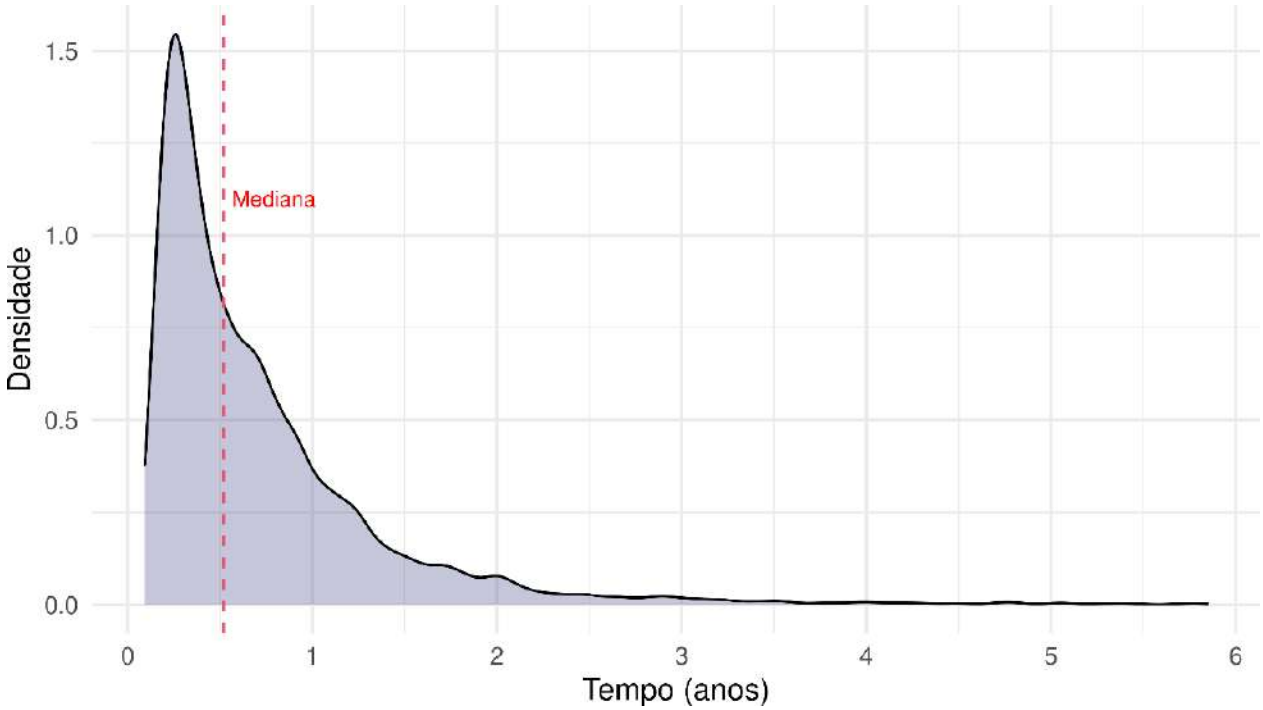
Figura B.5 – Volume processual por ano da decisão na SEF-MG.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

De acordo com Figura B.5, é possível observar que a quantidade de decisões se manteve relativamente estável ao longo dos anos, com pequenas quedas observadas em 2014 e 2015. Em 2020 houve uma queda mais acentuada – provavelmente um efeito da pandemia de Covid-19. A Figura B.6 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data de início do processo até a decisão final do órgão.

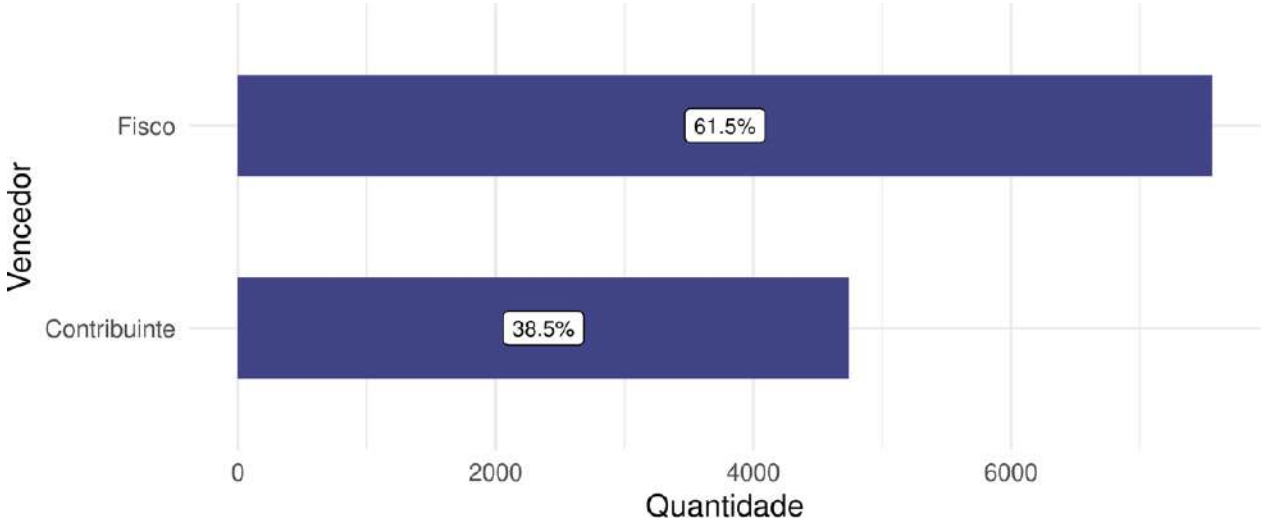
Figura B.6 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-MG.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A mediana do tempo ficou próxima de seis meses. Também é possível notar que a distribuição é assimétrica, com poucos casos com duração acima de dois anos. A Figura B.7 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis em geral na base de dados.

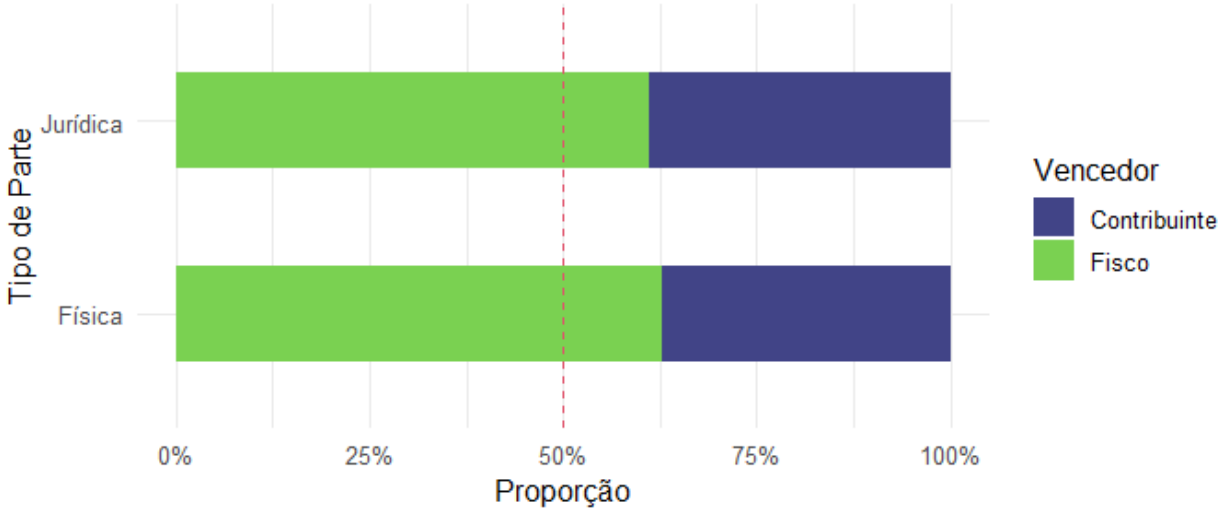
Figura B.7 – Volume processual de cada resultado na SEF-MG.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A taxa de decisões favoráveis ao Fisco é similar ao que foi identificado no CARF, em torno de 61,5%, enquanto a proporção é de 38,5% para contribuintes. A Figura B.8 mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte.

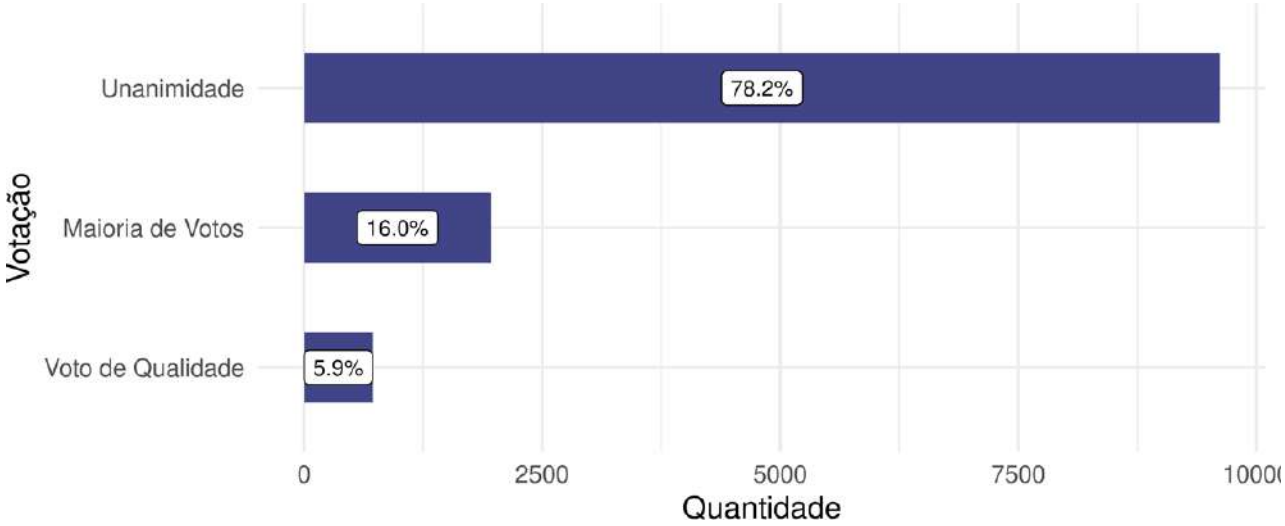
Figura B.8 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-MG.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nota-se que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco para pessoas físicas é bastante próxima da proporção para pessoas jurídicas. A Figura B.9 mostra proporção de decisões por tipo de votação.

Figura B.9 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de recurso na SEF-MG.

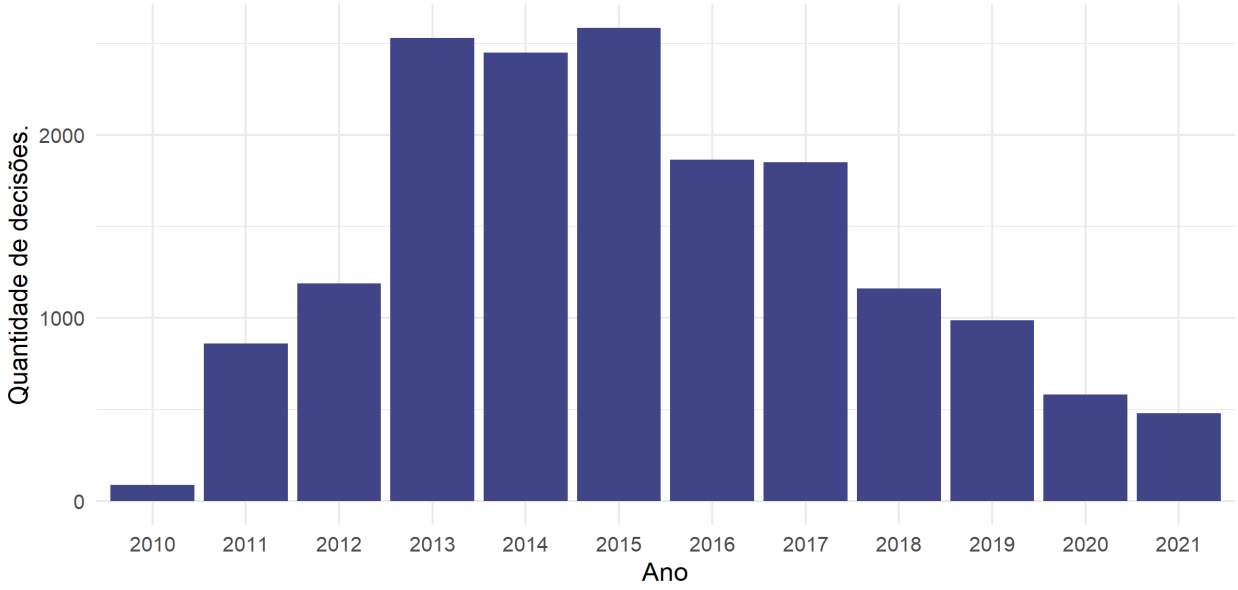


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A taxa de unanimidade é menor do que geralmente se observa no judiciário (em torno de 90%), e a proporção de decisões por voto de qualidade é de 6%, similar ao que é encontrado no CARF.

SEF-CE: Os dados enviados pela SEF-CE foram os mais ricos dos dados obtidos por meio de ofício ou LAI. Além de informar os valores em disputa e o CNPJ das pessoas jurídicas, o órgão disponibilizou informações sobre as decisões de primeira instância. Para as pessoas jurídicas, foi possível obter o CNPJ em 16.392 casos, o que corresponde a 98,6% dos 16.627 casos obtidos.

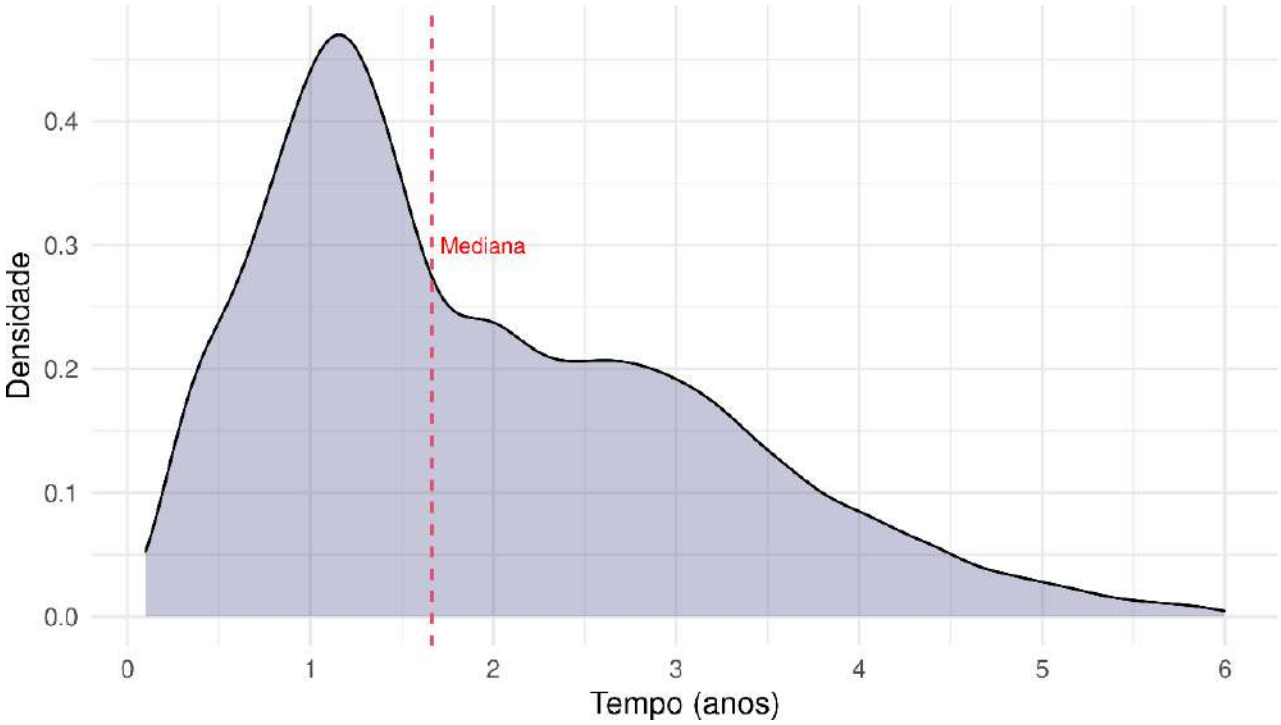
Figura B.10 – Volume processual por ano da decisão na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.11 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data de início do processo até a decisão final do órgão. A mediana do tempo ficou próxima de 1 ano e 8 meses.

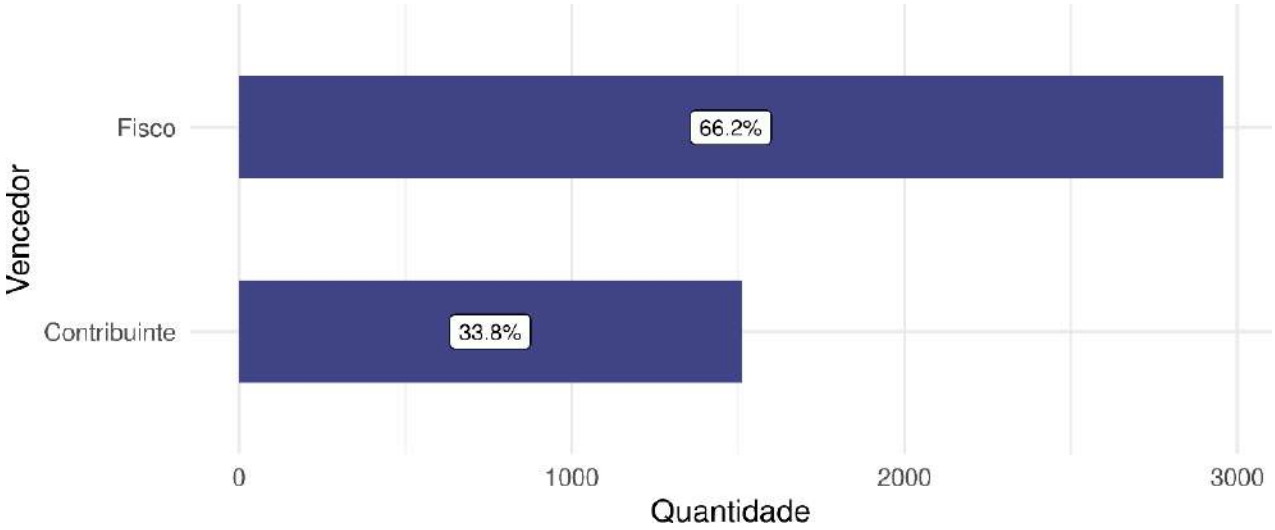
Figura B.11 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.12 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis em geral na base de dados.

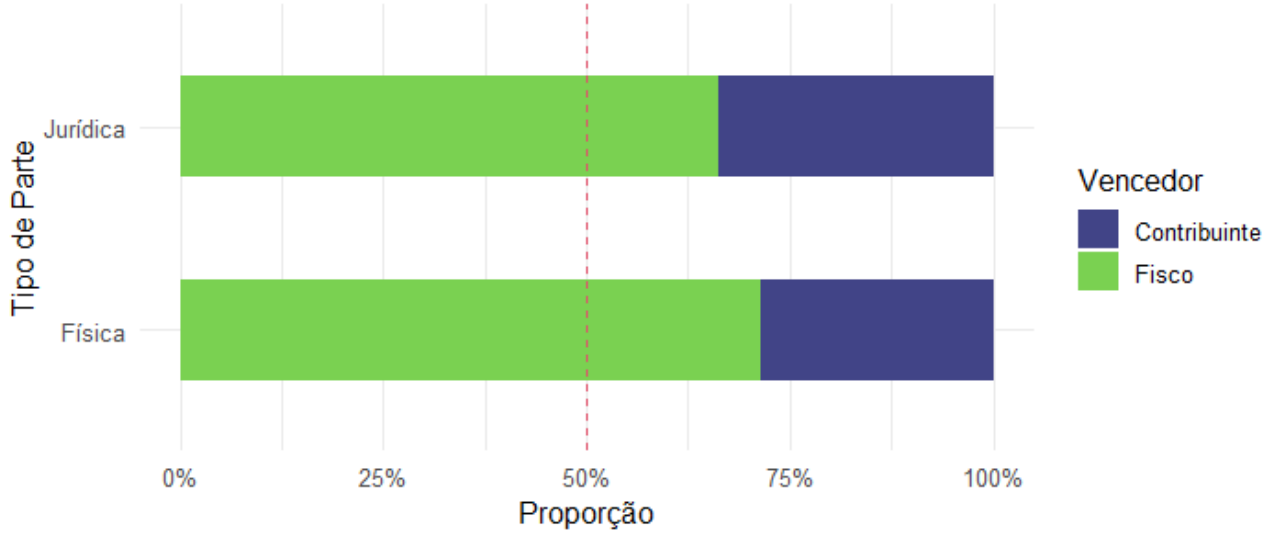
Figura B.12 – Volume processual de cada resultado na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A porcentagem de decisões favoráveis ao Fisco é maior do que a identificada no CARF, mas, ainda assim, é bem similar a ela, considerando que são órgãos com características bem diferentes. A Figura B.13 mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte. É possível notar que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco para pessoas físicas é próxima da taxa para pessoas jurídicas.

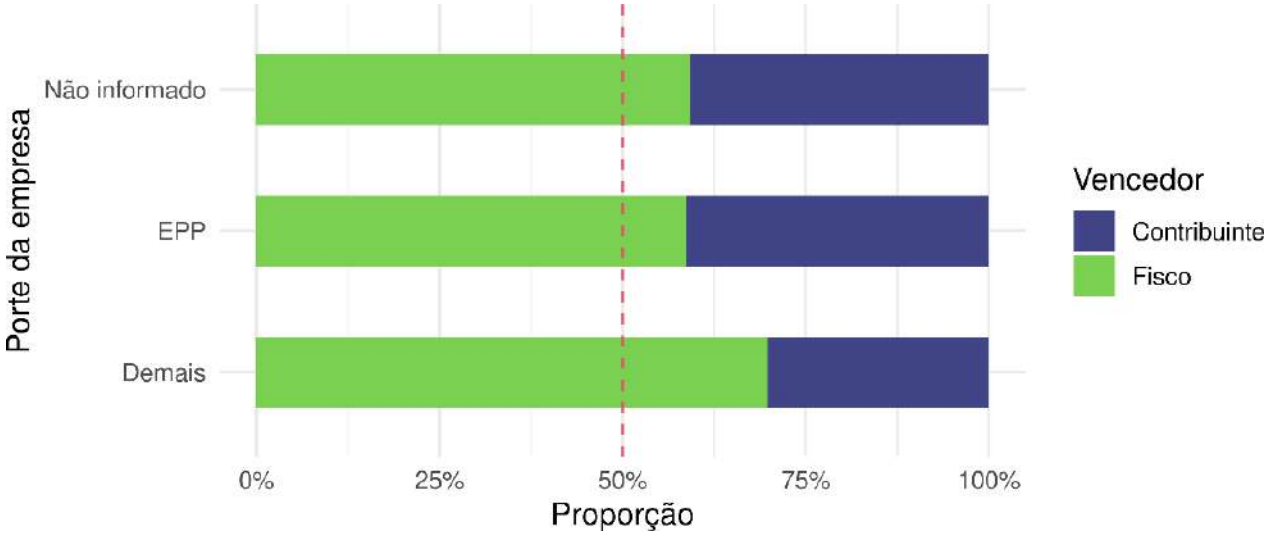
Figura B.13 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.14 mostra o total de decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa.

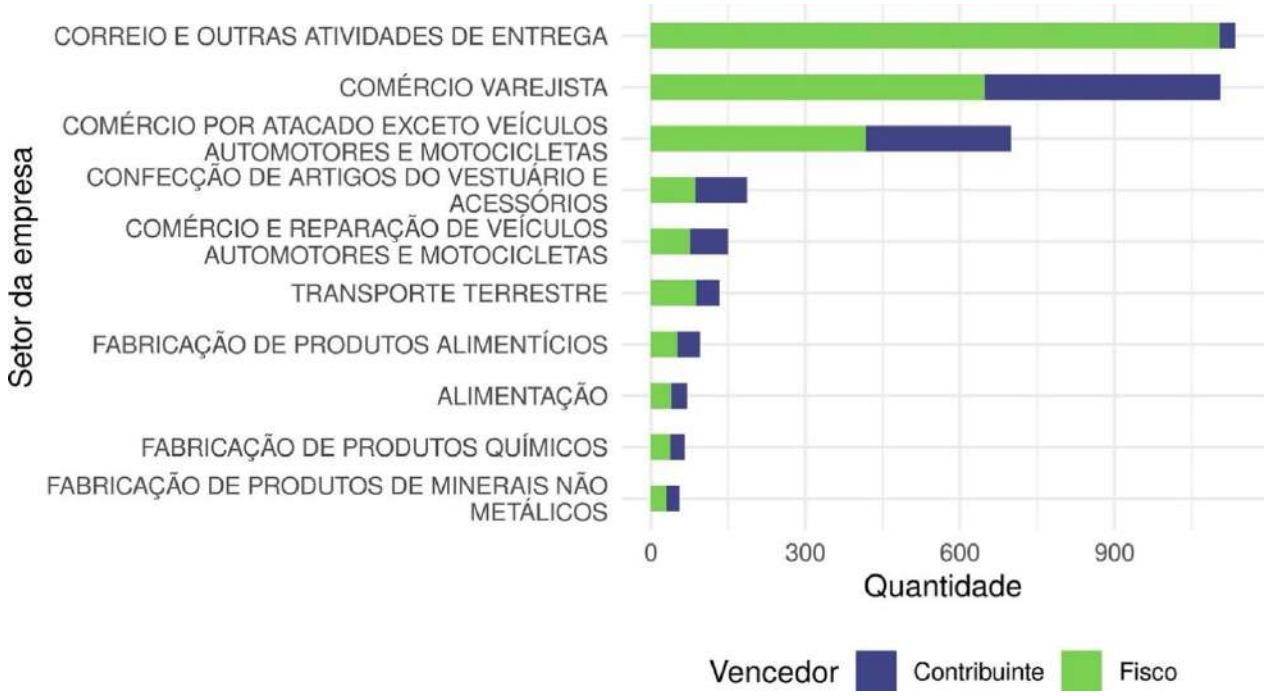
Figura B.14 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nota-se que empresas de pequeno porte têm uma taxa de favorabilidade maior que as demais. A Figura B.15 mostra a quantidade de processos por divisão do CNAE fiscal das empresas. A divisão se deu pelo segundo nível mais agregado do CNAE, permitindo uma visão geral dos principais setores de atuação das empresas.

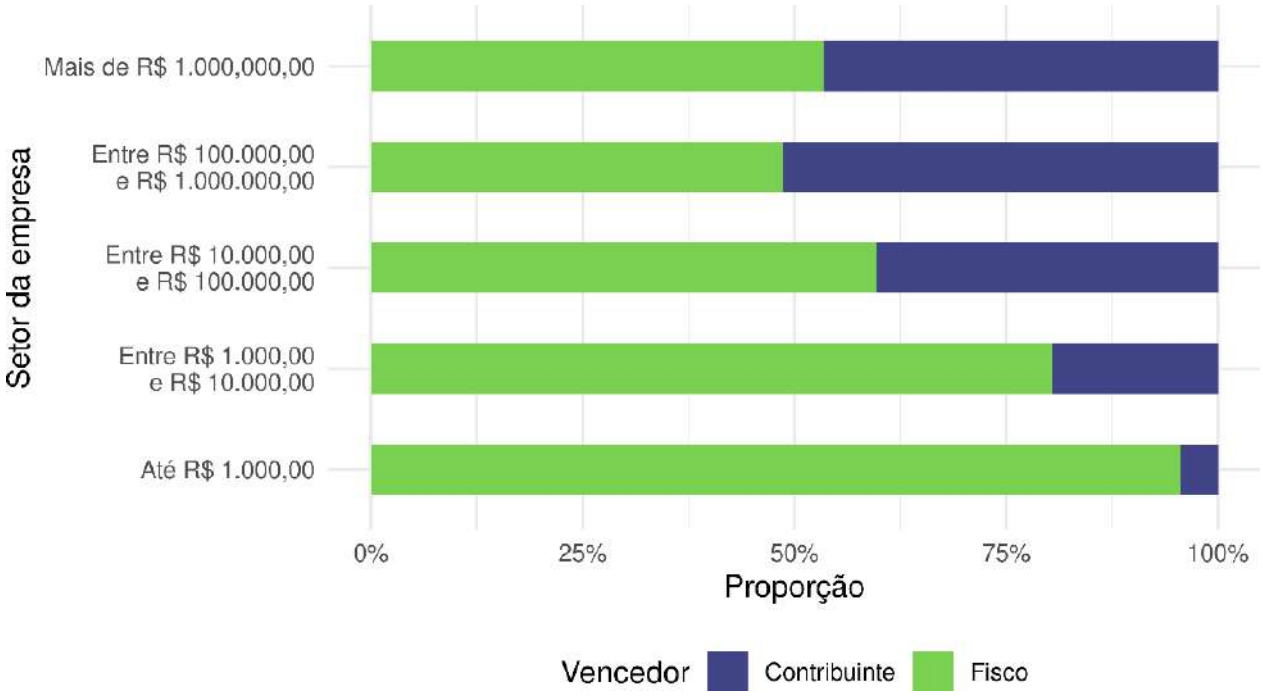
Figura B.15 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por setor da empresa na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

O gráfico mostra apenas setores com mais de 50 observações. É interessante notar que o setor mais frequente (correio e outras atividades de entrega) apresenta uma proporção de decisões favoráveis ao Fisco muito maior que a média, enquanto no segundo mais frequente, comércio varejista, a proporção é próxima ao 50%. A Figura B.16 mostra a proporção de decisões favoráveis de acordo com o valor em discussão. É possível notar que o Fisco ganha mais em ações de menor valor e, conforme o valor aumenta, a taxa de decisões favoráveis vai em direção aos esperados 50%.

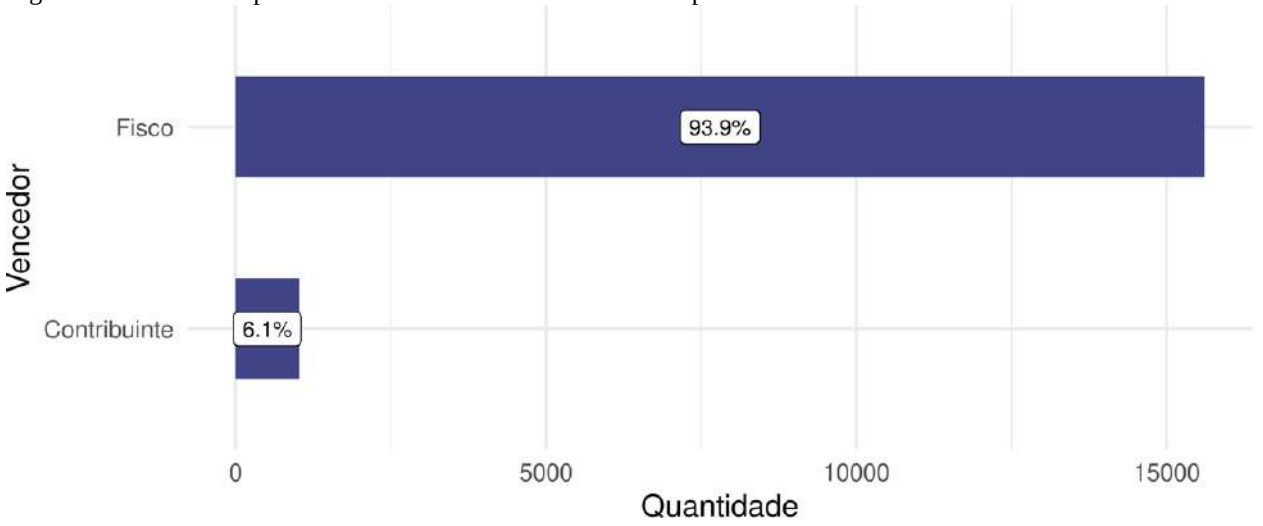
Figura B.16 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na primeira instância, a situação é bem diferente. Conforme é possível observar na Figura B.17, a proporção de vitórias do Fisco é elevada.

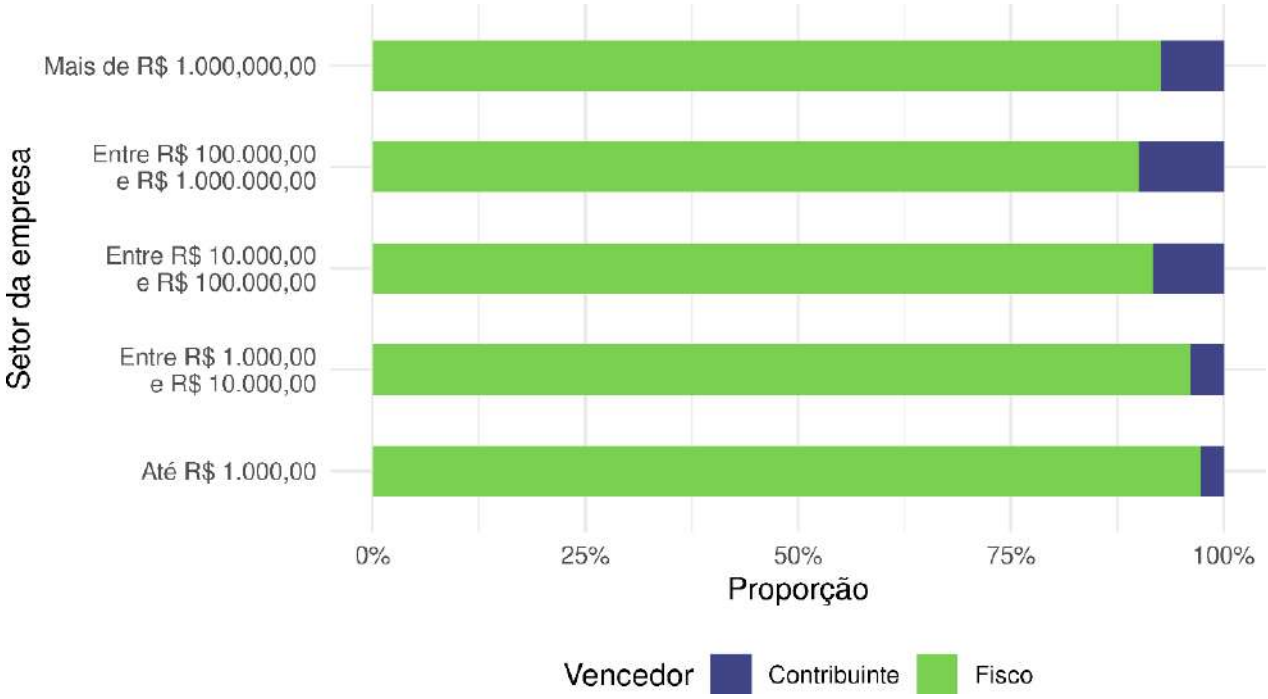
Figura B.17 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SEF-CE.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura B.18, verifica-se a proporção de decisões favoráveis na primeira instância, comparando os valores em discussão.

Figura B.18 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-CE.

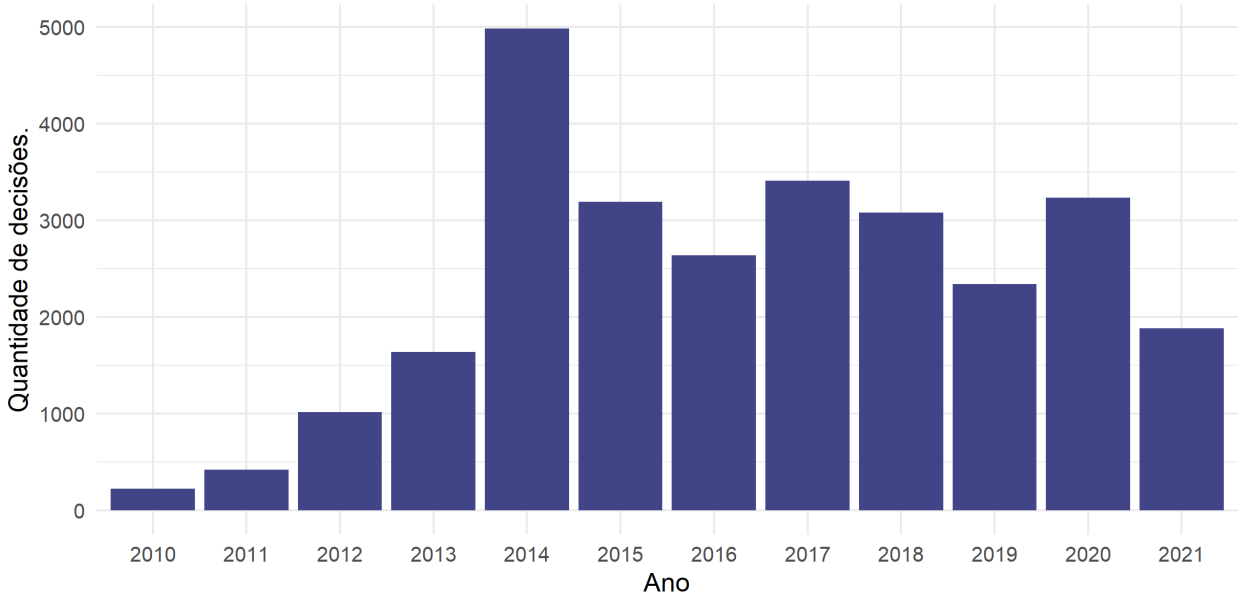


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

É possível notar que a proporção de vitórias do Fisco cai conforme o valor da causa aumenta, mas fica sempre acima de 90%.

SEF-PA: O penúltimo exemplo de análise com dados obtidos por meio de ofício ou LAI é o da SEF-PA. Sua estrutura de dados era similar aos dados do Ceará, com informações dos valores em disputa, CNPJ das pessoas jurídicas e as decisões de primeira instância. Para as pessoas jurídicas, foi possível obter o CNPJ em 9.280 casos, o que corresponde a 33,1% dos 28.074 casos obtidos.

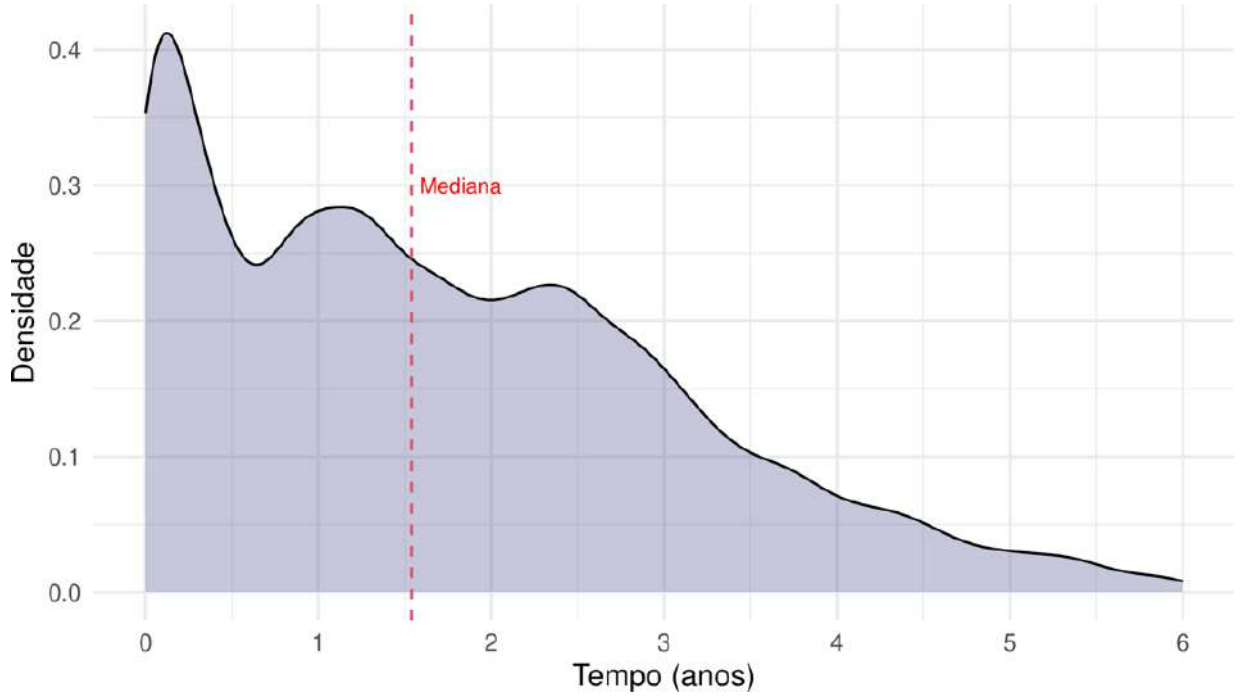
Figura B.19 – Volume processual por ano da decisão na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.20 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data de início do processo até a decisão final do órgão. A mediana do tempo ficou próxima de 1 ano e 6 meses.

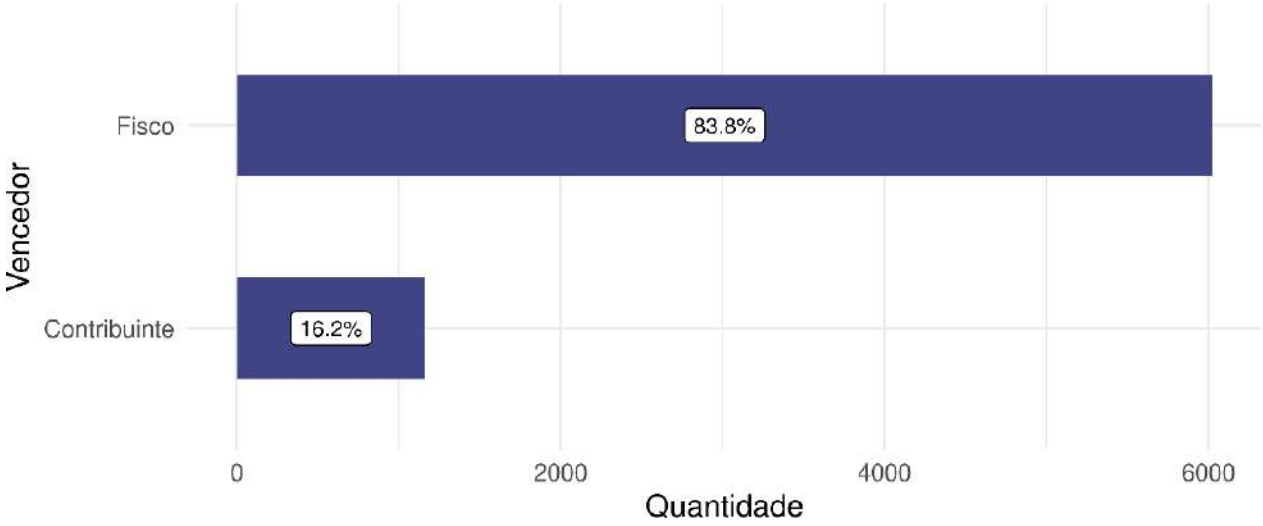
Figura B.20 – Distribuição dos tempos dos processos na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.21 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis na base de dados.

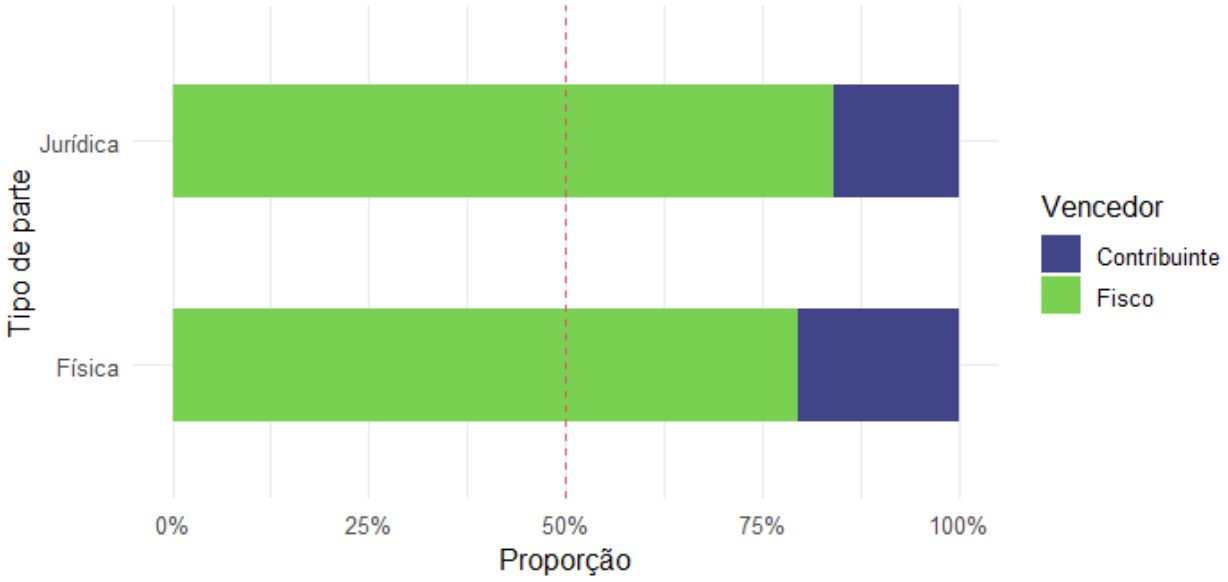
Figura B.21 – Volume processual de cada resultado na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A taxa de decisões favoráveis ao Fisco é significativamente maior do que a identificada no CARF, que era menor do que 65%, como mostrado anteriormente. A Figura B.22 mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte.

Figura B.22 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SEF-PA.

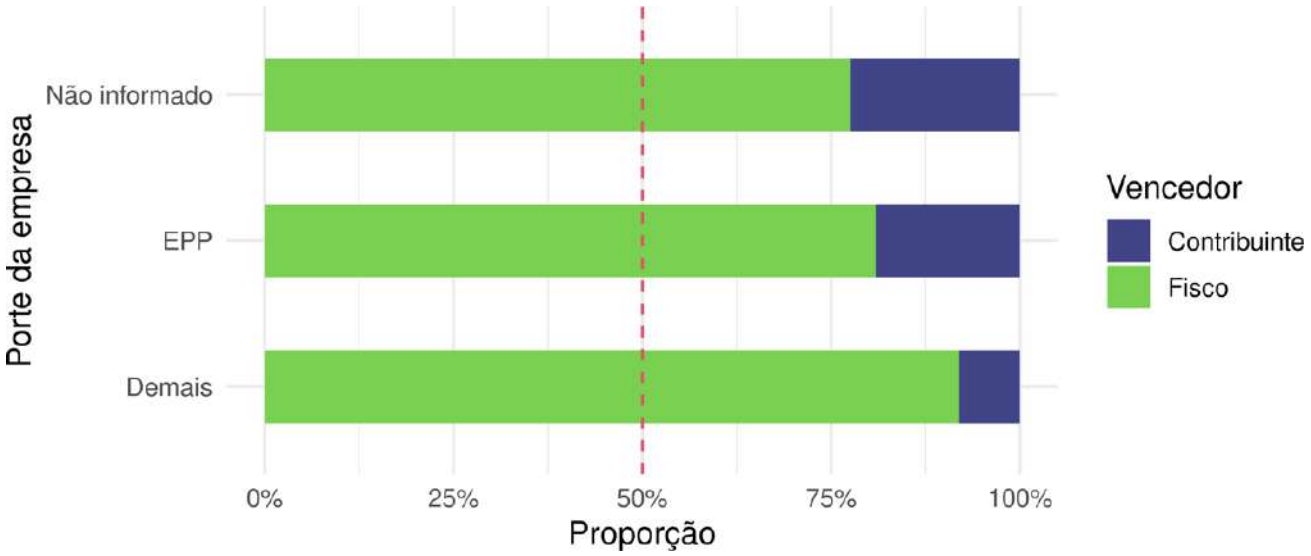


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

É possível notar que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco para pessoas físicas é próxima da proporção para pessoas jurídicas.

A Figura B.23 mostra o total de decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa. É possível notar que empresas de pequeno porte têm uma taxa de favorabilidade maior que as demais.

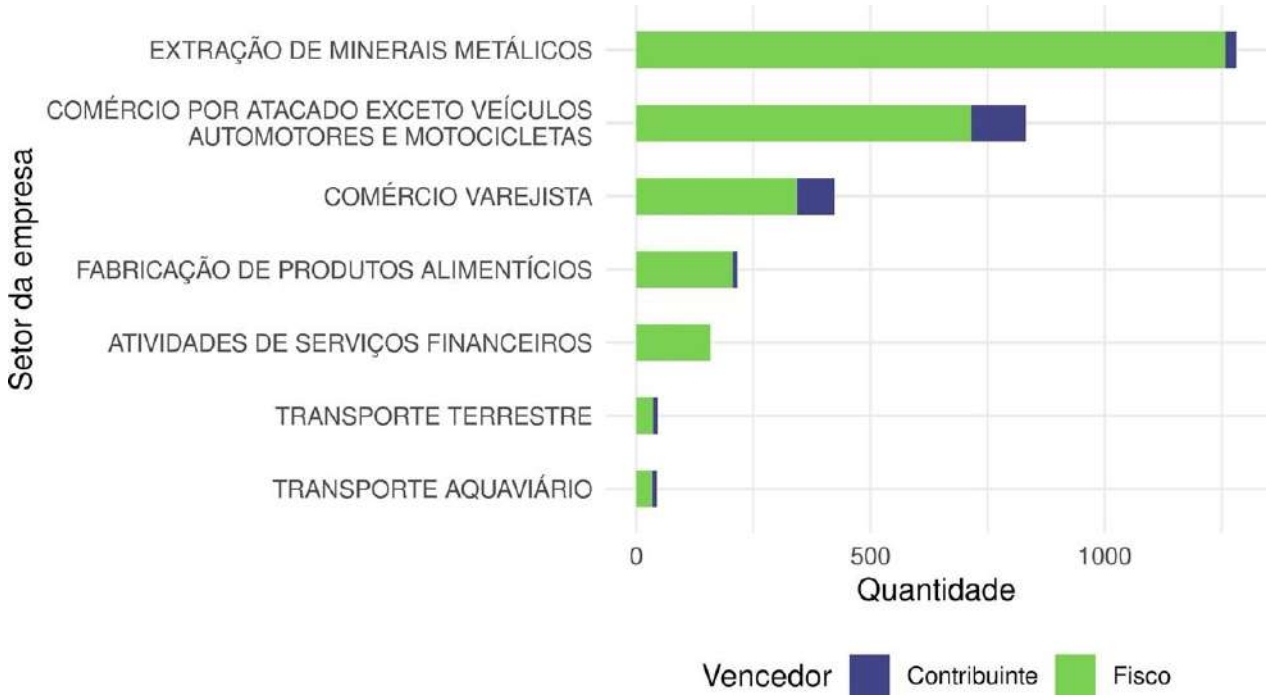
Figura B.23 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por porte da empresa na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.24 mostra a quantidade de processos por divisão do CNAE fiscal das empresas. A divisão se deu pelo segundo nível mais agregado do CNAE, permitindo uma visão geral dos principais setores de atuação das empresas.

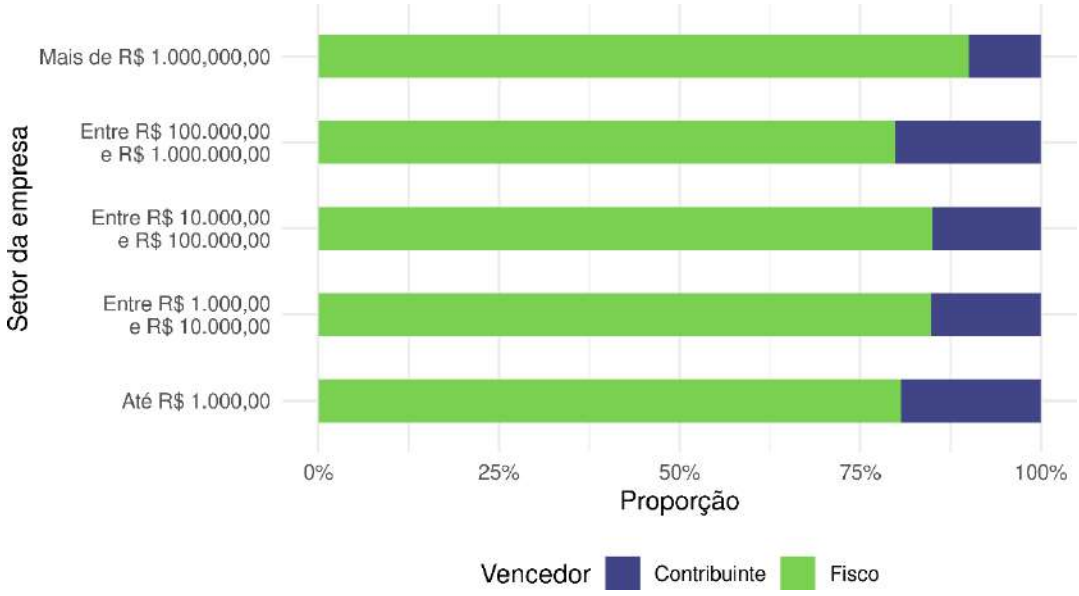
Figura B.24 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por setor da empresa na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

No gráfico, estão representados apenas setores com mais de 30 observações. É interessante notar que o setor mais frequente (extração de minerais metálicos) apresenta uma proporção de decisões favoráveis ao Fisco muito maior que a média, enquanto no segundo mais frequente, comércio por atacado, a proporção é próxima à média. A Figura B.25 mostra a proporção de decisões favoráveis de acordo com o valor em discussão.

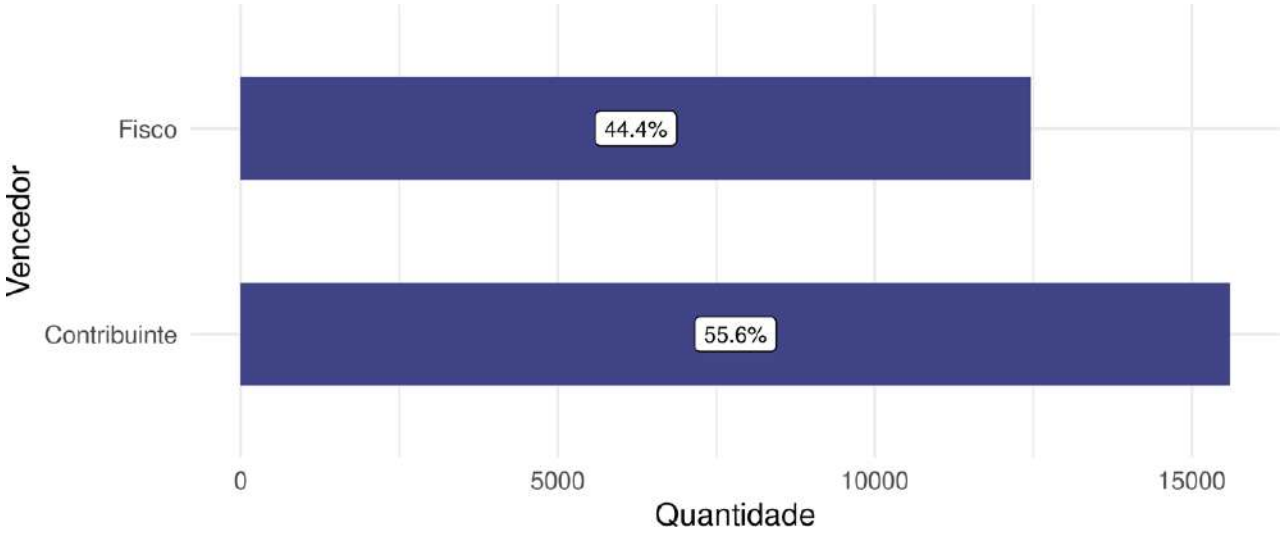
Figura B.25 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Não foi possível identificar uma relação clara do valor com o resultado dos processos. Na primeira instância, a situação é bem diferente da encontrada no Ceará. Conforme é possível observar na Figura B.26, a proporção de vitórias do contribuinte é elevada.

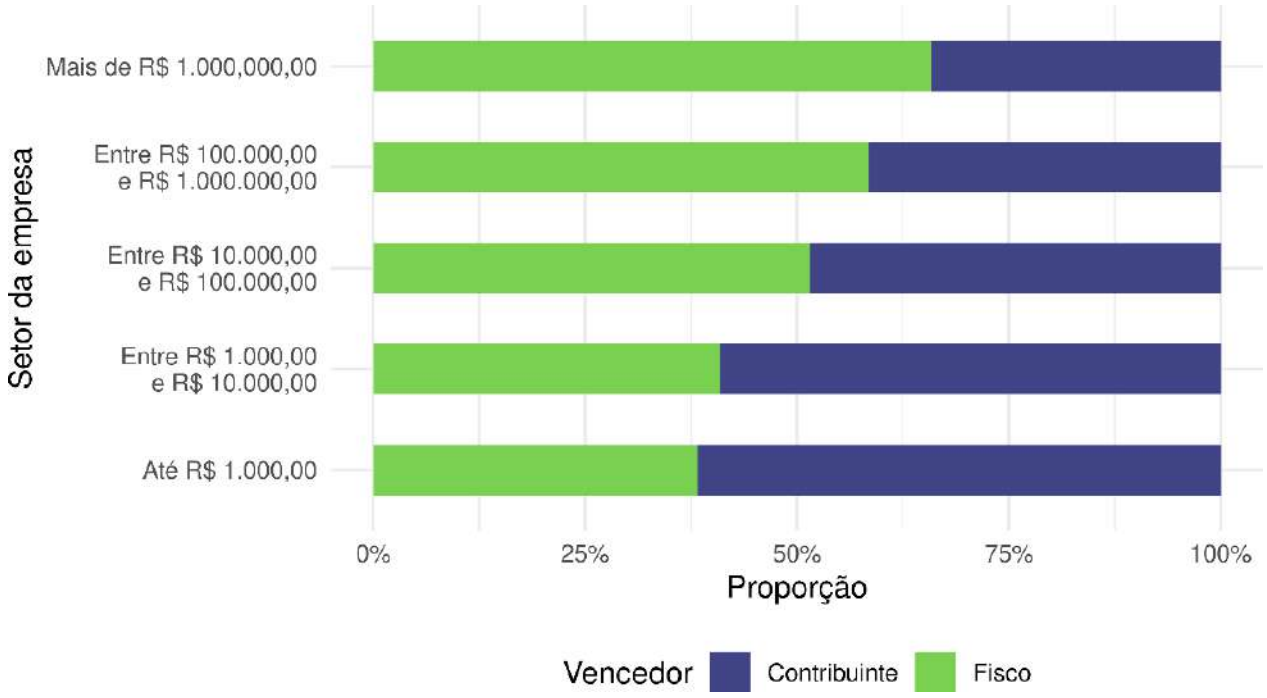
Figura B.26 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SEF-PA.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura B.27, verifica-se a proporção de decisões favoráveis na primeira instância, comparando os valores em discussão.

Figura B.27 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SEF-PA.



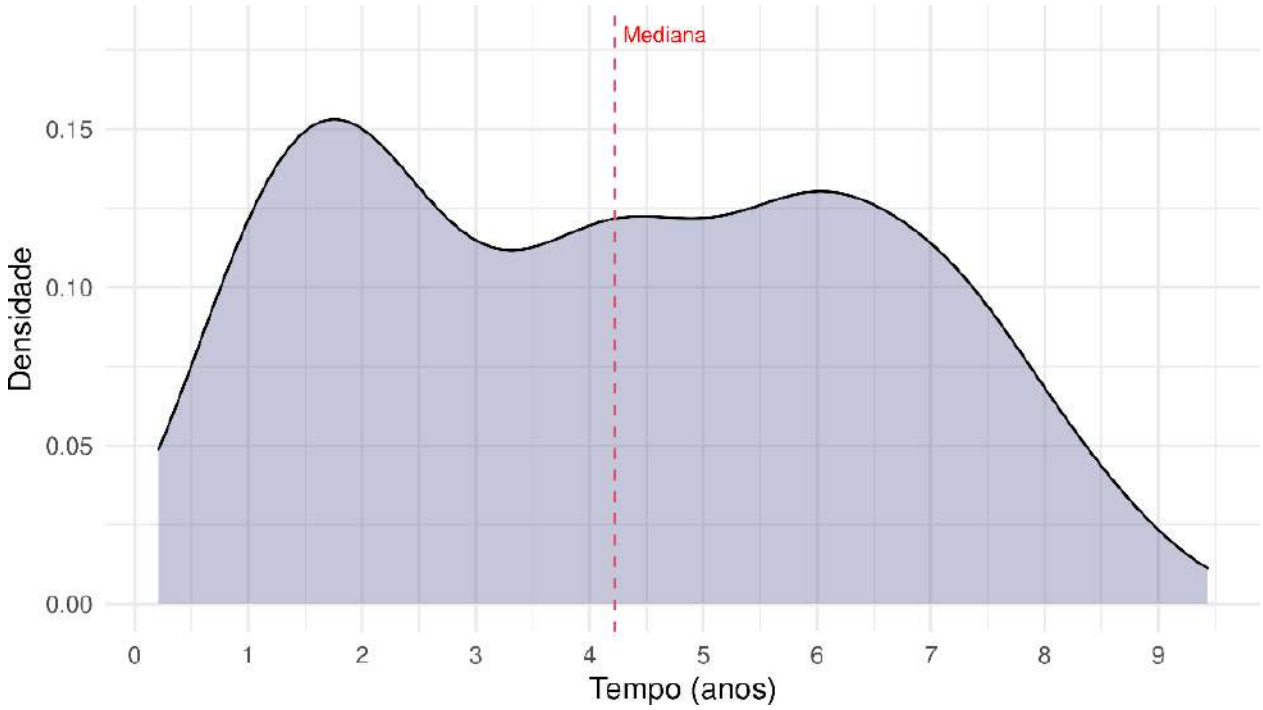
Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nota-se que as proporções de vitória do Fisco aumentam conforme aumenta o valor envolvido nos processos, fenômeno interessante que não foi identificado nos dados enviados pela SEF-PA.

SMF-Fortaleza: A SMF de Fortaleza foi a única secretaria municipal a enviar dados, completando a presente análise. A estrutura de dados é similar aos dados do Ceará, com informações das decisões de primeira instância. Por conta disso, esta subseção apresenta algumas análises mais aprofundadas. Infelizmente, os CNPJ foram enviados de forma anonimizada. A base apresenta um total de 777 observações, podendo ser decisões de primeira ou segunda instância.

A Figura B.28 mostra a distribuição dos tempos do processo, desde a data de início do processo até a decisão final do órgão. A mediana é pouco acima de quatro anos.

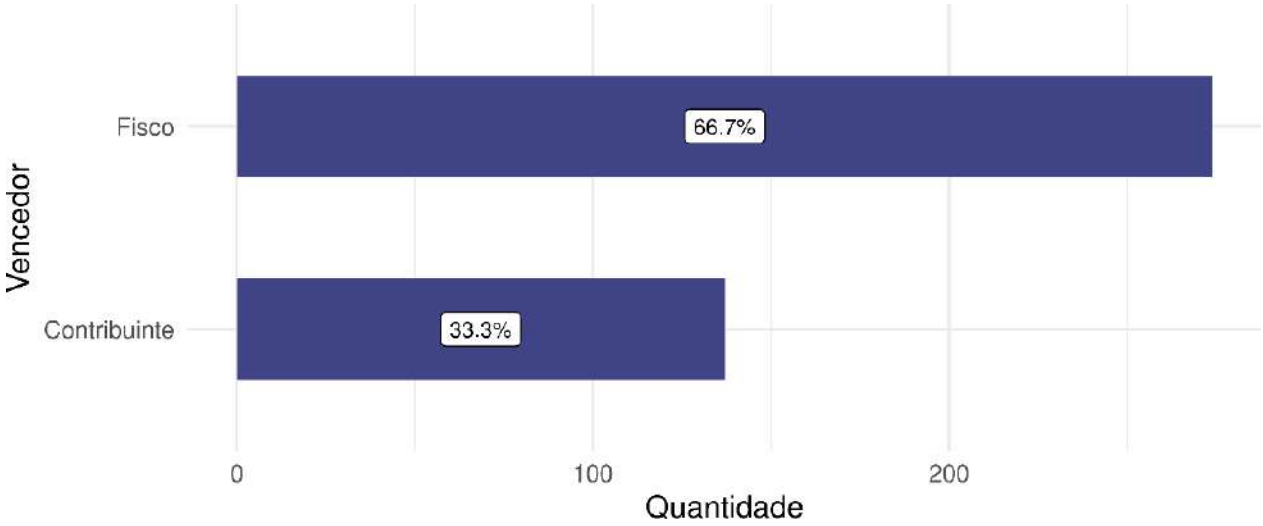
Figura B.28 – Distribuição dos tempos dos processos na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.29 mostra a quantidade de decisões favoráveis e desfavoráveis, em geral, na base de dados.

Figura B.29 – Volume processual de cada resultado na SMF-Fortaleza.

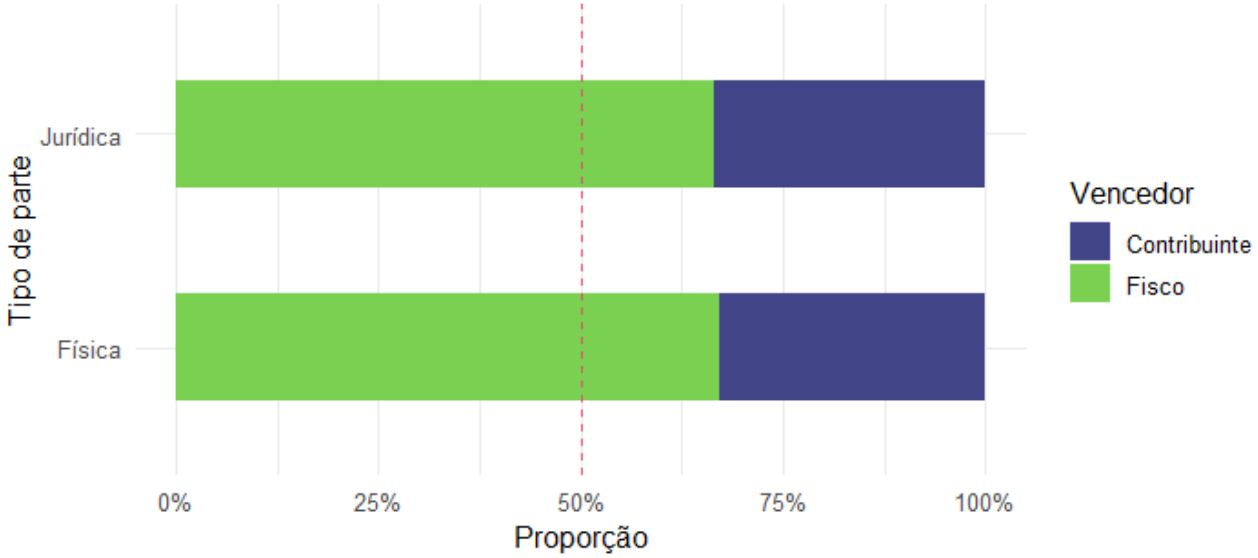


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A proporção de decisões favoráveis ao Fisco é maior do que a identificada no CARF, mas bastante similar, ainda mais considerando a pequena quantidade de dados na amostra.

A Figura B.30 mostra a proporção de decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte. É possível notar que a proporção de decisões favoráveis ao Fisco para pessoas físicas é próxima da proporção para pessoas jurídicas.

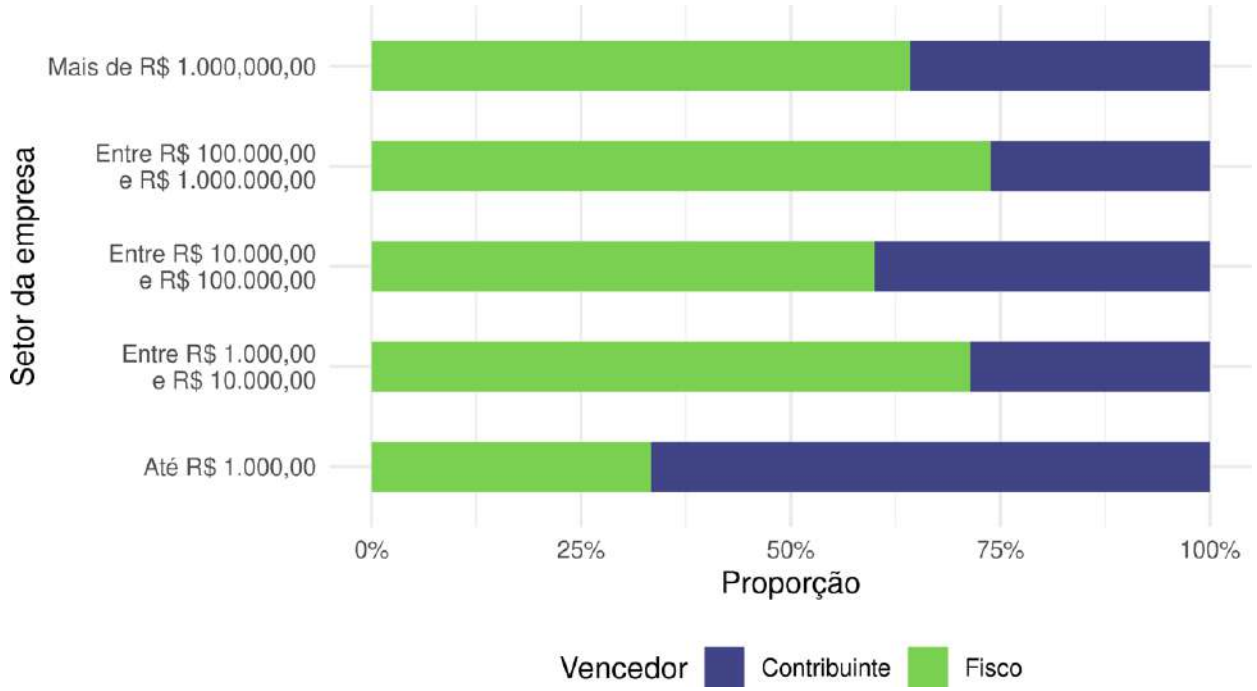
Figura B.30 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por tipo de parte na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.31 mostra a proporção de decisões favoráveis de acordo com o valor em discussão. Não foi possível identificar uma correlação do valor com o resultado dos processos, mas é possível notar que casos com valor baixo apresentam maiores taxas de vitória dos contribuintes.

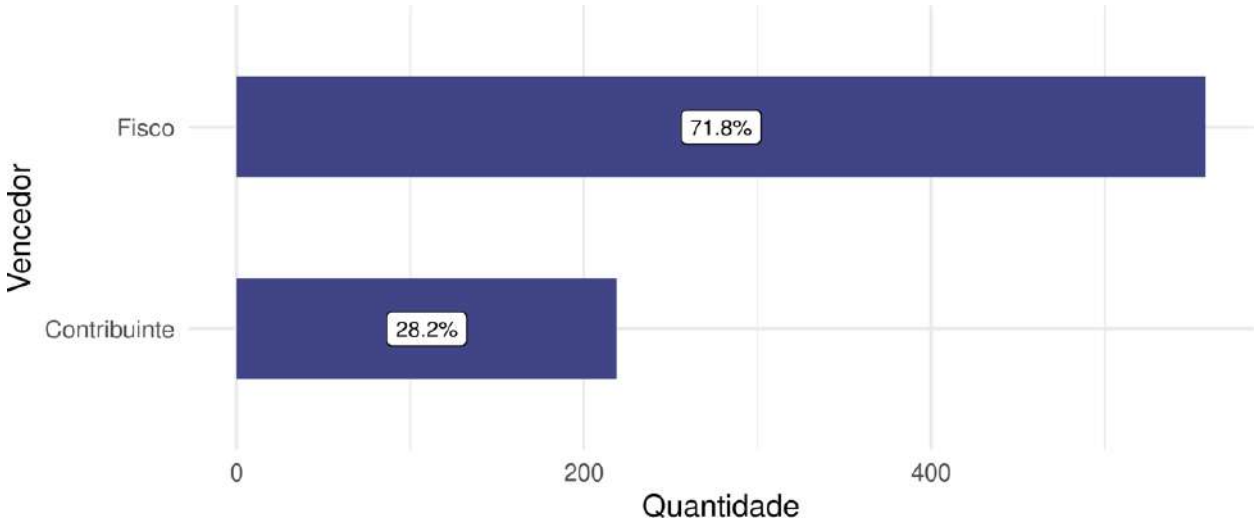
Figura B.31 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A Figura B.32 mostra a proporção de decisões favoráveis na primeira instância. A proporção de vitórias do Fisco é maior do que na segunda instância.

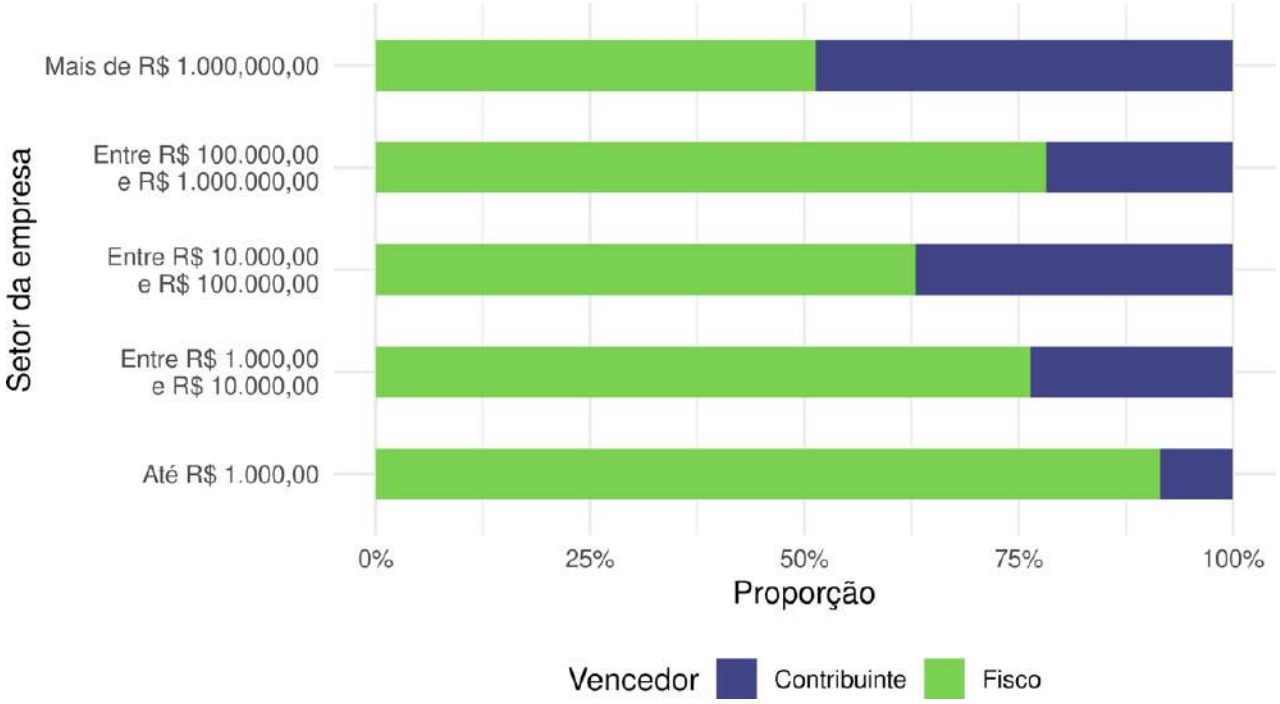
Figura B.32 – Volume processual de cada resultado somente na primeira instância na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Na Figura B.33, verifica-se a proporção de decisões favoráveis na primeira instância, comparando os valores em discussão.

Figura B.33 – Decisões favoráveis e desfavoráveis por valor em discussão na SMF-Fortaleza.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

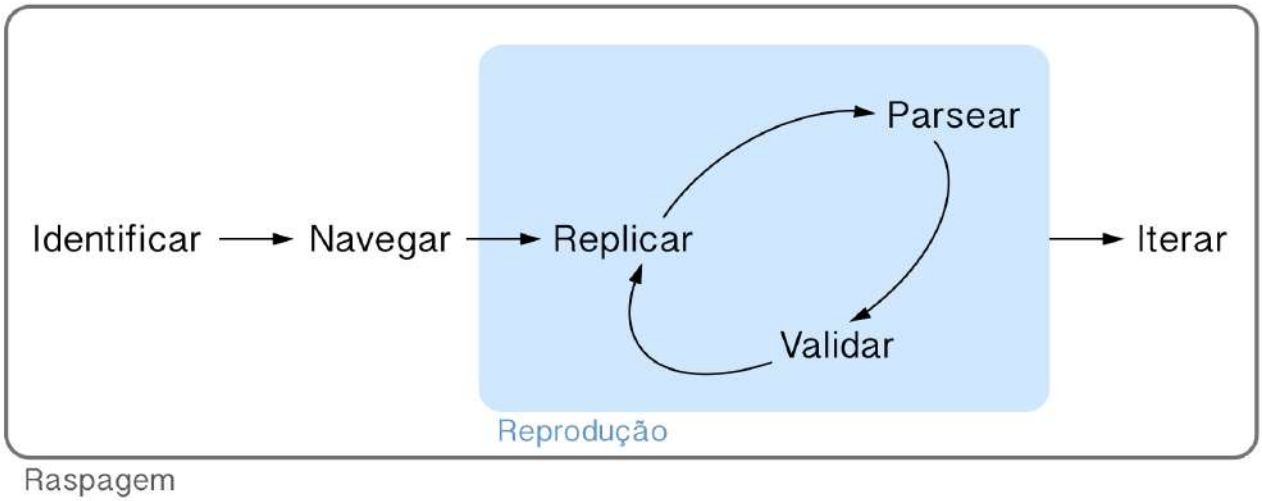
Com exceção da faixa entre cem mil e 1 milhão de reais, nota-se que as proporções de vitória do Fisco reduzem conforme aumenta o valor envolvido nos processos.

Todos os outros órgãos e dados foram incluídos no *dashboard* e omitidos deste apêndice, de forma que todos os métodos quantitativos fossem apresentados sucintamente.

B.2. Dados Obtidos via Raspagem

Os programas de captura foram construídos conforme o fluxo da raspagem de dados, descrito na Figura B.34.

Figura B.34 – Fluxo da raspagem de dados.



Fonte: Curso-R Treinamentos.

- **Identificar**: busca-se o caminho para acessar a consulta de jurisprudência do tribunal administrativo.
- **Navegar**: estuda-se a página, criando uma estratégia para coletar todos os processos, seja realizando consultas genéricas, seja pesquisando todos os possíveis números de processos individualmente.
- **Replicar**: cria-se um código para imitar o que seria feito no navegador, reproduzindo automaticamente o que um ser humano faria para acessar os dados individualmente.
- **Processar ou Parsear**: Os arquivos brutos obtidos (em documentos HTML, PDF e JSON) são transformados em bases de dados minimamente organizadas para permitir a coleta das informações de interesse.
- **Validar**: Os arquivos processados passam por testes para verificar se as páginas foram baixadas corretamente, se não houve problemas de bloqueio ou falhas no acesso à internet.
- **Iterar**: Uma vez criado o fluxo de replicar, processar e validar os resultados, aplica-se o fluxo repetidamente para todos os processos de interesse. Por exemplo, no caso da SEF-PA, a ABJ criou o fluxo para a 1ª Câmara e o reaplicou (iterou) na 2ª Câmara e para o Tribunal Pleno.

Na sequência demonstra-se o funcionamento das ferramentas de captura por meio do exemplo do CARF. Esse processo foi feito em três passos: listagem, consulta e complementação.

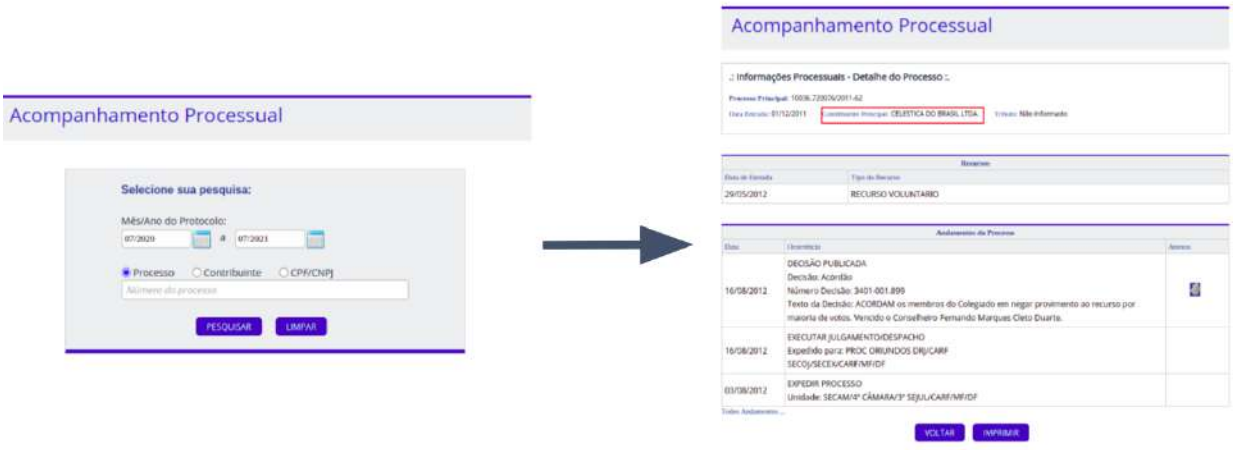
O primeiro passo envolveu a listagem de todos os números identificadores de processos que se buscava analisar. Conforme indicado na Figura B.35, os pesquisadores acessaram os dados a partir da consulta de jurisprudência do conselho.

Figura B.35 – Consulta de jurisprudência do CARF.

Fonte: Site do CARF.

O segundo passo consistiu em pesquisar os dados de cada processo na consulta de processos do CARF. Conforme indicado também na Figura B.35, a consulta processual mostrava algumas informações adicionais do processo, como nome do contribuinte e tributo (quando este era informado). Finalmente, o terceiro passo consistiu em pesquisar os dados de cada processo na consulta de processos do sistema de Comunicação e Protocolo da RFB (COMPROT). A consulta tinha um bloqueio contra ferramentas de captura automatizadas, que foi resolvido por meio do *software* decryptr, desenvolvido por pesquisadores da ABJ.

Figura B.36 – Consulta de processos do CARF.



Fonte: Site do CARF.

Conforme indicado na Figura B.37, a consulta processual mostrava algumas informações adicionais do processo, como CNPJ da parte, assunto do processo e estado de origem. A informação do CNPJ é importante para realizar cruzamentos com a base de dados aberta da RFB e obter o tipo de atividade de empresa e sua situação cadastral, dentre outros.

Figura B.37 – Consulta de processos do Comprot.

Fonte: Site do Comprot.

Apesar de seguirem uma estrutura parecida, cada sistema de dados contava com um sistema de acompanhamento processual. Por isso, foi necessário construir um ou mais programas de captura para cada fonte de dados. Em seguida foram descritas algumas especificidades da coleta, para cada origem.

Este procedimento de listagem, consulta e complementação foi realizado para cada um dos sites fazendários de cada um dos órgãos analisados. O Quadro B.2 resume os sites consultados.

Quadro B.2 – Endereços pesquisados de cada órgão.

Origem	Órgão	Link
União	CARF	http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf
União	PFGN	https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos/dados-abertos
União	RFB	https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta.html
Minas Gerais	SEF	https://www2.fazenda.mg.gov.br/sol/ctrl/SOL/PECFORM/CONSULTA_002?ACAO=VISUALIZAR Acórdãos CC: http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/ Andamentos processuais: http://www4.fazenda.mg.gov.br/sipta/ServletPesquisaPta
Pernambuco	SEF	https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Paginas/Processos.aspx
São Paulo	SEF (TIT)	https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx
Ceará	SEF (CONAT/	2020.1:

	CRT)	https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/EMENT%C3%81RIO-2020_1%C2%BASEM_FINAL.pdf 2019: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2018/12/EMENTARIO_2019_CONAT_12_03_2020_compressed-1.pdf
Rio de Janeiro	SEF	http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/buscas/buscaJurisprudencia.jspx
Distrito Federal	SEF (TARF)	http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf
Pará	SEF	https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos/dados-abertos
Rio Grande do Sul	SEF	https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta.html
Belém	SMF	https://www2.fazenda.mg.gov.br/sol/ctrl/SOL/PECFORM/CONSULTA_002?ACAO=VISUALIZAR Acórdãos CC: http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/ Andamentos processuais: http://www4.fazenda.mg.gov.br/sipta/ServletPesquisaPta
Belo Horizonte	SMF	https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Paginas/Processos.aspx
Fortaleza	SMF (CAT)	https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx
Porto Alegre	SMF (TART)	2020.1: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/EMENT%C3%81RIO-2020_1%C2%BASEM_FINAL.pdf 2019: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2018/12/EMENTARIO_2019_CONAT_12_03_2020_compressed-1.pdf
Recife	SMF	http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/buscas/buscaJurisprudencia.jspx
São Paulo	SMF	http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProcessuais.jsf
Rio de Janeiro	SMF (C. Contrib.)	https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos/dados-abertos

Fonte: Elaboração própria.

PGFN: a PGFN pode ser considerada como padrão-ouro na disponibilização de dados. Além de inserir informações como valor da dívida, CNPJ e dados sobre tipo de inscrição, o órgão disponibilizava os dados para download em links diretos, por meio de sua página de transparência. O órgão ainda disponibilizava *dashboards* interativos para acompanhamento de negociações de dívidas, com a opção de download dos dados por intermédio de uma planilha.

CARF: apesar de não disponibilizar os dados de forma aberta, o CARF também pode ser considerado como próximo ao padrão-ouro na completude das informações. Utilizando a complementação dos dados do Comprot, foi possível construir uma base com a maioria das variáveis de interesse de pesquisa. O CARF foi utilizado como base para construir o dicionário de dados e orientar a pesquisa nos demais órgãos.

Órgãos do Contencioso Estadual: com relação aos estados, o TIT-SP foi o órgão mais rico em informações. Apesar de não disponibilizar o CNPJ da empresa, o site apresentava informações como nome da parte e resultado do recurso, algo incomum em outros órgãos estaduais. No Pernambuco, por exemplo, as decisões foram disponibilizadas em um arquivo PDF de milhares de páginas (esse arquivo é atualizado periodicamente). Além de disponibilizar informações pessoais (CPF), o arquivo PDF não é uma forma eficiente de apresentar dados. Apesar dessa limitação, foi possível extrair os números identificadores dos processos e os números identificadores das empresas por meio do número CACEPE. A partir da página de consulta da SEFAZ-PE, foi possível obter o CNPJ das empresas. As informações sobre desfecho e votação infelizmente apresentaram muitos dados faltantes.

No site da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal foi possível consultar os acórdãos a partir de diversos campos, mas as informações disponibilizadas também foram limitadas. Coletaram-se dados básicos sobre os processos, como as ementas das decisões, mas não havia informações de CNPJ das partes, por exemplo.

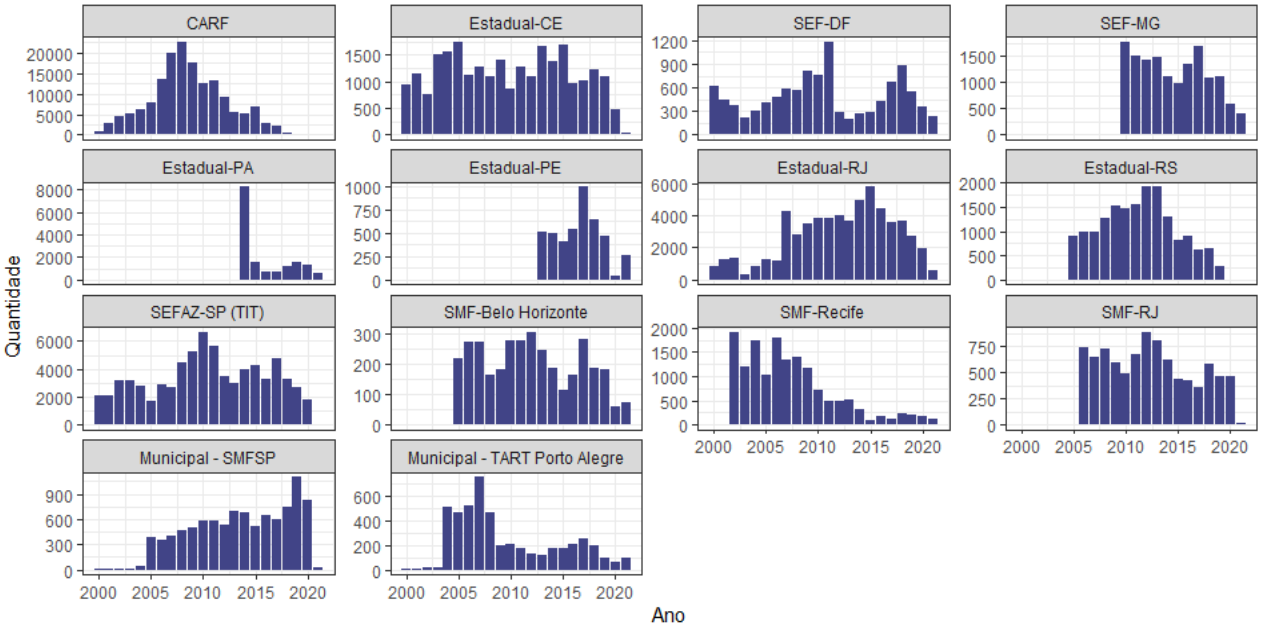
Por sua vez, em Minas Gerais, a listagem de decisões, aliada à consulta de acompanhamento processual, possibilitou a extração de alguns dados adicionais, como todos os andamentos dos processos. Ainda assim, não foi possível coletar dados das partes, como o CNPJ.

Os estados do Ceará e do Pará disponibilizam os dados de forma similar. Pelos sites foi possível acessar somente os arquivos das ementas das decisões. Isso permitiu extrair informações sobre a decisão, mas tornou as informações sobre as partes bastante limitadas. Por sua vez, o Rio Grande do Sul disponibilizou os dados de forma similar, mas com o inteiro teor dos acórdãos. Isso permitiu análises mais aprofundadas, mas também aumentou os riscos de classificações imprecisas de tributos.

Finalmente, no Rio de Janeiro, foram identificados diversos problemas na coleta. O site de consulta de jurisprudência tinha muitas limitações, apresentando erros de lógica na paginação ao realizar buscas. Por isso, foi necessário baixar os processos acessando caso a caso,

sequencialmente. O site permitia o download do PDF da decisão, mas, como o arquivo estava digitalizado, não foi possível obter o texto dos arquivos. No final, quase todas as informações relevantes dos processos estavam faltantes. A Figura B.38 mostra o volume de decisões por ano em cada órgão considerado.

Figura B.38 – Quantidade de decisões por ano de protocolo do processo.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Pelo gráfico, é possível notar que os dados estão disponíveis para diferentes escopos do projeto. Como os dados foram extraídos a partir das consultas de jurisprudência e está ordenado pela data de protocolo do processo, existem dois possíveis vieses: o primeiro é que os casos que estão em curso (sem decisão) no momento da coleta não estão disponíveis. Por isso, é natural que o gráfico decresça ao longo do tempo, especialmente se os processos são demorados. Por outro lado, se em algum órgão específico as decisões são liberadas somente a partir de determinada data, é esperado que se observe um volume menor de casos nos primeiros anos.

APÊNDICE C – Instrumentos de Pesquisa Qualitativa

C.1. Entrevistas

O primeiro instrumento de pesquisa foi o roteiro de entrevista semiestruturada. Essa ferramenta foi utilizada em sessões virtuais com participantes do contencioso administrativo, cuja duração foi limitada a uma hora, para registro de sua experiência individual. Os roteiros contêm cerca de dez (10) perguntas abertas sem limite de tempo para resposta. Intencionalmente, as perguntas são abrangentes, a fim de que o participante tenha liberdade para discutir os assuntos que lhe parecerem relevantes. Na sequência, estão listadas as principais perguntas que foram feitas aos participantes das entrevistas e que ajudam a contextualizar o diagnóstico do contencioso tributário administrativo.

Quadro C.1 – Entrevista: ente fazendário (indivíduos).

Pergunta
Na sua avaliação, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e a União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?
(em caso afirmativo) Quais aspectos da estrutura federalista de tributação, para você, impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários?
Qual é a melhor divisão de competências entre secretarias de finanças, órgãos de julgamento e as procuradorias para a prestação jurisdicional tributária, na sua opinião?
Você já celebrou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com contribuintes ou com a Fazenda Pública?
(em caso afirmativo) Quais foram algumas das dificuldades ou obstáculos para a celebração desses acordos?
(em caso negativo) Quais seriam as medidas necessárias para que a prática desses acordos fosse incorporada de forma mais cotidiana na Administração Fazendária?
A legislação atual sobre soluções pacíficas de controvérsias abarca os temas mais relevantes para os contribuintes?
Uma lei complementar instituidora de um processo administrativo fiscal único para todas as esferas, federal, estadual e municipal, traria maior racionalidade e segurança jurídica para o contribuinte?
Na sua opinião, quais são os melhores programas de premiação de contribuinte regular?

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro C.2 – Entrevista: contribuinte.

Pergunta
Na sua avaliação, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e a união) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?
(em caso afirmativo) Quais aspectos da estrutura federalista de tributação, para você, impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários?
Qual é a melhor divisão de competências entre secretarias de finanças, órgãos de julgamento e as procuradorias para a prestação jurisdicional tributária, na sua opinião?
A escolha inicial pela via administrativa justifica-se, essencialmente, por (motivos elencados oralmente em seguida)
Quais os principais critérios para se optar diretamente pela via judicial em detrimento da administrativa?
Você já celebrou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com contribuintes ou com a Fazenda Pública?
(em caso afirmativo) Quais foram algumas das dificuldades ou obstáculos para a celebração desses acordos?
(em caso negativo) Quais seriam as medidas necessárias para que a prática desses acordos fosse incorporada de forma mais cotidiana na Administração Fazendária?
A legislação atual sobre soluções pacíficas de controvérsias abarca os temas mais relevantes para os contribuintes?
Uma lei complementar instituidora de um processo administrativo fiscal único para todas as esferas, federal, estadual e municipal, traria maior racionalidade e segurança jurídica para o contribuinte?
Na sua opinião, quais são os melhores programas de premiação de contribuinte regular?

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Embora essas perguntas servissem para discutir os pontos mais relevantes do contencioso nos entes federativos, elas não esclarecem a estrutura, a duração e outros aspectos funcionais dessa parte do levantamento de dados. A ABJ alocou duas pessoas para cada sessão de entrevista: uma pessoa entrevistadora principal (coordenadora do projeto) e uma assistente de pesquisa responsável pela anotação de pontos-chave de discussão e logística da sessão (quando havia duas pesquisadoras da ABJ, a segunda pessoa acumularia também as tarefas de logística).

O recrutamento das pessoas participantes foi feito pela amostragem por conveniência, método em que um contato principal indica possíveis entrevistados. O objetivo foi construir um

pool de entrevistados, a partir do qual foram sorteados 12 participantes finais. Dessa forma, reduziu-se marginalmente o direcionamento de experiências inerente à amostragem por conveniência. A ABJ recebeu no total 60 indicações de especialistas no contencioso administrativo para participarem das entrevistas. Convidou 12 pessoas (sorteio aleatório) para realizarem a entrevista, mas apenas cinco tinham disponibilidade e interesse em participar da pesquisa. Essas pessoas representaram o contencioso no Brasil da seguinte forma:

- 4 pessoas que compartilhavam a visão da Fazenda Pública;
- 1 pessoa que compartilhava a visão do contribuinte e de profissionais que atuam no contencioso.

Para preservar a confidencialidade dos entrevistados, suas respostas foram incorporadas na análise sem a identificação dos participantes.

C.2. Questionários

Nesta seção apresentam-se os instrumentos de pesquisa para levantamento dos dados qualitativos. De modo geral, esse método de pesquisa envolve a coleta de dados subjetivos e geralmente não estruturados. Normalmente o número de observações (por exemplo, dados) é pequeno, mas ainda assim se configura como uma boa forma de coletar as diferentes perspectivas dos participantes do contencioso. Esses participantes são listados na Quadro C.3.

Quadro C.3 – Participantes do questionário on-line de pesquisa.

ID Participante	Título do Participante	Detalhamento
1	Ente Fazendário (órgão)	Levantamento de informações sobre o órgão pesquisado, e não sobre a experiência de seus funcionários
2	Ente Fazendário (indivíduos)	Representantes do Estado no contencioso administrativo (auditores, analistas fiscais, representantes fiscais)
3	Contribuinte	Pessoas Físicas e Jurídicas
4	Prestadores de serviço	Advogados(as), Contadores(as)
5	Julgadores	Responsáveis por decidir os processos administrativos tributários
6	Procuradores	Atuam em condição consultiva quando solicitados

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Os questionários on-line foram utilizados para obter as informações sobre os órgãos de pesquisa ou sobre a experiência dos participantes do processo administrativo, de forma a construir uma visão holística do contencioso administrativo no Brasil. Portanto, foram coletadas informações em dois níveis amostrais: dados objetivos do órgão (quando o respondente participava na condição de representante do órgão) ou dados subjetivos individuais (quando o respondente relatava sua experiência no contencioso administrativo). Cada tipo de participante recebeu um tipo de questionário diferente.

Os questionários continham tanto perguntas abertas quanto fechadas, com a seleção de alternativas predefinidas, num total de até 20 perguntas. O objetivo foi sistematizar alguns pontos controversos ao definir as alternativas apresentadas às pessoas participantes. Para reduzir o ônus de participação em questionários de pesquisa, a plataforma on-line dispôs de vídeos e textos explicativos para as perguntas; possibilidade de respostas em áudio ou texto; barras de progressão; possibilidade de interrupção e posterior retomada do questionário; gravação automática de respostas. Sobretudo, estimou-se a finalização de todo o questionário em menos de dez minutos.

Ainda, a pessoa participante não precisava ter o acompanhamento da equipe da ABJ e pôde concluir o questionário de forma independente. Obtiveram-se 150 respostas, dentro do alvo de 100 a 200 respostas de participantes do contencioso administrativo nos vários níveis de governo e com cobertura de todos os órgãos pesquisados. A ABJ também distribuiu o questionário para entidades de contribuintes e prestadores de serviços de apoio aos litigantes, de modo a formar um diagnóstico compreensivo do contencioso administrativo no Brasil. Assim como nas entrevistas, as pessoas que participaram da pesquisa tiveram seus direitos assegurados e consentiram em relação à coleta e à utilização dos dados. Para tornar mais claro como os participantes e os métodos de divulgação se relacionam, foi incluído na Figura C.1 o esquema de participação e métodos de disseminação dos questionários de pesquisa e entrevistas.

Figura C.1 – Participação e métodos de disseminação dos questionários.

		Métodos de disseminação		Método de participação
		Redes sociais	Emails direcionados	
Participantes	Estados e Municípios	Não	Sim, consolidados com contencioso judiciário	Questionário
	Especialistas	Não	Sim, lista própria com sorteio.	Entrevista semi-Estruturada
	Indivíduos	Sim	Sim, via entes pesquisados	Questionário

Detalhamento de Participantes

1. Estados e municípios: entes pesquisados e detalhados no plano de trabalho.
2. Especialistas: professoras, secretárias de finanças ou fazenda, ex-julgadoras dos tribunais administrativos, juristas.
3. Indivíduos: auditoras fiscais, contribuintes, julgadoras, advogadas, contadoras.

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Nos Quadros a seguir, estão descritos os conteúdos dos questionários que foram recebidos por cada participante, o tipo de questão que lhes foi apresentada e o tipo de alternativa disponível para resposta.

Quadro C.4 – Questionário: ente fazendário (órgão).

Pergunta	**Tipo de Pergunta**	**Tipo de Alternativas**
Existe identificador único dos processos administrativos (tributários ou fiscais)?	Seleção Única	Sim, Não
O órgão possui sistema próprio de gestão processual?	Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	**Tipo de Pergunta**	**Tipo de Alternativas**
O órgão possui tipologia própria de classificação processual?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Qual o meio de comunicação/notificação entre o ente fazendário e os contribuintes?	Seleção Múltipla	Correios, E-mail ou outro canal eletrônico, Presencial, Telefônico, Outros
O órgão adota alguma solução de tecnologia que contribua para a prestação jurisdicional?	Seleção Múltipla	Inteligência Artificial (por exemplo, tomada de decisões automatizada), Plataforma (própria) de gestão processual, Plataforma (contratada) de gestão processual, Plataforma de gestão on-line de conflitos, Sistema de notificação (*push*) de andamento processual, Outra tecnologia não listada, Sessões de Julgamento Virtuais, Nenhuma das tecnologias acima
O órgão possui sistema de consulta de processos e busca textual em autos processuais? Em outras palavras, os membros do ente fazendário conseguem consultar material eletrônico (documentos, provas, etc.) de outros processos quando trabalha em seus próprios processos?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Há previsão de realização de perícia administrativa no âmbito do processo administrativo?	Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	**Tipo de Pergunta**	**Tipo de Alternativas**
(em caso afirmativo) Você poderia descrever rapidamente os procedimentos da perícia? (por exemplo, se há corpo técnico dedicado à perícia, principais benefícios e obstáculos a sua implementação etc.)	Áudio + Texto	–
Qual é a justificativa para o voto de qualidade? (se existente no contencioso da sua unidade federativa)	Áudio + Texto	–
Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e publicidade do órgão ao qual pertence/no qual mais atua?	*Slider*	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10
Quais são as medidas de transparência, publicidade e acesso dos contribuintes ao conteúdo dos processos administrativos?	Áudio + Texto	–
O órgão tem um sistema de esclarecimento de dúvidas ou questionamentos dos contribuintes na etapa de fiscalização?	Seleção Única	Sim, Não
O órgão permite consultas fiscais por investidores não residentes?	Seleção Única	Sim, Não
O órgão permite consultas fiscais por entidades de classe?	Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
(em caso afirmativo) Qual o processo para formulação dessas consultas?	Áudio + Texto	–
Há previsão de realização de audiências dialogais (ou não discursivas, adversariais), negociações assistidas ou mediação em Consulta Fiscal?	Áudio + Texto	–
O ente fazendário possui iniciativa estruturada, com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade, para revisar e propor a legislação tributária?	Áudio + Texto	–
O ente fazendário possui programas para premiar o contribuinte regular, com medidas como a redução de cumprimento de obrigações acessórias, redução de sanções no caso de autorregulação, exigência de garantia, canais específicos etc.?	Áudio + Texto + Seleção Múltipla	Canais específicos (por exemplo, atendimento prioritário), Exigência menor de garantias, Redução ou eliminação de sanções de natureza não pecuniária, Redução de multas, Redução de cumprimento de obrigações acessórias, Aceitação facilitada de outras garantias para além do depósito em dinheiro (por exemplo, seguro-garantia ou carta de fiança), Não há nenhum programa

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro C.5 – Questionário: ente fazendário (indivíduos).

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Na sua avaliação, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?	Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Quais aspectos da estrutura federalista de tributação, para você, impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários?	Áudio + Texto	–
Em sua opinião, a eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios para a prestação jurisdicional em matéria tributária? Por quê?	Áudio + Texto	–
Em sua opinião, as decisões proferidas nas instâncias administrativas iniciais e revisoras são harmônicas?	Áudio + Texto	–
Você poderia ordenar os temas abaixo, em ordem de importância, para a prestação jurisdicional na esfera administrativa tributária?	Ordenação de Alternativas	Conflito de competências, Número de instâncias revisoras, Formação dos julgadores, Composição do órgão julgador, Tempo de tramitação processual, Programas de regularização fiscal, Transparência e publicidade processual, Coerência e uniformidade jurisprudencial, Demandas Repetidas, Conciliação/Mediação, Outros

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Você acredita que a formação paritária é medida eficaz para garantir a imparcialidade do órgão de julgamento administrativo?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Qual é a justificativa para o voto de qualidade? (se existente no contencioso da sua unidade federativa)	Áudio + Texto	–
Qual seria, em sua opinião, alternativa de nomeação de julgadores que contribua para a imparcialidade dos órgãos julgadores?	Seleção Múltipla	Concurso público, Formação ímpar, Indicação paritária, Sorteio a partir de lista de julgadores, Outra
Na sua opinião, a antiguidade da pessoa julgadora resulta em maior qualidade da decisão administrativa?	Áudio + Texto	Sim, Não
Na sua opinião, órgãos com maior rotatividade de pessoas julgadoras têm maior qualidade na decisão administrativa?	Áudio + Texto	Sim, Não
Você concorda com a afirmação: os contribuintes com os quais eu trabalho mais frequentemente têm uma postura colaborativa com o ente fazendário que eu represento.	Likert	Discordo Totalmente, Discordo Parcialmente, Neutro, Concordo Parcialmente, Concordo Totalmente
Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e publicidade do órgão ao qual pertence/no qual mais atua?	Slider	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Você poderia descrever alguns exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência que encontrou ao longo de sua atuação profissional?	Áudio + Texto	–
Você já celebrou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com contribuintes ou Fazenda Pública?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Quais foram algumas das dificuldades ou obstáculos para a celebração desses acordos?	Áudio + Texto	–
(em caso negativo) Quais seriam as medidas necessárias para que a prática desses acordos fosse incorporada de forma mais cotidiana na Administração Fazendária?	Áudio + Texto	–
Você já presenciou, detectou ou apurou formalmente ilicitude nos acordos realizados com transação tributária?	Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Se você se sentir confortável, poderia descrever a situação em que isso ocorreu?	Áudio + Texto	–
A adoção de solução pacífica de controvérsias tributárias tornaria o processo administrativo mais célere, menos custoso e mais eficaz?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Uma lei complementar instituidora de um processo administrativo fiscal único para todas as esferas, federal, estadual e municipal, traria maior racionalidade e segurança jurídica para o contribuinte?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Na sua opinião, quais são os melhores programas de premiação de contribuinte regular?	Áudio + Texto + Seleção Múltipla	Canais específicos, exigência menor de garantias, redução de sanções, redução de multas, redução de cumprimento de obrigações acessórias, não há nenhum programa

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Quadro C.6 – Questionário: contribuinte, prestadores de serviço, julgadores.

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Na sua avaliação, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro (municípios, estados e União) contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária?	Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Quais aspectos da estrutura federalista de tributação, para você, impõem mais obstáculos para a solução de conflitos tributários?	Áudio + Texto	–
Em sua opinião, a eliminação de instâncias recursais (superiores) traria benefícios para a prestação jurisdicional em matéria tributária? Por quê?	Áudio + Texto	–

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
Em sua opinião, as decisões proferidas nas instâncias administrativas iniciais e revisoras são harmônicas?	Áudio + Texto	–
Você poderia ordenar os temas abaixo, em ordem de importância, para a prestação jurisdicional na esfera administrativa tributária?	Ordenação de Alternativas	Conflito de competências, Número de instâncias revisoras, Formação dos julgadores, Composição do órgão julgador, Tempo de tramitação processual, Programas de regularização fiscal, Transparência e publicidade processual, Coerência e uniformidade jurisprudencial, Demandas Repetidas, Conciliação/Mediação, Outros
Você acredita que a formação paritária é medida eficaz para garantir a imparcialidade do órgão de julgamento administrativo?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Qual seria, em sua opinião, a alternativa de nomeação de julgadores que contribuiria para a imparcialidade dos órgãos julgadores?	Seleção Múltipla	Concurso público, Formação ímpar, Indicação paritária, Sorteio a partir de lista de julgadores, Outra
Na sua opinião, a antiguidade da pessoa julgadora resulta em maior qualidade da decisão administrativa?	Áudio + Texto	Sim, Não

Pergunta	**Tipo de Pergunta**	**Tipo de Alternativas**
Na sua opinião, órgãos com maior rotatividade da pessoas julgadoras têm maior qualidade na decisão administrativa?	Áudio + Texto	Sim, Não
Você tem uma estratégia de provisionamento para litígios administrativos?	Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Você poderia descrever brevemente sua estratégia de avaliação de risco e reflexos tributários em sua companhia?	Áudio + Texto	–
A escolha inicial pela via administrativa justifica-se, essencialmente, por	Seleção Múltipla	Ampla dilação probatória, Chance de êxito, Custo, Expertise dos julgadores, Suspensão da exigibilidade do crédito tributário, Compensão, Matéria (se infralegal ou regulatória)
Quais os principais critérios para se optar diretamente pela via judicial em detrimento da administrativa?	Seleção Múltipla	Ampla dilação probatória, Chance de êxito, Custo, Estratégia processual, Expertise dos julgadores
Você concorda com a afirmação: os entes fazendários com os quais eu trabalho mais frequentemente têm uma abordagem coercitiva em relação ao contribuinte	Likert	Discordo Totalmente, Discordo Parcialmente, Neutro, Concordo Parcialmente, Concordo Totalmente

Pergunta	**Tipo de Pergunta**	**Tipo de Alternativas**
Em uma escala de 0 a 10, em que 10 é a melhor nota, que nota você daria para a transparência e publicidade do órgão ao qual pertence/no qual mais atua?	Slider	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10
Você poderia descrever alguns exemplos de dificuldades ou boas práticas de transparência que encontrou ao longo de sua atuação profissional?	Áudio + Texto	–
Você já celebrou acordos (mediação ou transação) em matéria tributária com contribuintes ou com a Fazenda Pública?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
(em caso afirmativo) Quais foram algumas das dificuldades ou obstáculos para a celebração desses acordos?	Áudio + Texto	–
(em caso negativo) Quais seriam as medidas necessárias para que a prática desses acordos fosse incorporada de forma mais cotidiana na Administração Fazendária?	Áudio + Texto	-
Você já presenciou, detectou ou apurou formalmente ilicitude nos acordos realizados com transação tributária?	Seleção Única	Sim, Não

Pergunta	Tipo de Pergunta	Tipo de Alternativas
(em caso afirmativo) Se você se sentir confortável, poderia descrever a situação em que isso ocorreu?	Áudio + Texto	–
A adoção de solução pacífica de controvérsias tributárias tornaria o processo administrativo mais célere, menos custoso e mais eficaz?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Uma lei complementar instituidora de um processo administrativo fiscal único para todas as esferas, federal, estadual e municipal, traria maior racionalidade e segurança jurídica para o contribuinte?	Áudio + Seleção Única	Sim, Não
Na sua opinião, quais são os melhores programas de premiação de contribuinte regular?	Áudio + Texto + Seleção Múltipla	Canais específicos, exigência menor de garantias, redução de sanções, redução de multas, redução de cumprimento de obrigações acessórias, não há nenhum programa

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

APÊNDICE D – Pesquisa Documental

Na pesquisa documental, realizou-se a análise de legislações nacionais a respeito do contencioso administrativo. Essa pesquisa foi realizada para 16 entes federativos, a saber, a União, sete estados (Minas Gerais, Pernambuco, São Paulo, Ceará, Rio de Janeiro, Pará e Rio Grande do Sul), o Distrito Federal e sete capitais (Belo Horizonte, Fortaleza, Porto Alegre, Recife, São Paulo e Rio de Janeiro), conforme resumido no Quadro D.1.

Quadro D.1 – Órgãos que foram comparados.

Ente	Nível Federativo	Sigla de Identificação
União	Federal	BR
Minas Gerais	Estadual	MG
Pernambuco	Estadual	PE
São Paulo	Estadual	SP
Ceará	Estadual	CE
Rio de Janeiro	Estadual	RJ
Distrito Federal	Estadual	DF
Pará	Estadual	PA
Rio Grande do Sul	Estadual	RS
Belém	Municipal	bel
Belo Horizonte	Municipal	bhz
Fortaleza	Municipal	for
Porto Alegre	Municipal	poa
Recife	Municipal	rec
São Paulo	Municipal	spo
Rio de Janeiro	Municipal	rje

Fonte: Pesquisa Documental Contencioso Administrativo ABJ.

Esses 16 entes foram utilizados como base para realizar comparações a respeito de seis temas: i) o processo administrativo fiscal local e a estrutura dos órgãos responsáveis pelo processo; ii) os mecanismos de consulta tributária; iii) os mecanismos de mediação tributária; iv) os

mecanismos de arbitragem tributária; v) os mecanismos de transação tributária; e vi) as iniciativas de *cooperative compliance*.

O assunto (i) é o mais extenso e detalhado. Ele trata de toda a parte relacionada ao contencioso. Os demais assuntos tratam de vias alternativas ao contencioso tributário administrativo, que podem ser tanto formas preventivas do litígio como a consulta tributária (ii) e o *cooperative compliance* (vi), como formas de resolução alternativa dos conflitos já instaurados, como a mediação (iii), a arbitragem (iv) e a transação tributária (v). Todos os quadros e assuntos podem ser encontrados aqui.

Para cada um desses temas uma equipe de pesquisadores buscou, primeiramente, por legislações que pudessem ser utilizadas como base para realizar comparações entre os 16 entes federativos. Na ausência de legislações, outros materiais foram utilizados, tais como reportagens e páginas em sites oficiais do governo.

Sobre o contencioso administrativo (i), foram encontradas tanto as legislações a respeito do processo administrativo tributário como as legislações a respeito da organização dos tribunais administrativos. Essas legislações foram encontradas, majoritariamente, nos sites da Fazenda da União, estados ou municípios. Em alguns casos, os sites ofereciam poucas informações, de forma que não foi possível encontrar legislações sobre o processo administrativo ou sobre a estrutura dos órgãos julgadores. Nesses casos, a busca pelas legislações foi feita na internet, procurando por palavras-chave em uma ferramenta de busca. O Quadro D.2 resume todas as legislações encontradas.

Quadro D.2 – Legislações consultadas de processo administrativo tributário e de organização dos tribunais.

Ente	**Processo Administrativo Tributário**	**Organização Do Tribunal**
BR	Decreto n. 70.235/1972	Portaria MF n. 341/2011 (DRJ) Portaria MF n. 343/2015 (CARF)
MG	Decreto n. 44.747/2008	Decreto n. 44.747/2008 Decreto n. 44.906/2008 Lei n. 6.763/1975
PE	Lei n. 10.654/1991	Lei n. 15.683/2015
SP	Lei n. 13.457/2005	Lei n. 13.457/2009 Decreto n. 54.486/2009
CE	Decreto n. 32.885/2018	Lei n. 15.614/2014

RJ	Decreto n. 2.473/1979 Decreto-Lei n. 05/1975	Resolução SEFCON n. 5.927/2001
DF	Lei n. 4.567/2011	Decreto n. 33.268/2011
PA	Lei n. 6.182/1998	Decreto n. 3.578/1999
RS	Lei n. 6.537/1973	Resolução TARF n. 1/2016 Lei n. 6.537/1973
Belém	Lei n. 7.056/1977	Lei n. 9.154/2015 Decreto n. 20.617/89 de 11 de julho de 1989 Decreto n. 39.937/PMB, de 20 de fevereiro de 2002* *esse decreto não foi encontrado
Belo Horizonte	Lei n. 1.310/1966, art. 86 e seguintes Lei n. 1.082/2011	Decreto n. 16.197/2016 arts. 14 a 17, Lei n. 10.082/2011 Decreto n. 16.197/2016 Portaria n. 044/2020 (julgamentos virtuais)
Fortaleza	Lei Complementar n. 305/2021, art. 34 ao art. 100 Decreto n. 13.716/2015 Lei Complementar n. 159/2013	Lei Complementar n. 305/2021, art. 1º ao art. 33
Porto Alegre	Decreto n. 15.416/2006, art. 234 e seguintes Decreto n. 16.500/2009, art. 154 e seguintes Lei Complementar n. 765/2015 Lei Complementar n. 534/2005	Regimento Interno do TART
Recife	Lei n. 15.563/1991, art. 177 e seguintes	Lei n. 18.276/2016 Decreto n. 28.021/2014
São Paulo	Decreto n. 50.895/2009 Lei n. 14.107/2005	Lei n. 14.107/2005 Portaria SF n. 213/2021
Rio de Janeiro	Decreto n. 14.602/1996	Resolução SMF n. 2.694/2011

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A partir dessas legislações foram coletadas informações para serem comparadas entre os 16 entes federativos. Para as legislações de processo administrativo tributário foi montada uma planilha em que cada coluna dizia respeito a uma característica do processo administrativo tributário. A estrutura da planilha foi montada a partir do Decreto n. 70.235/1972, que disciplina o

processo fiscal no âmbito federal. Todos os demais processos tributários de cada um dos outros entes federativos foram analisados em comparação com o modelo federal. Em caso de dúvidas de preenchimento, foi consultada uma equipe de especialistas em direito tributário.

Para as legislações referentes à organização dos tribunais, foi montada outra planilha, que não se baseou mais na legislação federal, uma vez que as estruturas entre os entes eram muito diversas. Cada coluna da planilha dizia respeito a uma característica dos tribunais administrativos de primeira ou segunda instância. Novamente, em caso de dúvida de preenchimento, consultou-se uma equipe de especialistas em direito tributário.

Ao fim da análise, foram enviados e-mails para todas as Secretarias das Fazendas de todos os entes analisados, para que eles validassem ou corrigissem as informações dos quadros. Os quadros elaborados a partir desse procedimento estão resumidos no Quadro D.3.

Quadro D.3 – Lista de quadros construídos para a pesquisa documental na parte de processo administrativo e estrutura dos tribunais.

Título do quadro	**Informações coletadas**
Comparação dos elementos básicos do auto de infração	Elementos do auto de infração
Comparação das hipóteses de vícios nos autos de infração	Hipóteses de nulidade ou sanabilidade para os vícios formal e material nos autos de infração
Comparação do tipo de órgão de primeira instância	Descrição do órgão julgador de primeira instância; a natureza desse órgão (um órgão e julgamento especializado ou um representante fazendário)
Comparação da estrutura dos órgãos julgadores de primeira instância	Nome do órgão de julgamento especializado; o tipo de julgamento realizado (colegiado ou monocrático); a estrutura do órgão
Comparação dos recursos de ofício	A previsão de recurso de ofício na legislação de PAF (sim ou não); o valor de referência a partir do qual o recurso de ofício é obrigatório; o valor em reais a partir do qual o recurso de ofício é obrigatório
Comparação da estrutura dos órgãos julgadores de segunda instância	Nome do órgão; a quantidade de câmaras do órgão; o número de julgadores por câmara; o total de julgadores do órgão

Comparação do perfil dos julgadores de segunda instância	Nome do órgão, perfil técnico dos julgadores de segunda instância; o tempo de mandato dos julgadores; a possibilidade de prorrogação e a quantidade de vezes em que é permitido prorrogar os mandatos
Comparação da forma de escolha dos julgadores de segunda instância	Nome do órgão; a forma de escolha dos julgadores do Fisco e do contribuinte em segunda instância (nomeação ou concursado); a pessoa que escolhe os julgadores em caso de nomeação; para o Fisco, se há lista que antecede a escolha dos seus julgadores e como é essa lista; para o contribuinte, se há lista que antecede a escolha dos seus julgadores e como é essa lista.
Comparação da indicação dos julgadores de segunda instância	Nome do órgão; para o caso dos julgadores do Fisco, a informação sobre onde são escolhidos tais representantes; para os casos dos julgadores dos contribuintes que são nomeados a partir de lista, a informação de qual entidade indica esses julgadores
Comparação do tipo de nomeação	Nome do órgão; o tipo de lista que embasa a escolha dos membros do Fisco; o tipo de lista que embasa a escolha dos membros do contribuinte
Comparação do recurso especial	Nome do órgão; a presença de recurso especial (sim ou não); as hipóteses em que o recurso especial é cabível (hipótese da maioria, hipótese da divergência e a hipótese do voto de qualidade)
Comparação do voto de qualidade	Nome do órgão; a presença de voto de qualidade para a segunda instância administrativa (sim ou não); a presença de voto de qualidade para recurso especial (sim ou não)
Comparação da relação entre a estrutura do tribunal com o voto de qualidade para recurso voluntário	Nome do órgão; a presença de voto de qualidade para recurso voluntário (sim ou não); a quantidade de julgadores de recurso voluntário (par ou ímpar); a composição paritária do órgão de julgamento de recurso voluntário (sim ou não)
Comparação da relação entre a estrutura do tribunal com o voto de qualidade para recurso especial	Nome do órgão; a presença de voto de qualidade para recurso especial (sim ou não); a quantidade de julgadores de recurso especial (par ou ímpar); a composição paritária do órgão de julgamento de recurso especial (sim ou não)
Comparação do perfil do julgador de voto de qualidade em segunda instância	Nome do órgão; quem é o julgador que realiza o voto de qualidade de recurso voluntário; por quem esse julgador é nomeado; quem esse julgador representa (Fisco, contribuinte ou terceiro imparcial)
Comparação do perfil do julgador de voto de qualidade em recurso especial	Nome do órgão; quem é o julgador que realiza o voto de qualidade de recurso especial; por quem esse julgador é nomeado; quem esse julgador representa (Fisco, contribuinte ou terceiro imparcial)

Comparação dos prazos processuais	Prazo de impugnação de crédito; prazo para o recurso em segunda instância; prazo para recurso especial

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Essa análise documental também foi feita para os temas restantes, a saber, a consulta tributária, a mediação tributária, a arbitragem tributária, a transação tributária e o *cooperative compliance*. As informações para esses temas foram mais escassas e difíceis de encontrar, pois nem todos os entes tinham alguma experiência relacionada a eles. A consulta tributária foi o procedimento mais consistente, pois está frequentemente prevista na própria legislação de processo administrativo tributário. Ao lado da consulta, foram encontradas também, com certa frequência, disposições sobre a transação tributária. Isso ocorreu em razão de o Código Tributário Nacional (CTN) autorizar expressamente a realização de transações tributárias.

Para os demais procedimentos, por outro lado, não foram encontradas legislações de forma tão consistente em relação aos entes federativos. Em muitos lugares sequer havia previsão para esses procedimentos acontecerem. A mediação tributária foi encontrada apenas em três lugares (Minas Gerais, Belo Horizonte e Porto Alegre), conforme demonstrado nos achados (Capítulo 6), mas ela não está regulamentada em nenhuma legislação específica. Todas as experiências analisadas foram encontradas apenas em reportagens em sites oficiais do governo.

Quanto à arbitragem tributária, por ser muito recente no mundo, não foi encontrada em lugar algum. A única previsão legal aparece em um projeto de lei de 2019, de autoria do senador Antonio Anastasia (PSDB/MG). Esse projeto de lei ainda está em tramitação.

Quanto ao *cooperative compliance*, as experiências encontradas também foram muito escassas. Muitos documentos utilizados para a pesquisa não foram legislações, mas informações disponibilizadas nos sites dos governos. Em alguns casos já havia leis ou projetos de leis que podiam ser analisados. Todas as fontes utilizadas para a pesquisa a respeito desses cinco procedimentos (consulta, mediação, arbitragem e transação tributários e *cooperative compliance*) estão resumidos no Quadro D.4.

Quadro D.4 – Material utilizado para pesquisar consulta tributária, mediação tributária, arbitragem tributária, transação tributária e *cooperative compliance.*

Ente	**Consulta Tributária**	**Mediação Tributária**	**Arbitragem Tributária**	**Transação Tributária**	***Cooperative Compliance***

BR	Decreto n. 70.235/1972 Lei Federal n. 9430/1996	-	Projeto de Lei n. 4.257/2019	Lei n. 13.988/2020	Programa CONFIA, ainda em fase de elaboração da lei, conforme visto em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-federal-cria-comite-responsavel-pela-gestao-do-programa-confia
MG	Decreto n. 44.747/2008 Lei 6.763/1975	https://www.bj1.com.br/pernambuco-inaugura-o-nucleo-de-atuacao-e-mediacao-tributaria/	-	Decreto n. 44.747/2008 (arts. 191-193) art. 217 e 218, IV da Lei n. 6.763/1975	-
PE	Lei n. 10.654/1991	-	-	Decreto n. 47.086/2019	-
SP	Lei n. 6.374/1989 Lei n. 13.457/2009 Decreto n. 45.490/2000	-	-	Lei n. 17.293/2020 Resolução PGE de 27/2020	Programa Nos Conformes, projeto já iniciado, regulamentado pela Lei Complementar n. 1.320/2018 e pelo Decreto n. 64.453/2019
CE	Decreto n. 24.569/1997	-	-	-	Programa Contribuinte Pai D'Égua, projeto em fase piloto, regulamentado pela Lei n. 17.087/2019 e pelo Decreto n. 33.820/2020
RJ	Decreto n. 2.473/1979	-	-	Lei n. 368/1980 Projeto de Lei Complementar n. 19/2020 e Projeto de Lei Complementar n. 32/2020	Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, ainda em fase de votação da lei, por meio do Projeto de Lei n. 26/2020
DF	Lei n. 4.567/2011	-	-	-	Programa de Conformidade Tributária, ainda em fase de elaboração da lei, conforme visto em https://www.economia.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2021/05/SEEC-DF-Resultado-da-pesquisa-para-o-Programa-de-Conformidade-Tributaria-do-DF.pdf
PA	Lei n. 6.182/1998	-	-	Lei n. 9.260/2021	-
RS	Lei n. 6.537/1973	-	-	Lei n. 6.537/1973	Programa Nos Conformes, projeto já iniciado,

					regulamentado pelos arts. 20 a 32 da Lei n. 15.576/2020
Belém	Lei n. 7.056/77	-	-	Lei n. 7.056/1977	-
Belo Horizonte	Decreto n. 17.190/2019	https://prefeitura.pbh.gov.br/noticias/pbh-promove-mediacao-para-contribuintes-da-divida-ativa	-	Lei n. 9.158/2006 Decreto n. 12.926/2007	-
Fortaleza	Lei Complementar n. 159/2013 Lei Complementar n. 305/2021	-	-	art. 103, Lei Complementar n. 159/2013	-
Porto Alegre	Decreto n. 15.416/2006	Lei n. 13.028 de 11 de março de 2022	-	PLL n. 43/2021 aprovado	Programa Em dia com Porto Alegre, ainda em fase de elaboração da lei, conforme visto em https://prefeitura.poa.br/gp/noticias/prefeitura-lanca-nova-administracao-tributaria-e-modelo-inedito-de-mediacao-no-brasil
Recife	Lei n. 15.563/1991	-	-	-	-
São Paulo	Lei n. 14.107/2005	-	-	Lei n. 17.324/2020 Decreto n. 60.939/2021	-
Rio de Janeiro	Decreto n. 14.602/1996	-	-	Lei n. 5.966/2015	-

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A partir destes materiais, foram elaborados alguns quadros comparativos. A quantidade de análises variou conforme a quantidade de informações disponibilizadas pelas fontes utilizadas na pesquisa. No caso da mediação, por exemplo, em que as únicas fontes foram reportagens, foi possível fazer um único quadro comparativo. Para a arbitragem, que possui um único projeto de lei que ainda está em tramitação, não foi feita nenhuma análise. Para outros procedimentos, como a consulta e a transação, as análises foram mais ricas.

O preenchimento de todos estes procedimentos passou também por um processo de validação com uma equipe de especialistas. Ao fim da elaboração dos quadros, eles foram enviados para a Secretaria da Fazenda de cada um dos entes analisados a fim de obter validação ou correção das informações. O Quadro D.5 lista todos os quadros comparativos elaborados a partir deste procedimento.

Quadro D.5 – Lista de quadros construídos para pesquisa documental a respeito da consulta tributária, mediação tributária, transação tributária e *cooperative compliance*.

Tema	**Título do quadro**	**Informações coletadas**
Consulta	Comparação dos legitimados a realizar a consulta	Legitimidade de realizar consulta pelo sujeito passivo do crédito tributário (sim ou não); legitimidade de realizar consulta pelas entidades representantes de classe (sim ou não); legitimidade de realizar consulta pela administração pública (sim ou não)
Consulta	Comparação do objeto da consulta	Objeto da consulta (é igual ou diferente ao que está disposto na legislação federal?)
Consulta	Comparação do momento para a realização de consultas	A possibilidade de se realizar consulta antes da instauração do processo litigioso (sim ou não); a possibilidade de se realizar consulta depois de instaurado o litígio (sim ou não)
Consulta	Comparação da vinculatividade da consulta	A vinculatividade da consulta ao contribuinte
Consulta	Comparação da possibilidade de recursos nas consultas	A possibilidade de recurso na consulta (sim ou não); a hipótese recursal; órgão que aprecia o recurso; tipo de julgamento realizado neste órgão (colegiado ou monocrático)
Consulta	Comparação do efeito suspensivo na consulta	Previsão de efeito suspensivo para o pagamento do imposto ao se realizar um procedimento de consulta (sim ou não)
Mediação	Entes que há experiências	Descrição das experiências de mediação tributária existentes
Transação	Comparação da efetividade dos termos de transação	Forma de extinção da obrigação tributária
Transação	Comparação do alcance do objeto da transação	Objeto da transação
Transação	Comparação do momento da transação	Momento da transação (depois da inscrição na dívida ativa, depois da inscrição na dívida ativa, ou em qualquer fase do processo)

Transação	Comparação da renúncia da ação judicial	Obrigatoriedade da renúncia à ação judicial para realizar transação (sim ou não)
Cooperative Compliance	Panorama da conformidade tributária no Brasil	Nome do programa de cada ente; status do programa (elaboração de lei, regulamentado, fase piloto); ano de início; legislação importante

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

APÊNDICE E – *Dashboards*

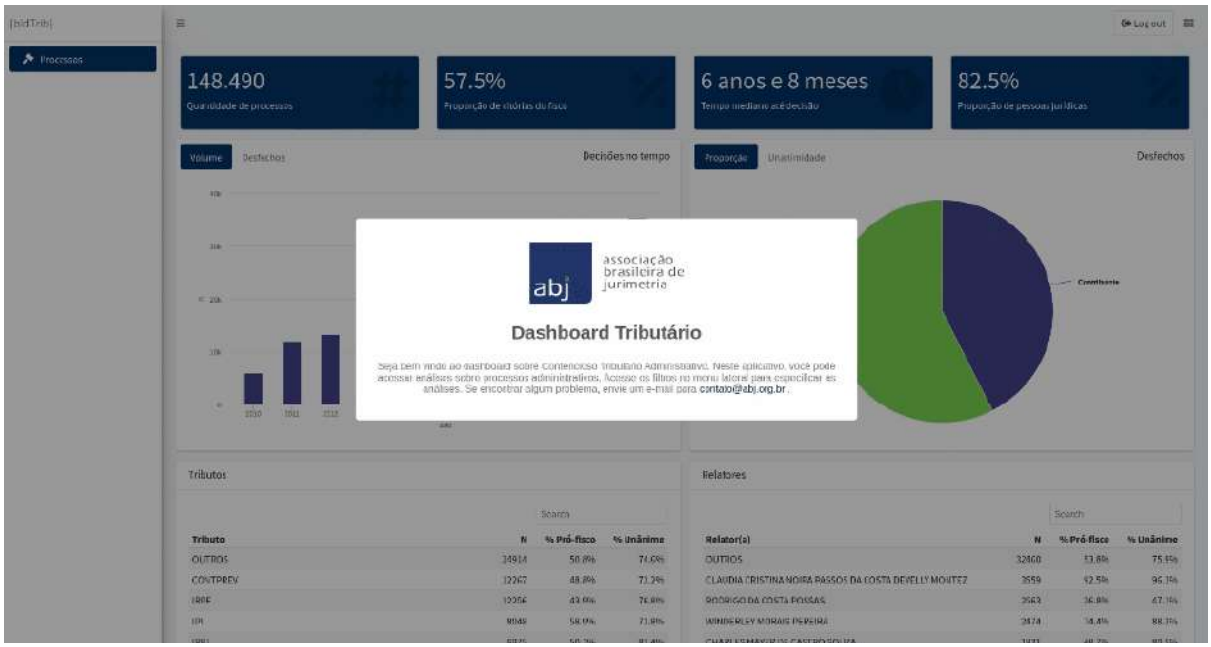
Uma das entregas principais da pesquisa foram os *dashboards*, ferramentas de visualização interativa do contencioso administrativo tributário. Alimentadas pelos programas de captura de processos, estes aplicativos permitem a visualização das estatísticas importantes dos processos, como volume, proporção de decisões favoráveis e tempo mediano, e da pesquisa qualitativa, como o número de respondentes por unidade federativa, o percentual de respondentes por tipo de participante, etc.

E.1. *Dashboard*: bidTrib

A Figura E.1 mostra a tela inicial deste *dashboard*. A ferramenta apresenta as seguintes estatísticas:

- **Cards**: Nos retângulos superiores, são apresentados a quantidade de processos, a proporção de decisões favoráveis ao Fisco, o tempo mediano até a decisão e a proporção de pessoas jurídicas na base.
- **Decisões no tempo**: O primeiro gráfico de colunas mostra o volume de decisões ao longo do tempo, além do volume de decisões ao longo do tempo por desfecho.
- **Desfechos**: Mostra a proporção de decisões favoráveis ou desfavoráveis ao Fisco, além da proporção de unanimidade, maioria e decisões por voto de qualidade.
- **Tributos**: Mostra as combinações de tributos envolvidos no caso, apresentando a quantidade, proporção de decisões favoráveis ao Fisco e taxa de unanimidade.
- **Relatores**: Mostra quantidade, proporção de decisões favoráveis ao Fisco e taxa de unanimidade por relator.
- **Partes**: A aba de partes, que ainda se encontra em construção, mostra a quantidade de casos e proporção de decisões favoráveis por tipo de atividade e natureza empresarial.

Figura E.1 – Tela inicial do *dashboard* bidTrib.

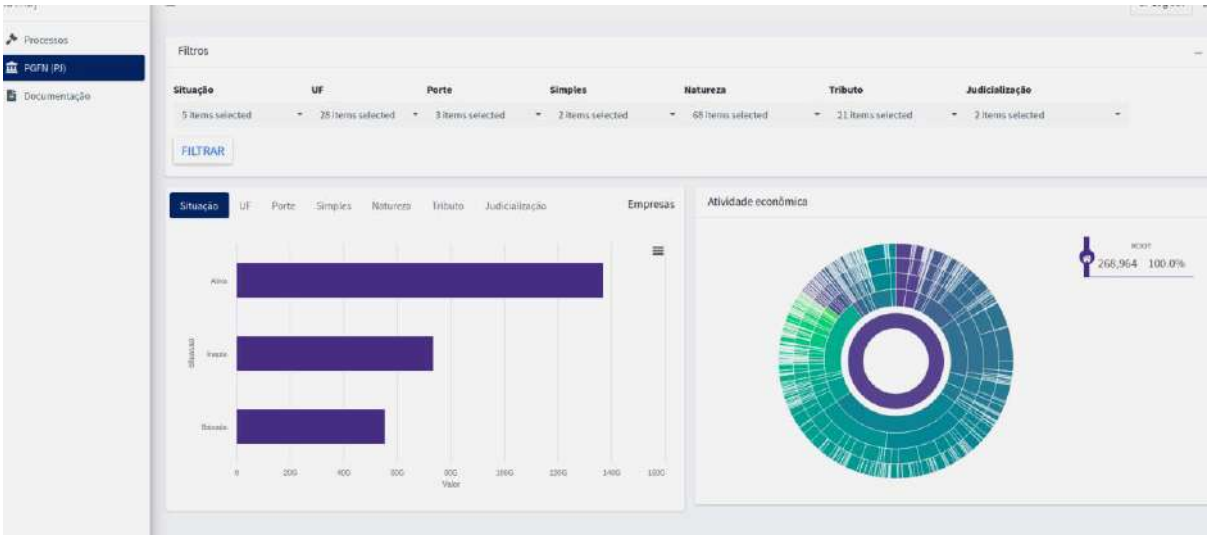


Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

No canto superior direito, é possível acessar a aba de filtros. Nessa aba, é possível selecionar o tribunal de interesse e aplicar filtros para atualizar as visualizações. A Figura E.2 mostra a aba de filtros. Considerando o dicionário de dados, a ferramenta permite a aplicação dos seguintes filtros:

- Tipo de pessoa (jurídica ou física).
- Ano da decisão.
- Autor do recurso (contribuinte ou Fisco).
- Órgão julgador.
- Instância (segunda ou câmara superior/tribunal pleno).
- Tributos envolvidos.
- Vencedor (contribuinte ou Fisco).
- Votação (unânime, maioria ou voto de qualidade).
- Relator(a) da decisão.

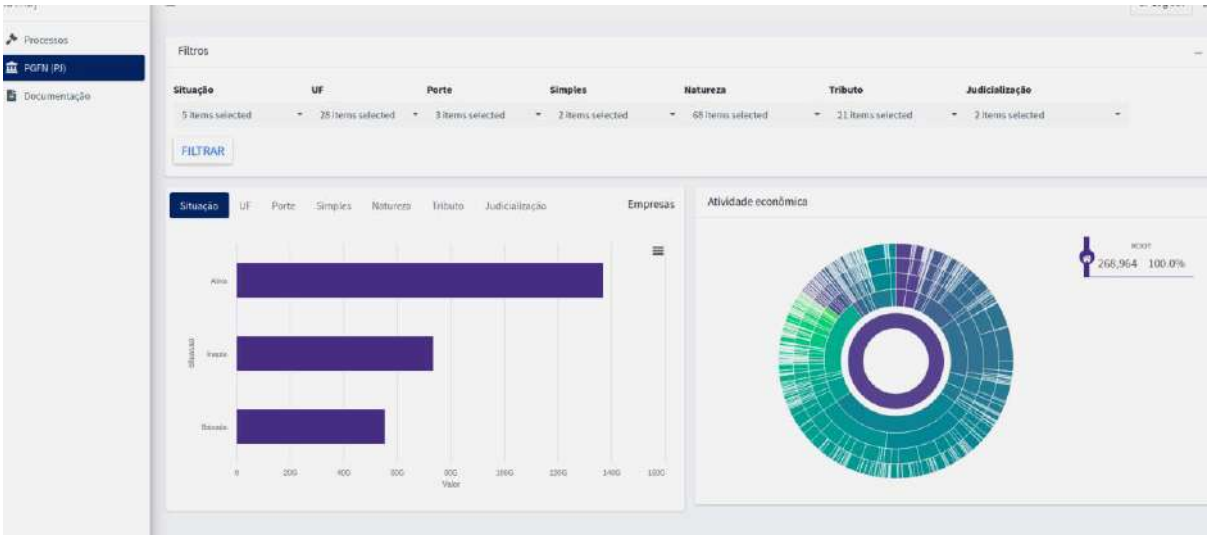
Figura E.2 – Aplicação de filtros no *dashboard* tributário.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

O *dashboard* final está disponível on-line. Em futuros trabalhos, a ferramenta poderá ser atualizada automaticamente a partir da re-execução das ferramentas de captura. Em seguida, apresenta-se a aba referente aos dados da PGFN, que possui portal de dados abertos que permitiram a realização de algumas análises complementares, considerando apenas pessoas jurídicas e cruzando com a base de dados de CNPJ aberta Receita Federal. A Figura E.3 mostra a tela da PGFN.

Figura E.3 – Aba com dados da PGFN.



Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

A ferramenta apresenta as seguintes estatísticas:

- **Situação:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com a situação (ativa, inapta, baixada) das empresas segundo o cadastro da RFB.
- **UF:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa em cada estado, de acordo com a informação da UF de origem.
- **Porte:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com o porte das empresas segundo o cadastro da RFB.
- **Simples:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com a opção pelo Simples das empresas segundo o cadastro da RFB.
- **Natureza:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com a natureza jurídica das empresas segundo o cadastro da RFB.
- **Tributo:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com o tributo.
- **Judicialização:** Gráfico de barras do valor total em dívida ativa de acordo com a ocorrência de judicialização.
- **Atividade econômica:** Gráfico *sunburst* mostrando o total em dívida ativa de acordo com os vários níveis de atividade empresarial (CNAE) principal, segundo o cadastro da RFB.
- **Filtros:** Nessa parte, é possível aplicar filtros para atualizar as visualizações.

Finalmente, apresenta-se a aba de documentação, que foi construída com o intuito de demonstrar como os dados foram baixados e especificidades da coleta. A aba mostra informações básicas sobre raspagem e faxina de dados, além de apresentar estatísticas de quantidade de processos, cobertura e quais colunas foram obtidas a partir do dicionário de dados e a disponibilidade dos órgãos.

Figura E.4 – Aba com informações sobre a forma de coleta dos dados.

Fonte: Pesquisa Quantitativa Contencioso Administrativo ABJ.

E.2. *Dashboard*: bidSurvey

O *dashboard* bidSurvey apresenta um painel visual interativo do contencioso tributário administrativo. O principal objetivo do *dashboard* é facilitar o acompanhamento dos resultados da parte qualitativa do projeto.

Dele é possível extrair indicadores e métricas relacionados ao questionário on-line de pesquisa aplicado pela ABJ. Aqui, descreve-se os principais elementos deste segundo *dashboard*. Em seu topo, estão disponíveis três caixas de alerta contendo informações sobre o total de respondentes, tipos de respondentes e o total de UFs, conforme Figura E.5.

Figura E.5 – Boxes do *dashboard* da pesquisa qualitativa.

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

No corpo, estão duas caixas com os dados principais da plataforma. À esquerda, a pessoa que visita o site pode ler uma breve explicação de seu conteúdo e selecionar os recortes analíticos de interesse (por tipo de respondente ou unidade federativa, por exemplo).

Figura E.6 – Padrão de explicações e gráficos da pesquisa qualitativa.

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Ao lado esquerdo do corpo do *dashboard*, há um painel de seleção para visualizar dados específicos de uma das seções do questionário on-line, quais sejam:

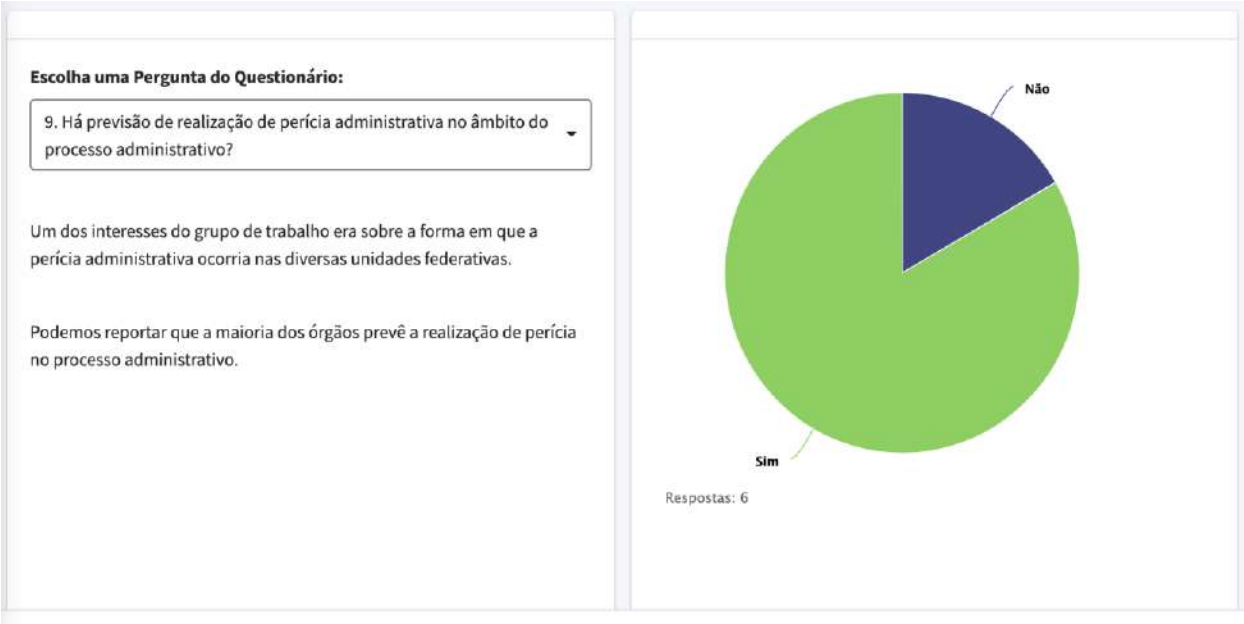
- **Perfil da amostra:** Mostra a composição da amostra em geral, localização dos respondentes e o nível dos participantes.
- **Dados dos Órgãos:** Mostra questões mais específicas sobre os órgãos, levantando informações sobre os representantes dos órgãos julgadores.
- **Experiência Individual:** Mostra questões relacionadas à experiência individual do respondente.
- **Transparência/Cooperação:** Mostra questões sobre os programas que os entes fazendários utilizam para premiar o contribuinte regular.

Figura E.7 – Painel de seções do *dashboard* da pesquisa qualitativa.

Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

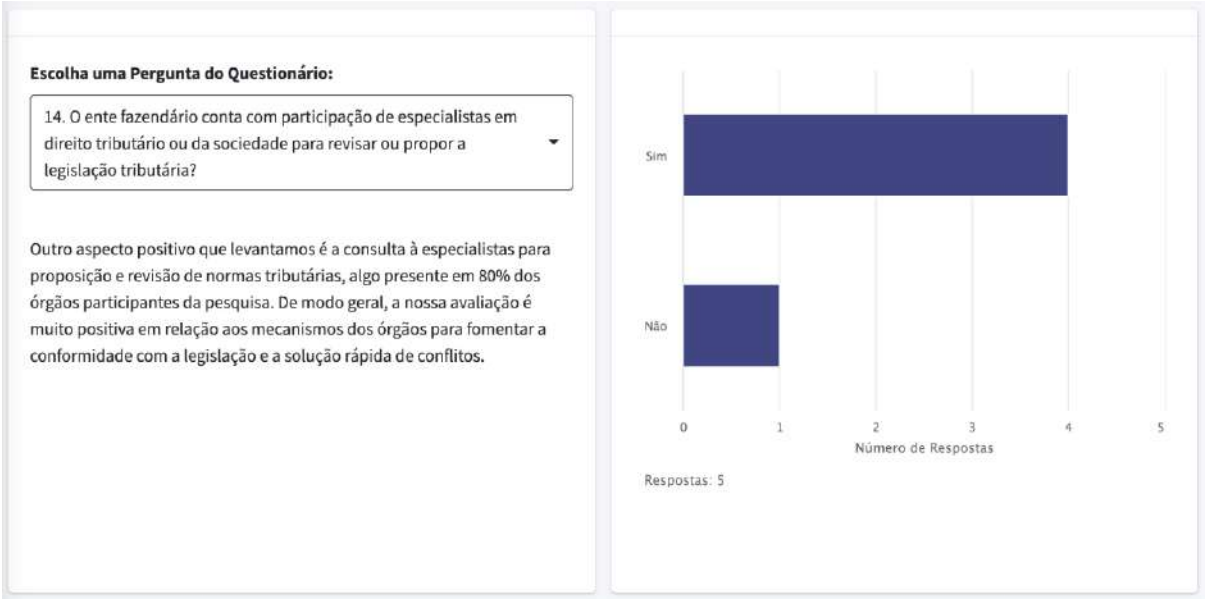
Por fim, para exemplificação de como navegar os resultados, demonstra-se abaixo alguns exemplos das sessões individuais:

Figura E.8 – Pergunta em perfil da amostra do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.9 – Pergunta em dados dos órgãos do *dashboard* da pesquisa qualitativa.

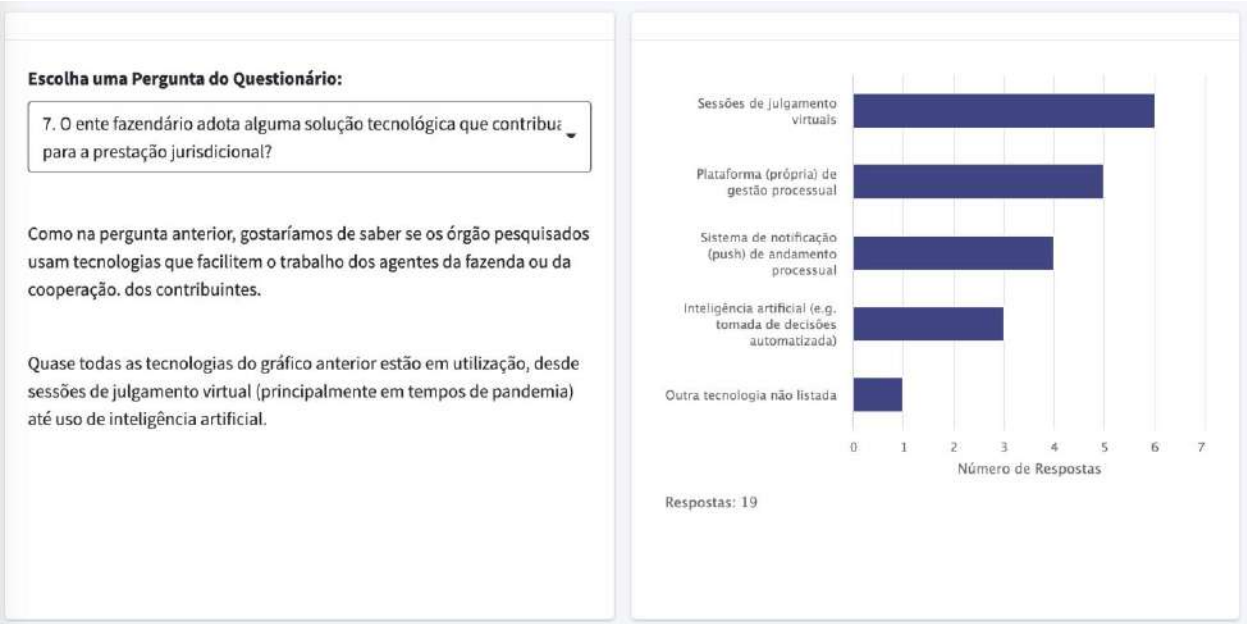


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.10 – Pergunta em dados dos órgãos do *dashboard* da pesquisa qualitativa.

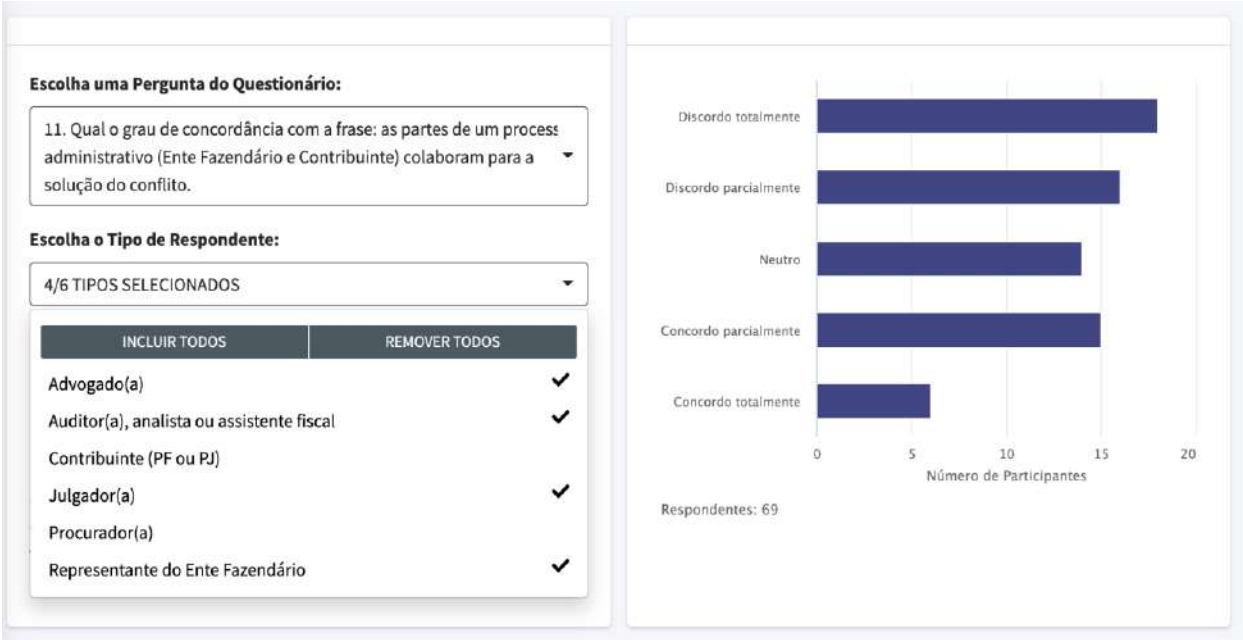
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.11 – Pergunta em dados dos órgãos do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.12 – Pergunta em experiência individual do *dashboard* da pesquisa qualitativa.

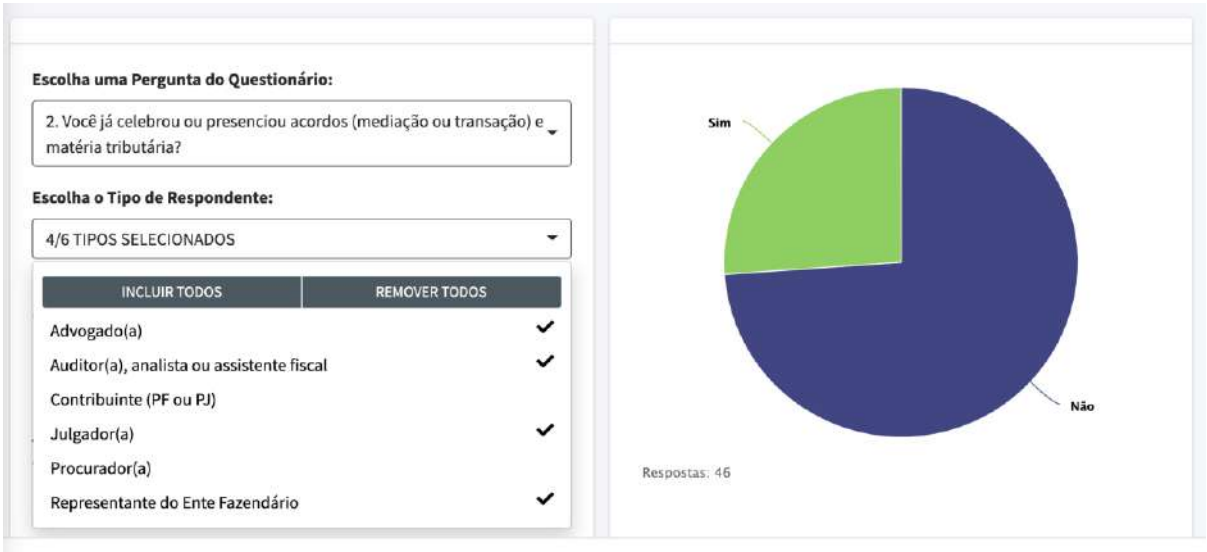


Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.13 – Pergunta em experiência individual do *dashboard* da pesquisa qualitativa.

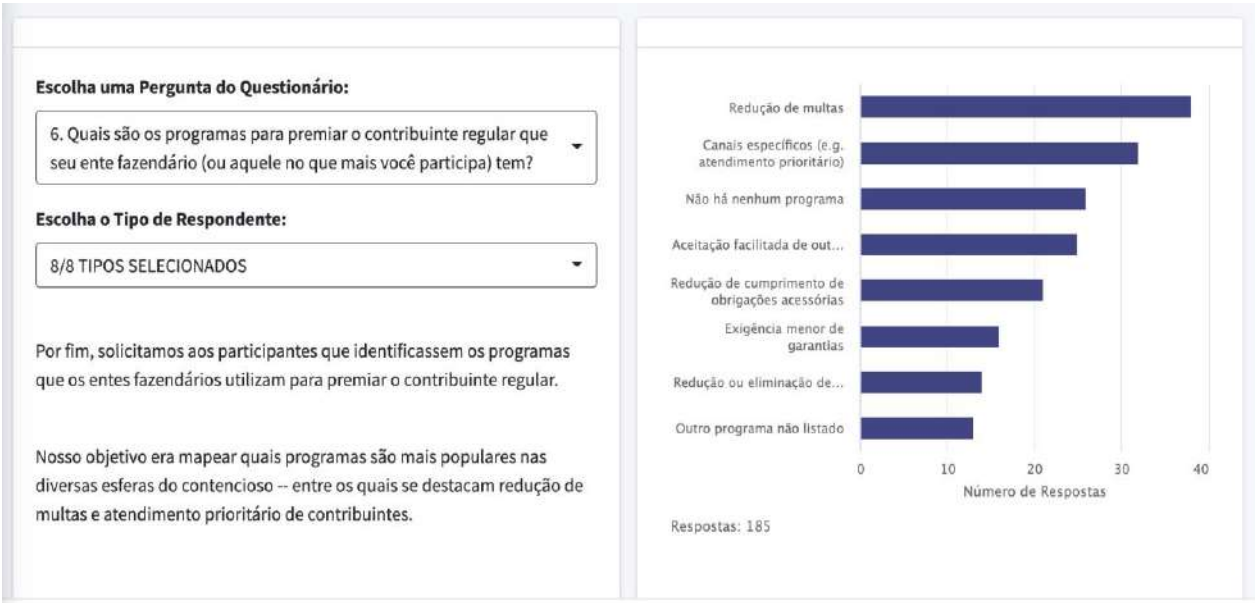
Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.14 – Pergunta em transparência/cooperação do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

Figura E.15 – Pergunta em transparência/cooperação do *dashboard* da pesquisa qualitativa.



Fonte: Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo ABJ.

DOC 7 - Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional: Contencioso Judicial Tributário

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

SISTEMATIZAÇÃO DO DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NACIONAL

CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

BRASÍLIA
2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Presidente
Ministro Luiz Fux

Corregedora Nacional de Justiça
Ministra Maria Thereza de Assis Moura

Ministro do Trabalho
Luiz Philippe Vieira de Mello Filho

Conselheiros
Mauro Pereira Martins
Richard Pae Kim
Salise Monteiro Sanchotene
Marcio Luiz Coelho de Freitas
Jane Granzoto Torres da Silva
Giovanni Olsson
Sidney Pessoa Madruga
Marcos Vinícius Jardim Rodrigues
Marcello Terto e Silva
Mário Henrique Aguiar Goulart Ribeiro Nunes Maia
Luiz Fernando Bandeira de Mello Filho

Secretário-Geral
Valter Shuenquener de Araújo

Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica
Marcus Livio Gomes

Diretor-Geral
Johaness Eck

EXPEDIENTE

SECRETARIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL

Secretária de Comunicação Social
Juliana Neiva

Chefe da Seção de Comunicação Institucional
Rejane Neves

Projeto gráfico
Eron Castro

Revisão
Carmem Menezes

2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA
SAF SUL Quadra 2 Lotes 5/6 - CEP: 70070-600
Endereço eletrônico: www.cnj.jus.br

SISTEMATIZAÇÃO DO DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NACIONAL

CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

BRASÍLIA
2022

© 2022. CNJ | CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA
TODOS OS DIREITOS AUTORAIS RESERVADOS. Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

C755p

Conselho Nacional de Justiça.
Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário / Conselho Nacional de Justiça; Coordenação Marcus Livio Gomes, Tricia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva – Brasília: CNJ, 2022.

140 p: il. color.
ISBN: 978-65-5972-068-2

1. Poder Judiciário, diagnóstico 2. Contencioso tributário 3. Litígio tributário I. Título

CDD: 340

SUMÁRIO

I CONSIDERAÇÕES INICIAIS 7

II ANÁLISE DAS HIPÓTESES CONSOLIDADAS NO DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO 20

2.1 HIPÓTESE: O PROCESSO TRIBUTÁRIO E A ARQUITETURA INSTITUCIONAL DO CONTENCIOSO 21

2.2 HIPÓTESE: A COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA 34

2.3 HIPÓTESE: CAUSAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA 53

2.4 HIPÓTESE: ESPECIALIZAÇÃO DOS JULGADORES TRIBUTÁRIOS 67

2.5 HIPÓTESE: MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS 73

2.6 HIPÓTESE: MEDIDAS PREVENTIVAS DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO 81

2.7HIPÓTESE: IMPACTOS DOS FLUXOS E ETAPAS PROCESSUAIS NA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA 89

2.8 HIPÓTESE: COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 110

III CONSIDERAÇÕES FINAIS 115

IV REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 118

V ANEXOS 123

5.1 ANEXO 1 – MINUTA DE RESOLUÇÃO QUE PREVÊ A POLÍTICA JUDICIÁRIA NACIONAL DE TRATAMENTO ADEQUADO À ALTA LITIGIOSIDADE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO 124

5.2 ANEXO 2 – MINUTA DE PORTARIA QUE INSTITUI OS CICLOS DE PACIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA 131

5.3 ANEXO 3 – MINUTA DE PORTARIA QUE INSTITUI GRUPO DE TRABALHO PARA DESENVOLVIMENTO DO PROJETO PILOTO “CIDADE DE BEM COM O IPTU” 134

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No início da gestão da Ministro Luiz Fux à frente da Presidência do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), foram definidos 5 (cinco) eixos prioritários de trabalho, a saber: direitos humanos e do meio ambiente; garantia da segurança jurídica e da melhoria do ambiente de negócios; combate à corrupção e ao crime organizado; incentivo ao acesso à justiça digital; e uniformização e melhor capacitação dos magistrados e servidores.

No que concerne ao eixo da garantia da segurança jurídica e da melhoria do ambiente de negócios, o CNJ identificou que o Contencioso Tributário atual é caracterizado por grande número de processos tributários administrativos e judiciais pendente de julgamento. Identificou, ainda, que a capacidade julgadora na seara tributária, tanto no âmbito judicial como no administrativo, parece revelar uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da razoável duração do processo, expresso no art. 5º, da CF/88, LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Assim, o CNJ procedeu a uma série de iniciativas com o objetivo de identificar os problemas e propor a eles possíveis soluções. Celebrou o Acordo de Cooperação Técnica n. 43/2020 a fim de constituir cooperação técnico-científica com a Receita Federal do Brasil (RFB) para o desenvolvimento de pesquisas e atividades voltadas à eficácia e eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Firmou com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) o Acordo de Cooperação Técnica n. 52/2020 para o intercâmbio de dados, informação, conhecimento e colaboração mútua em ações voltadas à redução da litigiosidade e ao incremento da eficiência na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS. Reservou à 5ª edição da série Justiça Pesquisa trabalho técnico-científico para localizar alternativas visando à redução do grande número de conflitos judiciais tributários. Uniu-se a autoridades que atuam em ambos os contenciosos para formar o Comitê de Apoio Técnico à realização de Diagnóstico do Contencioso Tributário administrativo e judicial, instituído pela Portaria SEP/RFB n. 1/2021.

Da 5ª edição da série Justiça Pesquisa resultou, por meio de licitação, a contratação do Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) com vistas ao desenvolvimento de estudo empírico sobre o tema "Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro" para subsidiar políticas públicas do Poder Judiciário com a finalidade primordial de pormover direitos e garantias fundamentais.

A coleta de dados quantitativos e qualitativos utilizou-se de três diferentes metodologias, a extração de dados de forma automatizada, por meio de algoritmos e técnicas de ciências de dados, dos repositórios de jurisprudência dos Tribunais

Superiores, tribunais regionais federais e tribunais estaduais, utilizando programas para download de dados (crawlers); a transmissão de pedidos de acesso à informação, nos termos da Lei n. 12.527/2011 (LAI), nos casos em que as informações necessárias à pesquisa não estiverem disponíveis em bancos de dados públicos; e pesquisa de campo, com a realização de entrevistas e aplicação de questionários eletrônicos com atores-chave vinculados às instituições abrangidas, estruturadas com o objetivo de compreender quais são as principais origens dos litígios e as deficiências do sistema de resolução de conflitos tributários.

Além da coleta de dados, foram agregados, também, pesquisa e análise da jurisprudência, doutrina, relatórios e estudos nacionais e internacionais a respeito de aspectos jurídicos, socioeconômicos, orçamentários, fiscais e de políticas públicas, realizando, assim o confronto dos dados empíricos obtidos com as informações e experiências pesquisadas.

Os objetivos traçados na pesquisa do Contencioso Judicial Tributário repousam na identificação de soluções de litígios na área tributária, buscando qualificar a prestação jurisdicional de acordo com os princípios constitucionais da celeridade, duração razoável do processo, contraditório e ampla defesa.

Para tanto, a partir com base na problematização do tema firmada no Edital de Convocação Pública CNJ n. 1/2021 (5ª Edição da Série Justiça Pesquisa), a equipe do Insper identificou situações-problema do contencioso tributário e formulou hipóteses confirmadas ou infirmadas ao fim da fase exploratória da pesquisa.

Visando atingir esses objetivos, foram eleitas diferentes metodologias para a extração, organização e análise dos dados, com base nas quais é possível, entre outros:

- Identificar a interação entre o contencioso judicial e o administrativo, avaliando o impacto deste, positivo ou negativo, na efetividade das decisões proferidas no âmbito judicial;
- Investigar se a formatação do sistema processual civil aplicado ao direito tributário contribui para a morosidade na apreciação de processos tributários pelo Poder Judiciário, considerando, entre outros elementos, a superposição e racionalização de instâncias julgadoras; a especialização dos(as) magistrados(as); a repercussão das decisões judiciais na atuação da administração tributária e do contribuinte assim como na arrecadação tributária quando favoráveis à Fazenda Pública; os instrumentos para resolução consensual de conflitos em matéria tributária; a sistemática de condenação das partes ao pagamento de honorários advocatícios e assunção de outros custos do processo;

- Identificar como o sistema de precedentes e os controles concentrado e difuso de constitucionalidade podem afetar a celeridade e razoável duração do processo em julgamentos de matéria tributária assim como a modificação ou o aperfeiçoamento do sistema tributário e instrumentos de julgamento, como a modulação de efeitos das decisões judiciais e seus impactos jurídicos e econômicos;
- Identificar as possíveis causas e os incentivos ao litígio tributário judicial relacionados à complexidade do sistema tributário brasileiro (quais tributos geram potencialmente mais contencioso etc.) e as obrigações conexas à principal, como mandados de segurança visando à expedição de certidões de regularidade fiscal, liberação de mercadorias etc.

A pesquisa optou por uma metodologia mista, de análise quantitativa e qualitativa.

Com a finalidade de identificar se há heterogeneidades regionais bem como entre a justiça federal e a justiça estadual que impactam o contencioso tributário brasileiro, a pesquisa se propôs a analisar dados do Conselho Nacional de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, dos cinco Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça dos Estados de Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul, Sergipe, São Paulo e Tocantins. O recorte temporal pretendido abrange dez anos, de 2011 a 2021, a fim de se rastrear as eventuais alterações dos dados ao longo do tempo.

Foram eleitas três diferentes metodologias para a coleta de dados quantitativos e qualitativos:

(i) Extração de dados de forma automatizada, por meio de algoritmos e técnicas de ciências de dados, dos repositórios de jurisprudência dos tribunais superiores, tribunais regionais federais e tribunais estaduais detalhados na metodologia a seguir, utilizando programas para download de dados (crawlers);

(ii) Para a complementação da base amostral e a obtenção de detalhes sobre o funcionamento dos mecanismos de soluções de dúvidas e conflitos em âmbito administrativo e judicial, a transmissão de pedidos de acesso à informação, nos termos da Lei n. 12.527/2011 (LAI), nos casos em que as informações necessárias à pesquisa não estiverem disponíveis em bancos de dados públicos; e

(iii) Pesquisa em campo, com a realização de entrevistas e aplicação de questionários eletrônicos com atores-chave vinculados às instituições abrangidas,

estruturadas com o objetivo de compreender quais são as principais origens dos litígios e deficiências do sistema de resolução de conflitos tributários. A percepção dos atores vinculados aos órgãos abrangidos pela pesquisa objetiva acrescentar ao levantamento elementos qualitativos e contextualizados que possam contribuir para esclarecer os problemas do contencioso judicial tributário brasileiro.

A análise dos dados e as consequentes conclusões da pesquisa são pautadas na doutrina, na pesquisa jurisprudencial, na extração de informações de textos de decisões e nos andamentos processuais, utilizando-se expressões regulares, e na análise estatística dos dados disponibilizados no DataJud.

Por meio dessa metodologia, o conteúdo dos processos e das decisões judiciais é analisado para identificar: (i) as origens dos litígios; (ii) o status do processo, local e histórico de tramitação; (iii) os fundamentos das decisões (entre os quais o princípio da legalidade), assim como a forma de sua aplicação; (iv) os casos fundados em questão substancial de mérito ou preliminares de invalidade formal; (v) o objeto da discussão (como os conflitos federativos); e (vi) a importância da atuação de julgadores especialistas nessas matérias para se obter uma decisão efetiva e de mérito.

A compilação e análise dos dados obtidos com o auxílio dessas técnicas de ciência da computação permitem traçar um diagnóstico completo do contencioso judicial tributário, das causas dos litígios e da relação de cooperação entre Fisco e contribuintes, o que irá subsidiar a proposição de sugestões para seu aprimoramento.

Com base na prospecção de dados quantitativos e qualitativos, é possível obter um panorama regionalizado, cronologicamente rastreável e contextualizado da função jurisdicional brasileira, a fim de identificar os problemas estruturais e conjunturais e, consequentemente, propor soluções pautadas em subsídios técnicos e dados empíricos, orientados à validação (ou não) das hipóteses da pesquisa.

Em síntese, as metodologias descritas podem ser agrupadas em (i) técnicas voltadas para extração de dados e identificação do conteúdo das decisões e peças judiciais, bem como para análise, comparação e agrupamento desses dados; (ii) análise individual e agrupada de decisões judiciais e seus respectivos dados; (iii) pesquisa e análise da jurisprudência, doutrina, relatórios e estudos nacionais e internacionais a respeito de aspectos jurídicos, socioeconômicos, orçamentários, fiscais e de políticas públicas; e (iv) confronto dos dados empíricos obtidos com informações e experiências pesquisadas.

Pelo que se verifica das hipóteses e perguntas, a investigação passa necessariamente pela análise e pelo cruzamento dos seguintes dados empíricos: (i) conteúdo

das decisões e das peças processuais (objeto, fundamento e resultado do julgamento); (ii) aspectos procedimentais (órgão julgador, tempo e local de tramitação); (iii) aspectos subjetivos dos julgadores (formação e experiência); (iv) percepções subjetivas e qualitativas dos atores-chave; (v) dados quantitativos e estatísticos relativos aos processos judiciais a aspectos socioeconômicos e financeiros (públicos e privados); (vi) estrutura orgânica dos tribunais e órgãos julgadores do Judiciário brasileiro; e (vii) legislação que rege o sistema tributário pátrio (material e processual).

Outrossim, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e a RFB uniram esforços para realizar trabalho semelhante capaz de investigar os problemas e propor soluções para os gargalos existentes no contencioso administrativo tributário. Ambos os diagnósticos, o do judicial e o do administrativo, foram elaborados durante o ano de 2021 e demandaram esforços para sistematizar metodologia capaz de integrar as duas pesquisas.

Desse trabalho, chegou-se a oito hipóteses consolidadas, objeto de enfrentamento nas duas pesquisas, quais sejam: i) o processo tributário e a arquitetura institucional do contencioso; ii) a complexidade tributária; iii) causas da litigiosidade tributária; iv) a especialização dos julgadores tributários; v) os meios adequados de solução de conflitos tributários; vi) as medidas preventivas do litígio tributário; vii) os impactos econômicos da litigiosidade tributária; e viii) a compensação e restituição tributária - conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Lista de hipóteses de pesquisa.

#	TÍTULO E DESCRIÇÃO
1	*O Processo Tributário e a Arquitetura Institucional do Contencioso* Existe correlação entre a excessiva litigiosidade tributária no Brasil e a estrutura do Processo Tributário (fluxos, etapas, instrumentos e trâmites processuais, etc.), associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal e ao modelo de federalismo fiscal, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual.
2	*A Complexidade Tributária* A diversidade e a complexidade da legislação processual fiscal brasileira contribuem para o incremento da litigiosidade tributária.
3	*Causas Litigiosidade Tributária* Existe correlação entre o aumento do contencioso fiscal brasileiro e determinados incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do processo tributário nacional.
4	*Especialização dos Julgadores Tributários* A especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.
5	*Meios Adequados de Solução de Conflitos Tributários* A utilização de meios alternativos para a solução de conflitos é capaz de contribuir para a redução do estoque e para a celeridade processual no contencioso tributário brasileiro.
6	*Medidas Preventivas do Litígio Tributário* Contribui para a diminuição da litigiosidade tributária, a adoção de medidas que promovam maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte.
7	*Impactos dos Fluxos e Etapas Processuais na Litigiosidade Tributária* Impacto dos fluxos e das etapas processuais no tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores, e os eventuais impactos negativos para o ambiente de negócios do país.
8	*Compensação Tributária* O grande volume de processos de compensação e restituição tributária é fator de incremento significativo do contencioso tributário nacional.

Fonte: Elaboração própria.

Com base nos termos de referência e nas perguntas de pesquisa levantadas pela equipe de pesquisadores, o Quadro 2 elenca as perguntas que nortearam a análise das oito hipóteses consolidadas:

Quadro 2 - Perguntas de pesquisa respondidas. Contencioso Tributário Judicial

HIPÓTESE 1: O PROCESSO TRIBUTÁRIO E A ARQUITETURA INSTITUCIONAL DO CONTENCIOSO	
Forma de análise	Texto
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais originados de autos de infração que contrariam a orientação firmada judicialmente?
Quantitativa	Qual o percentual de decisões judiciais que confirmam ou que modificam a decisão do contencioso administrativo?
Quantitativa	Qual o percentual das decisões judiciais em primeira instância e segunda instância e que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminaries?
Quantitativa	Qual o tipo de relacionamento institucional entre os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais e as instâncias julgadoras administrativas? Existe algum convênio de cooperação e/ou intercâmbio de informações?
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais decorrentes de conflitos de competência federativa (entes de natureza distinta, como estado e município, ou de mesma natureza, como dois estados, que disputam competência para tributar)? Qual o percentual desses processos judiciais em que houve prévia (e desnecessária) discussão administrativa?
Quantitativa	Qual o percentual de conflitos tributários de natureza federativa, que tramitam nos tribunais superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?

HIPÓTESE 2: COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA	
Forma de análise	Texto
Qualitativa	Quantas matérias haviam sido objeto de dispensa de contestação e recursos antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015? Quantas matérias foram objeto de dispensa de contestação e recursos após a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015?
Qualitativa	A administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas?
Qualitativa	A administração tributária adota transparência ativa ou passiva, ou não é transparente, quanto aos atos preparatórios (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) das normas e atos tributários?
Qualitativa	A administração tributária possui alguma iniciativa estruturada, com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade, para revisar e propor a legislação tributária?
Qualitativa	A administração tributária possui um ou mais órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária? Caso exista mais de um, existem regras de governança entre os órgãos que permitam ao contribuinte conhecer a interpretação de forma clara?
Qualitativa	Os fiscais autuam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação seja conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária?
Quantitativa	Há identificação dos débitos que estão em cobrança conforme a origem: débitos confessados e débitos lançados de ofício? Em caso afirmativo, qual é a proporção?

Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais de cobrança de créditos tributários que decorrem de divergências apontadas eletronicamente, pelos sistemas dos Fiscos?
Qualitativa	Que tipo de orientação ou assistência judiciária é ofertada ao cidadão-contribuinte, como forma de assegurar o amplo acesso à Justiça? Inclusive mediante a utilização de recursos tecnológicos?
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários?
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais por tributo?
Quantitativa	Qual o percentual dos litígios que exigem a realização de perícias técnicas ou diligências complementares?
Quantitativa	Qual o percentual de mandados de segurança impetrados por pessoas jurídicas? Entre as pessoas jurídicas, qual o percentual de mandados de segurança impetrados por microempresas (ME) ou empresas de pequeno porte (EPP)?

HIPÓTESE 3: CAUSAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA	
Forma de análise	Texto
Quantitativa	Qual o número de ações ajuizadas sobre determinado tema tributário antes da inclusão em pauta do tema pelo Tribunal Superior e qual o número de ações ajuizadas no dia do início do julgamento?
Quantitativa	Qual a quantidade de instâncias julgadoras judiciais que antecedem o julgamento final do litígio? Qual é a relação da quantidade de processos tributários por julgador em cada instância? Qual o percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial? Qual o percentual das decisões judiciais em primeira instância, segunda instância e nos Tribunais Superiores que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares? A sentença de primeira instância em execuções fiscais e ações tributárias ajuizadas pelo contribuinte foi de procedência, parcial procedência ou improcedência? O desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação? Qual o percentual de conflitos tributários que tramitam nos tribunais superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?
Qualitativa	Quantas matérias haviam sido objeto de dispensa de contestação e recursos antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015? Quantas matérias foram objeto de dispensa de contestação e recursos após a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015?
Quantitativa	Qual a quantidade de processos judiciais em que a Procuradoria reconheceu a procedência do pedido, deixou de oferecer contrarrazões ou interpor recursos ou desistiu de recursos já interpostos, em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade?
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais por tributo?
Quantitativa	Quais os valores cobrados nas execuções ajuizadas conforme a natureza do exequente?
Qualitativa	É possível identificar, dentre os exequentes, critérios objetivos mínimos para distribuição de uma execução para evitar que o processo custe mais do que o próprio crédito a ser recuperado ou para evitar a distribuição de execuções fiscais infrutíferas?

Quantitativa	O mérito da exceção de pré-executividade foi apreciado? Com ou sem oitiva do ente exequente? Resultou na extinção do executivo fiscal? Quanto tempo entre seu protocolo e julgamento?

HIPÓTESE 4: ESPECIALIZAÇÃO DOS JULGADORES TRIBUTÁRIOS	
Forma de análise	Texto
Qualitativa	Qual a quantidade e percentual, em relação ao total, de varas, turmas, câmaras e, ou, órgãos de julgamento especializados no julgamento de questões tributárias?
Qualitativa	Nas varas, turmas, câmaras e, ou, órgãos de julgamento especializados, qual o percentual de decisões judicativas que não apreciam o mérito; (ii) qual a demora na prolação da sentença de mérito; (iii) qual o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio? Quais são esses mesmos percentuais nas varas, turmas, câmara e, ou, órgãos de julgamento não especializados?
Quantitativa	Qual o percentual das decisões judiciais que são de mérito em relação às que são de forma?
Qualitativa	Qual a formação acadêmica e experiência profissional dos Juízes, Desembargadores e Ministros? Há formação especializada em matéria tributária dos julgadores?

HIPÓTESE 5: MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS	
Forma de análise	Texto
Híbrida	Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários? Em caso positivo, especificar quais os métodos alternativos utilizados e o percentual dessa utilização, em relação ao estoque total de processos judicializados?
Híbrida	A implementação, pelo ente federativo, de meio alternativo para a solução de conflitos tributários reduziu o estoque de dívida?

HIPÓTESE 6: MEDIDAS PREVENTIVAS DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO	
Forma de análise	Texto
Híbrida	A administração tributária adota transparência ativa ou passiva, ou não é transparente, quanto aos atos preparatórios (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) das normas e atos tributários?
Qualitativa	A administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas?
Qualitativa	A administração tributária possui programas para premiar o contribuinte regular, com medidas como a redução de cumprimento de obrigações acessórias, redução de sanções no caso de autorregularização, exigência de garantia, canais específicos etc.?
Quantitativa	Qual o percentual de ações judiciais que dizem respeito à relação entre Fisco e contribuintes atinentes à administração tributária, sem envolver discussão direta a respeito do crédito tributário, tais como medidas judiciais relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias? ?

HIPÓTESE 7: IMPACTOS ECONÔMICOS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA	
Forma de análise	Texto
Quantitativa	Qual o tempo de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final? Qual o tempo entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal? Qual o tempo entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo magistrado? Qual o tempo transcorrido entre (quando há) a penhora e o ajuizamento? E entre a penhora e a expropriação do bem (quando há)?
Quantitativa	Qual o percentual de cada meio de citação utilizado nos processos de execução (pessoal, por edital, por carta etc.)? E qual delas houve êxito de citação?
Quantitativa	Qual o percentual de execuções fiscais em que a penhora foi efetivada? Quais espécies de bens e/ou direitos penhorados?
Quantitativa	Houve expropriação do bem? E, em caso negativo, por qual motivo não houve a efetiva expropriação (ex.: procedência dos embargos à execução ou de terceiros, leilões desertos, etc.)? Houve decretação de indisponibilidade de bens? Se sim, houve resultados positivos para o executivo fiscal?
Quantitativa	Qual o percentual dos litígios que exigem a realização de perícias técnicas ou diligências complementares?
Quantitativa	Qual o percentual de embargos à execução? E como esses se dão (são precedidos de exceção de pré-executividade julgada improcedente, há suspensão em caso de garantia integral ou parcial, tipo de matérias etc.)?
Quantitativa	Qual percentual em que houve interposição de exceção de pré-executividade? Quanto tempo após a citação? Qual a matéria mais comumente arguida em exceção de pré-executividade?
Quantitativa	Houve redirecionamento da execução fiscal? Para pessoa física ou jurídica? Com base em qual fundamento legal? Nesses casos, quanto tempo decorreu entre o ajuizamento e o redirecionamento?
Quantitativa	Houve incidente de desconsideração da personalidade jurídica? Quanto tempo o incidente levou para ser finalizado? Foi julgado procedente? Trouxe resultados vantajosos para a efetividade da execução?
Híbrida	Qual o percentual de ações ajuizadas por contribuintes domiciliados em outras unidades da Federação? Existe algum controle a respeito da existência de ajuizamento simultâneo de demandas idênticas em diferentes unidades da Federação?
Qualitativa	Em comparação com modelos de recuperação de créditos tributários estrangeiros, o quão judicializado é o procedimento brasileiro?

Quantitativa	Qual a quantidade de instâncias julgadoras judiciais que antecedem o julgamento final do litígio? Qual é a relação da quantidade de processos tributários por julgador em cada instância? Qual o percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial? Qual o percentual das decisões judiciais em primeira instância, segunda instância e nos Tribunais Superiores que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares? A sentença de primeira instância em execuções fiscais e ações tributárias ajuizadas pelo contribuinte foi de procedência, parcial procedência ou improcedência? O desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação? Qual o percentual de conflitos tributários que tramitam nos tribunais superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento?
Quantitativa	Qual o número de ações ajuizadas sobre determinado tema tributário antes da inclusão em pauta do tema pelo Tribunal Superior e qual o número de ações ajuizadas no dia do início do julgamento?

HIPÓTESE 8: COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	
Forma de análise	Texto
Quantitativa	Qual o percentual de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários?

Fonte: Elaboração própria.

A sistematização iniciou-se com o detalhamento da estrutura para análise das oito (8) hipóteses consolidadas, seguido pelo agrupamento, por hipótese, dos achados da pesquisa realizada pelo Insper a respeito do contencioso judicial tributário.

Para cada uma das hipóteses consolidadas, realizou-se a descrição conceitual, abrangência e fundamentação teórica. Buscou-se filtrar os principais achados, tecendo-se comentários e reflexões analíticas, em uma organização estruturada, seguindo um desdobramento lógico de perguntas agrupadas por hipóteses, para confirmar ou infirmar as respectivas hipóteses, a partir das evidências detectadas.

Por fim, apresentaram-se comentários e conclusões referentes a cada uma das hipóteses consolidadas e aos resultados da pesquisa, estabelecendo-se correlações entre esses comentários e conclusões e a problemática maior do contencioso judicial tributário, acrescidos de sugestões para a superação dos desafios identificados.

A série referente à *Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário* teve como primeira publicação os aportes iniciais, já publicados, que consistiram na compilação dos principais achados da pesquisa realizada pelo Insper.

O documento ora apresentado é composto por estudos e propostas de soluções práticas, após a realização de evento de divulgação de resultados da pesquisa realizada,

que contou com a participação de órgãos do Poder Judiciário, das Administrações Fazendárias, das Procuradorias, dos Advocacia e da comunidade acadêmica.

Esta publicação foi coordenada por Marcus Livio Gomes (Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do CNJ), Trícia Navarro Xavier Cabral (Juíza Auxiliar da Presidência do CNJ) e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva (CNJ). Contou, ainda, com a autoria de Doris Canen (CNJ), Manoel Tavares de Menezes Netto (PGFN) e Bruna Gonçalves Ferreira (Auxiliar Administrativa da Unops).

É merecedor também de menção o Insper e toda equipe de pesquisa, cujos esforços iniciais viabilizaram a realização da presente sistematização.

II

ANÁLISE DAS HIPÓTESES CONSOLIDADAS NO DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

2.1 HIPÓTESE: O PROCESSO TRIBUTÁRIO E A ARQUITETURA INSTITUCIONAL DO CONTENCIOSO

Na presente hipótese, pretendeu-se investigar a eventual existência de relação de causalidade entre a excessiva litigiosidade tributária do Brasil e a estrutura do Processo Tributário (fluxos, etapas, instrumentos e trâmites processuais etc.), associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal e ao nosso modelo de federalismo fiscal, que confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual. Para tanto, os esforços se empreenderam a partir de duas frentes.

Em relação à primeira, buscou-se, basicamente, verificar três questões essenciais: em que medida a divergência entre a esfera administrativa e judicial impacta na resolução das demandas tributárias; em que grau a falta de cooperação/integração entre as esferas administrativa e judicial impacta na resolução das demandas tributárias; e qual o impacto da existência de instâncias superpostas na resolução do conflito tributário.

Exploraram-se as divergências entre as esferas administrativa e judicial, especialmente no que tange aos quantitativos de decisões conflitantes produzidas na esfera administrativa quanto aos posicionamentos firmados na esfera judicial, bem como pretende-se verificar o número de decisões administrativas que são revertidas na esfera judicial.

Essas informações são relevantes porque podem explicitar os problemas que a falta de integração e cooperação entre as instâncias pode causar à celeridade da resolução das demandas, em razão do retrabalho. Ademais, esse pode ser tido, talvez, como um dos principais fatores de morosidade nas demandas fiscais. Desse modo, verificar as possíveis razões para tanto também foi objeto deste estudo.

Ainda na primeira frente, examinou-se o grau de interferência do Poder Judiciário no processo administrativo fiscal pela via mandamental, alterando ou interrompendo seu fluxo ordinário.

Por fim, levantaram-se informações detalhadas acerca da atuação do Poder Judiciário em assuntos tributários, especialmente com a finalidade de esclarecer os quantitativos de demandas por órgão julgador, os índices de reversão de decisões por instâncias superiores (importante medidor de integração interna dos órgãos judiciários) e os índices de sucesso dos contribuintes em suas demandas no Judiciário (importante marcador para entender o grau de higidez/legalidade da atuação do fisco no âmbito administrativo).

De um modo geral, nessa frente, importa verificar se as esferas administrativa e judicial tributária representam atualmente uma simples duplicação de atos e medidas processuais, substancialmente idênticas e apenas formalmente diversas, e não um ordenamento sistemático de jurisdição, tal como doutrinariamente é defendido (SOUSA, 1975, p. 128).

Conforme pode-se observar na Figura 1, o contencioso administrativo, geralmente, conta com uma primeira instância de julgamento, promovida pelo próprio órgão responsável pelo lançamento tributário, e com uma segunda instância, composta por órgãos colegiados possuidores de representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes. Essa estrutura costuma se repetir nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal, não obstante apresentar variações nas composições dos julgadores e nas estruturas dos "tribunais ou conselhos" de segunda instância (SERPA, 2021, p. 24).

Figura 1 – Fluxograma do contencioso administrativo fiscal em âmbito federal

Fonte: SERPA, 2021.

Evidentemente, a eventual superposição, redundância ou falta de integração entre as instâncias judicial e administrativa gera ineficiências e compromete a duração razoável do processo, afetando negativamente o fisco e também o contribuinte.

A investigação exploratória, quantitativa e qualitativa, sobre o estoque formado no contencioso judicial decorrente de processos administrativos permitirá avaliar de que modo o contencioso administrativo se integra ao judicial, viabilizando um diagnóstico mais claro de eventuais superposições, redundâncias e falhas a serem supridas.

Em relação à segunda frente, pretendeu-se verificar, essencialmente, de que maneira o modelo de federalismo fiscal adotado no país impulsiona a quantidade de demandas de conflitos de competência tributária entre entes da Federação.

Logo, os pontos analisados nessa etapa giram em torno de mensurar os possíveis impactos quantitativo dessas demandas no universo de processos tributários nos âmbitos administrativo e judicial.

Em outros termos, tratou-se de investigação acerca de possível correlação entre o elevado número de conflitos tributários federativos e a estrutura constitucional do nosso federalismo fiscal, a permitir a existência de contencioso administrativo municipal, estadual e federal em paralelo ao sistema do processo judicial tributário.

Com efeito, o art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal estabelece a forma federativa do Estado como cláusula pétrea, assegurando a autonomia administrativa, política e financeira dos Estados-membros e o livre desempenho da atividade financeira, com poderes para arrecadação, gestão e gasto.

A rígida repartição de competências tributárias tem se mostrado relevante elemento no contencioso tributário, com a disputa dos entes por receitas fiscais. Discussões das mais diversas naturezas são atribuídas à dificuldade de se interpretar as bases impositivas previstas na Constituição.

Exemplo claro é a dicotomia entre mercadoria e serviço, agravada em razão das mudanças impostas pela economia digital. Outro relevante tema recorrente dos tribunais judiciais consiste na chamada guerra fiscal, decorrente dos conflitos ocasionados entre os entes federativos dentro da competência outorgada pela Constituição Federal. Cita-se, ainda, o contencioso formado em relação à incidência de um tributo sobre o outro.

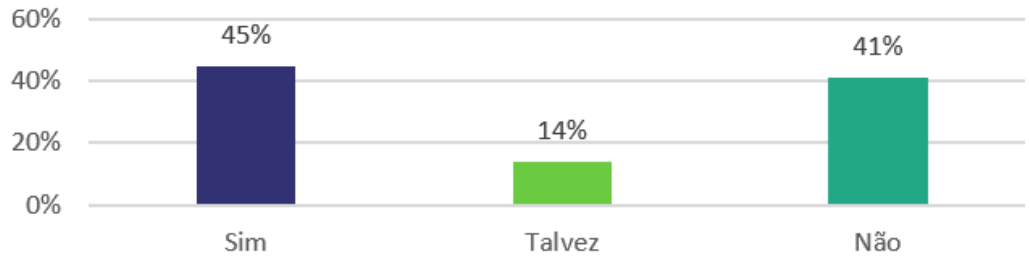
Diante desse contexto, o primeiro ponto objeto de análise foi verificar o grau de observância da instância administrativa às orientações firmada em sede judicial.

Na oportunidade, foram transmitidos pedidos pela LAI direcionados ao grupo "Fisco", com questionamento sobre se os órgãos possuíam ato normativo que vinculasse seus(as) servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores e, em caso afirmativo, indicasse em quais situações, com o envio do ato normativo correspondente[1].

1 Foram recebidas 22 respostas a esta pergunta, cujos respondentes são: RFB, Sefaz/DF, Sefaz/MG, Sefaz/AM, Sefaz/CE, Sefaz/PA, Sefaz/PE, Sefaz/SP, Sefaz/SE, Sefaz/AL, Sefaz/TO, Sefaz/RS, Sefaz/MT, Sefaz/RJ, Sefaz/RN, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/São Paulo, Sefaz/Belo Horizonte, Sefaz/Rio de Janeiro, Sefaz/Recife, Sefaz/Fortaleza e Sefaz/Boa Vista, das quais 13 respostas obtidas são positivas ou parcialmente positivas, ou seja, 59% do total, contra 9 respostas negativas, que representam 41% do total.

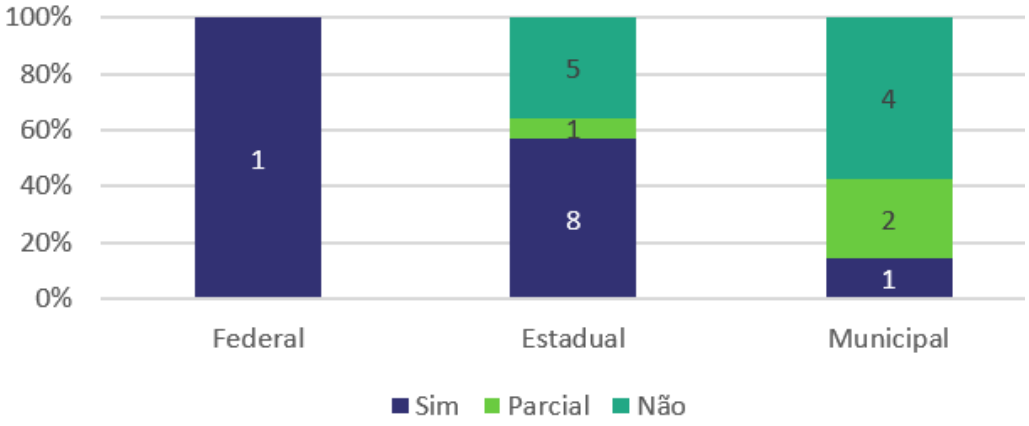
As Figuras 2 e 3 ilustram os resultados.

Figura 2 – Atos vinculativos da administração tributária



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Figura 3 – Atos vinculativos da administração tributária por esfera



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

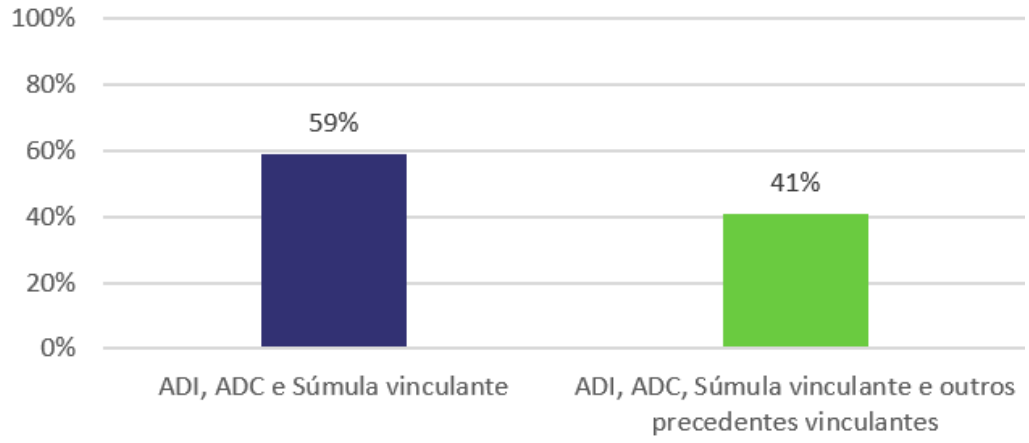
Ressalta-se que as respostas positivas foram, na maioria das vezes, respondidas pelos tribunais administrativos de julgamento, em que há vinculação da aplicação do entendimento firmado jurisprudencialmente ao julgamento de eventual defesa ou recurso pelo órgão colegiado administrativo, e não à lavratura de auto de infração.

Ao se analisar as respostas ofertadas pelos fiscos, é de considerar, adicionalmente, que a Constituição Federal estabelece em seus arts. 102, § 2º, e 103-A que as súmulas vinculantes e decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em ADI e ADC produzem eficácia erga omnes relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, dispõe o art. 24, parágrafo único, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que a revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, da validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já tiver sido completada deve levar em conta as orientações

gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Dessa forma, recortou-se das respostas listadas os órgãos que não se enquadram na supramencionada determinação constitucional, com isso identificou-se que nove possuem normas que vinculam seus(as) servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores[2]. Esse resultado corresponde a 41% das respostas analisadas, conforme Figura 4.

Figura 4 – Atos vinculativos em relação à precedentes dos Tribunais Superiores



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Há, aqui, um achado digno de nota. Os(as) servidores(as) de 59% dos órgãos administrativos respondentes que não se enquadram na determinação constitucional supracitada não possuem ato normativo que os(as) vinculem às orientações judiciais, o que é um indício de que ainda há espaço para promover maior coerência decisória entre instâncias administrativas e judiciais mediante a imperatividade de normas a serem futuramente editadas.

Ainda nesse contexto, vale observar que a ausência de vinculação normativa dos(as) servidores(as) dos aludidos órgãos encontra-se notadamente em âmbito municipal, o que permite recomendar o desenvolvimento de estudos futuros voltados para municípios, com vistas a promover mais integração às instâncias administrativas e judiciais.

Outro fator analisado foi o percentual de decisões judiciais que confirma ou que modifica a decisão do contencioso administrativo[3].

2 RFB, Sefaz/MG/ Sefaz/PA, Sefaz/RS, Sefaz/MT, Sefaz/SP, Sefaz/RN, Sefaz/Belo Horizonte e Sefaz/Fortaleza.

3 Para tanto, houve raspagem em banco de dados com a utilização das expressões "Contencioso administrativo"; "procedência na primeira instância"; "improcedência na primeira instância"; "União polo passivo"; "Estados no polo passivo" e "Municípios no polo passivo". Formou-se combinações de parâmetros de polo ativo e, ou, passivo, contrastando com o resultado do julgamento.

A primeira sistemática de realização do trabalho foi medir o índice de manutenção ou reforma das decisões administrativas com as decisões de primeira instância. Essa escolha foi realizada pelo fato de que há quem defenda uma reforma no sistema processual tributário administrativo a fim de que as decisões proferidas pelos tribunais administrativos sejam objeto de recursos diretamente para os tribunais judiciais. Assim, caso a primeira instância judicial mantenha praticamente todas as decisões administrativas, esse argumento ganha força.

O segundo esclarecimento é que se consideraram apenas as decisões que mantiveram ou modificaram totalmente a decisão administrativa. Não foi possível realizar um estudo que indicasse a sucumbência mínima de uma das partes e, portanto, sugerisse quem deveria ser considerado vencedor no litígio.

A leitura dos dados extraídos deve ser realizada sem considerar, por exemplo, que a maioria das derrotas de uma parte possa ser por valores ínfimos ou que, em créditos tributários de maior valor, uma das partes tenha com maior frequência, sucumbência mínima. O que se pretende dizer é que as reformas parciais, caso fossem computadas a uma ou outra parte, poderiam trazer percentuais muito diferentes dos que serão apresentados a seguir.

É de se relembrar, ainda, ser vedada a análise quanto à (in)constitucionalidade de cobrança tributária no contencioso administrativo, estando os órgãos julgadores restritos à análise de legalidade e direcionados pelo princípio da verdade material.

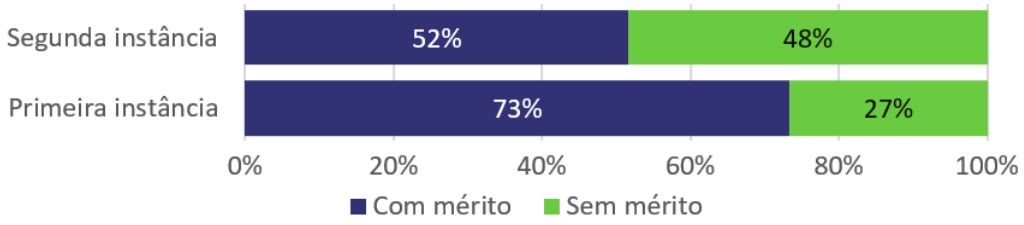
Posto isso, os resultados alcançados apontam que 51,8% das decisões proferidas em processos de primeira instância confirmam a decisão administrativa, enquanto 48,2% modificam o resultado definido administrativamente.

A seguir, foi investigado o percentual das decisões judiciais em primeira instância e segunda instância e que são de mérito em relação às que são decididas nas preliminares[4].

Os achados obtidos estão demonstrados nas Figuras de 5 a 7.

4 Os resultados encontrados foram obtidos pela segregação, (i) de um lado, dos resultados das variáveis "procedência primeira instância" e, "improcedência primeira instância" e (ii) de outro, os resultados das variáveis "procedência recurso" e "improcedência recurso".

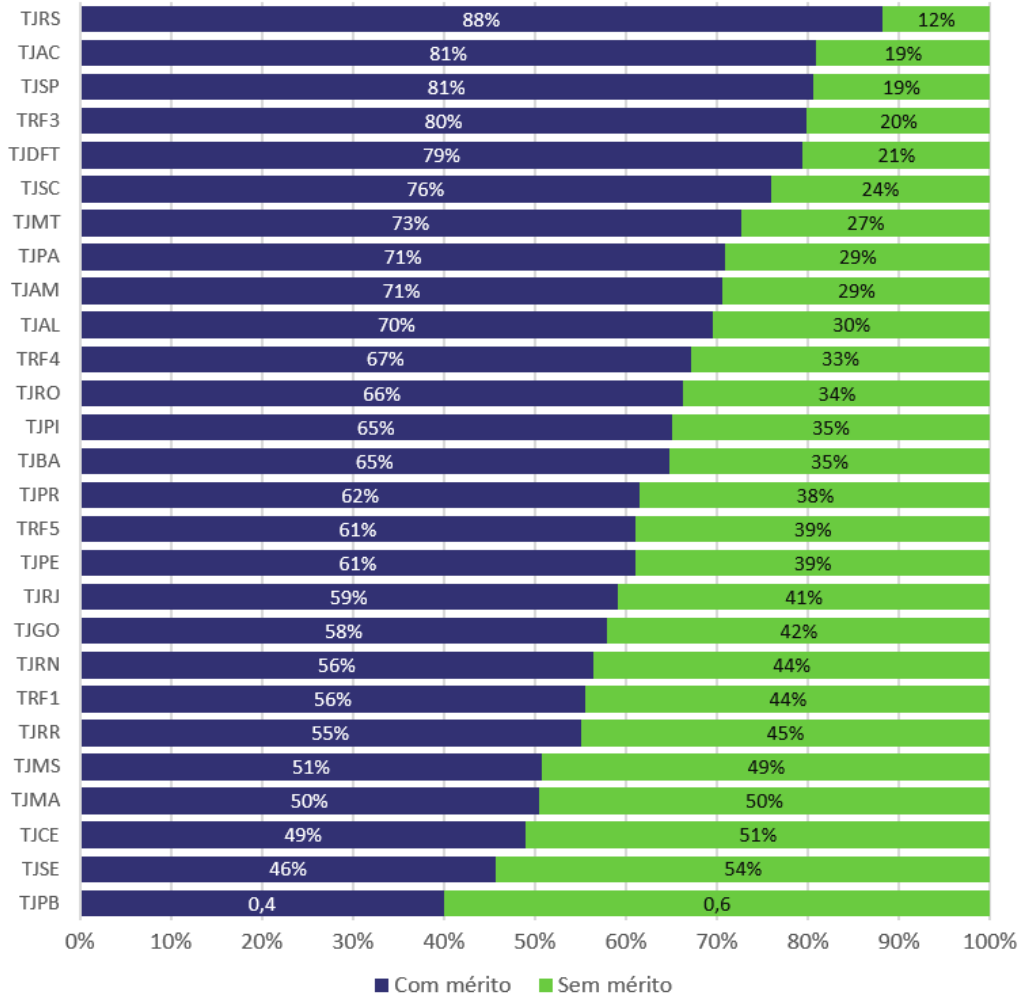
Figura 5 – Gráfico com percentuais de decisões de primeira e segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

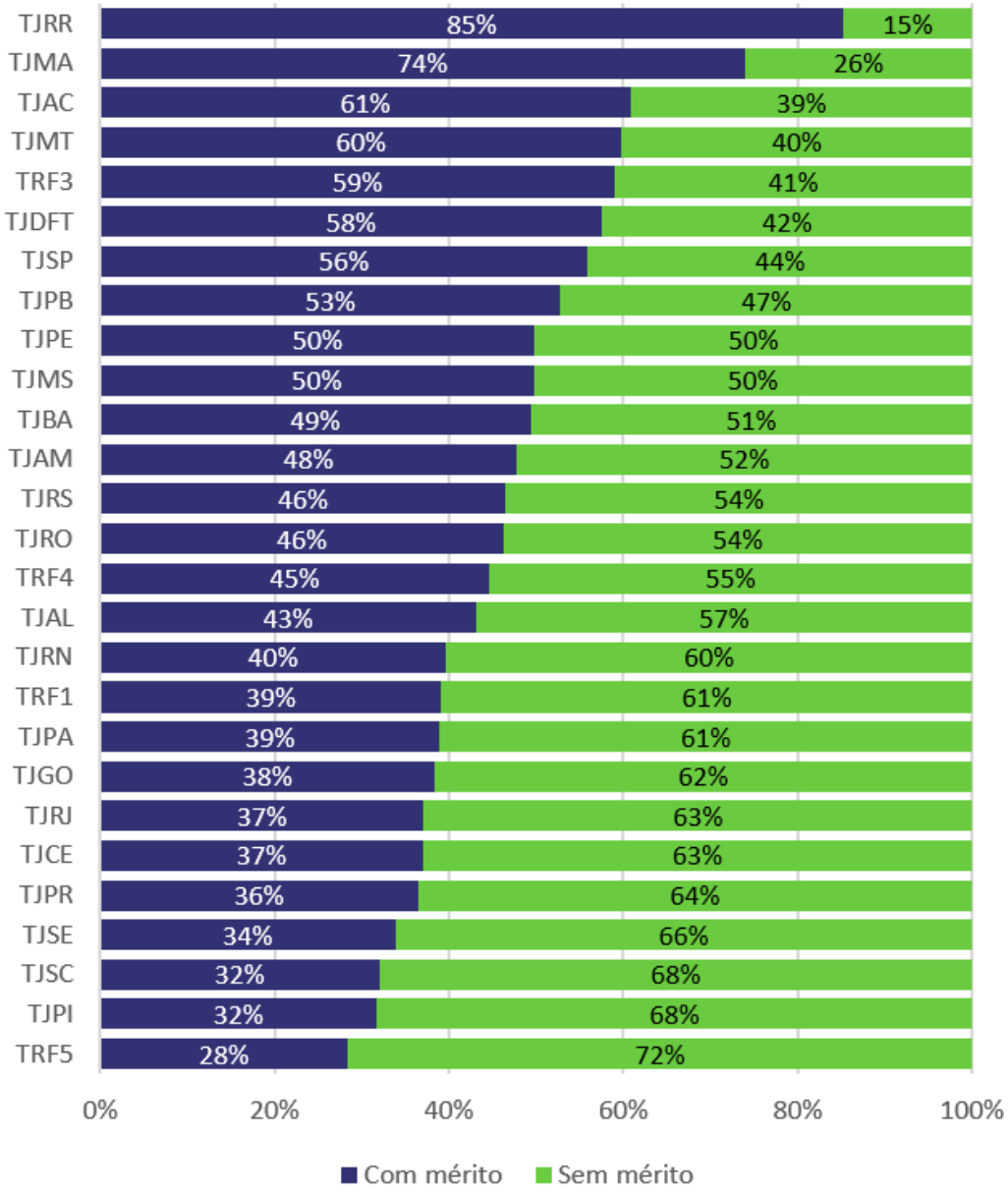
Segregando a informação por tribunal, a equipe obteve os seguintes resultados (Figura 6 e 7).

Figura 6 – Gráfico com percentuais de decisões de primeira instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por tribunal



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Figura 7 – Gráfico com percentuais de decisões de segunda instância com e sem análise de mérito, com dados obtidos por Regex, segregados por tribunal



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Tanto na primeira quanto na segunda instância, pode-se verificar uma diferença, em termos percentuais, significativa entre os(as) magistrados(as) e os tribunais que mais apreciam o mérito das controvérsias e aqueles julgadores que mais resolvem lides sem resolução do mérito.

É fato que as aludidas instâncias de julgamento não possuem a especialização necessária em assuntos de Direito Tributário, muitas vezes complexos e deman-

dantes de muita expertise, tanto que, no art. 3º da Recomendação CNJ n. 120 de 28 de outubro de 2021, já atento a tal cenário, o Conselho Nacional de Justiça recomendou aos tribunais especialização de varas com competência exclusiva para processar e julgar demandas tributárias antiexacionais.

É notório, também, que as legislações tributárias estaduais e municipais variam de um ente federativo para outro, podendo ser uma das causas para as disparidades percentuais identificadas.

Há, entretanto, no achado em tela, indicativo de que eventual especialização em Direito Tributário, sobretudo em relação aos órgãos de âmbito federal aplicadores da mesma legislação, poderia atenuar as diferenças, em termos de apreciação do mérito, entre julgadores.

Outra questão enfrentada diz respeito ao tipo de relacionamento institucional entre os Tribunais de Justiça, os Tribunais Regionais Federais e as instâncias julgadoras administrativas. Por meio de solicitação pela LAI direcionada aos tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa, questionou-se se existia algum convênio de cooperação e/ou intercâmbio de informações entre os referidos partícipes.

Foi apurado que não existem convênios de cooperação e, ou, intercâmbio de informações celebrados entre Tribunais de Justiça, Tribunais Regionais Federais e Tribunais Administrativos. Apenas convênios nesses moldes firmados pelo Poder Judiciário com Procuradorias ou Fiscos, em geral, para localização de endereço de contribuintes ou mesmo para identificação de grupos econômicos.

Novamente, ciente desse cenário, o Conselho Nacional de Justiça recomendou expressamente a celebração de protocolos institucionais com o intento de promover mais cooperação entre a Fazenda Pública e o Poder Judicário – Recomendação CNJ n. 121/2021.

Foi verificada, também, a ausência de eventuais mecanismos institucionais de harmonização interpretativa da legislação tributária entre as diversas instâncias e os órgãos do Poder Judiciário, quando da aplicação da norma ao fato concreto.

Não obstante, no âmbito do STJ, há em um curso o aprimoramento dos Projetos Sócrates e Athos, modelos de inteligência artificial que permitem, entre outras funcionalidades: (i) a identificação de matérias semelhantes e (ii) o monitoramento de processos com entendimentos convergentes e divergentes nos órgãos de julgamento da Corte.

O desenvolvimento de ferramentas semelhantes nos demais órgãos do Poder Judiciário e nos órgãos administrativos de julgamento é medida recomendativa com potencial para propiciar mais integração entre o contencioso administrativo e o judicial e para promover mais previsibilidade e isonomia entre os julgados.

Na sequência, buscou-se investigar a possível relação de causalidade entre o elevado número de conflitos tributários federativos e a estrutura constitucional do federalismo fiscal, a permitir a existência de contencioso administrativo municipal, estadual e federal em paralelo ao sistema do processo judicial tributário.

Inicialmente, foram levantados o percentual de processos judiciais decorrentes de conflitos de competência federativa (entes de natureza distinta, como estado e município, ou de mesma natureza, como dois estados que disputam competência para tributar) e o percentual desses processos judiciais em que houve prévia (e desnecessária) discussão administrativa[5].

Para identificar os processos decorrentes de conflitos de competência federativa e após alguns testes quanto à melhor escolha das palavras-chave, foi usada uma combinação de expressões que indicasse o conflito de competência federativo, a existência de bitributação e a verificação de cenário de guerra fiscal, de modo a afastar decisões que remetam à ocorrência ou não de conflito de competência de natureza meramente processual.

Ao analisar os resultados encontrados, verifica-se que 0,14% dos processos tributários corresponde a conflitos de competência, do qual 0,36% conta com contencioso administrativo prévio.

Ainda, para tentar responder a essa pergunta utilizando a base do DataJud, a equipe buscou identificar a quantidade de processos com a classe "1107 – Procedimento de Conhecimento", "1118 – Embargos à Execução Fiscal", "12133 – Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", "120 – Mandado de segurança" ou "119 – Mandado de segurança coletivo" e apurou a quantidade de processos com o assunto "10540 – Competência Tributária". Os resultados revelam que 0,58% dos processos foi classificado com o assunto 10540.

Ressalta-se que o assunto "Competência tributária" pode abranger diversas discussões que transcendem o contexto do conflito federativo de competências e, como ressalvado, depende da classificação atribuída no momento do cadastro do processo no sistema.

5 Para tanto, foram escolhidas para a raspagem em banco de dados as expressões que conduziram aos resultados referentes aos Regex "Conflito de competência" e "Contencioso administrativo".

Foi investigado, também, o percentual de conflitos tributários de natureza federativa que tramita nos Tribunais Superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento.

Com base nos resultados encontrados, verificou-se que, de 0,58% de processos pendentes de julgamento sobre conflito de competência identificados, 0,23% tramita perante o STF. Destaca-se que não foi possível extrair os dados referentes ao STJ.

Tais achados permitiram aferir que a construção de conceitos constitucionais, como renda, serviços, mercadorias, propriedade, por exemplo, decorrentes da rígida repartição de competências tributárias tem potencialidade de geração de contencioso tributário, mas referido contencioso é restrito a cada ente federativo.

Uma razão para a ausência de litígio paralelo no âmbito administrativo e judicial é que o art. 38, parágrafo único, da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, Lei de Execuções Fiscais, indica que "a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto".

Vale mencionar, também, outro potencial motivo de geração de contencioso tributário, a saber, as possíveis incompatibilidades da digitalização da economia e das novas formas de negociação que daí advém com a rigidez na repartição das competências tributárias estabelecidas pela Carta de 1988.

Não é novidade que o modo de fazer negócios, de aferir renda e de oferecer mão de obra está em transformação nas últimas décadas. Esse impacto também passou a ser sentido na própria definição de conceitos essenciais ao Direito Tributário.

Os conceitos de bens e serviços, por exemplo, já se confundem cotidianamente. Diante da criação de objetos inteligentes, conectados à internet, capazes de recolher e trocar dados sem nem sequer exigir ação humana, formando o que Luis Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino (2018) chamam de internet das coisas (IoT), suas funções são ampliadas, passando de meras mercadorias para uma possível prestação de serviço. Essa "servicificação" das mercadorias gera no âmbito tributário, por exemplo, a confusão entre a incidência do ICMS e do ISS.

A "servicificação" das mercadorias, entretanto, é apenas um exemplo. A ausência de fluidez dos conceitos interfere diretamente em todos os três núcleos de tributação – renda, consumo e força de trabalho –, podendo dar azo a conflitos tanto entre os entes federativos, que concorrerão entre si para manter o tributo sob sua competência, quanto para os contribuintes, que ficarão sem saber a qual

ente devem, sem mencionar eventuais conflitos internacionais de competência tributária impulsionados com a ascensão do nomadismo digital.[6]

Em suma, da análise dos dados aferidos na presente hipótese, pode-se destacar que: (i) apesar de alguns entes federativos possuírem normas que vinculam seus/suas servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores, há deficiência de normativos quando se trata de órgãos que não se enquadram na vinculação obrigatória dos arts. 102, § 2º, e 103-A, da Constituição Federal (ADI, ADC e súmula vinculante), em especial no âmbito municipal; (ii) há expressivo percentual de modificação das decisões administrativas na primeira instância judicial (48,2%), em contraposição a um baixo percentual de reforma entre as decisões de primeira e segunda instâncias (7%); (iii) os convênios de cooperação e/ou intercâmbio de informações celebrados entre Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais e Tribunais Administrativos ainda são incipientes; (iv) a construção de conceitos constitucionais decorrentes da rígida repartição de competências tributárias tem potencialidade de geração de contencioso tributário, restrito a cada ente federativo.

Mostra-se importante, portanto, mais integração entre as searas administrativa e judicial, a vinculação à observância de precedentes, o incentivo à celebração de protocolos institucionais e a realização de estudos futuros focados nos contenciosos tributários, nas procuradorias e nas administrações tributárias do governo federal, estadual e municipal.

Nesse sentido, como forma de colocar em prática soluções baseadas nos resultados ora apresentados, sugere-se a implementação de uma Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário – Anexo 1.

Diante da constatação da necessidade de mais integração, tanto entre as instâncias administrativas e judiciais, quanto entre os órgãos do próprio Poder Judiciário, afere-se que a atuação cooperativa é o núcleo duro no qual deve se basear a postura do Poder Judiciário deste momento em diante e, consequentemente, da sugerida Política Judiciária Nacional.

A cooperação deve envolver, de um lado, todos os órgãos do Poder Judiciário, cabendo ao CNJ estabelecer suas diretrizes, com ações voltadas à capacitação de magistrados(as) e servidores(as), desenvolver e estimular o desenvolvimento de soluções tecnológicas de gestão de processos tributários, manter medidas de transparência ativa, compilar informações sobre os serviços públicos de combate

6 O termo "nômade" digital é utilizado modernamente para se referir a pessoas que trabalham por meios digitais e não fixam domicílio em um lugar/país específico.

à alta litigiosidade tributária existentes no país e sobre o desempenho de cada um deles e implementar práticas autocompositivas de solução de conflitos tributários.

Por outro lado, é urgente o estímulo à parceria com os demais atores do sistema tributário, podendo o CNJ buscar a cooperação dos órgãos públicos bem como de demais instituições públicas e privadas, incentivando a concretização de parcerias institucionais em âmbito nacional.

Mostra-se importante, assim, estimular a celebração de protocolos institucionais entre o Poder Judiciário local e os entes federativos da respectiva circunscrição, a fim de implementar a nova cultura cooperativa para a solução de conflitos tributários.

A solução ora apresentada pode se concretizar na forma de Resolução do CNJ, que disporá sobre a Política Judiciária Nacional de Resposta à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário.

Com vistas a incentivar a concretização da Política Nacional proposta e ainda contemplar experiência, atividade, ação, projeto ou programa que contribua para a redução da alta litigiosidade tributária, sugere-se, também, a criação de um Prêmio Eficiência Tributária.

A premiação, a ser realizada anualmente, terá como objetivos aprimorar a prestação jurisdicional, incentivar a implementação de mecanismos de cooperação entre o Judiciário, o fisco e os contribuintes, incentivar a implementação de meios de autocomposição tributária, reconhecer e disseminar boas práticas voltadas à transparência ativa, intercâmbio de informações e ação de capacitação e promover a conscientização dos integrantes do Poder Judiciário e da sociedade quanto à aplicação da legislação tributária.

Assim, seriam contempladas as categorias tribunais, magistrados(as) e atores do sistema de Justiça Tributária (Ministério Público, Defensoria Pública, Tribunais Administrativos, Procuradorias, advogados(as), servidores(as), que apresentarão práticas a serem avaliadas de acordo com critérios de eficiência, alcance social, criatividade, replicabilidade, efetividade, satisfação do(a) usuário(a) e inovação.

2.2 HIPÓTESE: A COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA

Na presente hipótese, buscou-se verificar de que maneira a complexidade da legislação fiscal brasileira e as dificuldades de harmonização interpretativa contribuem para o incremento da litigiosidade tributária.

Assim, foi investigado se seria possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e as deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária, bem como se a falta de orientação dos contribuintes por parte da administração quanto à interpretação que essa faz da norma tributária é um fator de origem de contencioso. Ademais, foram empreendidos esforços para identificar possíveis relações de causalidade entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária.

Os questionamentos enfrentados para comprovar ou infirmar as hipóteses aventadas se concentraram nos seguintes grupos: transparência e gestão fiscal (normativa e atuação concreta) e impacto da complexidade da legislação tributária no estoque de processos de contencioso fiscal.

Sob o aspecto da transparência, examinou-se a existência de três perguntas que giram, basicamente, em torno de saber se há portais informativos aos contribuintes com informações claras e atualizadas para consulta em tempo real e se existe mecanismo de orientação jurídica gratuita ao(à) cidadão(ã) comum que se relaciona com o fisco.

Do ponto de vista da gestão fiscal, dois aspectos fundamentais nas questões formuladas foram apreciados: a gestão de normas e a coordenação de procedimentos. Investigou-se de que maneira o fisco sistematiza e uniformiza a interpretação da legislação tributária. Isso porque são meios capazes de orientar tanto a atuação prática do agente público responsável por recolher tributos como a do contribuinte, que deve ser capaz de entender a legislação e cumprir as obrigações adequadamente.

Em relação ao impacto da complexidade da legislação tributária no estoque de processos de contencioso fiscal, buscou-se estabelecer possíveis indícios que juntos fossem capazes de ilustrar uma métrica, que envolve, em apertada síntese, informações sobre quais tributos são mais judicializados, que matérias são mais judicializadas e qual o perfil do litigante fiscal.

Desse modo, ao aferir quais espécies e subespécies tributárias são mais judicializadas no país, é possível fazer um adequado diagnóstico acerca de onde está a maior parte do problema. Por outro lado, caso haja o indicativo de que a maior parte do contencioso deriva de debates processuais/procedimentais específicos, poder-se-ia aventar a possibilidade de eventual modelo de unificação da legislação processual administrativa.

Para fins de interpretação da hipótese apresentada, foi objeto de tratamento possível correlação entre os elevados estoques processuais e as deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária. Essa associação é mais plausível em razão de diversos estudos comparativos que demonstram a dependência entre essas variáveis.

A elevada complexidade acarretada por enorme gama de obrigações acessórias e ausência de uma postura orientadora da administração tributária foram constatadas no Acórdão n. 1.105/2019 do TCU, proferido em 2019, em que foram analisados diversos aspectos que envolviam os procedimentos necessários para a preparação, a declaração e o pagamento de tributos com base em dados de 2018, especialmente em âmbito federal[7].

Nessa oportunidade, o TCU concluiu que "devido à existência de competência tributária comum atribuída aos entes da Federação, à elevada quantidade de normativos vigentes em matéria tributária e à constante edição de normativos tributários, pode haver elevada complexidade para se cumprir todas as obrigações tributárias".

Também conforme o Acórdão, o tempo médio de resposta às consultas fiscais é de 350 dias, prazo elevado e que impacta negativamente a conformidade dos contribuintes à legislação tributária.

Em tese de doutorado dedicada ao tema, Roberta Bordini Prado Landi (2020), ao citar estudo publicado pelo FMI, realizado por Christophe J. Waerzeggers e Cory Hillier, afirma que o estabelecimento de um prazo máximo para a solução das consultas é essencial para a confiabilidade no instrumento. Não basta a existência de um prazo máximo, havendo a necessidade, ainda, que o prazo máximo estabelecido seja útil ao contribuinte para organização de suas atividades, trazendo maior segurança jurídica. Segundo o referido estudo, no cenário ideal, as consultas devem ser respondidas no prazo de trinta a quarenta dias.

7 Cf. BRASIL.

De acordo com o índice "Tax Complexity" (2016), elaborado pelas universidades alemãs LMU Munich e Universität Paderborn, o Brasil figurou na 66ª posição entre cem países no critério "orientação" pela administração tributária.

Assim, há significativo embasamento teórico e empírico a demonstrar que a ampliação dos mecanismos de orientação da administração tributária aos contribuintes é um importante fator de redução de contencioso, pois permite que haja entendimento mútuo entre as partes e a formação de uma relação baseada na cooperação (IMF/OECD, 2019).

Como afirmado no estudo "Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses" (2017), elaborado pela Comissão Europeia, é correta a noção de que a incerteza produz impactos negativos nos investimentos, em que a falta de segurança quanto à efetiva carga tributária sobre os lucros é apontada como o terceiro fator mais importante para a definição do local em que serão feitos investimentos – atrás apenas de incerteza política e condições macroeconômicas de cada país. As causas mais relevantes dessa incerteza, conforme a pesquisa, são (i) a complexidade da legislação tributária, (ii) a imprevisibilidade ou inconsistência no tratamento conferido pela autoridade fiscal aos contribuintes e (iii) as mudanças frequentes no sistema tributário.

A complexidade na interpretação da legislação e apuração de determinados tributos, a existência de muitos regimes especiais que criam exceções e regras mais benéficas a alguns grupos e a ausência de uma lógica racional de incidência são fatores relevantes para o aumento de judicialização das matérias. Tributos cuja legislação seja mais simples, transparente e geral acarretam menos discussões judiciais.

A princípio, buscou-se aferir a possível correlação entre os elevados estoques processuais e as deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária, bem como se a falta de orientação dos contribuintes por parte da administração, quanto à interpretação que esta faz da norma tributária, é um fator de origem de contencioso.

Foi apurada a quantidade de matérias que havia sido objeto de dispensa de contestação e recursos antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015 e após a entrada em vigor do referido Código. Mediante pedidos transmitidos pela LAI, a questão foi enviada para o grupo de destinatários "Procuradorias".

Com relação à PGFN, os dados analisados foram extraídos da página "Temas com dispensa de contestar e recorrer", disponível no sítio do órgão na internet[8]. Exclu-

8 Cf. https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/atos-declaratorios-arquivos/atos-declaratorios-da-pgfn.

sivamente com relação aos temas que contam com atos declaratórios da PGFN, os dados obtidos podem ser visualizados na Tabela 1.

Tabela 1 – Atos declaratórios da PGFN com dispensa de contestar e recorrer

PRÉ-CPC/2015	PÓS-CPC/2015
77	18

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Foram considerados nos cálculos os atos declaratórios que tenham sido eventualmente revogados em momento posterior. Ressalta-se também que o órgão alerta, em seu sítio eletrônico, que a lista de temas com jurisprudência consolidada do STF e/ou de Tribunal Superior é exemplificativa, inclusive a decorrente de julgamento de casos repetitivos, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN n. 502/2016.

Com relação à "Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN n. 502/2016)", também disponível no sítio eletrônico da PGFN[9], o panorama identificado pode ser assim sintetizado:

Tabela 2 – Dispensas de contestar e recorrer da PGFN

PRÉ-CPC/2015	PÓS-CPC/2015
102	115

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

No âmbito estadual e municipal, apenas a PGE/SE, a PGE/RR e a PG/DF e a PGM/Maceió responderam à pergunta enviada via LAI, mas nenhuma indicou dados objetivos sobre o número de dispensas de contestar ou recorrer antes e depois da entrada em vigor do CPC/2015. Do achado em apreço pode-se destacar que, com exceção da PGFN, no âmbito do grupo "Procuradorias", poucas praticam atos de dispensa de contestação e recursos com frequência, o que é um fator que corrobora para a existência de múltiplos processos e eleva o estoque de demandas de natureza tributária.

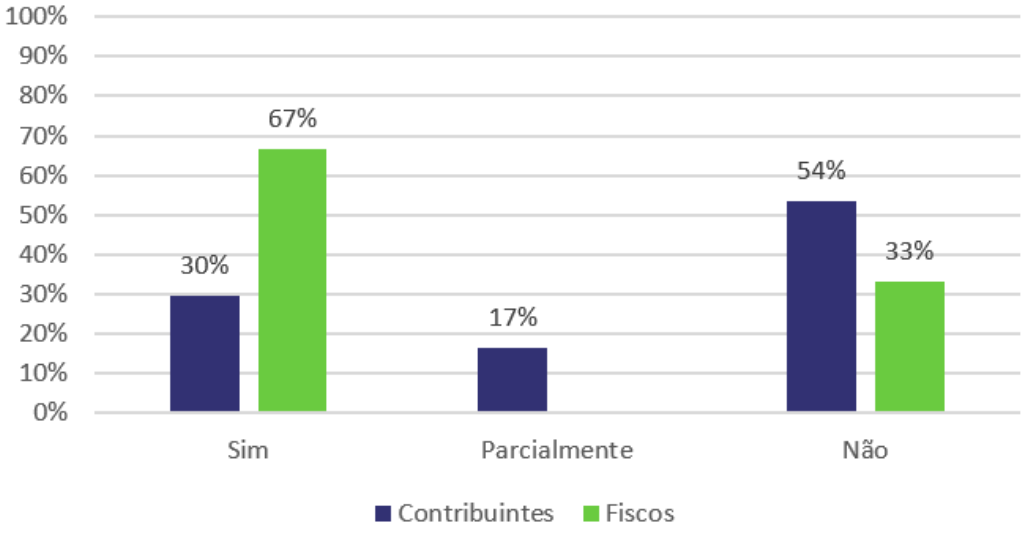
Atento a esse contexto, por meio da Recomendação CNJ n. 120/2021, art. 7º, o Conselho Nacional de Justiça recomendou a todos os magistrados e a todas as magistradas, em caso de demandas repetitivas de natureza tributária, sugerir aos órgãos da advocacia pública a possibilidade de, conforme o caso, praticar atos de disposição, tais como desistência, renúncia ou reconhecimento do pedido, em situações de precedentes vinculantes desfavoráveis ao ente público litigante.

9 Cf. LISTA de dispensa, 2016.

Outra questão residiu em verificar se a administração tributária possui portal com acesso simples e amigável em que concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas. A coleta de dados ocorreu por meio de realização de entrevistas enviadas para os grupos "Fiscos" e "Contribuintes", em que foram obtidas 78 respostas.

Entre as respostas, 68 foram apresentadas pelo grupo "Contribuintes", das quais 14 foram consideradas inválidas pelo fato de o respondente afirmar não saber a resposta ou apresentar resposta incompatível com a pergunta. O grupo "Fisco", por sua vez, registrou dez respostas. Considerando a multiplicidade de respostas apresentadas pela Sefaz/MT, foram consideradas como válidos seis retornos, dos quais quatro são positivos e dois negativos. Os resultados das respostas podem ser visualizados na Figura 8.

Figura 8 – Percepção dos fiscos e contribuintes sobre os portais da administração tributária



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Como se pode verificar, o grupo "Fisco" possui percepção de que as administrações tributárias possuem portais amigáveis e acessíveis, em que concentram e atualizam as normas tributárias, o que não corresponde com a percepção do grupo "Contribuintes". Ainda que se considere que as respostas "Parcialmente" possam ser englobadas nos resultados totalmente positivos, a conclusão permaneceria inalterada, uma vez que a percepção dos contribuintes, em sua maioria, é de que as administrações tributárias não possuem portais acessíveis e amigáveis, em que concentram suas normas tributárias e a interpretação a elas conferidas.

Os sítios eletrônicos são o cartão de visitas das administrações tributárias e, em um contexto em que se ventila a superação de uma relação adversarial entre fisco e contribuinte para dar origem a uma relação de confiança, fundada no diálogo, é importante que todas as partes envolvidas nessa interação tenham conhecimento do mundo digital, com vistas a promover cidadania e a informar os contribuintes, que vivem em uma sociedade complexa, plural, com acelerada mutação e que lida com um fluxo de informação antes inimaginável. Dúvidas não elucidadas são fatores que podem comprometer a confiança entre as partes e gerar contencioso.

Em seguida, mediante pedidos pela LAI enviados para os grupos de destinatários "Procuradorias" e "Fiscos", foi objeto de investigação a adoção, ou não, de transparência ativa ou passiva da administração tributária, quanto aos atos preparatórios (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) das normas e dos atos tributários.

Conceitualmente, considerou-se a transparência ativa quando o órgão público publiciza em sua página na internet tais documentos, independentemente de requerimento do contribuinte. A transparência passiva, por sua vez, foi compreendida nas hipóteses em que o contribuinte teve que provocar os órgãos da administração tributária e formular pedido individual, com resposta disponibilizada apenas a este.

Considerando as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta, constatou-se que PGE/RR, PG/DF e Sefaz/DF possuem transparência ativa, enquanto PGE/RR, PG/DF, PGE/SE, PGE/RJ, Sefaz/MG, Sefaz/RN, Sefaz/Boa vista, Sefaz/Fortaleza e Sefaz/Aracaju têm transparência passiva[10].

A fim de aprofundar a investigação quanto à transparência dos órgãos destinatários dos pedidos transmitidos via LAI, questionou-os também quanto (i) à quantidade de pedidos LAI recebidos por ano, (ii) à proporção de pedidos deferidos, parcialmente deferidos e rejeitados; (iii) ao prazo médio de resposta e (iv) a quantas respostas foram precedidas de recursos. Os resultados foram sintetizados nas Tabelas 3 e 4.

10 No grupo "Procuradorias", responderam à pergunta a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF, bem como a PGM/Maceió. No grupo "Fisco", responderam as Sefaz/DF, Sefaz/MG e Sefaz/RN bem como as Sefaz/Recife, Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza.

Tabela 3 – Pedidos LAI recebidos pelas Procuradorias

PROCURADORIAS				
ÓRGÃO	LAI (ANO)	RESULTADO	PRAZO RESPOSTA	RECURSOS
PGE/SE	13	Deferidos: 13*	Não informado	Não informado
PGE/RJ	76	Deferidos: 35 Parcial: 4 Rejeitados: 18 Não atendidos: 15	21 dias	0
PGE/RR	2	Deferidos: 2	Não informado	0
PG/DF	186	Não informado	Não informado	20
PGM/Maceió	200	Deferidos: 90%	15 dias	Minoria

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Tabela 4 – Pedidos LAI recebidos pelos fiscos

FISCOS				
ÓRGÃO	LAI (ANO)	RESULTADO	PRAZO RESPOSTA	RECURSOS
Sefaz/DF	785	Deferidos: 438 Parcial: 9 Rejeitados: 58	15 dias	1ª inst.: 47 2ª inst.: 7 3ª inst.: 3
Sefaz/MG	132	Deferidos: 74 Parcial: 5 Rejeitados: 30	23 dias	1ª inst.: 14 2ª inst.: 2 3ª inst.: 4
Sefaz/RN	58	Não informado	18,96*	60
Sefaz/Recife	77	Deferidos: 68 Rejeitados: 9	20 dias	6
Sefaz/Porto Alegre	54	Não informado**	21,87 dias	Não informado
Sefaz/ Fortaleza	146	Deferidos: 128 Parcial: 8 Rejeitados: 2	4 dias	5

* Foi realizado o cálculo aproximado conforme os números disponibilizados pelo órgão.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Como se vê, de maneira geral, os pedidos transmitidos via LAI são deferidos pelos órgãos.

Ressalta-se que, atualmente, o Estado Democrático de Direto, no qual os contribuintes, as administrações tributárias e as procuradorias convivem, é marcado, entre outras características, pela necessidade de maior transparência e de abertura ao diálogo, pela predileção ao consenso, e não à autoridade (MEDAUAR, 2003, p. 210).

Nesse contexto, é de fundamental importância, observada a legislação em vigor quanto às informações sigilosas, manter o contribuinte informado, o que diminui as desconfianças desse em relação ao fisco e o aproxima da administração tributária.

Outra questão examinada foi sobre possíveis iniciativas estruturadas, com a participação de especialistas em direito tributário e da sociedade, para revisar e propor a legislação tributária. Para tanto, foram transmitidos novos pedidos pela LAI aos grupos de destinatários "Procuradorias" e "Fiscos" [11].As respostas estão sintetizadas nas Tabelas 5 e 6.

Tabela 5 – Iniciativas estruturadas das Procuradorias para revisar e propor a legislação tributária

PROCURADORIAS			
ÓRGÃO	SIM	ÀS VEZES	NÃO
PGFN		✓	
PGE/SE			✓
PGE/RJ			✓
PGE/RR			✓
PG/DF			✓

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Não foram consideradas as respostas que afirmavam existir debates no âmbito do Poder Legislativo em comissões que discutiam projetos específicos, a existência de canais para ouvir contribuintes, como ouvidorias, nem debates com setores econômicos[12].

Tabela 6 – Iniciativas estruturadas dos fiscos para revisar e propor a legislação tributária

FISCOS			
ÓRGÃO	SIM	ÀS VEZES	NÃO
Sefaz/DF			✓
Sefaz/MG		✓*	
Sefaz/Aracaju			✓

*A despeito da resposta positiva, foi noticiado evento único, não se tratando de uma estrutura permanente.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

11 No grupo "Procuradorias", responderam à pergunta transmitida via LAI a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PG/DF, e PGE/RR, bem como a PGM/Maceió. No grupo "Fisco", responderam as Sefaz/DF, Sefaz/MG, e Sefaz/RN, bem como as Sefaz/Recife, Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza.

12 No grupo "Fiscos", foram consideradas como válidas as respostas enviadas pelas Sefaz/DF e Sefaz/MG e pela Sefaz/Aracaju

Ademais, a fim de aprofundar a investigação quanto às iniciativas estruturadas da administração tributária para revisar e propor a legislação tributária, questionou-se aos órgãos destinatários dos pedidos transmitidos via LAI acerca da quantidade de: (i) consultas públicas abertas para a obtenção de contribuições da sociedade quanto à edição de novos atos tributários; e (ii) contribuições recebidas, respondidas, acolhidas e rejeitadas, integral ou parcialmente.

Com exceção da PGFN e da Sefaz/MG (15%), que indicaram consultas públicas realizadas recentemente, os demais respondentes não indicaram consultas públicas, dos quais 70% afirmaram não terem sido realizadas consultas públicas no órgão e 15% informaram de maneira genérica a participação da sociedade para debater questões específicas da legislação, sem oferecer exemplos de consultas ou similares.

Foi excluído desse cálculo percentual a PG/DF, que afirmou não ter informações disponíveis para responder à pergunta, que deveria ser direcionada à Sefaz, já respondente da pesquisa.

Os dados obtidos sugerem a existência significativa de competência comum a mais de um órgão com referidas competências no mesmo ente federativo.

Recomenda-se que haja uniformização da competência para a prática de atos de elaboração e interpretação de normas tributárias, e, caso se opte pela existência de mais de um órgão, estabeleçam-se regras de governança entre eles. Seria razoável, outrossim, promover participação dos contribuintes nesses procedimentos.

Por meio de pedidos pela LAI, foi investigado, também, se as administrações tributárias possuem um ou mais órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária e, caso existente mais de um, se há regras de governança entre os órgãos que permitam ao contribuinte conhecer a interpretação de forma clara [13].

As respostas podem estão sintetizadas nas Tabelas 7 e 8.

13 Responderam à pergunta a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF, bem como a PGM/Maceió. No grupo "Fisco", responderam as Sefaz/DF, Sefaz/MG, e Sefaz/RN, bem como as Sefaz/Recife, Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza.

Tabela 7 – Elaboração e interpretação da legislação tributária nas Procuradorias

PROCURADORIAS			
ÓRGÃO	EXISTEM ÓRGÃOS RESPONSÁVEIS?	SE SIM, QUANTOS?	REGRAS DE GOVERNANÇA?
PGFN	Sim	Mais de 1	Não
PGE/SE	Sim	1	N/A
PGE/RJ	Sim	1	N/A
PGE/RR	Sim	Mais de 1	Não respondido
PG/DF	Sim	Mais de 1	Não respondido
PGM/Maceió	Sim	Mais de 1	Não respondido

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário, 2022.

Tabela 8 – Elaboração e interpretação da legislação tributária nos fiscos

FISCOS			
ÓRGÃO	EXISTEM ÓRGÃOS RESPONSÁVEIS?	SE SIM, QUANTOS?	REGRAS DE GOVERNANÇA?
Sefaz/DF	Sim*	1	N/A
Sefaz/PE	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/RN	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/MG	Sim	1	N/A
Sefaz/AM	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Recife	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Boa Vista	Sim	Mais de 1	Não respondido
Sefaz/Salvador	Sim*	1	N/A
Sefaz/Porto Alegre	Sim	Mais de 1	N/A
Sefaz/Aracaju	Sim	1	N/A
Sefaz/Fortaleza	Não	1	Parcial

*As respostas se referiram apenas à existência de um órgão para a interpretação das normas tributárias, sem oferecerem resposta quanto à elaboração.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

As respostas detalhadas das Procuradorias e dos fiscos apresentam informações específicas sobre os órgãos responsáveis pela elaboração e interpretação da legislação tributária e as regras de governança existentes entre os órgãos que permitem ao contribuinte conhecer a interpretação de forma clara.

Com base nas respostas obtidas, foi possível inferir que inexistem regras de governança entre os órgãos que interpretam a legislação tributária.

Após, mediante realização de entrevistas, verificou-se que os fiscais autuam o contribuinte antes que a interpretação de uma nova legislação seja conferida pelo órgão máximo do órgão pertencente à administração tributária.

Desse modo, recomendam-se mecanismos internos que salvaguardem os fiscais de processos administrativos disciplinares, quando desejarem buscar interpretação da nova legislação antes de autuarem, sem a consolidação da interpretação da nova legislação.

Pesquisou-se, também, por meio de pedidos pela LAI ao grupo "Procuradoria", se há identificação dos débitos que estão em cobrança conforme a origem – débitos confessados e débitos lançados de ofício – e, em caso afirmativo, qual a proporção de cada.

As respostas estão sintetizadas na Tabela 9 [14].

Tabela 9 – Origem dos débitos em cobrança: confessados × ofício

PROCURADORIAS		
ÓRGÃO	HÁ IDENTIFICAÇÃO?	ORIGEM/PROPORÇÃO
PGFN	Sim	Homologação – 51,04% Ofício – 48,96%
PGE/SE	Não	Ofício – 100%
PGE/RJ	Não	Ofício – 57,3% Declar./homologação – 42,7%
PGE/RR	Não	N/A
PG/DF	Sim	Homologação – 15,85% Ofício – 57,62%*
PGM/Maceió	Não	N/A

*Não foi informado o restante da composição do estoque de dívida ativa.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

No que diz respeito à resposta da PGFN, é importante ressaltar que em uma mesma inscrição pode haver créditos sujeitos a diferentes tipos de lançamento. Assim, uma mesma execução fiscal pode contemplar múltiplas inscrições, razão pela qual foi apresentado o quantitativo de inscrições ajuizadas e não ajuizadas.

Levantou-se, em sequência, via Regex[15], o percentual de processos judiciais de cobrança de créditos tributários que decorre de divergências apontadas eletronicamente pelos sistemas dos fiscos.

14 Responderam à pergunta a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR e PG/DF, bem como a PGM/Maceió.

15 Variável "Divergências apontadas eletronicamente" combinada com os resultados das variáveis "Ação de execução fiscal" e "Embargos à execução fiscal", incluindo também esse percentual em relação ao total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais.

Os resultados apontam que 22% dos processos judiciais tributários se referem à cobrança de créditos tributários que decorrem de divergências apontadas eletronicamente pelos sistemas dos fiscos.

Significa dizer que mais de um quinto dos processos judiciais tributários da amostra analisada toca a inconformidade dos contribuintes em relação a registros constantes de sistemas informatizados do fisco, sendo razoável inferir que não versam sobre irresignação quanto à matéria de direito.

Há, nesse âmbito, várias possibilidades para o desenvolvimento do diálogo e da aproximação entre fisco e contribuinte, oportunidade em que a utilização de meios alternativos de solução de conflitos pode ser incentivada.

Em seguida, pesquisou-se, no grupo "Fiscos", o tipo de orientação ou assistência judiciária que é ofertada ao cidadão-contribuinte[16].

As referidas secretarias destacaram como tipo de orientação a publicação da legislação em portal na internet, o plantão fiscal para dúvidas, a consulta e o uso de e-mail institucional. De um modo geral, os fiscos apontam que estão disponíveis para prestar orientações e mencionam os canais de comunicação de que dispõem. Muitas respostas, também, indicam o processo de consulta e suas respectivas respostas como canal de orientação. Não se observa, no entanto, uma postura ativa de orientação, verificando-se, em geral, uma postura reativa de respostas quando consultados.

Também foi objeto de investigação a eventual correlação entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária.

Inicialmente, foi investigado o percentual de processos judiciais que se refere a compensações de créditos tributários, especificamente, casos de compensações não homologadas, parcialmente homologadas ou consideradas não declaradas. Essa interpretação afasta situações em que a compensação seja matéria acessória ao objeto da ação, como, por exemplo, nos casos em que o contribuinte discute a relação jurídica tributária e formula pedido de declaração do seu direito de compensar o indébito eventualmente reconhecido no caso de desfecho favorável da discussão.

Os resultados do referido cálculo demonstram que 0,77% dos processos judiciais tributários discute a compensação de créditos tributários [17].

16 Responderam à pergunta formulada via LAI a SEF/DF, Sefaz/Salvador, Sefaz/MG, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz /AM, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju, Sefaz/Fortaleza.

17 Foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa. Os pesquisadores escolheram para a raspagem em seu banco de dados expressões Regex que conduziram aos resultados referentes à "Compensação de créditos contencioso". Foi identificado e calculado o percentual da Regex, considerando o total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais.

Considerando as premissas adotadas pela equipe quanto à abrangência do termo "compensação tributária", conforme descrito anteriormente, foi realizada também a combinação desse resultado com os retornos obtidos da busca de expressões regulares para as "ações antiexacionais", de modo a limitar a resposta aos processos de iniciativa do contribuinte.

Na justiça federal, o resultado dessa combinação indicou que 0,60% de processos discute compensação tributária, com destaque para o TRF3, em que os processos sobre tal assunto representam 1,74% do total da base do tribunal. Em âmbito estadual, o estoque de processos tributários sobre compensação tributária variou entre 0% (TJTO) e 1,4% (TJGO).

Esse primeiro ponto de investigação revela, em síntese, que, levando em consideração a amostra de dados analisada, não foi possível imputar à compensação de créditos tributários a reserva de parcela significativa do acervo de processos judiciais tributários. As razões para o elevado estoque processual de demandas de natureza tributária estão fora, portanto, do âmbito de aplicação do aludido instituto. Aliás, há, no achado, diversas possibilidades para pesquisas futuras, como avaliar de que maneira as Súmulas STJ n. 212, 213, 460 e 464 afetam os estoques processuais tributários no âmbito do Poder Judiciário[18].

Após, foi verificado o percentual de processos judiciais por tributo, mediante extração de dados via Regex.

Os resultados obtidos podem ser visualizados na Tabela 10, em que o IPTU se destaca como o tributo com o maior volume de contencioso.

Tabela 10 – Recorrência de processos por tributos nos Diários Oficiais[19]

TRIBUTOS	%
IPTU	24,9839
ICMS	16,4575
Contribuição previdenciária	8,2366
ITCMD	7,2767
PIS	5,8119
Cofins	5,5407
IPVA	5,4820
ISS	3,3630
ITBI	2,2049
IPI	1,9484

18 Cf. BRASIL, 2005, 1998, 2010ª,2010b.

19 Foram excluídos os resultados dos tributos que correspondiam a menos de 0,0001% da base.

IOF	1,7334
IRPF	1,6880
Contribuição para Funrural	1,3635
CSLL	1,3392
ITR	1,2580
Taxa de fiscalização	1,2477
Simples nacional	1,1976
Taxa de funcionamento	1,0569
IR retido na fonte	0,8575
IRPJ	0,7576
Taxa de coleta de lixo	0,6926
Contribuição adicional de FGTS	0,5879
Empréstimo compulsório	0,5829
Taxa de conservação e limpeza pública	0,5730
II	0,4825
Contribuição de melhoria	0,4605
CIDE Terceiros – Incra	0,4413
TSS	0,3824
CIDE Terceiros – Sebrae	0,2972
Taxa de combate a incêndios	0,1751
Contribuição para Sesc	0,1559
CPRB	0,1516
Contribuição RAT ou SAT ou FAP	0,1276
CIP ou Cosip	0,1255
Contribuição para Senac	0,1088
Contribuição para Senai	0,1062
Contribuição para Sesi	0,1013
Taxa de controle e fiscalização ambiental	0,0646
TSA	0,0522
Siscomex	0,0514
Contribuição para Senar	0,0469
Contribuição para FNDE	0,0411
Cide combustíveis	0,0375
TAH	0,0333
Taxa de vigilância sanitária	0,0321
AFRMM	0,0316

Imposto de exportação	0,0288
FCP ou FECP ou Fecoep	0,0221
TUM	0,0205
Cide terceiros – Apex	0,0202
Taxa de outorga	0,0201
Taxa da CVM	0,0199
Taxa de licenciamento de veículo	0,0188
CNP	0,0160
Contribuição de cooperativas	0,0150
Contribuição para Sest	0,0145
Contribuição para Senat	0,0125
Cide terceiros – ABDI	0,0100
TFSEE	0,0075
Cide royalties	0,0068
TSM	0,0064
Contribuição para Sescoop	0,0024
Taxa de licenciamento anual de veículo	0,0024
Cide importação	0,0020
Taxa de emissão de documentos	0,0020
TFI	0,0011
Contribuição para Condecine	0,0010
Taxa junta comercial	0,0006
Contribuição para DPC	0,0005
Contribuição da agroindústria	0,0005
Taxa de controle e fiscalização de produtos químicos	0,0002
TLF	0,0001
Total	100%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Chama a atenção o fato de os quatro tributos (IPTU, ICMS, PIS/Cofins, Contribuição Previdenciária) que mais geram processos no Poder Judiciário serem responsáveis por mais de 60% do acervo analisado, sendo assim razoável indicar que boa parte da complexidade da legislação tributária pode ser atribuída às normas que tratam do tema. Curioso, também, o fato de que, levando em consideração a amostra analisada, há poucas execuções fiscais propostas por municípios em

termos percentuais, 18,02%, enquanto a União e os Estados são responsáveis por 41,90% e 39,83%.

Destaca-se, ainda, o fato de que o IPTU é o tributo com maior volume no contencioso. Tal cenário é um indicativo de que há muita irresignação dos contribuintes em relação aos lançamentos realizados nesse imposto, o que desemboca em um grande número de ações antiexacionais em curso, tais como mandado de segurança e ações declaratórias ou anulatórias, fazendo com que, em muitos casos, execuções fiscais nem sequer existam.

Outro detalhe curioso é que o IPTU é um imposto real, de modo que, ao menos em tese, sua arrecadação se dá de modo mais simples do que diversos outros que incidem sobre o cosumo e produção.

A satisfação do crédito tributário pela via da execução fiscal também é mais simples, em princípio, uma vez que o próprio bem que ensejou a incidência do imposto pode ser penhorado para a satisfação do crédito tributário, o que também pode impactar no fato de o referido tributo possuir o maior percentual entre os processos judiciais.

Vale observar que PIS/Cofins e as Contribuições Previdenciárias, além de fazerem parte do grupo de tributos que mais geram processos no Poder Judiciário, estão entre as exações ou temas tributários federais que foram objeto do maior número de consultas fiscais formuladas por contribuintes entre 2014 e 2019 (LANDI, 2020, p. 163).

Investigou-se, ainda, o percentual dos litígios que exige a realização de perícias técnicas ou diligências complementares, em razão do tempo considerável que se leva para a realização desses procedimentos. Um alto número de feitos com essa característica poderia indicar que o estoque de demandas tributárias no Poder Judiciário se avoluma porque se demora a dar vazão às perícias e diligências.

A pesquisa se deu mediante pedidos pela LAI e por Regex. As expressões conduziram aos resultados obtidos na variável “Perícia” e “Diligências complementares” da planilha, que indicam ter havido perícias ou diligências complementares em 9,4% dos processos judiciais tributários.

O baixo percentual indica que o prazo que se leva para a realização de perícias e diligências complementares não pode ser lido como circunstância suficiente a propiciar os elevados estoques processuais judiciais tributários.

Buscou-se, por fim, investigar o percentual de mandados de segurança impetrados por pessoas jurídicas e, entre esses, o percentual de ações mandamentais impetradas por microempresas (ME) ou empresas de pequeno porte (EPP).

Os resultados da análise quantitativa consideram os seguintes Regex: "Mandado de Segurança", "PJ no polo ativo em MS", "ME ou EPP polo ativo". Do total de medidas judiciais consideradas na raspagem, foram identificados 45,8% de processos impetrados por pessoas jurídicas e 35,9% impetrados por ME ou EPP. Os mandados de segurança impetrados por ME ou EPP representam 78,34% das demandas realizadas por pessoas jurídicas.

O achado é um indicativo de que quase metade das ações mandamentais da amostra analisada tem no polo ativo ou passivo a presença de uma pessoa jurídica. Há de se considerar que parte da judicialização ora investigada se dá em decorrência de irresignação quanto a ato praticado pelo fisco e em decorrência da figura do devedor contumaz, buscador que é de uma vantagem concorrencial por meio indevido. Outro fator que pode justificar jesse achado é o fato de que as ME e EPP podem manejar ações em juizado especial, o que é economicamente menos custoso, além das ocasiões em que essas empresas buscam, no Poder Judiciário, a obtenção de certidões negativas ou positivas com efeitos de negativa.

No entanto, é aceitável afirmar que o porcentual encontrado é também um indício de que sobretudo MEs e EPPs possuem dificuldades para se manter em conformidade com a legislação tributária, o que acaba sendo uma das causas para o elevado estoque processual.

Os achados apontam, em suma, que: (i) as razões para o vasto estoque processual de demandas de natureza tributária estão fora do âmbito de aplicação da compensação tributária e da realização de perícias e diligências complementares; (ii) os tributos que mais geram processos no Poder Judiciário são IPTU, ICMS, PIS/Cofins e contribuição previdenciária, sendo o primeiro deles o que apresenta o maior percentual de processos (25% do total do acervo); e (iii) quase metade das ações mandamentais da amostra analisada tem no polo ativo a presença de uma pessoa jurídica e, entre esses, quase 80% informaram ser microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP).

Diante do exposto, conclui-se que ainda há muita deficiência nos quesitos transparência e gestão fiscal, corroborando para o incremento da litigiosidade tributária.

No tocante à transparência, restou claro que as informações sobre normas tributarias e sua interpretação não estão chegando ao destinatário final, que é contribuinte. Afinal, ainda que a percepção das Administrações Tributárias seja dife-

rente, os contribuintes não percebem os portais, nos quais deveriam constar tais informações, como fáceis e amigáveis.

Nessa esteira, a transparência ativa é um importante horizonte a ser buscado.

Quanto à gestão fiscal, identificou-se ausência de iniciativas estruturadas para revisar e propor legislação tributária, regras de governança entre órgãos que promovem interpretação normativa, participação da sociedade por meio de consultas públicas e, ainda, diante dos conflitos judicializados, são poucas as procuradorias que praticam atos de dispensa de contestação e recursos.

Em suma, aferiu-se que há grande espaço para a redução da litigiosidade tributária na implementação de transparência ativa e gestão fiscal, de modo a gerar maior confiança na relação entre fisco e contribuinte, a partir do esclarecimento deste quanto às normas tributárias e sua interpretação, tanto no acesso à informação de maneira simples e amigável, quanto na uniformização da interpretação, revisão e proposição legal pelos aplicadores.

Propõe-se a ampliação dos estudos sobre os impactos dos referidos tributos (IPTU, ICMS, PIS/Cofins e contribuição previdenciária), em duas frentes. Na primeira, sugere-se a criação de ciclos de pacificação tributária, que poderão ocorrer durante o período de quatro anos, oportunidades em que se realizarão ações para cada um dos tributos apontados – Anexo 2.

A cada ciclo deverão ser realizadas as seguintes ações: I. Diagnóstico Nacional sobre o tributo em debate; II. Seminários regionais; III. Cursos de capacitação; e IV. Seleção e disseminação de boas práticas.

Ao término de cada ciclo, vislumbra-se que os resultados e as dificuldades encontradas no curso dos trabalhos sejam devidamente divulgados pelo CNJ.

A segunda frente, por sua vez, seria voltada especificamente para o IPTU. Como visto, a pesquisa, por ser ampla e tratar do contencioso tributário judicial como um todo, não foi capaz de identificar as causas que levam o IPTU a ocupar esse papel de destaque na alta litigiosidade tributária.

Os números, porém, assustam, de forma que se mostra necessária uma solução que atue especificamente no referido tributo; encontre as particularidades que geram o alto estoque; e crie recursos que permitam a modificação do cenário atual.

Desse modo, propõe-se a instituição de um grupo de trabalho responsável pelo desenvolvimento de projeto-piloto, o qual, a partir de critérios metodológicos adequados, escolha municípios propícios ao estudo, de maneira que seja possível, num primeiro momento, analisar as condições da litigiosidade do IPTU na

localidade, encontrar os empecilhos e as medidas que geram impacto positivo, para, em um segundo momento, implementar novas soluções que abarquem a cooperação, a transparência ativa, os métodos adequados de solução de litígios, as medidas tecnológicas de gestão processual, entre outras que se encontrarem pertinentes – Anexo 3.

2.3 HIPÓTESE: CAUSAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA

O ponto central da investigação da presente hipótese é o estudo do comportamento dos contribuintes em relação aos incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do nosso processo tributário.

Na primeira frente de investigação, buscou-se descobrir o grau de relação entre o número de ações ajuizadas por contribuintes e a iminência de julgamento do tema por algum Tribunal Superior, bem como a possível relação de causalidade entre o risco de modulação de uma decisão de inconstitucionalidade e o aumento do número de ações ajuizadas.

Para tanto, os questionamentos feitos na pesquisa buscam relacionar os julgamentos de temas importantes pelos Tribunais Superiores e a tomada de decisão dos contribuintes em ajuizar ou não demandas antiexacionais.

Desse modo, foi importante angariar informações acerca do momento do ajuizamento da demanda tributária em relação ao julgamento da tese principal pelos Tribunais Superiores em repercussão geral ou em recursos repetitivos, por exemplo, para entender de que maneira se comporta o contribuinte perante as decisões judiciais mais importantes em matéria tributária.

Em outras palavras, o intuito da pesquisa foi saber qual o impacto do julgamento de teses que formarão precedentes vinculantes (ou com grande poder persuasivo) no quantitativo de demandas fiscais ajuizadas pelos contribuintes.

Com relação à segunda frente investigativa, a pesquisa pretendeu verificar a existência de relação entre a ausência ou a reduzida onerosidade (responsabilização financeira) para as partes e a alta litigiosidade tributária.

Assim, investigou-se a correlação entre o baixo custo de litigância judicial no Brasil e a alta quantidade de processos fiscais que são submetidos à análise do Poder Judiciário.

As perguntas foram formuladas para esclarecer quais os índices de êxito dos contribuintes na esfera judicial, qual o índice de utilização do mandado de segurança como ação antiexacional (em vista da ausência de condenação em honorários de sucumbência pelo vencido), os índices de valores recuperados pela Fazenda Pública em relação aos custos de cobrança, entre outras.

A despeito de as hipóteses tratarem de interesses econômicos antagônicos – enquanto a primeira diz respeito à ação do agente visando maximizar seus ganhos,

a segunda trata dos custos do litígio como elemento indutor de comportamentos, no caso, de desincentivo ao litígio –, ambas encontram embasamento na análise econômica do direito[20], especialmente na economia comportamental.

Diversos estudos demonstram que litigantes consideram o custo do processo, a expectativa de ganho decorrente de um julgamento favorável e a probabilidade de êxito para decidir sobre iniciar ou manter seus litígios (PRIEST; KLEIN, 1984; KAPLOW; SHAVELL, 1999; KNUTSEN, 2010; HAY, 1995).

Esse comportamento está em linha com a teoria da escolha racional (rational choice theory), segundo a qual os agentes econômicos atuarão visando à maximização do seu bem-estar e de seus ganhos (SCOTT, 2000).

Gico Jr. (2020) realizou recentes tentativas de incluir a economia comportamental na análise do processo. Segundo o autor, os economistas comportamentais estão formulando teorias que permitem prever as situações em que os seres humanos tendem a ser mais avessos ao risco, e aquelas em que são mais propensos ao risco.

Como bem explicado ao longo da obra, o litígio ou o processo judicial é uma empreitada arriscada, uma vez que existem incertezas e riscos a ele inerentes. Assim, existem tipos de situações do litígio que podem gerar mais vieses aos indivíduos "empurrando-os" para o contencioso. Esse tipo de comportamento também pode afetar como as partes agem em ações que elas cobram algo versus as ações nas quais são cobradas.

Em ações tributárias ou de cobrança em que a parte está sendo cobrada ou punida, ela pode entender esse resultado como uma perda e se comportar de forma propensa ao risco. Já nos casos em que está cobrando algo, a parte pode se comportar como se estivesse ganhando algo e, portanto, agir de maneira avessa ao risco. Então, Gico Jr. (2020) prevê que, da perspectiva de indivíduos e empresas (que são formadas por indivíduos), o contencioso tributário é explicado justamente pela propensão ao risco nessas situações em que eles são normalmente devedores. Vale lembrar que a economia comportamental faz previsões de comportamento das pessoas e, mais recentemente – mas ainda de maneira não conclusiva – vale-se de tecer recomendações normativas para políticas públicas de maneira a vencer esses vieses comportamentais observados empiricamente.

Por fim, é interessante observar que podem existir situações, na prática, em que compensa, economicamente falando, para ambas as partes em um contencioso – autor(a) e réu –, de maneira simultânea, o prosseguimento do litígio. O que vale

20 "Ao contrário do que o senso comum adota, o objeto de estudo da ciência econômica não é o dinheiro ou a economia (no sentido de mercados de compra e venda), mas as consequências das decisões ou escolha dos indivíduos, sob quaisquer aspectos: escolhas sobre aquisições materiais sim, mas também escolhas de alocação de tempo, de planejamento de carreira, de investimento em escolaridade, de carreira, de constituição de família, e, por que não, de cometer ou não atos ilícitos. Todas essas decisões, o que leva os indivíduos a optarem pela alternativa "A" ou "B", e as implicações destas decisões são temas cruciais para a análise da ciência econômica e, neste sentido, ela é um instrumento essencial para se analisar também os efeitos das normas legais." (YEUNG, 2017).

efetivamente na decisão para o litígio são os incentivos relativos de cada uma das partes, não são os custos monetários ou explícitos, mas os custos de oportunidade que determinam essa decisão. Assim, pode acontecer de que as oportunidades alternativas para ambas as partes façam com que elas, ao mesmo tempo e igualmente, prefiram litigar. Essa não é uma decisão baseada em erros, assimetrias de informação ou vieses de comportamento, como mostram os autores mencionados; apesar de parecer paradoxal, é resultado de duas decisões racionais simultâneas.

É o que se verifica por meio de um modelo analítico aplicado ao caso da Justiça trabalhista no Brasil, mas cujo modelo pode ser replicado e cujos resultados podem ser generalizados para outras situações contenciosas similares (YEUNG, 2021).

Como exemplo dessas formulações teóricas, cita-se a nova regra de condenação em honorários sucumbenciais, prevista no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, que impõe à Fazenda Pública os mesmos patamares de condenação antes reservados somente aos particulares (VASCONCELOS; MATTHIESEN, 2017).

Segundo os autores, essa regra aparentemente incentiva a adoção de medidas para redução do contencioso por parte das procuradorias fazendárias. Logo após a introdução dessa nova regra no sistema jurídico, foram editadas as Portarias PGFN n. 502 de 12 de maio de 2016, PGFN n. 396 de 20 de abril de 2016 e PGFN n. 33 de 8 de fevereiro de 2018, voltadas à racionalização do contencioso tributário federal, dispondo, respectivamente, sobre a autorização para o arquivamento de execuções fiscais inferiores a um milhão de reais, a instituição do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos Tributários (RDCC) e a possibilidade de oferecimento de garantia e apresentação de Pedido de revisão de dívida inscrita previamente ao ajuizamento do feito executivo. Além disso, foi significativamente ampliado o rol de casos com dispensa de contestar e recorrer, elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com fundamento na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002 e nas redações dadas pelas Leis n. 12.788, de 14 de janeiro de 2013, e n. 13.874, de 20 de setembro de 2019.

Ainda nesse contexto, podem-se citar outros instrumentos alternativos à execução fiscal para a cobrança da dívida ativa, como a transação tributária prevista na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, e a recente autorização legislativa para instituição do Cadastro Fiscal Positivo, previsto no art. 17 da Lei n. 14.195, de 26 de agosto de 2021.

Pretendeu-se, portanto, investigar a eventual relação entre o número de ações ajuizadas por contribuintes e a iminência de julgamento do tema por algum Tribunal Superior. Possível relação de causalidade entre o risco de modulação de uma decisão de inconstitucionalidade e o aumento do número de ações ajuizadas.

O principal ponto de investigação, aqui, consistiu em buscar informações acerca do impacto das decisões formadoras de precedentes pelos Tribunais Superiores no comportamento dos contribuintes em relação à litigância tributária.

Alguns achados merecem destaque e serão detalhados a seguir.

À exceção da PGFN, os demais respondentes afirmaram não existir dados disponíveis para responder aos questionamentos direcionados aos temas de repercussão geral sugeridos como base amostral.

Com relação à PGFN, a partir da amostra de quatro temas de repercussão geral e considerando "apenas daqueles processos judiciais acompanhados pela PGFN em relação aos quais foi possível identificar tanto as controvérsias discutidas quanto as respectivas datas de ajuizamento".

Tabela 11 – Número de ações ajuizadas por tema, referente à PGFN

TEMA/STF	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	TOTAL
69 – Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.	2.051	956	303	159	1.165	22.523	27.157
163 – Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.	4.399	8	2	0	344	1.261	6.014
20 – Alcance da expressão "folha de salários", para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações.	1.202	2	217	6	0	8.850	10.277
482 – Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de auxílio-doença.	955	112	71	4	5.316	1.667	8.125

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

(1) Antes da liberação para inclusão em pauta;
(2) Entre a liberação e a inclusão do processo na pauta;
(3) Entre a inclusão e o início do julgamento;
(4) Dia do julgamento;
(5) Entre o julgamento e a conclusão do julgamento;
(6) Após a conclusão do julgamento.

Vale destacar o dado apresentado pela PGFN no Ofício SEI n. 92.231/2021/ME, encaminhado ao presidente do STF, por ocasião da inclusão em pauta para julgamento dos embargos de declaração no RE n. 574.706 (Tema 69 da repercussão geral), em que indicou que "78% dos mais de 56.000 processos mapeados sobre o assunto foram ajuizados a partir do ano de 2017, quando o STF julgou o mérito" do processo. Tal dado demonstra que a existência de aumento no número de ações ajuizadas quando há risco de modulação de uma decisão de mérito já proferida quanto à inconstitucionalidade de uma determinada exação.

Embora não seja possível responder à pergunta com base nas informações disponibilizadas pelo Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios do CNJ, é viável analisar pela Tabela 12 a relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores.

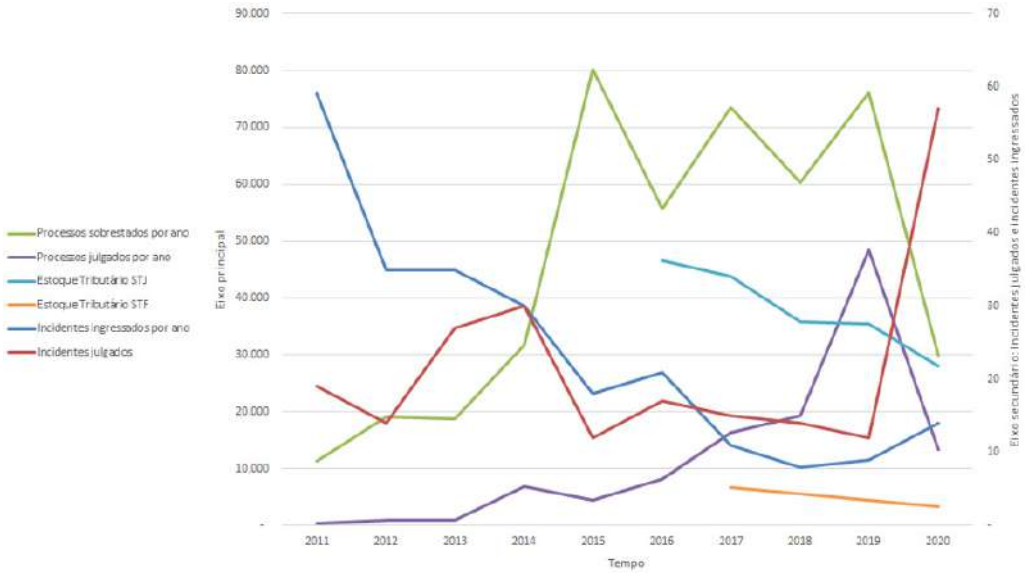
Tabela 12 – Relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores

ANO	INCIDENTES INGRESSADOS POR ANO	INCIDENTES JULGADOS	PROCESSOS SOBRESTADOS POR ANO	PROCESSOS JULGADOS POR ANO	ESTOQUE TRIBUTÁRIO STJ (FONTE LAI)	ESTOQUE TRIBUTÁRIO STF (FONTE LAI)
2007	7	-	484	2	-	-
2008	75	14	1.268	16	-	-
2009	142	104	2.512	162	-	-
2010	82	70	6.735	136	-	-
2011	59	19	11.253	408	-	-
2012	35	14	19.152	1.010	-	-
2013	35	27	18.819	1.009	-	-
2014	30	30	31.827	6.885	-	-
2015	18	12	80.259	4.484	-	-
2016	21	17	55.779	8.211	46.610	-
2017	11	15	73.456	16.422	43.860	6.654
2018	8	14	60.318	19.268	35.788	5.496
2019	9	12	76.188	48.369	35.497	4.413
2020	14	57	29.829	13.412	28.074	3.390
2021	10	22	19.597	7.716	29.211	-

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

A relação entre (i) os números da sistemática de recursos repetitivos, e (ii) a evolução do estoque dos Tribunais Superiores, considerando o período de dez anos (2011 a 2020) está representada na Figura 9.

Figura 9– Gráfico da relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Verifica-se, portanto, uma relação inversamente proporcional entre (i) o número de incidentes repetidos julgados e novos incidentes reconhecidos (acumulados ao longo dos anos) e (ii) o estoque processual dos Tribunais Superiores, isto é, durante o período analisado, à medida que os incidentes de recursos repetitivos foram julgados, o estoque dos Tribunais Superiores foi reduzido.

Vale destacar que o reconhecimento de novos incidentes de recursos repetitivos, inclusive a sua aceleração a partir de 2019, não implicou o aumento dos estoques processuais nos Tribunais Superiores e tampouco a desaceleração de sua diminuição.

É de se notar que, a partir de 2019, a acentuada aceleração do julgamento de recursos repetitivos coincidiu com a aceleração da redução do estoque processual do STJ. Também nesse período, a aceleração do reconhecimento de novos incidentes não implicou a desaceleração da redução dos estoques tributários.

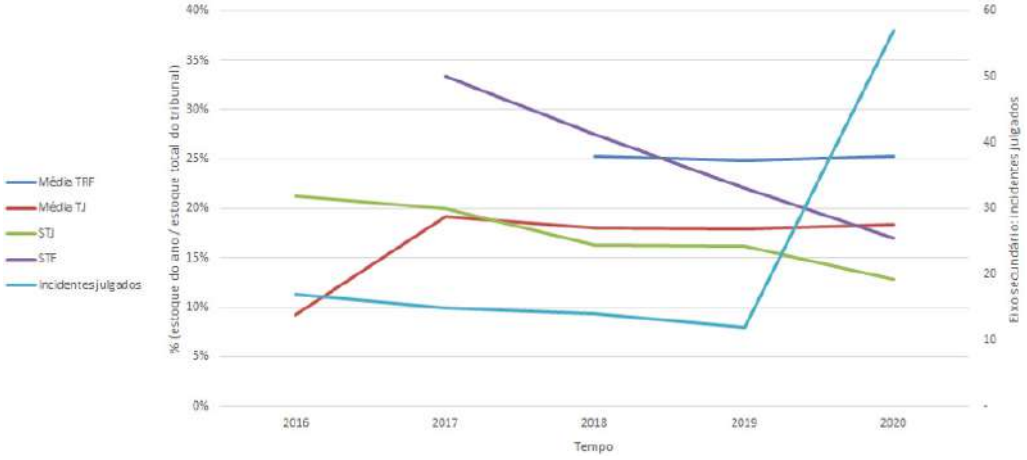
No STF, por outro lado, a redução do estoque manteve um ritmo estável entre 2017 e 2020. Embora o dado relativo ao estoque do STF só diga respeito ao período posterior a 2017, não se pode perder de vista que essa redução sofreu a influência dos novos incidentes reconhecidos e os incidentes julgados nos períodos anteriores. A título de exemplo, entre 2011 e 2016, foram julgados 119 incidentes de recursos repetitivos, entre esses 49 são repercussões gerais[21].

21 Foram aplicados os filtros de Assunto "DIREITO TRIBUTÁRIO" e "RG - Repercussão Geral". Cf. CNJ, 2016.

Tais correlações são indicativos, e não afirmações, da existência de causalidade entre o julgamento de recursos repetitivos e a diminuição dos estoques tributários nos Tribunais Superiores, na medida em que outros fatores podem ter influenciado nessa redução de contencioso.

A despeito da redução do estoque nos Tribunais Superiores, merece destaque o dado obtido segundo o qual os Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça que forneceram os dados não se beneficiaram dessa redução no mesmo período. É o que se verifica na Figura 10, que resultada da combinação entre dados dos estoques tributários médios dos tribunais e dos recursos repetitivos:

Figura 10 – Gráfico da relação entre os dados da sistemática dos recursos repetitivos, os estoques tributários do STJ, do STF e as médias de estoques tributários dos Tribunais de Justiça e TRF



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

A segunda linha de investigação verificou o comportamento das partes em relação aos custos das demandas fiscais. A análise foi pautada, portanto, em saber se a racionalidade econômica dos contribuintes em perseguir a melhor relação de "custo x benefício" influencia na quantidade de demandas fiscais ajuizadas. Pretendeu-se verificar também, sob a ótica dos fiscos, se há algum tipo de racionalização entre os custos do processo e os valores cobrados, bem como o índice de retorno econômico das demandas ajuizadas em relação aos gastos com a cobrança judicial.

Os principais achados estão descritos a seguir.

Os resultados alcançados apontam que, em 0,04% dos processos tributários identificados, as Procuradorias reconheceram a procedência do pedido, deixaram de oferecer contrarrazões ou interpor recursos ou desistiram de recursos já interpostos, em razão de teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

É de se ressaltar que, em muitas ocasiões, as Procuradorias deixam de contestar ou recorrer com mera manifestação de ciência nos autos ou mesmo com o decurso do prazo, sem a indicação expressa de que a não apresentação de contestação ou de interposição de recurso decorre do alinhamento do órgão com as teses firmadas em sede de repercussão geral, recurso repetitivo ou decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade, de modo que os dados podem não representar a totalidade dos casos buscados pela pergunta.

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens utilizando os referidos Regex, foram identificadas 1.639.556 ações antiexacionais, segregadas conforme a Tabela 13.

Tabela 13 – Percentual de medidas antiexacionais por classe processual

CLASSE	PERCENTUAL
Ação de repetição de indébito	12%
Ação declaratória	13%
Mandado de Segurança	21%
Ação de conhecimento	3%
Ação de rito ordinário	3%
Embargos à execução fiscal	9%
Ação Anulatória	6%
Ação Consignatória	0,4%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Após análise, constatou-se que os Juizados Especiais não se enquadram entre as classes processuais, de modo que não foram considerados na comparação.

O método quantitativo também considerou os dados cadastrados no sistema DataJud, filtrados pelas classes "1107 - Procedimento de Conhecimento", "1118 - Embargos à Execução Fiscal", "12133 - Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", "120 - Mandado de Segurança Cível" e "119 - Mandado de Segurança Coletivo".

Nessa busca, foram identificadas 1.391.693 medidas judiciais, segregadas conforme a Tabela 14.

Tabela 14 – Respostas detalhadas à pergunta 60 recebidas via LAI

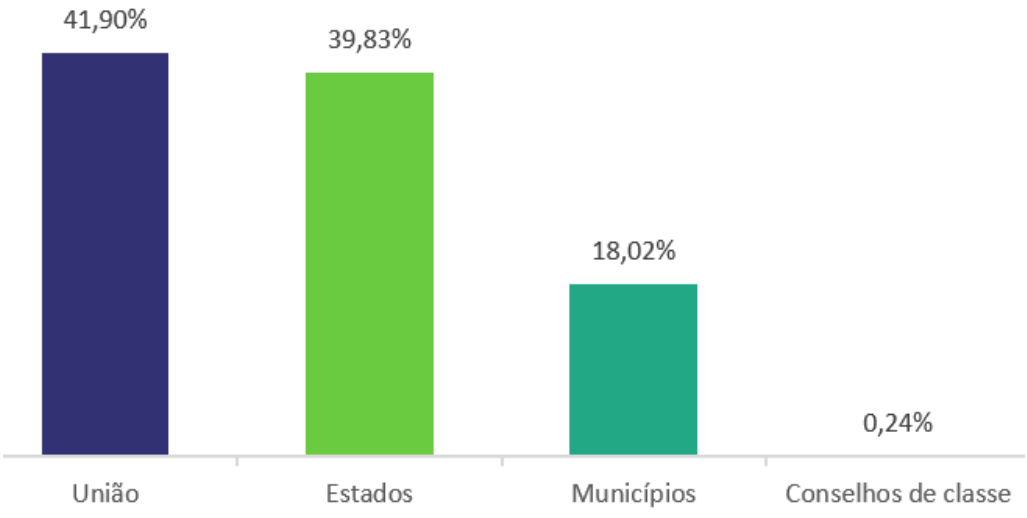
CLASSE	PERCENTUAL
1107 – Procedimento de conhecimento	0,31%
1118 – Embargos à execução fiscal	62,6%
12133 – Tutela provisória de urgência e tutela provisória de evidência	0,02%
120 – Mandado de segurança cível	35,60%
119 – Mandado de segurança coletivo	0,65%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Verificou-se que os dados obtidos pelo DataJud são insuficientes e que a maioria de execuções fiscais ajuizadas são ou da União ou dos Estados, de modo que os mais de cinco mil municípios do país têm pouca influência no estoque de processos fiscais.

Vale notar que não obstante haja poucas execuções fiscais propostas por municípios (Figura 11), o tributo que possui o maior índice de discussão no Poder Judiciário é o IPTU, aproximadamente 25% da amostra analisada.

Figura 11– Estoque de execuções fiscais por exequente



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Com relação ao valor cobrado em execuções fiscais, alguns tribunais forneceram o valor total cobrado por exequente, mas não informaram a quantidade total de processos, o que impossibilitou a verificação de qual o valor médio cobrado em cada execução fiscal, considerando a natureza do exequente. Há outros tribunais que esclareceram que o campo disponibilizado para preenchimento do nome das

partes é um campo de livre preenchimento, o que exigiria tratamento manual das informações para identificação de resposta ao questionamento.

De todo modo, com base nos dados fornecidos, é possível fazer constatações relevantes em relação a um dos problemas identificados: grande parte das execuções fiscais ajuizadas exige valores inferiores ao custo de tramitação do próprio processo de execução. Tal fato demonstra inexistir, ao menos em relação à grande parte dos exequentes, critérios objetivos que impeçam o ajuizamento da ação de cobrança de valor inferior ao custo do processo.

A análise preliminar dos dados leva à conclusão de que é necessário alterar o sistema de cobrança de débitos, evitando ajuizamento de execuções fiscais que custarão mais do que o valor que se pretende cobrar [22].

A modificação do sistema de cobrança em relação a débitos de valor inferior ao custo da tramitação do próprio processo é uma das medidas que devem ser propostas.

Não obstante, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o art. 33 da Portaria PGFN n. 33/2018 disciplinou o ajuizamento seletivo (ou condicionado) de execuções fiscais, estabelecendo que o ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.

Além disso, desde a edição do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído pela Portaria n. 396/2016, a PGFN instituiu um conjunto de medidas voltadas à otimização dos processos de trabalho relativos à cobrança, observados os critérios de economicidade e racionalidade.

Outra importante constatação é a de que as Procuradorias e os Fiscos não disponibilizaram informações detalhadas nem os critérios de mensuração dos impactos econômicos das discussões travadas no contencioso judicial tributário, especialmente temas que possam gerar precedentes vinculantes no âmbito do STF e do STJ.

Por fim, a pesquisa voltou suas atenções para verificar o quantitativo de casos em que mérito da exceção de pré-executividade foi apreciado, se foi com ou sem oitiva do ente exequente, se resultou na extinção do executivo fiscal e quanto tempo se deu entre protocolo e julgamento.

22 Adicionalmente ao uso da metodologia de busca por expressões regulares (Regex), a equipe Insper também se utilizou do banco de dados DataJud, fornecido pelo CNJ. Dentro do banco de dados do DataJud, a equipe identificou os processos de execução fiscal (Classe processual 1116 – Execução Fiscal) e somou os valores da causa dos casos de acordo com o tribunal de tramitação. Não foi possível, entretanto, segregar os valores com base em tipo de exequente, motivo pelo qual os dados extraídos dessa fonte não serviram para responder a essa pergunta.

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com o uso dos referidos Regex, foram identificadas 95.211 exceções de pré-executividade apresentadas em execuções fiscais, em que foi verificada a prolação de decisão de apreciação do mérito em 2,36% dos casos.

O método quantitativo também considerou os dados cadastrados no sistema DataJud, filtrados pela classe "Execução fiscal (1116)", pelo assunto "Exceção de pré-Executividade (11745)" e pelos movimentos "Acolhida a exceção de pré-executividade (335)" e "Rejeitada a exceção de pré-executividade (788)".

Nessa base de dados, verificou-se a prolação de decisões de procedência da exceção de pré-executividade em 22% dos casos, em que manifestação foi julgada como improcedente nos demais 78%.

Após análise, com base nos métodos definidos na pesquisa, não é possível verificar a oitiva do ente exequente antes da apreciação da exceção de pré-executividade, tendo em vista que os termos possíveis para a identificação em raspagens seriam muito amplos e colheriam decisões e despachos judiciais que extrapolam o objeto da questão.

Ademais, considerando que a exceção de pré-executividade não dá origem a um novo processo ou incidente processual, não é possível identificar o marco temporal de protocolo e, portanto, não se pode calcular o tempo entre protocolo e julgamento.

Após, foi necessário comparar o estoque de ações antiexacionais específicas, como mandados de segurança e ações de procedimento comum, declaratórias ou repetitórias, antes e depois de marcos temporais relacionados aos julgamentos de temas tributários em recursos repetitivos (extraordinários ou especiais) e em ações de controle concentrado de constitucionalidade.

A despeito da tentativa de extração de tais processos dos dados fornecidos no "Painel de Demandas Repetitivas", disponibilizado no sítio eletrônico do CNJ para posterior cruzamento com as informações extraídas dos Diários Oficiais, não foi possível alcançar o resultado pretendido.

Cinco Procuradorias responderam às perguntas formuladas via Lei de Acesso à Informação (LAI). Todas elas, no entanto, informaram não possuir, ainda, dados relativos às informações solicitadas. Houve relatos por Procuradorias em relação à percepção sobre o tema, mas sem apresentação de informações objetivas que atendessem às exigências metodológicas de um estudo quantitativo.

Foi necessário identificar grupo de processos em que há pouca ou nenhuma onerosidade para as partes litigantes (custas judiciais e/ou honorários sucumbenciais); idealmente compará-lo a grupo de processos que se prestariam à mesma finalidade, mas que geram ônus às partes litigantes; e avaliar se existe maior ou menor ocorrência daqueles processos e, consequentemente, se a geração de litígios pode ser explicada em razão da ausência ou de reduzida onerosidade.

No primeiro grupo, foram reunidos os mandados de segurança e as exceções de pré-executividade isentos de condenação em honorários advocatícios aos autores, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016, de 7 de agosto de 2009, e da jurisprudência (a título exemplificativo, EREsp n. 1.048.043/SP, Corte Especial, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 29/6/09), respectivamente.

No segundo grupo de processos, foram reunidas as ações antiexacionais, como embargos à execução fiscal e ações de procedimento comum.

A associação positiva entre esses dados e a formação de estoques processuais indica uma possível correlação entre as variáveis.

Constatou-se, ainda, que o mandado de segurança é o tipo de ação judicial mais utilizado pelos contribuintes considerando o universo de ações antiexacionais, com 21% do total, seguido pela ação declaratória, com 13%, repetição de indébito, com 12%, e embargos à execução, com 9%.

Esses números confirmam que o mandado de segurança, tipo de ação com baixa onerosidade (responsabilização financeira) e reduzido risco para a parte autora é, por larga margem – 60% superior ao segundo tipo mais frequente – a via mais utilizada para a veiculação de demandas antiexacionais.

Tal constatação, no entanto, haverá de ser, também, objeto de aprofundamento em estudos complementares, que se prestem a abordar o tempo de tramitação de cada classe processual, bem como a maior ou menor probabilidade de concessão de medida liminar em razão do rito legalmente estipulado para cada classe.

Logo, ainda que se tenha verificado que o mandado de segurança é a classe processual mais frequente entre as ações antiexacionais, não se pode afirmar, de maneira categórica, que a adoção desse tipo de ação decorra exclusivamente da ausência ou reduzida onerosidade.

Além da análise do tipo de ação antiexacional mais frequentemente utilizado, foram levantadas informações sobre a frequência de utilização de exceções de pré-executividade como meio de defesa em ações de execuções fiscais. Por se tratar de meio processual em que também não há condenação em honorários advocatí-

cios, conforme afirmado, e, além disso, que pode ser exercido sem a prestação de garantia, buscou-se identificar se a ausência de onerosidade poderia levar à sua utilização de modo muito frequente.

Nesse contexto, observou-se que os embargos à execução fiscal representam 5,4% dos processos judiciais tributários, dos quais apenas 8,2% foram precedidos por exceção de pré-executividade, o que indica ser baixo o percentual de contribuintes que utilizam a exceção de pré-executividade antes dos embargos à execução fiscal. Desse modo, apesar da reduzida onerosidade, não se constatou alto percentual de utilização da exceção de pré-executividade como meio de defesa.

No entanto, é preciso destacar que a exceção de pré-executividade possui cognição bastante reduzida, de modo que seu cabimento é restrito a hipóteses de matérias cognoscíveis de ofício (ordem pública) que não demandem dilação probatória (prova documental pré-constituída), nos termos do Enunciado n. 393 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

A baixa utilização da exceção como meio de defesa em demandas fiscais pode contar com a influência das restrições processuais à sua utilização para além da questão da onerosidade.

Em números, com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com utilização dos referidos Regex, foram identificadas 95.211 exceções de pré-executividade apresentadas em execuções fiscais, em que foi verificada a prolação de decisão de apreciação do mérito em 2,36% dos casos.

Nessa base de dados, verificou-se a prolação de decisões de procedência da exceção de pré-executividade em 22% dos casos, a manifestação foi julgada improcedente nos demais 78%. Os dados apontam, assim, tanto para uma baixa frequência no uso da exceção de pré-executividade quanto para uma reduzida taxa de êxito, a indicar que elas não constituem, atualmente, uma causa relevante de congestionamento do contencioso judicial tributário.

Com base nos métodos definidos na pesquisa, não foi possível verificar a oitiva do ente exequente antes da apreciação da exceção de pré-executividade, tendo em vista que os termos possíveis para a sua identificação em raspagens seriam muito amplos e colheriam decisões e despachos judiciais que extrapolam o objeto da questão.

Ademais, considerando que a exceção de pré-executividade não dá origem a um novo processo ou incidente processual, não é possível identificar o marco temporal de protocolo e, portanto, não se pode calcular o tempo entre protocolo e julgamento.

Diante do exposto, nota-se que não foi possível constatar relação de causalidade entre o número de ações ajuizadas por contribuintes e o julgamento do tema por algum tribunal superior. Aferiu-se que o julgamento dos incidentes de recursos repetitivos contribui para a redução do estoque processual dos Tribunais Superiores.

Quanto ao comportamento das partes em relação aos custos das demandas fiscais verificou-se que, no que diz respeito ao comportamento dos fiscos, o valor de crédito não é levado comumente levado em consideração para o ajuizamento ou prosseguimento das execuções fiscais. Além disso, a mensuração dos impactos econômicos das discussões travadas no contencioso judicial poderia ser importante fator a subsidiar o ajuizamento, ou não, de execuções fiscais e, ainda possível critério para reconhecimento de procedência do pedido, não oferecimento de contrarrazões ou interposição de recursos, por parte das Procuradorias.

Outrossim, em relação aos contribuintes, a pesquisa não foi conclusiva quanto à influência do custo no comportamento do sujeito passivo da obrigação tributária. Não obstante, o estudo identificou que o tipo de ação judicial mais utilizado é o mandado de segurança, caracterizado, dentre outros fatores, pela baixa onerosidade e pelo reduzido risco para a parte autora. Ressaltou-se, no entanto, que outros fatores podem influir na escolha deste tipo de ação.

Diante dos dados apresentados pela pesquisa, o que se pode recomendar prontamente é a revisão do sistema de cobrança dos débitos, em especial quando há valor inferior ao custo de tramitação do próprio processo judicial, estabelecendo critérios de mensuração dos impactos econômicos, analisando ainda temas que possam gerar precedentes vinculantes no âmbito do STF e STJ.

2.4 HIPÓTESE: ESPECIALIZAÇÃO DOS JULGADORES TRIBUTÁRIOS

A presente hipótese pretendeu verificar se a especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas.

A especialização de instâncias julgadoras é percebida pelos operadores do direito como fator importante no Poder Judiciário. Conforme constatado na "Pesquisa de percepção dos magistrados, servidores e advogados quanto à especialização de varas por competência e a unificação de cartórios judiciais", realizada no âmbito do CNJ, para cerca de 95% dos(as) magistrados(as) e 85% dos(as) servidores(as), a capacitação e a qualificação são positivamente influenciadas pela especialização. Quanto à compreensão dos temas jurídicos, para 92,7% dos(as) magistrados(as) e para 84,4% dos(as) servidores(as) há percepção de melhora[23].

O tema também já foi tratado na literatura internacional, oportunidade em que se constatou três benefícios primários nesse modelo de sistema jurisdicional, a saber: (i) a melhoria da qualidade das decisões, na medida em que especialistas decidirão casos complexos; (ii) a redução dos estoques de casos pendentes em tribunais generalistas, especialmente no que diz respeito aos casos mais complexos, gerando menos recursos; e (iii) a diminuição do número de horas necessárias para julgar casos complexos, na medida em que os especialistas jurídicos serão mais aptos a julgá-los (ZIMMER, 2009).

Há, entretanto, argumentos contrários, entre os quais se destacam: a potencial perda de eficiência, isolamento de julgadores especializados, o que desestimula a qualificação de novos julgadores; o risco de a proximidade com a classe de advogados(as) especializados(as) gerar a perda de confiança e independência dos órgãos especializados; o aumento dos custos do Judiciário e, eventualmente, das próprias partes; e a queda na qualidade de julgadores especializados, que julgam repetidamente casos semelhantes, o que gera cansaço, estigmatização da função e visão miópica, quando o(a) juiz(a) especialista julga de forma demasiadamente técnica perdendo a interpretação sistemática do Direito (ARNOLD, 1998; POSNER, 1982; RAI, 2002; STEMPEL, 1995).

23 Cf. CNJ, 2020.

Cumpre analisar, no âmbito do Poder Judiciário brasileiro, se a especialização dos órgãos julgadores em matéria tributária influencia nas decisões judicativas que não apreciam o mérito, na demora na prolação da sentença de mérito e no número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

Busca-se verificar em que medida a especialização e a dedicação exclusiva interferem na apreciação dos litígios tributários e indicar se a existência de órgãos julgadores especializados resulta, ou não, no aumento da eficiência e celeridade dos julgamentos e na consequente melhoria da qualidade da prestação jurisdicional.

Para tanto, investigou-se a possível correlação entre a existência de varas, turmas, câmaras, e/ou órgãos com competências especializadas em direito tributário e, consequentemente, de magistrados(as) com dedicação e experiência especializadas na matéria e a qualidade e celeridade das decisões proferidas.

Sendo assim, o primeiro ponto a ser investigado foi a quantidade e atuação de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos de julgamento especializados no julgamento de questões tributárias existentes. Por outro lado, a formação acadêmica e experiência profissional dos(as) juízes(as), desembargadores(as) e ministros(as) também foram importantes para aferir a quantidade de julgadores especializados no tema.

A relevância de tais pontos traduz-se na verificação da existência de benefícios ou de deficiências na atuação dos órgãos julgadores, através da verificação dos percentuais de análise de mérito nas decisões e os percentuais de decisões que reconhecem vícios formais do litígio, em comparação com varas, turmas, câmara e/ou órgãos de julgamento não especializados. Para tanto, investigou-se a possível relação de causalidade entre a existência de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos com competências especializadas em direito tributário e, consequentemente, de magistrados(as) com dedicação e experiência especializadas na matéria e (i) as decisões judicativas que não apreciam o mérito; (ii) a demora na prolação da sentença de mérito; (iii) o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

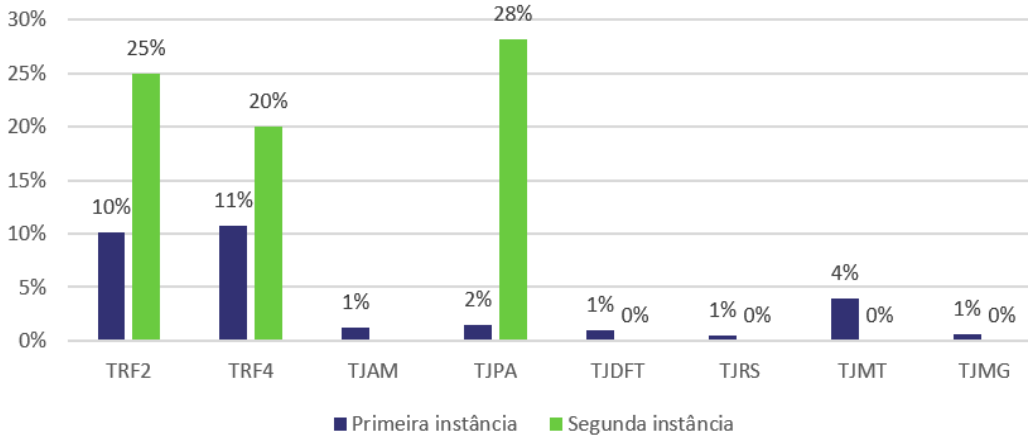
No intuito de analisar a correlação entre especialização de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos com competência especializada em direito tributário e a celeridade e qualidade das decisões proferidas, inicialmente buscou-se aferir a quantidade e percentual desses órgãos, em relação ao total, no julgamento de questões tributárias.

A metodologia utilizada foi a formulação de pedidos pela LAI, enviados ao grupo "Tribunais".

Como forma de interpretação da pergunta, foi informado aos tribunais que "especializado" tem o sentido de "exclusividade", haja vista a impossibilidade de atribuição de um percentual com base no qual a quantidade de processos tributários poderia ser considerada como "especializada".

Considerando as respostas positivas e válidas, é possível conferir na Figura 12 a representação gráfica do grau de especialização dos tribunais respondentes.

Figura 12– Especialização dos órgãos de julgamento, por tribunal



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

No primeiro momento, já foi possível destacar a reduzida quantidade de especialização dos tribunais, em que muitos nem sequer apresentam especialização em segunda instância.

Passada essa fase, encontrados os percentuais de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos de julgamento especializados, foi analisado o percentual de decisões judicativas que não aprecia o mérito, a demora na prolação da sentença de mérito e o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio em comparação a esses números entre as varas, turmas, câmara e/ou órgãos de julgamento especializados e não especializados.

Identificou-se que 49,1% das decisões não apreciam o mérito, 1,87% das decisões é baseada na invalidade formal do litígio e a média na demora para a prolação da sentença de mérito é de 379,10 dias[24].

A fim de comparar tais parâmetros com os resultados obtidos nas varas, câmaras e/ou turmas exclusivamente dedicadas a questões tributárias, os dados da 12ª

24 Foram escolhidas palavras-chave que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa: "Decisão que aprecia mérito"; "Decisão que não aprecia mérito" e "Invalidade formal do litígio" (esta interpretada como nulidade formal do lançamento).

Vara de Fazenda Pública do TJRJ e da 4ª Vara de Fazenda da Capital do TJPA foram utilizados como amostragem, o que ocasionou o resultado descrito na Tabela 15.

Tabela 15 – Dados das varas e turmas especializadas

VARAS ESPECIALIZADAS			
VARA	DECISÕES QUE APRECIAM MÉRITO	DECISÕES QUE NÃO APRECIAM MÉRITO	INVALIDADE FORMAL DO LITÍGIO
12ª Vara da Fazenda Pública do TJRJ	33,9%	66,1%	4,8%
4ª Vara de Fazenda da Capital do TJPA	25%	75%	4,0%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Apesar de não ter sido possível segregar os resultados pelos diferentes graus de jurisdição, observou-se que a média total de tempo entre a distribuição dos processos nessas varas especializadas e a prolação de sentença de mérito é de 191,3 dias. No caso das decisões que não apreciam o mérito, de cem dias, totalizando a média de 145,7 dias.

Observando os dados comparativamente é possível aferir que o percentual de decisões que não apreciam o mérito e de decisões baseadas na invalidade formal do litígio[25] são maiores nas varas, câmaras e/ou turmas exclusivamente dedicadas a questões tributárias do que nas generalistas.

No entanto, tais dados, por si só não diminuem a necessidade de especialização das varas. Afinal, por ser uma amostragem pequena, é possível tratar-se de uma situação de amostra em que os pressupostos processuais não estiveram presentes, o que propiciou extinguir o processo sem resolução de mérito.

É preciso, portanto, ter cautela ao afirmar que, quanto mais especializadas as varas e os julgadores, mais serão as decisões de mérito, visto que há uma aparente falácia em dizer que as causas que impliquem a não resolução do mérito têm por justificativa a falta de especialização do(a) magistrado(a) em matéria tributária.

Vale ressaltar que decisão que não aprecia o mérito da controvérsia baseada em defeito processual não é sinônimo de decisão ruim. Pode, pelo contrário, significar a decisão adequada para o caso concreto, notadamente pelo fato de que as demandas tributárias possuem diversas barreiras à sua cognição pelo Poder Judiciário em virtude da presunção de liquidez e certeza do crédito fiscal inscrito em dívida ativa e da presunção de legitimidade e de veracidade dos atos administrativos.

É importante, assim, realizar estudo específico sobre o tema que detalhe a análise quanto às decisões proferidas nos órgãos julgadores especializados, a fim de ter

25 A "invalidade formal do litígio" foi interpretada como nulidade formal do lançamento. Essa interpretação levou em consideração que as hipóteses de vícios processuais e/ou procedimentais estão abrangidas pelas respostas à Pergunta 44 da Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

dados mais aprofundados a respeito das decisões que não analisam o mérito, com amostragem mais ampla de varas especializadas em comparação com as demais.

Por outro lado, dado relevante constatado na pesquisa foi o tempo de duração do processo até a prolação de sentença de mérito ser significativamente menor nas varas especializadas, dado que advoga em favor da especialização dos órgãos julgadores.

Por fim, foi averiguada a formação acadêmica e experiência profissional dos(as) juízes(as), desembargadores(as) e ministros(as).

Analisando as respostas encaminhadas26, constata-se que alguns tribunais informaram todos os magistrados (juízes e desembargadores) que têm especialização, mestrado ou doutorado em matéria tributária, enquanto outros tribunais relacionaram apenas os desembargadores.

A formação especializada em matéria tributária dos julgadores, entre os tribunais respondentes, foi sintetizada na Tabela 16.

Tabela 16 – Formação especializada em matéria tributária dos julgadores

TRIBUNAL	ESPECIALISTAS, MESTRES E DOUTORES
TJAM	3
TJRR	0
TJPA	5
TJDFT	1
TJMT	3
TJSE	1
TJMG	17
TRF2	1
TRF3	29
TRF4	23
STJ	2
STF	0

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Há de se notar que a quantidade de julgadores com formação especializada em matéria tributária não é expressiva. Apesar de 93,2% dos(as) magistrados(as) acreditarem que a capacitação e a qualificação são positivamente influenciadas pela especialização das varas e órgãos colegiados, conforme a já citada "Pesquisa de

26 Foi questionado, via LAI, o grupo de destinatários "Tribunais", dos quais responderam TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJMG, TRF2, TRF3, TRF4 e STJ. Também houve consulta direta ao sítio eletrônico do STF.

percepção dos magistrados, servidores e advogados quanto à especialização de varas por competência e a unificação de cartórios judiciais", realizada no âmbito do CNJ, essa premissa não pôde ser verificada no presente estudo.

Ressalva-se, contudo, que a amostragem da presente pesquisa foi reduzida nesse ponto, tendo em vista que apenas 12 tribunais, entre todos os estaduais, federais e superiores, responderam ao questionamento levantado.

Ainda assim, o fato de a maioria dos tribunais apresentar número igual ou inferior a cinco magistrados(as) com algum grau de especialização em matéria tributária, além de preocupante, não se mostrou capaz de confirmar a ideia de que a especialização de órgãos julgadores reflete, também, na iniciativa de os(as) magistrados(as) buscarem qualificação acadêmica especializada no tema.

Pode-se aferir pela presente pesquisa que as varas especializadas demandam aproximadamente a metade do tempo para prestar a mesma atividade jurisdicional que o demandado por uma vara generalista e, por outra frente, que a quantidade de julgadores com formação especializada em matéria tributária não é expressiva.

Portanto, foi possível concluir que os achados relacionados à diminuição dos estoques e do tempo de tramitação médio de processos em tribunais que contam com varas especializadas em demandas tributárias ratificam o disposto no art. 3º da Recomendação CNJ n. 120, de 28 de outubro de 2021, por meio da qual, o Conselho Nacional de Justiça recomendou aos tribunais a especialização de varas com competência exclusiva para processar e julgar demandas tributárias antiexacionais.

Apesar do impacto positivo no tocante à celeridade promovida pela especialização das varas e órgãos julgadores, os achados apontam para o ainda necessário fomento à especialização dos julgadores no âmbito do Poder Judiciário. Assim, a proposta de Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, a fim de garantir a boa qualidade dos serviços e à disseminação da cultura de pacificação social, deve prever como um dos principais pontos a ser observado a adequada formação e treinamento de magistrados, bem como dos demais servidores, conciliadores e mediadores.

Como exemplo de iniciativas que podem decorrer do que está sendo proposto menciona-se o Termo de Cooperação Técnica n. 121/2021, firmado entre o CNJ, a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), para o desenvolvimento de ações conjuntas voltadas à capacitação técnica relacionada ao contencioso tributário e aduaneiro, administrativo e judicial[27].

27 Cf. https://www.cnj.jus.br/transparencia-cnj/gestao-administrativa/acordos-termos-e-convenios/termo-de-cooperacao-tecnica-no-121-2021/.

2.5 HIPÓTESE: MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

É abordado nesta hipótese a capacidade da utilização de meios adequados para a arrecadação tributária e para a solução de conflitos na redução do estoque e celeridade processual do contencioso tributário brasileiro.

Para tanto, estabelece-se como premissa a existência de correlação entre o alto estoque de débitos exigíveis e a inexistência e meios adequados de solução de conflitos tributários, razão pela qual o contencioso (judicial e administrativo) é a única saída para a revisão da legalidade do lançamento tributário.

Como divulgado pelo CNJ no relatório "Justiça em Números", edição 2021[28], os processos de execução fiscal representam o maior fator de morosidade do Poder Judiciário: a classe processual representa 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 87%. Isso significa dizer que, em um universo de cem processos de execução fiscal, apenas 13 foram baixados em 2020.

Diante desse cenário, muito se tem discutido sobre os benefícios da instituição de meios adequados de solução de conflitos.

Recente relatório publicado em março de 2021 pelo Núcleo de Tributação do Insper indica a utilização das soluções alternativas de conflitos na esfera tributária ainda na fase pré-contenciosa como instrumento de governança no cenário internacional. Países como Alemanha, França, Estados Unidos e Itália preveem em sua legislação a possibilidade de transação, enquanto Portugal e Itália autorizam a arbitragem de débitos tributários[29].

Um significativo marco nesse sentido foi a inclusão do instituto do negócio jurídico processual no Código de Processo Civil de 2015, valiosa ferramenta de autocomposição entre as partes.

Para além de prever outros instrumentos de contenção da litigiosidade, como o sistema de precedentes qualificados disposto em seus arts. 926 e 927, promoveu significativa contribuição no aprimoramento dos meios adequados de resolução de conflitos.

28 Cf.CNJ, 2021.

29 Cf. INSPER, 2021.

Em 2020, outro importante passo foi dado para a autocomposição de conflitos no âmbito federal: a edição da Lei n. 13.988/2020 e a subsequente Portaria PGFN n. 9.917, de 14 de 2020, regulamentando a transação tributária de créditos da União. Segundo dados divulgados no sítio eletrônico da PGFN, em setembro de 2021, foi alcançada a marca de R$ 165.000.000.000,00 (cento e sessenta e cinco bilhões de reais) de créditos regularizados por meio das transações, em mais de 650 mil acordos celebrados.

É possível perceber em âmbito estadual e municipal, o crescimento da institucionalização dos métodos consensuais de resolução de conflitos em âmbito tributário. São exemplos a transação no Estado de São Paulo, instituída pela Lei Estadual 17.293, de 15 de outubro de 2020, e regulamentada pela Resolução PGE n. 27 de 20 de novembro de 2020, e pela Portaria SUBG CTF-20 de 4 de novembro de 2020, a transação no Município do Rio de Janeiro, prevista na Lei Municipal n. 7.000, de 26 de julho de 2021, e a transação no Município de São Paulo, Lei n. 17.324, de 18 de março de 2020.

O Poder Judiciário também não se olvidou desse movimento e publicou, em 2021, a Recomendação CNJ n. 120/2021, que recomenda aos(às) magistrados(às) a aplicação, sempre que possível, da solução consensual das controvérsias que envolvem direito tributário, estimulando a negociação, conciliação, mediação ou transação tributária.

Nessa esteira, a presente pesquisa, com a pretensão de aferir a existência de correlação entre o estoque de ações exacionais e a utilização de meios adequados de solução de conflitos tributários, analisou, primeiramente, se os entes adotam método consensual e/ou arbitral de solução de conflitos tributários, qual o percentual de utilização e o resultado dela advindo.

Após, buscou comparar o estoque de ações exacionais existentes antes e depois da implementação dos respectivos meios adequados de solução de conflitos tributários pelas administrações tributárias dos entes federativos.

Essa comparação foi considerada necessária para confirmar ou infirmar a premissa proposta e, assim, concluir qual o impacto do uso desses métodos de resolução de disputas no cenário do contencioso tributário nacional.

No intuito de analisar a correlação entre o estoque de débitos exigíveis e a adoção dos meios adequados de solução de conflitos tributários, o grupo “Procuradorias”, que compreende a PGFN e as Procuradorias estaduais e municipais das 16 capitais abrangidas pela pesquisa, foi questionado via LAI acerca da utilização de métodos

adequados para a solução dos litígios tributários, quais eram utilizados e o percentual dessa utilização em relação ao número total de processos judicializados.

Responderam à pergunta transmitida via LAI apenas a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR PG/DF e a PGM/Maceió.

Considerando-se as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta, chegou-se à sistematização apresentada na Tabela 17.

Tabela 17 – Meios adequados de solução de conflitos

PROCURADORIAS			
ÓRGÃO	HÁ PREVISÃO?	QUAIS SÃO?	% DO ESTOQUE
PGFN	Sim	Negócio jurídico processual Transação tributária	-
PGE/SE	Em implementação	Negócio jurídico processual Transação tributária	-
PGE/RJ	Sim*	Negócio jurídico processual	0,6%
PGE/RR	Não	-	-
PG/DF	Sim	Negócio jurídico processual Conciliação	-
PGM/Maceió	Sim**	Negociação administrativa Conciliação judicial	18,29%

*A PGE/RJ informou ter criado o Núcleo de Autocomposição da Procuradoria-Geral do Estado (NAC/PGE), cujo objetivo é a utilização de métodos alternativos para a solução dos litígios, utilizando-se da mediação, conciliação ou transação por adesão. Considerando que ainda não existem dados disponíveis do contencioso tributário, tais métodos não foram ponderados na resposta.

**A PGM/Maceió considera o protesto dos títulos executivos meio alternativo para a solução de conflitos tributários. Desse modo, esse foi o percentual indicado em relação ao estoque referente a essa forma de cobrança.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Pode-se destacar que, entre os entes respondentes, o ponto comum é a utilização ou implementação do Negócio Jurídico Processual (NJP). Tal instituto conta não somente com previsão no Código de Processo Civil, mas também tem previsão específica na Lei 10.522/2002, para a cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União, que foi regulamentada pela Portaria PGFN n. 742, de 21 de dezembro de 2018. Essa regulamentação pode ser refletida como um exemplo a ser seguido pelos demais entes.

A transação tributária, por outro lado, a despeito de também contar com previsão em lei específica, Lei n. 13.988/2020, e ser regulamentada pela Portaria PGFN n. 9.917/2020, apenas foi citada por dois dos entes que responderam ao presente estudo: a própria PGFN, que afirmou utilizar a transação, e a PGE/SE, que informou estar em fase de implementação.

Por certo que a amostragem da presente pesquisa foi reduzida, tendo em vista o baixo índice de respostas apresentadas. Sabe-se que outros entes também regulamentaram e fazem uso da transação tributária, como é o caso do Estado de São Paulo, que a regulamentou por meio da Resolução PGE n. 27/2020 e da Portaria SubG-CTF de n. 20 de 4 de dezembro de 2020.

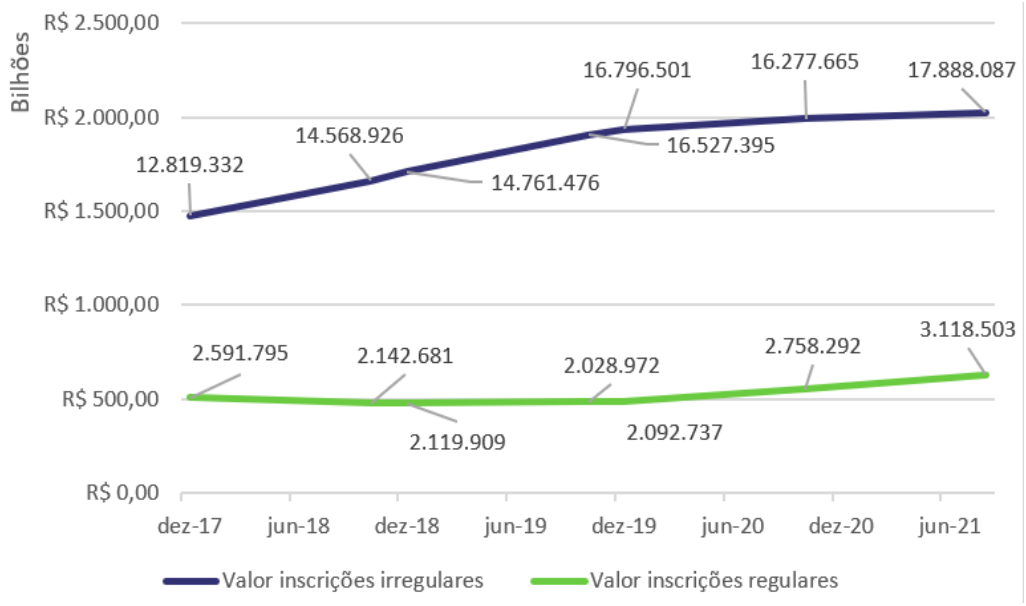
Há um indicativo, contudo, que os meios adequados de solução de conflitos ainda são pouco explorados no âmbito tributário, com escassa diversidade de modelos e poucos dados, e quanto aos que geram dados, baixos percentuais de utilização.

Com relação à comparação da criação de métodos adequados de solução de conflitos contra o estoque de processos, a PGFN, por meio da LAI, apresentou dados sobre "o estoque total inscrito em dívida ativa da União, que considera débitos de diversas naturezas (tributários e não tributários, além dos créditos devidos ao FGTS) e em diferentes situações (inscrições regulares e irregulares)".

Segundo os números apresentados, considerando o período de 1 ano e 8 meses (entre 6/12/2019 e 7/8/2021), o estoque de crédito inscrito em dívida ativa da União aumentou de R$ 2.419.630.978.585,65 (dois trilhões, quatrocentos e dezenove bilhões, seiscentos e trinta milhões, novecentos e setenta e oito mil, quinhentos e oitenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos) para R$ 2.654.146.162.675,00 (dois trilhões, seiscentos e cinquenta e quatro bilhões, cento e quarenta e seis milhões, cento e sessenta e dois mil e seiscentos e setenta e cinco reais).

É importante destacar, porém, que, no mesmo período, o estoque de créditos inscritos em dívida ativa regularizados aumentou em relação aos não regularizados, passando de R$ 485.616.461.856,63 (quatrocentos e oitenta e cinco bilhões, seiscentos e dezesseis milhões, quatrocentos e sessenta e um mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e sessenta e três centavos) para 2.654.146.162.675,00 (dois trilhões, seiscentos e cinquenta e quatro bilhões, cento e quarenta e seis milhões, cento e sessenta e dois mil e seiscentos e setenta e cinco reais), conforme Figura 13. Frisa-se, ainda, que os valores não foram corrigidos.

Figura 13 – Estoque de créditos regulares e irregulares inscritos em dívida ativa da União



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

A PGE/RJ, por sua vez, afirmou que o negócio jurídico processual foi regulamentado por meio da Resolução PGE n. 4.324, de 7 de janeiro de 2019 e enviou dados relacionados ao estoque de 31 de dezembro de 2017 a 31 de dezembro de 2019 para fins comparativos (Tabela 18).

Tabela 18 – Estoque de créditos inscritos em dívida ativa no RJ

DADOS PGE/RJ		
DATA	VALOR CONSOLID.	% AUMENTO
31/12/2017	R$ 89.065.904.703,85	-
31/12/2018	R$ 106.750.103.335,50	19,9%
31/12/2019	R$ 114.296.760.757,20	7,1%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Apesar de não se notar a redução de estoque antes e depois da implementação do NJP, é possível observar uma queda no aumento anual. Considerando, contudo, todos os fatores que podem impactar esse dado, não é possível fazer inferência direta de correlação.

A despeito de a metodologia eleita não ter retornado respostas quanto a todos os entes subnacionais, o Observatório das Transações Tributárias, vinculado ao

Núcleo de Tributação do Insper, realizou levantamento acerca das legislações estaduais e municipais vigentes sobre transação[30].

Porém, tal levantamento também não obteve êxito em localizar dados públicos sobre a efetividade dos programas ou exemplos práticos da aplicação das normas. Adicionalmente, esclarece-se que, entre as leis identificadas, algumas instituem a transação com finalidades específicas e não como instrumento amplo e geral.

A pesquisa também coletou as percepções dos(as) magistrados(as) acerca do contencioso judicial tributário brasileiro, por meio de questionário transmitido via ofício pelo CNJ à Associação dos Juízes Federais do Brasil (Ajufe) e à Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB).

Nas Tabelas 19 e 20, estão detalhadas as respostas recebidas.

Tabela 19 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados(as) sobre iniciativas bem-sucedidas do Poder Judiciário para redução do contencioso tributário

RESPOSTA
"No âmbito do Judiciário, os mecanismos de coletivização de julgamentos, como a repercussão geral e os recursos repetitivos são instrumentos positivos, mas que precisam ser aperfeiçoados".
"Mutirões de conciliação com os Conselho de Classe. Não ajuizamento de pequenas demandas pela PGFN. Uso de Visual Law para melhor informar o contribuinte sobre a dívida. Ações focalizadas em Grandes Devedores que usam de estruturação econômica com o fito exclusivo de evasão fiscal ou ocultação de bens".
"Sim. A especialização de varas judiciais; a abertura da competência tributária; o treinamento de pessoal das unidades jurisdicionais; criação de um processo de cumprimento de sentença mais ágil e efetivo".
"Não".
"Incentivo à conciliação/transação".

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Tabela 20 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados(as) sobre possíveis soluções para o elevado contencioso tributário brasileiro

RESPOSTA
"Estimular a educação tributária; ampliar as possibilidades de composição de litígios, simplificar os encargos dos contribuintes".
"Adoção pela RFB de medidas de 'Disclosure' junto aos contribuintes. Maior agilidade nos lançamentos. Uniformidade na atuação das delegacias fiscais da RFB. Maior Poder administrativo à RFB e PGFN para bloqueios em situações de ilícitos fiscais e ocultação de bens. Incremento das medidas de transação fiscal e não mais ter parcelamentos extraordinários".

30 Correspondente à Tabela 41 da Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022 – elaborada pelo Observatório das Transações Tributárias, do Núcleo de Tributação do Insper (2021).

"Maior agilidade na fase de cumprimento de sentenças; a ausência de sucumbência da União no cumprimento de sentença eleva o número de impugnações e atrasa o arquivamento dos processos; Especial atenção com a força de trabalho das unidades judiciais leva a uma otimização de resultados; Especial atenção com o saneamento das ações que adentram no Judiciário, especialmente no âmbito das ações de juizado; atenção especial com o cumprimento das decisões das ações coletivas. Adotar um procedimento de harmonização das matérias tributárias com encaminhamento de assunto pelos juízes federais as unidades da OAB para buscar adequações no âmbito da SRF buscando reduzir a litigiosidade".
"Simplificar a legislação tributária; aumentar os custos do processo; impedir o pagamento de honorários de sucumbência a advogados e procuradores, que devem receber apenas os honorários contratuais (ou os vencimentos, no caso de procuradores); exigência de prévio requerimento administrativo pelo Judiciário; estabilização da jurisprudência".
"Simplificação do Sistema Tributário; redução da carga tributária; incentivo à conciliação extraprocessual".

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

É importante destacar das respostas recebidas que meios adequados de solução de litígio foram apresentados pelos(as) magistrados(as) não somente como iniciativas bem-sucedidas, mas também como possíveis soluções para o elevado contencioso tributário brasileiro.

Diante deste contexto, podemos aferir que apesar da ainda incipiente utilização dos meios adequados de resolução de conflito no âmbito tributário, sua utilização pode ser fomentada, tendo em vista que sua utilização pode produzir resultados positivos, podendo auxiliar não somente na celeridade e na redução dos estoques processuais, mas também propiciar às partes um tratamento qualificado do conflito tributário, bem como um estreitamento na relação entre Administração Tributária e contribuinte, o que impactaria positivamente o ambiente negocial de país.

Propõe-se como política de incentivo à utilização de meios adequados de solução de conflitos tributários a criação da Semana Nacional da Autocomposição Tributária.

Tal medida, a se realizar anualmente, consistirá na indicação pelas Fazendas Pública aos Tribunais de processos do Contencioso Tributário em relação aos quais haja possibilidade de acordo, os quais poderão ser efetivados, inclusive, mediante a intimação das partes envolvidas para a realização de audiências de conciliação processuais.

Ademais, nas comarcas em que houver instalado o CEJUSC Tributário, os Tribunais também poderão promover campanhas e mutirões para a realização de audiência de conciliação de questões Tributárias pré-processuais, bem como, em parceria com as Fazendas Públicas, disseminar opções disponíveis para autocomposição.

Importantíssimo, também, para a efetiva realização da Semana Nacional da Autocomposição Tributária, a busca por promover ações integradas com as demais instituições, sobretudo com as Procuradorias, os Tribunais Administrativos e a Defensoria Pública, a fim de viabilizar a realização da boa prática em referência.

Não obstante, a fim de sempre promover melhorias e inovações, recomenda-se o envio dos dados resultantes do evento ao CNJ.

A proposta de instituição da Semana Nacional da Autocomposição Tributária encontra-se dentro da "Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário".

Vale reforçar, neste ponto, que a proposta de "Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário também deverá prever a utilização dos meios adequados de solução de conflitos no âmbito tributário.

Embora tenha sido editada a Recomendação CNJ n. 120/2021, a qual recomenda aos magistrados a aplicação, sempre que possível, da solução consensual das controvérsias que envolvem direito tributário, o incentivo à sua aplicação deve ser incluído na Política Nacional proposta neste estudo, uma vez que essa deve abranger todos os meios necessários para a consecução de seu objetivo e, neste caso, os métodos adequados de solução de conflitos são peça chave para a transformação da mentalidade ora estabelecida no caminho do estreitamento dos laços entre contribuinte, Fisco e Poder Judiciário.

2.6 HIPÓTESE: MEDIDAS PREVENTIVAS DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO

Será abordado nesta hipótese adoção de medidas que promovem mais cooperação, confiança e transparência nas relações entre fisco e cidadão e contribuem para a diminuição da litigiosidade tributária.

Trata-se de análise tendente a verificar possível correlação entre os elevados estoques processuais e a ausência de transparência da administração tributária e de regras que propiciam um relacionamento mais cooperativo entre fisco e contribuintes.

O relatório sobre contencioso tributário no Brasil monitorou o nível de litigiosidade na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios. Além disso, indicou dados sobre a transparência dos entes públicos ou, mais precisamente, se o ente público reporta dados ao Tesouro, responde a questionamentos apresentados via LAI e se disponibiliza as informações de forma proativa em seu sítio eletrônico (INSPER, 2020).

Uma substantiva parte das ações judiciais decorre de questões relacionadas a problemas da administração tributária, tais como a renovação de certidões de regularidade fiscal, a liberação de mercadorias e as interpretações restritivas baseadas em normas internas da administração tributária, o que poderia ser evitado ou reduzido caso adotadas medidas mais efetivas de interação entre fisco e contribuintes, e abertos canais para a autorregularização.

Nesse sentido, diversos países adotam programas de compliance pautados pela classificação dos contribuintes, em que são verificados resultados positivos a partir da criação de incentivos à melhoria do controle interno de adimplemento às normas tributárias e à ampliação dos canais de comunicação com o fisco, como o aumento da transparência e da eficiência nas fiscalizações. As experiências de oito países foram analisadas pela OCDE no relatório “Experiences and Practices of Eight OECD Countries” (OECD, 2009).

Vale lembrar que diversos estudos revelam que a percepção da qualidade dos serviços públicos influencia na disposição dos contribuintes ao pagamento dos tributos (DAUDE; MELGUIZO, 2010; ALM; TORGLER, 2011; BIRD, MARTINEZ-VAZQUEZ, TORGLER, 2008). Alm e Martinez-Vazquez (2007) sugerem mudança de paradigma na relação entre fisco e contribuintes: do paradigma da punição ao paradigma dos serviços.

Quanto mais o fisco prestar assistência, agir com transparência, ser responsivo às necessidades dos contribuintes, estar aberto a uma relação mais cooperativa e menos coercitiva, mais conseguirá desenvolver a conformidade tributária e reduzir a judicialização. É o que foi apontado pela OCDE no *Co-operative compliance: a framework – From enhaced relationship to co-operative compliance* [31].

Foi pesquisado, portanto, se administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias e os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas.

Buscou-se investigar, de início, se a administração tributária adota transparência ativa ou passiva, ou não é transparente, quanto aos atos preparatórios das normas (como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade) e atos tributários.

Considerando-se as respostas que efetivamente se dirigiram à pergunta:

Tabela 21: Transparência das Procuradorias quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

PROCURADORIAS	
TRANSPARÊNCIA ATIVA	TRANSPARÊNCIA PASSIVA
PGE/RR*	PGE/RR
PG/DF	PG/DF
	PGE/SE
	PGE/RJ

*Apenas com relação a pareceres assinados pelo Governador.
Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Tabela 22: Transparência dos Fiscos quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

FISCOS	
TRANSPARÊNCIA ATIVA	TRANSPARÊNCIA PASSIVA
Sefaz/DF	Sefaz/MG
	Sefaz/RN
	Sefaz/Boa Vista
	Sefaz/Fortaleza*
	Sefaz/Aracaju

*Não ficou claro, conforme se vê do detalhamento de resposta abaixo, se a Sefaz/Fortaleza conceituou transparência ativa como transmissão da informação a todos os contribuintes, independentemente de requerimento.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

31 Cf. OECD, 2013, 2009. DE WIDT;OATS, 2017.

Algumas das respostas recebidas foram interpretadas e outras não foram computadas nos resultados, por não se referirem ao objeto da pergunta, que se restringe a atos preparatórios, como pareceres e notas técnicas, para a edição de atos normativos ou por não serem encontrados os dados nos links indicados. Houve respostas relacionadas à disponibilização de julgamentos administrativos e atos normativos, por exemplo, temas alheios à pergunta.

Deste modo, observa-se, não obstante o número pequeno de respostas, que há uma atuação preponderantemente reativa por parte do Estado em relação à transparência tributária, atuando quando provocado pelos contribuintes, o que remonta para a necessidade de adoção de posturas mais ativas do Poder Público no sentido de facilitar a compreensão e cumprimento da legislação tributária pelo cidadão.

Em seguida, a fim de aprofundar a investigação quanto à transparência dos órgãos destinatários dos pedidos transmitidos via LAI, a equipe questionou-os também quanto (i) à quantidade de pedidos LAI recebidos por ano, (ii) a proporção de pedidos deferidos, parcialmente deferidos e rejeitados; (iii) o prazo médio de resposta e (iv) quantas respostas foram precedidas de recursos.

Considerando os mesmos respondentes acima mencionados, os dados válidos obtidos, em números aproximados, podem ser assim sintetizados:

Tabela 23: Pedidos LAI recebidos pelas Procuradorias

PROCURADORIAS				
ÓRGÃO	LAI (ANO)	RESULTADO	PRAZO RESPOSTA	RECURSOS
PGE/SE	13	Deferidos: 13*	Não informado	Não informado
PGE/RJ	76	Deferidos: 35 Parcial: 4 Rejeitados: 18 Não atendidos: 15	21 dias	0
PGE/RR	2	Deferidos: 2	Não informado	0
PG/DF	186	Não informado	Não informado	20
PGM/Maceió	200	Deferidos: 90%	15 dias	Minoria

*A equipe considerou como deferidos os pedidos indicados como "Atendidos" no site da Ouvidoria de Sergipe.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Tabela 24: Pedidos LAI recebidos pelos Fiscos

FISCOS				
ÓRGÃO	LAI (ANO)	RESULTADO	PRAZO RESPOSTA	RECURSOS
Sefaz/DF	785	Deferidos: 438 Parcial: 9 Rejeitados: 58	15 dias	1ª inst.: 47 2ª inst.: 7 3ª inst.: 3
Sefaz/MG	132	Deferidos: 74 Parcial: 5 Rejeitados: 30	23 dias	1ª inst.: 14 2ª inst.: 2 3ª inst.: 4
Sefaz/RN	58	Não informado	18,96*	60
Sefaz/Recife	77	Deferidos: 68 Rejeitados: 9	20 dias	6
Sefaz/Porto Alegre	54	Não informado**	21,87 dias	Não informado
Sefaz/Fortaleza	146	Deferidos: 128 Parcial: 8 Rejeitados: 2	4 dias	5

* A equipe realizou o cálculo aproximado conforme os números disponibilizados pelo órgão.

** As informações disponibilizadas pelos órgãos englobavam os últimos anos, razão pela qual não foi possível segregar a informação anualmente.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

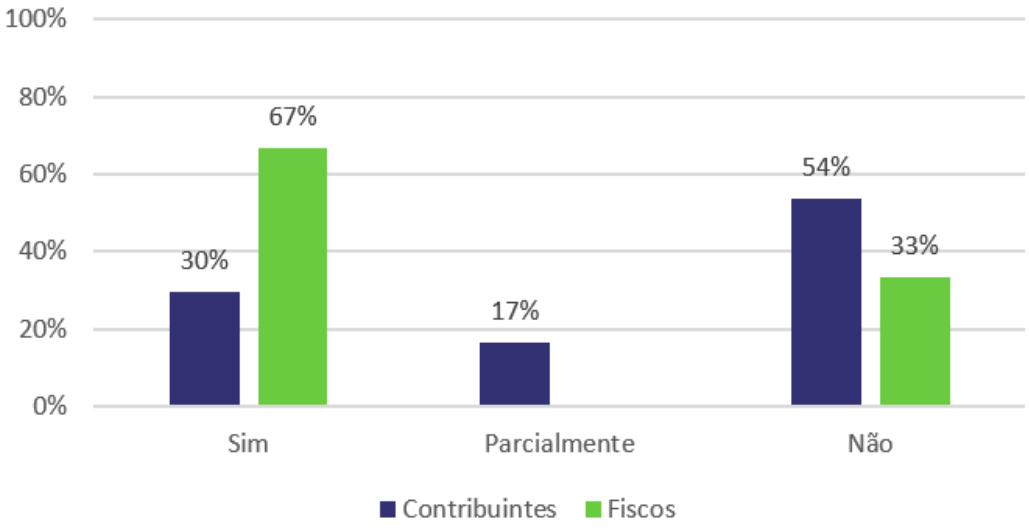
Para a compilação dos dados acima, foram considerados os dados referentes à 2020. Adicionalmente, foram considerados como "Rejeitados" os pedidos indeferidos ou rejeitados por inexistência da informação, por incompetência do órgão ou sigilo da informação requerida.

Destaca-se, pelos dados obtidos, que os Fiscos recebem números consideravelmente maiores de pedidos LAI do que os recebidos pelas Procuradorias, sendo estes, em algumas das respostas apresentadas, muito baixos (como 2 pedidos ao ano recebido pela PGE/RR). Ainda assim, vale notar que o lado positivo do dado encontrado é que, de maneira geral, os pedidos transmitidos via LAI são deferidos pelos órgãos.

Foi investigado, outrossim, a percepção dos contribuintes em relação a existência de portal da administração tributária com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas.

Os resultados das respostas podem ser visualizados no gráfico abaixo:[32]

Figura 14- Percepção dos Fiscos e Contribuintes sobre os portais da Administração tributária.



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

O grupo "Fisco" possui percepção de que as administrações tributárias possuem portais amigáveis e acessíveis, em que concentram e atualizam as normas tributárias, bem como registram suas interpretações, em maior proporção do que os grupos "Contribuintes".

Com exceção da PGFN e da Sefaz/MG (15%), que indicaram consultas públicas realizadas recentemente, os demais respondentes não indicaram consultas públicas, sendo que 70% dos órgãos afirmaram não terem sido realizadas de consultas públicas no órgão e 15% informaram de maneira genérica a participação da sociedade para debater questões específicas da legislação, sem oferecer exemplos de consultas ou similares.

Foi questionado, também, se a administração tributária possui programas para premiar o contribuinte regular. Os pedidos LAI foram enviados para os grupos de destinatários "Procuradorias" e "Fiscos", tendo respondido a a PGFN, as PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PG/DF, PGM/Maceió, bem como a Sefaz/DF, Sefaz/PE, Sefaz/MG, Sefaz/AM e Sefaz/RN, bem como as Sefaz/Salvador, Sefaz/Porto Alegre, Sefaz/Boa Vista, Sefaz/Aracaju e Sefaz/Fortaleza. As respostas podem ser assim sintetizadas:

32 As perguntas foram enviadas para os grupos "Fiscos" e "Contribuintes", tendo sido obtidas 78 respostas. Dentre as respostas, 68 foram apresentadas pelo grupo "Contribuintes", das quais 14 foram consideradas inválidas pela equipe pelo fato de o respondente afirmar não saber a resposta ou apresentar resposta incompatível com a pergunta. Das respostas consideradas válidas, 29 entrevistados responderam "Não", 16 "Sim" e 9 respostas foram classificadas como "Parcialmente verdadeiro". O grupo "Fisco", por sua vez, registrou 10 respostas. Considerando a multiplicidade de respostas apresentadas pela Sefaz/MT, foram consideradas como válidos 6 retornos, dos quais 4 são positivos e 2 negativos.

Tabela 25: Programas de conformidade na Administração tributária

PROCURADORIAS		FISCOS	
ÓRGÃO	PROGRAMAS DE CONFORMIDADE	ÓRGÃO	PROGRAMAS DE CONFORMIDADE
PGFN	Sim	Sefaz/DF	Sim
PGE/SE	Não	Sefaz/PE	Sim
PGE/RJ	Não	Sefaz/RN	Sim
PGE/RR	Não	Sefaz/MG	Sim
PG/DF	Não	Sefaz/AM	Sim
PGM/Maceió	Não	Sefaz/Recife	Sim
		Sefaz/Boa Vista	Não
		Sefaz/Salvador	Não
		Sefaz/Porto Alegre	Não*
		Sefaz/Aracaju	Sim
		Sefaz/Fortaleza	Não

*Em elaboração

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

As concessões concedidas pela PGFN e pelos Fiscos podem ser assim resumidas:

Tabela 26: Tipos de regras de conformidade da Administração tributária

PROGRAMAS DE CONFORMIDADE								
ÓRGÃO	PGFN	SEFAZ/ DF	SEFAZ/ PE	SEFAZ/ RN	SEFAZ/ MG	SEFAZ/ AM	SEFAZ/ ARACAJU	SEFAZ/ RECIFE
Canais de atendimento	✓	✓						
Flexibilização de garantias	✓							
Antecipação de garantia	✓							
Execução de garantias	✓							
Autorregularização, c/ redução da multa		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Descontos no pgto. do tributo			✓		✓	✓	✓	✓
Desobrigação obg. acessórias				✓	✓			
Prazo para pgto. do tributo				✓		✓		
Facilidades para CND ou CPD-EN				✓				

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

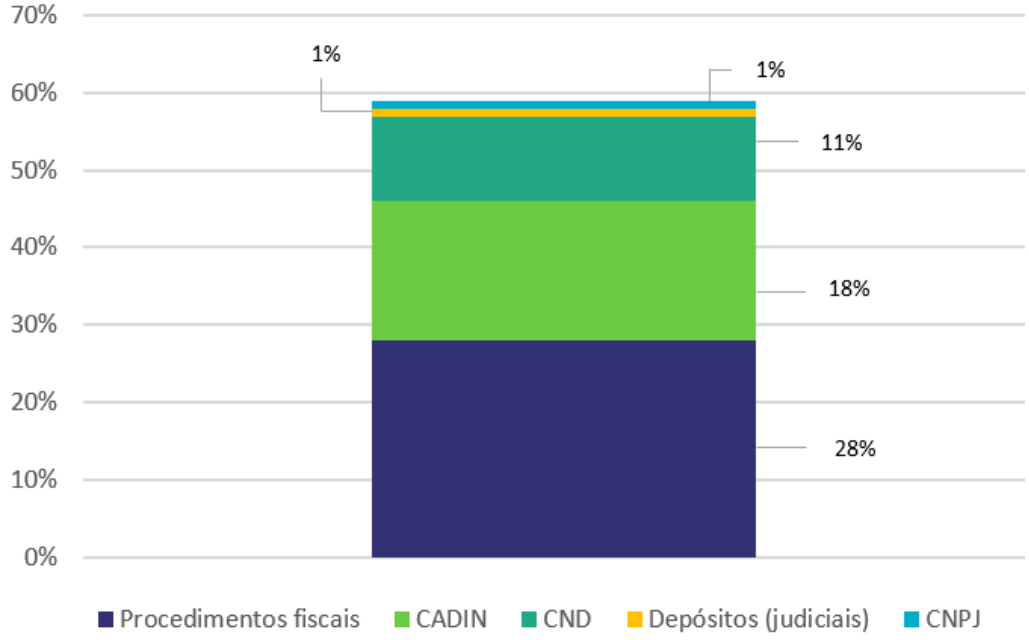
Das respostas recebidas, verificou-se que apenas 7 fiscos (Sefaz DF, PE, MG, RN e AM, Sefaz Aracajú e Recife), dentre 72 órgãos da administração tributária, afirmam possuir programas de premiação de contribuintes regulares. Além disso, a PGFN informou a aprovação da Lei nº 14.195/21, que permite a criação do Cadastro Fiscal Positivo, ainda não implementado, e o Município de Porto Alegre noticiou o encaminhamento de projeto de lei, prevendo regras sobre conformidade tributária.

Verifica-se, portanto, um terreno muito fértil para atuação cooperativa entre fiscos, procuradorias e contribuintes para promover prevenção de inconformidades, transparência e segurança jurídica.

Por fim, foi investigado o percentual de ações judiciais que dizem respeito à relação entre fisco e contribuintes atinentes à administração tributária, sem envolver discussão direta a respeito do crédito tributário, tais como medidas judiciais relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias.

Considerando os temas apresentados em percentuais pelos Tribunais, foram identificados os cinco principais em discussão que não envolvam diretamente o crédito tributário:

Figura 15: Temas mais recorrentes - LAI



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Esses temas são importantes de serem destacados pois, não envolvem diretamente o crédito tributário. Assim, caso esses temas fossem resolvidos de modo cooperativo no seio das administrações tributárias, poderiam potencialmente reduzir o advento de novos processos judiciais.

Constatou-se que as administrações tributárias e as procuradorias podem ser mais ativas em relação à transparência tributária e que a experiência de diálogo entre a administração tributária e o contribuinte pode ser mais intenso.

A maioria dos mecanismos para induzir o contribuinte à satisfação do crédito tributário estão relacionados à aplicação de sanções, há também deficiência por parte das administrações tributárias para solucionar administrativamente questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, como medidas relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias.

Após todo o exposto, concluiu-se que apesar de não ser possível estabelecer quantitativamente a proporção do impacto da ausência de cooperatividade e transparência tributária nos elevados estoques processuais, há indicativos da existência de correlação entre eles.

Constatou-se que a atuação das procuradorias e do fisco, quanto à transparência, se dá de maneira eminentemente reativa, os portais das administrações tributárias não são amigáveis e acessíveis. Além disso, há pouca utilização de consultas públicas para debater questões especificas da legislação tributária e a maioria dos mecanismos para induzir o contribuinte à satisfação do crédito tributário estão relacionados à aplicação de sanções. Outro indicativo reside no fato de questões administrativas que não envolvem créditos tributários são solucionadas administrativamente de forma eficiente.

Como se vê, ainda há espaço para implementação de medidas a fim de promover mais consenso, cooperação, confiança e transparência nas relações entre fisco, procuradoria e cidadão(ã), o que contribuirá para a diminuição da litigiosidade tributária.

Nesse ponto, entende-se que o Poder Judiciário pode ser importante ator na implementação não apenas da cooperação, mas também da transparência ativa, uma vez que é fundamental que se estabeleça relação positiva e comunicação espontânea quanto à interpretação das normas legais, às jurisprudências predominantes e aos casos vinculantes, informações valiosas que podem auxiliar o contribuinte.

2.7 HIPÓTESE: IMPACTOS DOS FLUXOS E ETAPAS PROCESSUAIS NA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA

Foi investigado qual é o impacto dos fluxos e das etapas processuais no tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores, e os eventuais impactos negativos para o ambiente de negócios do país.

Nesse intuito, analisou-se o fluxo e as etapas de tramitação dos processos tributários existentes no sistema judicial brasileiro, a fim de aferir se dessa análise seria possível diagnosticar as principais causas que impactam a formação dos elevados estoques processuais assim como a demora nos tempos médios de prolação das decisões judiciais.

Por outra frente, foi investigado se a não existência de lei que aplique, em sentido estrito, a regra da "dupla conforme", a ser explicada em momento oportuno, conduz à acumulação exagerada de processos julgados no mesmo sentido, por instâncias diferenciadas que em nada contribuem para a alteração da decisão de mérito, em prejuízo do conceito de justiça célere e do patrimônio do contribuinte e da Fazenda Pública.

No relatório "Tax Certainty", elaborado pela OCDE, em 2017, a longa duração das disputas fiscais no Poder Judiciário foi apontada como um importante fator de insegurança em matéria tributária, pois mantém modelos de negócios em posição de incerteza (OCDE, 2017).

Conforme apontado no relatório "Doing Business 2021", os tributos que são objeto de contencioso administrativo federal no Brasil representam 13, 91% do produto interno bruto (PIB), em detrimento dos valores em litígio na esfera administrativa na Argentina, Colômbia e México, que representam 0,09%, 0,19% e 0,54% do PIB, respectivamente. Somadas todas as esferas do contencioso tributário, administrativa e judicial, nos âmbitos federal, estadual e municipal, o percentual sobe para 73% do PIB brasileiro. O relatório indica, outrossim, que as regulamentações locais, a implementação desigual das leis e as iniciativas de reforma nacionais impactam o ambiente de negócios do país, por resultar em variações significativas na facilidade de fazer negócios em diferentes localidades (BANCO MUNDIAL, 2021).

Considerando ainda que os efeitos dos julgamentos representativos de controvérsia com repercussão geral ou controle concentrado de constitucionalidade extra-

polam os limites da lide e alcançam todos os sujeitos em situação equiparável à do recurso paradigma, a insegurança acarretada pela indefinição do entendimento jurisprudencial sobre temas tributários tem consequência em todo o sistema judiciário, o que contribui para o aumento da litigiosidade.

Portanto, o cerne da questão que envolve os julgamentos mencionados é a demora na definição do entendimento jurisprudencial. O longo período que leva para a definição do entendimento jurisprudencial gera grandes danos, pela incerteza e litigiosidade que produz, e ofusca por vezes o bônus que existe na extrapolação dos efeitos das lides para todos os sujeitos em situações equiparáveis.

Existem diversas teorias que explicam as causas da litigância. Sob uma perspectiva da análise econômica do direito (AED), as causas da litigância – e sobretudo do "excesso" de litigância – estariam associadas a incentivos muitas vezes das próprias instituições jurídicas. Mais especificamente, estariam relacionadas à percepção de que, no cômputo de um cálculo de benefício-custo das partes, vale a pena litigar.

Diante desse contexto, para concretizar o estudo da primeira frente, buscou-se identificar fatores internos ao Poder Judiciário que pudessem se traduzir como possíveis causas para a formação do elevado contencioso e da morosidade judicial tributária.

A investigação se mostrou relevante para detalhar as diversas variáveis que podem tanto ser causa como consequência do problema. Cada etapa de tramitação dos processos judiciais tributários foi minuciosamente investigada para identificar possível interferência no prazo de duração dos processos judiciais e, consequentemente, no expressivo quantitativo de litígios judiciais tributários.

Dessa forma, a eficiência ou ineficiência dos instrumentos processuais, a redundância em procedimentos e os incentivos ao litígio ou a ausência de incentivos à composição amigável foram examinadas.

Por outro lado, na segunda etapa da pesquisa, foi analisado o eventual efeito da ausência de regra da "dupla conforme", prevista no sistema processual português, que consiste em "um pressuposto negativo de admissibilidade recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça" (FERREIRA, 2019). Assim, no caso de manutenção unânime da decisão de primeira instância pelo tribunal, com fundamentação essencialmente idêntica e conformidade decisória, não serão admitidos novos recursos[33].

33 Cf. ART. 671: decisões que comportam revista.

Tal como os pressupostos de admissibilidade dos recursos excepcionais direcionados aos Tribunais Superiores no sistema brasileiro, a regra tem o objetivo de restringir o acesso à instância extraordinária e assegurar a celeridade processual.

Tais filtros processuais para permitir a interposição de recursos em casos específicos também são utilizados no direito processual italiano, em que são inadmitidos recursos quando não se verifica probabilidade razoável de procedência.

Dessa feita, mostrou-se necessário investigar e ponderar as semelhanças e diferenças entre os sistemas processuais português e brasileiro, notadamente sobre as técnicas inseridas pelo CPC/15 referentes ao sistema de precedentes e aos consequentes óbices impostos à remessa aos Tribunais Superiores e adequação às decisões vinculantes.

Considerou-se, também, o índice de reforma de decisões de mérito pelos Tribunais Superiores, especialmente considerando o fato de que a priori apenas questões de direito alcançam a instância excepcional. Reforçando esse ponto, o estudo "STF em Números", da FGV, apurou que a Súmula n. 279, de 12 de dezembro de 1963, que veda a admissão de recurso extraordinário para mero reexame de prova, foi a mais citada em casos tributários entre 1998 e 2018, com 21.304 ocorrências (FOSSATI; COSTA, 2021).

A importância dos questionamentos realizados para analisar essa frente se dá, pois, caso averiguada a manutenção de decisões, com fundamentação idêntica e conformidade decisória, poderia se chegar à conclusão de que a não adoção da regra do "duplo conforme" contribui com a acumulação de processos e assim concluir se a sistemática brasileira é, ou não, fator de redução do contencioso tributário.

Explicadas as duas frentes de análise da presente hipótese, passa-se ao desenvolvimento de ambas. Primeiramente, na busca da identificação de fatores internos ao Poder Judiciário que pudessem traduzir-se como possíveis causas para a formação do elevado contencioso e a morosidade judicial tributária, foram examinadas as diversas variáveis que poderiam atuar como causa ou como consequência do problema.

Para tanto, o primeiro ponto objeto de análise foi o decurso temporal (i) de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final; (ii) entre a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da ação tributária pelo contribuinte ou a execução fiscal; (iii) entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo(a) magistrado(a); (iv) entre a penhora e o ajuizamento (quando

há) e entre a penhora e a expropriação do bem (quando há).Os resultados obtidos estão descritos na Tabela 27.34

Tabela 27 – Dados obtidos por Regex sobre o decurso temporal de tramitação processual e suas etapas

REGEX	
PERGUNTA	RESPOSTA
Qual o tempo de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final?	771 dias
Qual o tempo entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo magistrado?	201 dias
Qual o tempo transcorrido entre (quando há) a penhora e o ajuizamento?	582 dias
E entre a penhora e a expropriação do bem (quando há)?	218 dias

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Na sequência, foi questionado ao grupo de destinatários "Tribunais" qual o percentual de cada meio de citação utilizado nos processos de execução (pessoal, por edital, por carta etc.) e em qual delas houve êxito de citação.

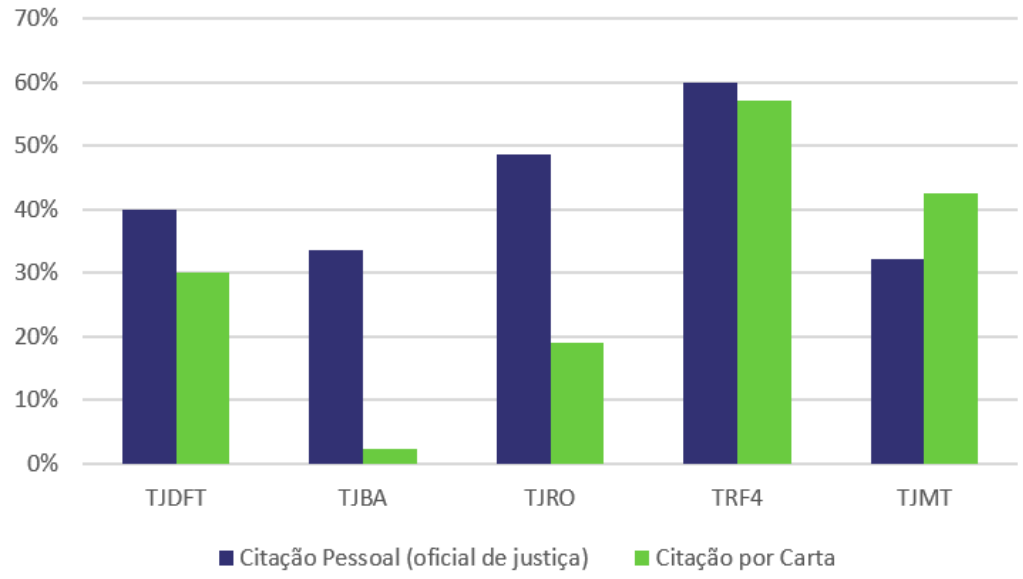
Também foram buscadas nos portais virtuais dos Diários Oficiais dos tribunais selecionados as expressões "Citação correio", "Citação oficial de justiça" "Citação edital" e "Citação eletrônica".

A referida coleta de dados indicou que os meios de citação mais utilizados são a citação pessoal (TRF4, TRF3, TJRO, TJSE) e a citação por carta (TJDFT, TJBA e TRF2).

Constatou-se, ainda, que a citação pessoal é o meio de citação mais eficaz, com maior percentual de êxito em sua realização, conforme a Figura 16.

34 Responderam à pergunta formulada via LAI os TJAM, TJRR, TJPA, TJDFT, TJBA, TJRS, TJMT, TJSE, TJRO TJMG, TRF2, TRF3 e TRF4. Foram utilizadas as expressões "Ação de execução fiscal", "Trânsito em julgado", "Expropriação de bem", "Citação" e "penhora" como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais selecionados.

Figura 16 – Gráfico dos percentuais de êxito das formas de citação com dados obtidos via pedido LAI aos Tribunais



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

O fato de a citação pessoal ser a de maior efetividade não deve ser considerada como único fator a ser priorizada em detrimento dos outros meios de citação, pois a citação pessoal é exigida pela lei para algumas Fazendas Públicas e implica mais demora e custo com as diligências de oficial de justiça.

Vale destacar, entretanto, que, em agosto de 2021, foi alterado o art. 246 do Código de Processo Civil, que passou a determinar como regra geral a citação por meio eletrônico e apenas ante a ausência de confirmação, em até 3 dias úteis contados do recebimento da citação eletrônica, é que devem ser realizados os demais meios citatórios.

Embora esse dado revele uma oportunidade para aprimoramento do fluxo de trâmite processual dos processos tributários, ressalta-se que, com base nos dados obtidos, não é possível concluir que haja relação direta de causalidade entre os meios de citação utilizados e a demora na solução dos conflitos tributários.

Ainda que possa existir uma correlação entre as formas de citação e a demora na tramitação processual, há diversos outros fatores que o impactam, motivo pelo qual se pode concluir que a variável relativa à forma de citação não pode ser isoladamente avaliada como causa de aumento do contencioso judicial, sem que se considerem as demais variáveis analisadas.

Ultrapassada a citação, foi indagado, por meio de pergunta formulada via LAI ao grupo de destinatários "Procuradorias", o percentual de execuções fiscais em que a penhora foi efetivada e quais as espécies de bens e/ou direitos penhorados. Responderam a PGFN, a PGE/SE, a PGE/RJ, a PGE/RR, a PGM/Maceió e a PGDF.

A PGFN informou não possuir dados gerenciais que detalhem a natureza do bem penhorado. Ainda assim, forneceu dados relativos à situação do débito inscrito em dívida ativa, com a ressalva de que "uma mesma execução fiscal pode englobar mais de uma inscrição em Dívida Ativa ou contemplar garantias apenas parciais, incapazes de alterar a situação das inscrições".

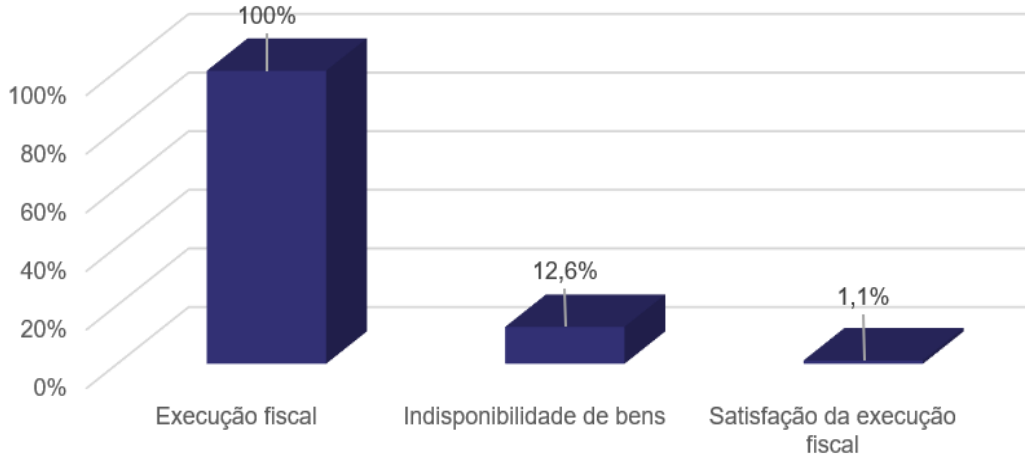
Estabelecidas tais premissas, os dados fornecidos pela PGFN demonstram que 0,5% das inscrições em dívida ativa está integralmente garantida e, se considerado o valor da dívida ativa, apenas 12% foi integralmente garantido. Em relação às demais procuradorias, a maioria informou não possuir os dados solicitados quanto ao percentual de execuções fiscais em que a penhora foi efetivada, limitando-se a exemplificar as espécies de bens penhorados: dinheiro, bens imóveis e bens móveis (veículos, máquinas, colchões, etc.). A exceção que merece destaque é a PGM/Maceió, que informou que a penhora é efetivada em 25% das execuções fiscais e que sempre recai sobre pecúnia.

Em sequência, verificou-se que a penhora foi efetivada em 12,6% das execuções fiscais.

Quanto à expropriação de bens, foi averiguada a existência e os eventuais motivos da sua não efetivação, bem como a ocorrência de decretação de indisponibilidade de bens e se desta houve resultados positivos para o executivo fiscal. Obteve-se o resultado de que houve expropriação em 2% das execuções fiscais identificadas pela raspagem de dados.

Foi identificado ainda que, entre os processos de execução fiscal, a decretação de indisponibilidade de bens ocorreu em 12,6% dos casos. Entre os 12,6%, os resultados obtidos indicam que 9% das execuções fiscais são julgadas extintas pela satisfação do débito. Os resultados estão representados na Figura 17.

Figura 17– Gráfico dos percentuais de execuções fiscais com penhora e que foram extintas por satisfação do débito identificadas por Regex



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Os dados coletados sugerem que a sistemática de cobrança de créditos tributários por meio de execução fiscal possui baixa eficácia, considerando tanto o baixo percentual de débitos garantidos quanto ao baixo índice de extinção da execução pela satisfação do débito, nos casos em que ocorre a indisponibilidade de bens.

Tais achados se coadunam com os dados apresentados anualmente pelo CNJ no relatório "Justiça em Números". Na edição de 2021, foi demonstrado que as execuções fiscais são causa não somente da morosidade judicial tributária, mas o principal fator de morosidade do Poder Judiciário [35].

Destaca-se do citado relatório que, pelo terceiro ano consecutivo, houve redução dos processos pendentes de execução fiscal (-11,2%), além da redução, no ano de 2020, de novos casos (-21,9%). Porém, ainda assim, o tempo de giro do acervo desses processos é de 6 anos e 10 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente.

Em razão disso, talvez seja interessante repensar o modelo de cobrança de créditos pela Fazenda Pública, deixando de propor inúmeras execuções fiscais que sabidamente serão infrutíferas, alocando os esforços das procuradorias em tratar de grandes devedores, bem como expandindo e solidificando a transação tributária e outros métodos adequados de resolução de conflitos, especialmente no âmbito administrativo.

35 Cf. CNJ, 2021.

É interessante destacar nesse ponto recente iniciativa lançada pela PGFN. Por meio da Portaria PGFN n. 3.050, de 6 de abril de 2022, foi instituída a plataforma eletrônica "Comprei", na qual os bens de devedores da União, tanto penhorados em execuções fiscais quanto oferecidos em acordos administrativos, serão colocados à venda, facilitando a arrecadação. Além disso, a solução tecnológica contará com um procedimento prévio de negociação para equalização da dívida e apenas, caso essa reste infrutífera, haverá a disponibilização do bem à venda.

Foi averiguado o percentual dos litígios que exigem a realização de perícias técnicas ou diligências complementares, por meio do método de pesquisa quantitativo, feito pela escolha de palavras que, isoladas ou conjuntamente, foram utilizadas como instrumentos de buscas por computador em Diários Oficiais dos tribunais.

As expressões conduziram aos resultados obtidos na variável "Perícia" e "Diligências complementares" da planilha que indicam ter havido perícias ou diligências complementares em 9,4% dos processos judiciais tributários. Logo, sob a perspectiva da hipótese analisada, não é possível concluir ser a perícia, isoladamente, uma das causas da formação dos elevados estoques processuais.

Quanto aos embargos à execução, foi averiguado o percentual, que foi identificado por meio do cálculo da proporção entre o total de decisões tributárias analisadas e os resultados da variável "Embargos à execução". O resultado obtido foi de que os embargos à execução fiscal representam 5,4% dos processos judiciais tributários.

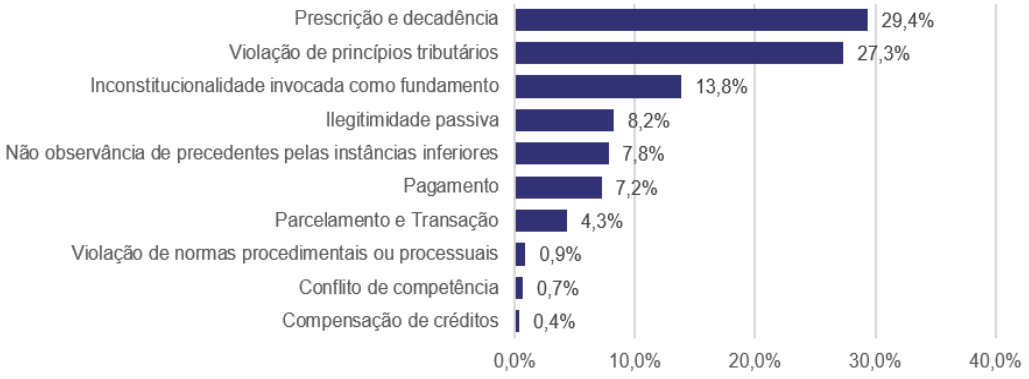
O segundo questionamento sobre os embargos à execução tratou das circunstâncias em que se dá a oposição dos embargos à execução fiscal (se são precedidos de exceção de pré-executividade julgada improcedente, se há suspensão em caso de garantia integral ou parcial, tipo de matérias etc.).

Identificaram-se os casos que foram precedidos por exceção de pré-executividade, por meio da combinação dos resultados da variável "Embargos à execução" e da variável "Exceção de pré-executividade". O resultado obtido foi de que 8,2% dos embargos à execução fiscal são precedidos por exceção de pré-executividade.

A respeito da quantificação do tipo de matéria discutida, os dados obtidos estão representados na Figura 18[36].

36 Foram selecionadas as expressões que representam as matérias comumente arguidas pelos contribuintes, cujos resultados constam nas variáveis "Prescrição e decadência", "Pagamento", "Ilegitimidade passiva" e "Causa suspensiva de exigibilidade", Parcelamento", "Transação", "Não observância de precedentes pelas instâncias inferiores", "Conflito de competência", "Compensação de créditos contencioso", "Violação de normas procedimentais ou processuais", "Inconstitucionalidade invocada como fundamento" e "Violação de princípios tributários".

Figura 18 – Gráfico das matérias discutidas em embargos à execução fiscal identificadas por Regex

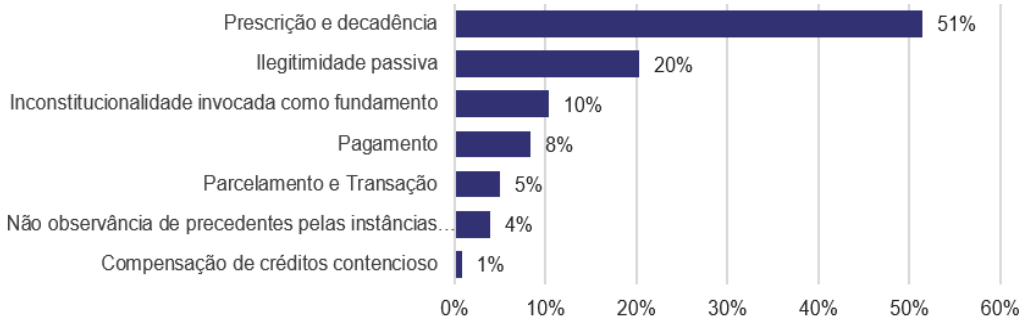


Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Diante desses dados, a pesquisa aponta para a conclusão de que a exceção de pré-executividade não deve ser indicada como uma das etapas processuais mais relevantes para o congestionamento nem para o excesso de processos. De todo modo, é significativo o percentual (8,2%) em que houve apresentação dos dois instrumentos processuais (exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal), o que revela a repetição de atos processuais voltados à mesma finalidade.

Foi necessária, portanto, a comparação das matérias debatidas em embargos à execução fiscal com as matérias debatidas em exceção de pré-executividade, para tanto foram buscadas as expressões que representam as matérias comumente arguidas em exceção de pré-executividade, o que resultou no gráfico apresentado na Figura 19.

Figura 19– Gráfico das matérias discutidas em exceção de pré-executividade identificadas por Regex



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Desse modo, verificou-se que há parcial coincidência entre as matérias mais discutidas em exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal, o que indica que possa ser proposto aperfeiçoamento para evitar a superposição de instrumentos processuais com o mesmo objeto.

O conjunto desses fatores leva a crer que, com a ressalva da existência de regras distintas relativas à garantia do débito e aos ônus processuais, a unificação desses instrumentos processuais pode implicar a redução da repetição de atos processuais e, por conseguinte, reduzir o tempo de tramitação processual. E ainda, que seria medida tendente a combater comportamento de não conformação das partes ante os pronunciamentos judiciais, seja por visualizar mais uma oportunidade de mudança de entendimento judicial, seja por usar todos os mecanismos disponíveis para protelação do pagamento da dívida.

Foi averiguado, outrossim, se houve redirecionamento da execução fiscal e quanto tempo decorreu entre o ajuizamento e o redirecionamento. Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com uso do Regex "Redirecionamento da execução fiscal", foram identificados 1.236.415 processos.

Com relação ao tempo decorrido entre o ajuizamento da execução fiscal e o redirecionamento, verificou-se uma média global de 323 dias entre os eventos "ajuizamento" e "redirecionamento", em uma base de 9.359 processos.

Sobre o mesmo tema apenas a PGE/SP, PGM/SP e PGM/BH responderam aos pedidos formulados via LAI, das quais as duas primeiras informaram não possuir os dados, e a PGM/BH informou que o tempo entre o ajuizamento e o redirecionamento é variado, mas, em média, corresponde a três anos.

Foi analisada a ocorrência do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, o tempo que levou para ser finalizado, se resultou procedente e se trouxe resultados vantajosos para a efetividade da execução.

Com base nos resultados parciais obtidos nas raspagens com uso do Regex "Incidente de desconsideração da personalidade jurídica", foram identificados 14.785 incidentes de desconsideração da personalidade jurídica.

No entanto, não foi possível aferir se o resultado vantajoso para a efetividade da execução fiscal decorreu ou teve relação com o seu redirecionamento a terceiros. Isso porque a satisfação da dívida não necessariamente está ligada à responsabilização tributária ocorrida no curso da execução fiscal. Desse modo, é inviável estabelecer a correlação entre tais eventos com base nos dados objeto da pesquisa.

Por certo que todos os esforços citados nas hipóteses anteriores para o estabelecimento da relação de cooperação, em suas mais variadas formas, contribuirão para a redução da litigiosidade e, consequentemente, tempo de tramitação processual.

Todavia, o Poder Judiciário pode implementar medidas e soluções tecnológicas de gestão processual, voltadas especificamente para o contencioso tributário, a fim de minimizar os impactos de alta litigiosidade, o que está incluído na proposta de Política Nacional.

Foi analisado, também, mediante solicitações via LAI enviadas aos Tribunais Regionais Federais e à PGFN, o percentual de ações ajuizadas por contribuintes domiciliados em outras unidades da Federação e se existe algum controle a respeito da existência de ajuizamento simultâneo de demandas idênticas em diferentes unidades da Federação.

Os resultados estão dispostos na Tabela 28.

Tabela 28 – Respostas detalhadas à pergunta quanto ao percentual de ações ajuizadas por contribuintes domiciliados em outras unidades da Federação – recebidas via LAI

TRIBUNAL	PERCENTUAL DE AÇÕES AJUIZADAS POR CONTRIBUINTES DOMICILIADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO	CONTROLE DE EVENTUAIS LITISPENDÊNCIAS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO
TRF2	3,8%	Não há controle de litispendência entre bases do RJ e do ES do e-Proc.
TRF3	1,82% (calculados com base na identificação de réus domiciliados em outra unidade da Federação)	O sistema PJE identifica possíveis prevenções com base nos critérios "assunto" e "partes". A resposta ao pedido LAI não esclarece se o sistema considera processos em outras unidades da federação.
TRF4	Primeiro grau: 95,8% Segundo grau: 99,8% Sem informação: 4,2% UF de origem: 0,2%	Não informado.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Destacou-se a discrepância entre os percentuais apresentados pelos Tribunais Regionais Federais da 2ª e da 3ª Regiões (3,8% e 1,82%, respectivamente), relativamente àqueles fornecidos pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (95,8%, no primeiro grau, e 99,8%, no segundo grau), que, possivelmente, decorre da adoção de critérios diferentes para a apuração dos dados fornecidos.

A PGFN informou, em resposta ao pedido de acesso à informação, que em análise recente, ainda em fase de conclusão, e formulada com base em uma amostra de 3.726 processos autuados em 2020 na Seção Judiciária do Distrito Federal nas classes "Mandado de Segurança" e "Procedimento Comum", ajuizados contra a Fazenda Nacional, foi constatado que 2.386 processos – 64,04% do total de processos – foram propostos por pessoas físicas ou jurídicas com endereços cadastrais em outras unidades da Federação. Esse percentual comparativamente alto se justifica pela previsão constitucional expressa no art. 109, § 2º, que autoriza aos jurisdicionados ajuizarem ações contra a União, alternativamente, "na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou, ainda, no Distrito Federal".

Por fim, foi realizada análise comparativa entre os modelos de recuperação de créditos tributários estrangeiros em relação ao quão judicializado é o procedimento brasileiro. Para tanto, foram realizadas entrevistas a empresas transnacionais, cujas respostas estão descritas nas Tabelas 29 e 30.

Tabela 29 – Respostas detalhadas recebidas das empresas transacionais à pergunta quanto ao percentual dos valores envolvidos nos litígios tributários em relação ao faturamento anual da empresa no Brasil e nos outros países em que atua

EMPRESAS	PERCENTUAL DOS VALORES ENVOLVIDOS NOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS EM RELAÇÃO AO FATURAMENTO ANUAL DA EMPRESA NO BRASIL E NOS OUTROS PAÍSES EM QUE ATUA	
	BRASIL	OUTROS PAÍSES
A	Aproximadamente 25% (pré-pandemia)	Aproximadamente 10%
B	20%	0
C	4%	América do Sul: 1%, considerando todos os países
D	247%* (dez/20)	3%* (dez/20)
E	11%	0
F	35%	6% (14 países)
Percentual médio	57%	3%

* Não considerados os valores classificados como remoto. Processos administrativos e judiciais.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Tabela 30 – Respostas detalhadas recebidas das empresas transacionais à pergunta quanto ao número de processos tributários no Brasil e em outros países em que atua

EMPRESAS	NÚMERO DE PROCESSOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL E EM OUTROS PAÍSES EM QUE ATUA	
	BRASIL	OUTROS PAÍSES
A	75% do valor em discussão 90% dos processos	25% do valor em discussão 10% dos processos
B	2.077	0
C	Média de 405	América do Sul: média de 10 processos (considerando todos os países)
D	4.634*	86*
E	1.476	16 (14 países)
F	520	0
Percentual médio**	99%	1%

* Não considerados os valores classificados como remoto. Processos administrativos e judiciais.
**Calculado com base nos dados fornecidos em percentual.

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

As respostas fornecidas pelas empresas transnacionais apontam a desproporcionalidade entre o número de processos tributários e o montante em discussão no Brasil e em outros países, entre os quais os valores indicados para as demandas no País são significativamente superiores aos de outras jurisdições.

Recomenda-se um estudo comparativo mais aprofundado acerca das diferenças entre os modelos brasileiros e estrangeiros capaz de indicar a razão dessa discrepância nos números fornecidos pelas empresas transnacionais e, assim, identificar soluções especificas dessa seara.

Em suma, diante dos dados ora obtidos, foi possível analisar os diversos fluxos e as etapas de tramitação dos processos tributários, pelos quais foi possível concluir que os meios de citação utilizados – a exceção de pré-executividade, os incidentes de desconsideração da personalidade jurídica e a realização de perícias – não possuem relação direta com a demora na tramitação processual quando isoladamente analisados.

Por outro lado, foi constatada a repetição de atos processuais voltados à mesma finalidade, quais sejam, a exceção de pré-executividade e os embargos à execução fiscal, o que indica a necessidade de aperfeiçoamento a fim de evitar sobreposição de instrumentos, com eventual unificação de ambos.

Os dados também sugerem que não só a penhora de bens, uma das primeiras e principais etapas do processo de execução, é muito pouco eficaz, como a execução fiscal em si, como forma de cobrança de créditos tributários, também possui baixa eficácia, uma das causas do elevado contencioso judicial tributário.

Por fim, chama a atenção a desproporção encontrada na análise comparativa da atuação de empresas no Brasil e no exterior em relação ao contencioso tributário. Os números mostram que o valor tributário discutido em juízo em relação ao faturamento da empresa é significativamente maior no Brasil, em média, do que em outros países onde atuam as empresas entrevistadas.

Além disso, os dados apontam que o número de processos tributários dessas mesmas empresas no Brasil é significativamente maior do que nos demais países em que atuam. A realização de estudo comparativo mais aprofundado para avaliar as diferenças entre o modelo brasileiro e os modelos estrangeiros com a finalidade de indicar com precisão a razão dessa discrepância nos números fornecidos pelas empresas transnacionais surge como recomendação.

Por outra frente, foi analisada a regra da “dupla conforme” e o elevado estoque de processos. A regra da “dupla conforme”, prevista no sistema processual português, consiste em verificar se a decisão de segunda instância confirma a decisão proferi-

da em primeira instância, sem que haja voto vencido e tampouco fundamentação essencialmente diferente, caso em que não será admitido o recurso (chamado "Revista" pelo CPC português) ao Supremo Tribunal de Justiça.

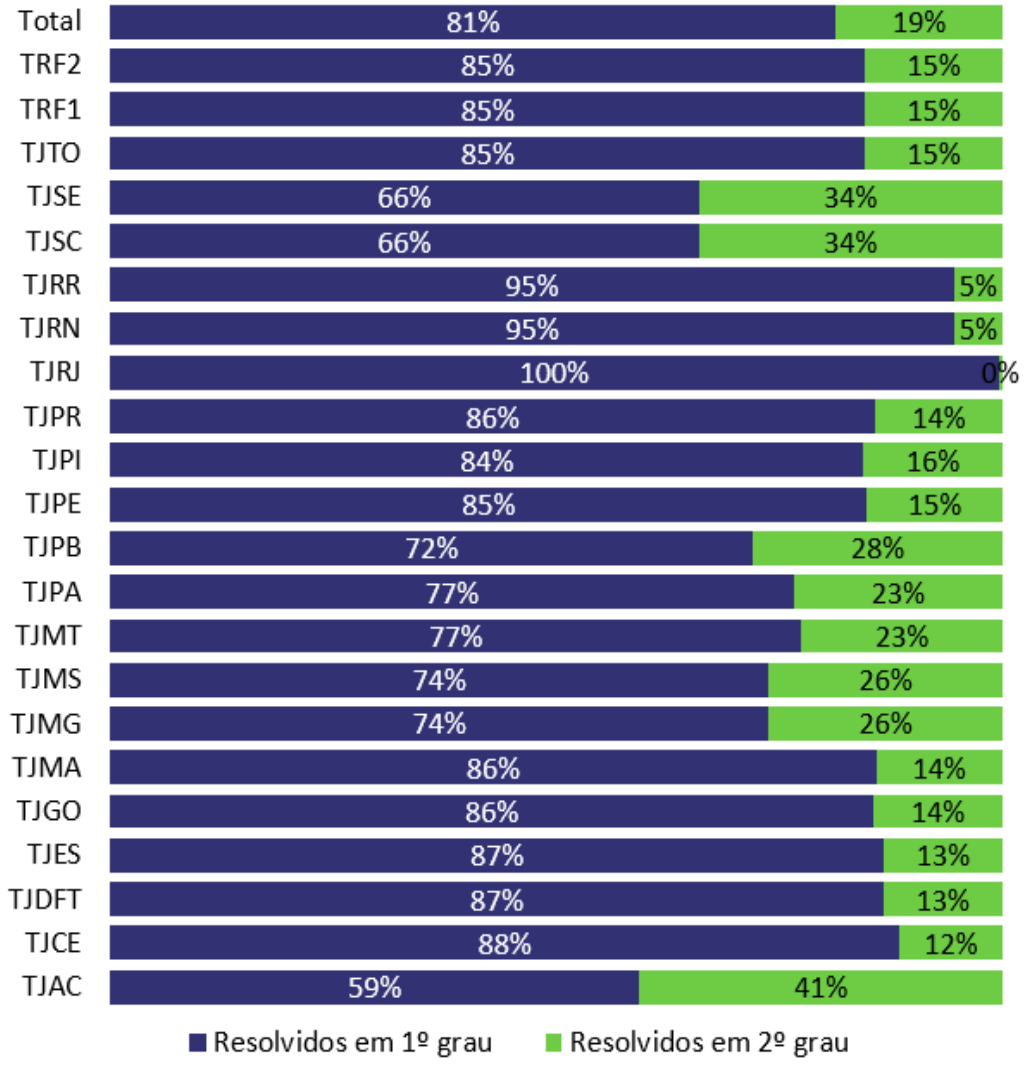
Trata-se, portanto, de um pressuposto negativo de admissibilidade recursal à instância extraordinária no sistema português, o qual exige três requisitos: a confirmação da decisão de primeira instância, a unanimidade e a fundamentação essencialmente idêntica.

Dessa feita, por ser um instrumento que possivelmente auxiliaria na promoção da celeridade processual, buscou-se aferir possível correlação entre a não existência de lei brasileira que aplique, em sentido estrito, a regra da "dupla conforme" e a acumulação exagerada de processos julgados no mesmo sentido, por instâncias diferenciadas que não contribuem para a alteração da decisão de mérito, em prejuízo do conceito de justiça célere e do patrimônio do contribuinte e da Fazenda Pública.

Foi averiguada a quantidade de instâncias julgadoras judiciais que antecedem o julgamento final do litígio, o percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial, se o desfecho de mérito foi reformado em sede de apelação e o percentual de conflitos tributários que tramitam nos Tribunais Superiores, em relação ao estoque total de processos tributários pendentes de julgamento.

Quanto ao percentual de processos resolvidos definitivamente por instância judicial, alcançou-se os resultados apresentados na Figura 20.

Figura 20– Gráfico com percentuais de processos resolvidos definitivamente por instância judicial, com dados obtidos pelo DataJud



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Das decisões de mérito proferidas em primeira instância os resultados indicam que 7% foram reformadas em sede de apelação.

Tal dado é muito importante para a conclusão da hipótese ora aventada, uma vez que um dos critérios de aplicação da regra da dupla conforme é, justamente, a manutenção pelos tribunais das decisões de primeira instância.

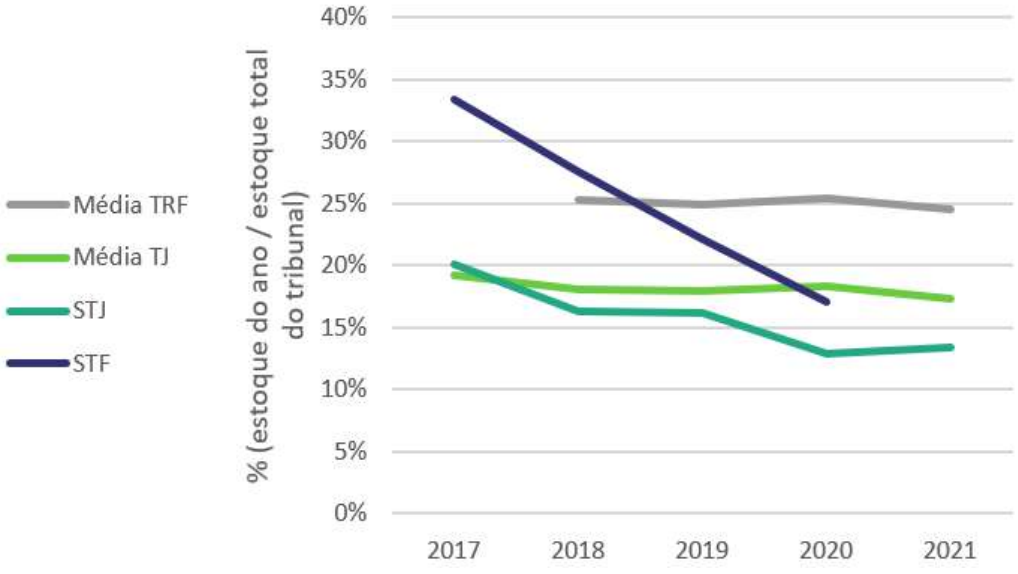
Analisando apenas esse dado, a adoção da regra da dupla conforme permitiria a inadmissão de aproximadamente 93% dos processos que potencialmente chegariam aos Tribunais Superiores.

Entretanto, não foi possível segregar, entre os julgamentos de apelação, os que ocorreram por maioria ou unanimidade, o que se mostra relevante porque a regra da dupla conforme portuguesa exige que o julgamento colegiado se dê por unanimidade.

De modo geral, ainda que não se tenha a informação acerca do percentual de julgamentos de apelação que ocorreram por unanimidade, o número de 93% de apelações que mantiveram a decisão de mérito proferida em primeira instância é significativo e demonstra que a aplicação de uma regra aos moldes da portuguesa em comento poderia trazer resultados favoráveis para a redução de estoque processual nos Tribunais Superiores.

Ademais, quanto à evolução do estoque de processos tributários ao longo do tempo, as respostas aos pedidos LAI permitiram identificá-la conforme a Figura 21.

Figura 21– Gráfico com estoque de processos tributários dos Tribunais Superiores e média de estoque de processos tributários dos Tribunais de Justiça e TRF, ao longo do tempo, com dados obtidos via pedido LAI para os tribunais



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

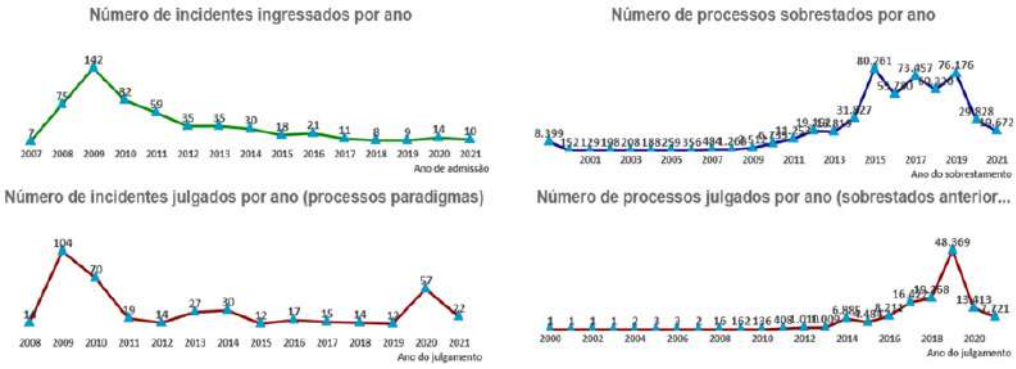
Foram pesquisadas, outrossim, as demandas repetitivas e os precedentes obrigatórios, tendo em vista tratarem, também, de instrumentos que possivelmente reduzem o estoque processual dos Tribunais Superiores.

Dessa feita, foram identificados, em pesquisa ao "Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios",[37] do CNJ, os gráficos apresentados na Figura 22, que demonstram o número de (i) novos de incidentes

37 Cf.CNJ, 2016. Foram aplicados os filtros de assunto "direito tributário", "RG - Repercussão Geral" e "RR - recurso repetitivo".

(recursos repetitivos e repercussão geral), (ii) processos sobrestados por ano, (iii) incidentes julgados por ano e (iv) processos julgados por ano (anteriormente sobrestados).

Figura 22 – Gráficos com dados da sistemática de recursos repetitivos obtidos no sítio eletrônico do CNJ



Fonte: Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios, 2021[38].

Embora não seja possível responder à pergunta com base nas informações disponibilizadas pelo Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios do CNJ, pode-se analisar pela Tabela 31 a relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores.

Tabela 31 – Relação entre a sistemática de recursos repetitivos e a evolução do estoque processual tributário dos Tribunais Superiores

ANO	INCIDENTES INGRESSADOS POR ANO	INCIDENTES JULGADOS	PROCESSOS SOBRESTADOS POR ANO	PROCESSOS JULGADOS POR ANO	ESTOQUE TRIBUTÁRIO STJ (FONTE LAI)	ESTOQUE TRIBUTÁRIO STF (FONTE LAI)
2007	7	-	484	2	-	-
2008	75	14	1.268	16	-	-
2009	142	104	2.512	162	-	-
2010	82	70	6.735	136	-	-
2011	59	19	11.253	408	-	-
2012	35	14	19.152	1.010	-	-
2013	35	27	18.819	1.009	-	-
2014	30	30	31.827	6.885	-	-
2015	18	12	80.259	4.484	-	-
2016	21	17	55.779	8.211	46.610	-
2017	11	15	73.456	16.422	43.860	6.654
2018	8	14	60.318	19.268	35.788	5.496

38 Cf. CNJ, 2016. . Foram aplicados os filtros de Assunto "direito tributário", "RG - Repercussão Geral" e "RR - recurso repetitivo".

2019	9	12	76.188	48.369	35.497	4.413
2020	14	57	29.829	13.412	28.074	3.390
2021	10	22	19.597	7.716	29.211	-

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022

Diante desses dados, destaca-se que, desde a introdução da sistemática de recursos repetitivos, foram afetados 556 temas tributários pelos Tribunais Superiores (STF e STJ), e julgados 427. Nesse período foram sobrestados 487.476 processos, dos quais foram julgados apenas 127.510 processos anteriormente sobrestados. Assim, apesar de os Tribunais Superiores terem julgado 77% dos temas tributários repetitivos, apenas 26,2% dos processos sobrestados foram julgados.

Os dados indicam que no período de 2017 a 2020, o estoque de processos tributários do STF foi reduzido em 49,1% (de 6.654, em 2017, para 3.390, em 2020), e, no período de 2016 a 2021, o estoque de processos tributários do STJ foi reduzido em 37,3% (de 46.610, em 2016, para 29.211, em 2021).

Verifica-se, portanto, uma relação inversamente proporcional entre (i) o número de incidentes repetidos julgados e novos incidentes reconhecidos (acumulados ao longo dos anos) e (ii) o estoque processual dos Tribunais Superiores, isto é, durante o período analisado, à medida que os incidentes de recursos repetitivos foram julgados, o estoque dos Tribunais Superiores foi reduzido.

Vale destacar que o reconhecimento de novos incidentes de recursos repetitivos, inclusive a sua aceleração a partir de 2019, não implicou o aumento dos estoques processuais nos Tribunais Superiores e tampouco a desaceleração de sua diminuição. É de se notar que, a partir do referido ano, a acentuada aceleração do julgamento de recursos repetitivos coincidiu com a aceleração da redução do estoque processual do STJ. Também nesse período, a aceleração do reconhecimento de novos incidentes não implicou a desaceleração da redução dos estoques tributários.

No STF, por outro lado, a redução do estoque manteve um ritmo estável entre 2017 e 2020. Embora o dado relativo ao estoque do STF só diga respeito ao período posterior a 2017, não se pode desconsiderar que essa redução sofreu a influência dos novos incidentes reconhecidos e os incidentes julgados nos períodos anteriores. A título de exemplo, entre 2011 e 2016, foram julgados 119 incidentes de recursos repetitivos, entre os quais 49 são repercussões gerais[39].

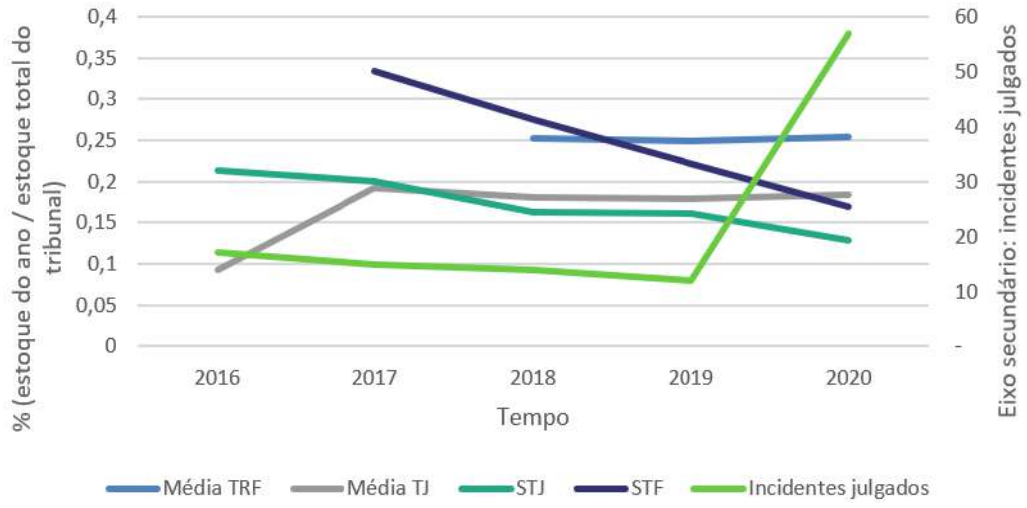
Ressalta-se que tais correlações são indicativos, e não afirmações, da existência de causalidade entre o julgamento de recursos repetitivos e a diminuição dos es-

39 Cf. Cf. CNJ, 2016. Foram aplicados os filtros de assunto "direito tributário" e "RG - repercussão geral".

toques tributários nos Tribunais Superiores, na medida em que outros fatores podem ter influenciado nessa redução de contencioso.

A despeito da redução do estoque nos Tribunais Superiores, merece destaque o dado anteriormente obtido de que os Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça que forneceram os dados não se beneficiaram dessa redução no mesmo período. É o que se verifica na Figura 23, que resulta da combinação entre dados do estudo referente aos estoques tributários médios dos tribunais e dos recursos repetitivos objeto dessa pergunta.

Figura 23 – Gráfico da relação entre os dados da sistemática dos recursos repetitivos, os estoques tributários do STJ, do STF e as médias de estoques tributários dos Tribunais de Justiça e TRF



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Todo o exposto permite concluir que, apesar de as novas regras processuais que limitam o acesso dos jurisdicionados aos Tribunais Superiores possivelmente se mostrarem úteis na redução dos estoques processuais desses Tribunais, a sistemática dos recursos repetitivos já se mostrou eficiente para tanto.

Foram avaliadas diversas etapas de tramitação dos processos judiciais tributários, entre as quais, citação, penhora, expropriação de bens, perícias e diligências complementares, embargos à execução, exceção de pré-executividade e incidente de desconsideração da personalidade jurídica, de modo a verificar quais delas são mais céleres ou contribuem de modo mais significativo para a demora na solução dos litígios tributários.

Diante dos dados obtidos, entretanto, foi possível concluir que tais etapas processuais não podem ser consideradas isoladamente fator de demora na tramitação processual, ainda que possam ser desenvolvidas melhorias. Entre essas, podem-se

destacar a constatação da pouca eficácia da penhora de bens e a necessidade de aperfeiçoamento dos institutos da exceção de pré-executividade e dos embargos à execução fiscal, visto que esses são utilizados no mesmo processo, com os mesmos argumentos e, muitas vezes, com a mesma finalidade, o que indica que devem ser aperfeiçoados para evitar a superposição de instrumentos.

Notou-se, também, que a cobrança de créditos tributários por meio de execução fiscal, além do elevado tempo de tramitação processual, possui baixíssima eficácia, considerando tanto o ínfimo percentual de débitos garantidos quanto o pequeno índice de extinção da execução pela satisfação do débito nos casos em que ocorre a indisponibilidade de bens, de forma que esta, sim, pode ser considerada uma das causas do elevado contencioso judicial tributário.

Por outro lado, foram analisados filtros de admissibilidade de recursos aos Tribunais Superiores. Primeiramente, avaliou-se se a não existência de lei que aplique, em sentido estrito, a regra da "dupla conforme – regra prevista no sistema processual português, que consiste em verificar se a decisão de segunda instância confirma a decisão proferida em primeira instância, sem que haja voto vencido e tampouco fundamentação essencialmente diferente, caso em que não será admitido o recurso (chamado "Revista" pelo CPC Português) ao Supremo Tribunal de Justiça – conduz à acumulação exagerada de processos julgados no mesmo contexto, por instâncias diferenciadas que em nada contribuem para a alteração da decisão de mérito, em prejuízo do conceito de justiça célere e do patrimônio do contribuinte e da Fazenda Pública.

Com essa ressalva quanto à impossibilidade de segregar julgamentos de apelação entre votações unânimes ou por maioria, foi constatado que a adoção da regra da dupla conforme permitiria a inadmissão de aproximadamente 93% dos processos que potencialmente chegariam aos Tribunais Superiores.

De outro lado, avaliando as regras existentes no sistema processual pátrio, mais precisamente no tocante à sistemática de recursos repetitivos, constatou-se que, desde a sua introdução, o estoque de processos tributários do STF foi reduzido em 49,1% (de 6.654, em 2017, para 3.390, em 2020), e o estoque de processos tributários do STJ foi reduzido em 37,3% (de 46.610, em 2016, para 29.211, em 2021).

A correlação de todos esses dados permite afirmar que o filtro de admissibilidade instituído pelos recursos repetitivos tem sido um importante fator de redução do contencioso tributário nos Tribunais Superiores.

É interessante investigar o porquê de a redução do acervo nos Tribunais Superiores não ter se refletido no estoque das instâncias inferiores. Nesse contexto, recomen-

da-se a criação e o aprimoramento de mecanismos de gestão e de integração de dados da sistemática de recursos repetitivos nos tribunais de segunda instância para que processos não permaneçam desnecessariamente sobrestados e julgados com mais celeridade.

Outrossim, é relevante a realização de estudos futuros para identificar possíveis impactos quanto à união da sistemática já existente, com a edição de uma regra como a da dupla conforme, uma vez demonstrada que sua aplicação também é capaz de trazer resultados favoráveis para a redução de estoques processuais nos Tribunais Superiores.

Por fim, é conveniente considerar a realização de estudo comparativo mais aprofundado para avaliar as diferenças entre o modelo tributário brasileiro e os modelos estrangeiros, haja vista os números significativamente discrepantes apresentados pelas empresas transnacionais nas relações delas com o fisco brasileiro (alta litigância e grande percentual da receita em discussão judicial) e os fiscos estrangeiros (em média baixa litigância e pequeno percentual da receita em discussão judicial).

2.8 HIPÓTESE: COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O presente capítulo buscou averiguar se o volume de processos de compensação e a restituição tributária são fatores de incremento significativo do contencioso tributário judicial.

Sugere-se que grande parte dos processos judiciais decorre de compensações com créditos tributários, tanto em razão da sistemática da apuração de determinados tributos, antecipações e retenções quanto em razão de pagamentos indevidos ou a maior. Dessa maneira, alterada a sistemática de restituição e ressarcimento, de modo semelhante ao que se dá, por exemplo, nas restituições anuais em lotes do IRPF, haveria significativa redução no volume total de processos.

Para confirmar ou infirmar essa hipótese, questionou-se quais seriam os percentuais de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários.

A obtenção desses dados é de crucial relevância, pois demonstrada a existência de um percentual significativo de processos oriundos de compensações pode-se chegar à conclusão sobre eventual deficiência estrutural na legislação tributária a contribuir para a geração dos elevados estoques do contencioso tributário.

A compensação tributária é instituto previsto na legislação como forma de extinção de créditos tributários, no art. 170 do Código Tributário Nacional, que assegura ao contribuinte a quitação de débitos tributários tanto nas situações de pagamento indevido ou a maior quanto nos casos de acumulação de créditos decorrentes da própria sistemática de apuração de determinados tributos.

Diversos são os motivos que ensejam a apuração pelos contribuintes de créditos perante o fisco. Parte dos créditos compensados decorre da própria sistemática não cumulativa de apuração, aplicável a certos tributos. Outros fatores relevantes para a acumulação de créditos são as sistemáticas de substituição tributária e as obrigações de retenção na fonte e de antecipações de tributos sobre bases estimadas, com posterior ajuste. Nesses casos, muitos contribuintes acabam obrigados a antecipar valores a título de tributos, que posteriormente poderão ser compensados com débitos por ele apurados.

No âmbito administrativo federal, tramitam milhares de processos relativos a compensações tributárias. Na Exposição de Motivos n. 107, de 29 de agosto de 2017, que instruiu o Projeto de Lei n. 8.546-A, convertido na Lei n. 13.670, de 30 de maio de 2018, o então Ministério da Fazenda apontou que, em relação às antecipa-

ções e retenções de imposto de renda, havia 643 mil declarações de compensação de saldos negativos com demonstrativo de crédito, totalizando R$ 309,1 bilhões em créditos, dos quais R$ 160,5 bilhões já compensados. Tais dados, relativos a uma das modalidades de compensação previstas na legislação (saldo negativo de IRPJ e CSLL), demonstram que tanto a quantidade de processos quanto os valores envolvidos são bastante representativos.

No Recurso Extraordinário n. 796.939, a Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta que, em levantamento realizado entre 2006 e 2009, 48,3% das compensações são indeferidas pela Receita Federal, o que, ao menos em parte, deve ensejar discussão judicial posterior à conclusão do processo administrativo.

Buscou-se, assim, investigar a eventual correlação entre as compensações com créditos tributários, a alteração da sistemática de restituição e ressarcimento e a possível redução no volume total de processos.

Para tanto, a pesquisa teve como fundamento a averiguação do percentual de processos judiciais que se referem a compensações de créditos tributários.

O produto desse questionamento foi interpretado como percentual de processos judiciais que discutem, especificamente, casos de compensações não homologadas, parcialmente homologadas ou consideradas não declaradas. Essa interpretação afasta situações em que a compensação seja matéria acessória ao objeto da ação, como, por exemplo, nos casos em que o contribuinte discute a relação jurídica tributária e formula pedido de declaração do seu direito de compensar o indébito eventualmente reconhecido no caso de desfecho favorável da discussão.

Separar casos em que a compensação corresponde apenas a um pedido de forma de satisfação de crédito do contribuinte daqueles em que o contribuinte discute a compensação em si é desafiador. Para tanto, foram escolhidas para a raspagem em banco de dados dos Diários Oficiais dos Tribunais selecionados para a amostragem da pesquisa expressões que conduziram aos resultados referentes à "compensação de créditos contencioso".

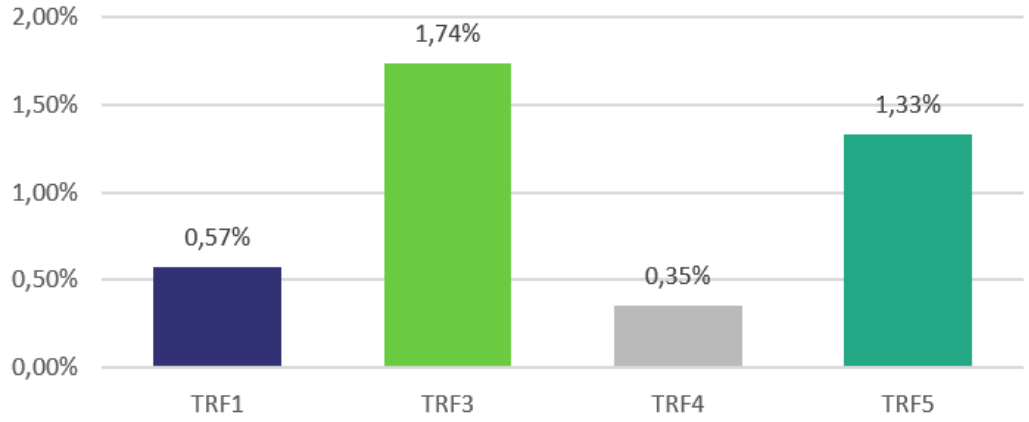
Para alcançar a resposta pretendida pela pergunta, inicialmente foi identificado e calculado o percentual referente aos resultados da busca pelas expressões regulares (Regex), com base no total de processos identificados na busca dos Diários Oficiais. Os resultados do referido cálculo demonstram que 0,77% dos processos judiciais tributários discute a compensação de créditos tributários.

Foi realizada também a combinação desse resultado com os retornos obtidos da busca de expressões regulares por "ações antiexacionais", de modo a limitar a resposta aos processos de iniciativa do contribuinte.

O resultado dessa combinação indicou que 0,60% processos discute compensação tributária, com destaque para o TRF3, em que os processos sobre tal assunto representam 1,74% do total da base do tribunal.

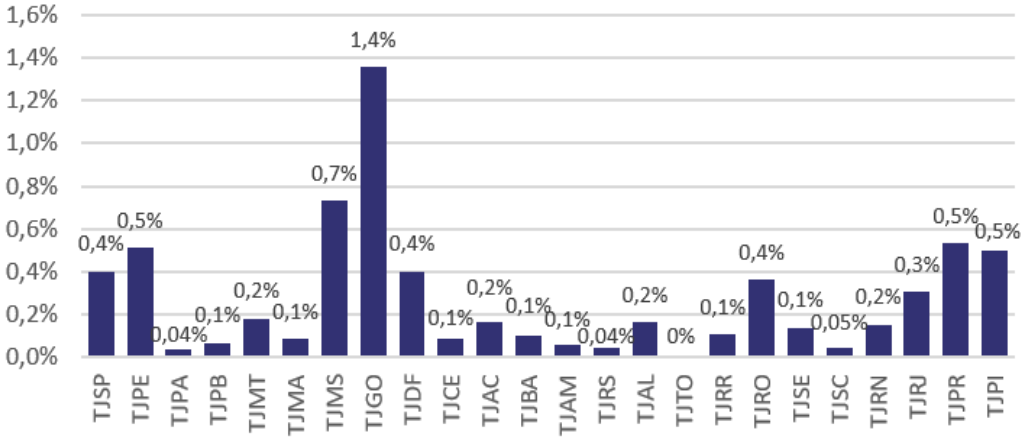
A segregação de tais resultados por esfera está representada nas Figuras 24 e 25, que consideram o percentual de recorrência da discussão quanto à compensação de créditos tributários em relação à base de processos de cada tribunal.

Figura 24 – Processos sobre compensação tributária × estoque total dos TRF



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Figura 25 – Processos sobre compensação tributária x estoque total dos TJ



Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

Adicionalmente ao uso da metodologia de busca por expressões regulares, o DataJud, fornecido pelo CNJ, também foi utilizado[40]. Nessa base de dados, o percentual de casos em que se discute compensação atingiu os números demonstrados na Tabela 32.

Tabela 32 – Assunto "5994 – Compensação" no DataJud, por tribunal

TJAC	5,74%
TJAL	0%
TJAP	0%
TJBA	8,64%
TJCE	2,32%
TJDFT	3,72%
TJES	2,54%
TJGO	0,00011%
TJMA	1,51%
TJMG	1,79%
TJMS	5,93%
TJMT	4,41%
TJPA	1,13%
TJPB	7,48%
TJPE	1,19%
TJPI	9,91%
TJPR	5,56%
TJRJ	1,31%
TJRN	2,30%
TJRR	5,28%
TJRS	5,47%
TJSC	1,80%
TJSE	4,64%
TJTO	0,000442%

TRF1	0,0004469%
TRF2	0,0003986%
TRF5	0,0006305%

Fonte: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022.

40 Para identificar os processos tributários registrados com o assunto "Compensação" na base de dados do DataJud, buscou-se, inicialmente, a quantidade de recorrências nas classes processuais "1107 - Procedimento de Conhecimento", "1118 - Embargos à Execução Fiscal", "12133 - Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", "120 - Mandado de Segurança Cível" e "119 - Mandado de Segurança Coletivo". É importante esclarecer que não foi utilizada a classe "Execução Fiscal", uma vez que inexistem discussões sobre compensação nessa classe processual. Ressalta-se, também, que se utilizou a classe "12133 - Tutela Provisória de Urgência e Tutela Provisória de Evidência", pois foi constatado que, mesmo após a realização do pedido principal pelo autor, nos termos do art. 303, § 1º, inciso I, do CPC, por vezes, a classe processual permanece inalterada nos sistemas dos tribunais. Assim, a busca não se restringe a pedidos como oferecimento de seguro-garantia ou questões similares, que abrangem discussões de mérito, como a compensação tributária. Entre as classes processuais indicadas, foram separadas aquelas que possuíam como assunto "5994 – compensação".

Ressalta-se que a base do DataJud não abrangeu os TRF3, TRF4, TJSP e TJRO em razão de entraves no processamento dos dados. Adicionalmente, é de se esclarecer que, por meio da referida base de dados, não é possível filtrar os processos que discutem compensação de créditos como discussão primária ou acessória, conforme mencionado.

Os dados obtidos permitem afastar a hipótese aventada. Afinal, resta inviável afirmar que a compensação é um dos assuntos que mais gera contencioso tributário quando se constata que o percentual de processos que envolvem a compensação com créditos tributários totaliza apenas 0,77% do total de processos judiciais tributários.

A falta de regulamentação da compensação como forma de extinção de créditos tributários em relação aos tributos estaduais e municipais pode explicar o resultado obtido, o que é reforçado ao se considerar os resultados sobre os tributos que mais geram processos judiciais, tal como o IPTU. Por outro lado, pode-se concluir que, no âmbito dos tributos federais, a questão é menos pulverizada, ficando mais concentrada nos grandes contribuintes, uma vez que há indicação de que o volume de valores envolvidos em discussão de compensação é bastante representativo.

Há, nos achados, várias possibilidades para pesquisas futuras, como, por exemplo, avaliar de que maneira as Súmulas STJ n. 212, 213, 460 e 464 afetam os estoques processuais tributários no âmbito do Poder Judiciário[41].

Estudos posteriores poderão avaliar, por exemplo, se esses processos envolvem, em maior ou menor medida, discussões acerca da regra legal de limitação temporal da compensação de débito de contribuições previdenciárias de períodos de apuração posteriores à utilização do eSocial, com créditos de outros tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil relativos a períodos de apuração anteriores à utilização do referido sistema.

Além disso, é de se perquirir, futuramente, se o baixo percentual no volume de litígios está associado à ausência de disseminação da regulamentação da compensação como forma extinção de créditos tributários em relação a tributos estaduais e municipais.

41 Cf. BRASIL, 2005, 1998, 2010a, 2010b.

III

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário resultou de um trabalho inédito no país. Pela primeira vez, houve uma mobilização nacional a fim de sistematizar dados empíricos precisos e atuais acerca do fenômeno da excessiva litigiosidade tributária, identificando possíveis causas e incentivos ao conflito. Buscou-se também pontos positivos, boas práticas e potenciais focos de melhoria.

É necessária uma mudança profunda cultural na relação fisco, contribuinte e Poder Judiciário, a fim de propiciar a atuação cooperativa entre os partícipes.

O impacto negativo da falta de cooperação pode ser observado nas diversas hipóteses pesquisadas, seja na falta de transparência ativa, seja na necessidade de integração entre órgãos administrativos e judiciais, seja na escassa prática de meios adequados de resolução de conflitos tributários.

Não por outro motivo se discute a reforma do processo e do procedimento tributário brasileiro, com vistas a eliminar superposições e duplicidades de instâncias decisórias atualmente existentes, acelerar a tramitação do feitos, introduzir formas alternativas de resolução de conflitos fiscais, promover a integração entre as instâncias administrativa e judicial e revisitar as regras para judicialização de cobranças, sobretudo quando ausente indícios mínimos de capacidade econômica do devedor para adimplir os seus débitos.

O fortalecimento da transparência, lealdade e confiança entre as partes envolvidas na relação fiscal deve, outrossim, desdobrar-se em sugestões também para as searas administrativa, como a necessidade dos contenciosos tributários de dar publicidade aos fundamentos e orientações interpretativas adotadas na solução dos litígios tributários e o aperfeiçoamento do instituto da consulta tributária, de maneira a garantir que a solução da consulta seja pública e tenha valor de norma complementar.

Do ponto de vista do contencioso judicial, a principal proposta apresentada consiste na Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário, que busca substituir o paradigma hoje em vigor pela cultura da cooperação, a permear todos os órgãos do Poder Judiciário, com ações de capacitação, desenvolvimento de soluções tecnológicas, implementação de meios adequados de resolução de litígios, transparência ativa, gestão de dados e estímulo à parceria com demais atores do sistema.

A proposta principal também é cercada de outras soluções com vistas a fomentá-la, promovendo, em alguns casos, o incentivo à sua concretização e, em outros, atuando de forma precisa em dados apontados pela pesquisa. Nesse contexto,

foram propostos o Prêmio Eficiência Tributária e a Semana Nacional da Autocomposição Tributária.

Espera-se que o resultado dessa sistematização seja útil para discussão e implementação de medidas concretas, com o objetivo de não apenas reduzir a litigiosidade, mas em especial promover uma mudança na cultura jurídica-fiscal quebrando o antagonismo ora apresentado entre o cidadão e o Estado, promovendo a confiança, transparência, lealdade e, consequentemente, fortalecendo as instituições do Modelo de Estado Democrático de Direito, o ambiente de negócios e o desenvolvimento do país.

IV

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **Tax Morale and Tax Evasion in Latin America**. International Studies Program. Working Paper 07-04. Georgia State University, 2007. Disponível em: https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf. Acesso em: 28 set. 2021.

ARNOLD, Richard. Mr. Justice Brennan and the Little Case. Loy. **LAL Rev**. 32: 663. 1998.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, DC: Banco Mundial. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Disponível em: https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf . Acesso em: 29 dez. 2021.

BIRD, Richard. M.; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; TOGLER, Benno. Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability. **Economic Analysis & Policy**, vol. 38 no. 1, march 2008. Disponível em: https://doi.org10.1016/S0313-5926(08)50006-3. Acesso em: 29 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 212. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória. primeira seção, julgado em 11/05/2005, DJ 23/5/2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 213. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/1998, DJ 02/10/1998, p. 250.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 460. É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 464. A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária. PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Painéis CNJ**. Brasília, DF: CNJ. Disponível em: https://paineis.cnj.jus.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=qvw_l%-2FPainelCNJ.qvw&host=QVS%40neodimio03&anonymous=true&sheet=shDR-Graficos. Acesso em: 26 out. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Pesquisa de percepção dos magistrados, servidores e advogados quanto à especialização de varas por competência e a**

unificação de cartórios judiciais. Brasília, DF: CNJ, 2020. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Relatorio-de-unificacao-dos-cartorios_2020-08-25_3.pdf. Acesso em: 29 set. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2021**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf . Acesso em: 21 dez. 2021.

DAUDE, Christian. MELGUIZO, Ángel. Taxation and More Representation? On Fiscal Policy, Social Mobility and Democracy in Latin America, 2010. OECD Development Centre Working Papers 294, OECD Publishing; ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **J Bus Ethics** 101, 635–651 (2011). Disponível em: https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9. Acesso em: 17 set. 2021.

DE WIDT, Dennis; OATS, Lynne. Risk assessment in a cooperative compliance context: a Dutch-UK comparison. **British Tax Review** 2017 (2), p. 230-248.

EUROPEAN COMISSION. **Tax uncertainty: economic evidence and policy responses**. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf. Acesso em: 17 mar. 2021.

FERREIRA, Joana Lima. **A dupla conforme em recurso cível**. Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade de Lisboa. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/44538/1/ulfd144228_tese.pdf. Acesso em: 28 set. 2021.

FMI; OCDE. **Tax Certainty 2017**: IMF/OECD report for the G20 finance ministers. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-reportg20-finance-ministers-march-2017.pdf. Acesso em: 17 mar. 2021.

GICO JR., Ivo T. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba: Ed. Foco Jurídico Ltda, 2020.

HAY, Bruce L. **Fee awards and optimal deterrence**. Disponível em: https://core.ac.uk/download/pdf/217425764.pdf. Acesso em: 19 set. 2021.

IMF; OECD. **Progress report on tax certainty**. Paris, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Relatório sobre Contencioso Tributário no Brasil**. São Paulo: Insper, 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/

wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_ relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Contencioso administrativo tributário federal**: uma análise comparativa entre Brasil e sete países. São Paulo: Insper, 2021. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/03/Contencioso-administrativo-tribut%C3%A1rio-federal_Uma-an%C3%A1lise-comparativa-entre-Brasil-e-sete-pa%C3%ADses.pdf. Acesso em: 28 set. 2021.

KAPLOW, Louis. SHAVELL, Steven. **Economic analysis of law**. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/faculty/shavell/pdf/99_Economic_analysis_of_law.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

KNUTSEN, Erik S. **The cost of costs**: the unfortunate deterrence of everyday civil litigation in Canada. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1667722. Acesso em: 17 set. 2021.

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal**: inspiração no direito internacional. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo, 2020, p. 163, Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22032021-235511/fr.php. Acesso em: 28 set. 2021.

LMU MUNICH; UNIVERSITY OF PADERBORN. **Tax complexity index**. [S. l.], 2016. Disponível em: https://www.taxcomplexity.org/. Acesso em: 20 jan. 2021.

MEDAUAR, Odete. O direito administrativo em evolução. 2. ed. São Paulo: RT, 2003, p. 210; FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. Administração fiscal dialógica. **Rev. Direito Adm.**, Rio de Janeiro, v. 277, n. 3, p. 49-70, set./dez. 2018.

OECD. **Experiences and practices of eight OECD countries**. OECD, 2009. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf. Acesso em: 23 set. 2021.

OECD. **Co-operative compliance**: a framework – From enhaced relationship to co-operative compliance. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1. Acesso em: 17 set. 2021.

OECD. **General administrative principles**: corporate governance and tax risk management. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf. Acesso em: 20 set. 2021.

POSNER, Richard A. Will the federal courts of appeals survive until 1984: an essay on delegation and specialization of the judicial function. **S. Cal. L. Rev**. 56: 761, 1982.

PRIEST, G.; KLEIN, B. The selection of disputes for litigation. **The Journal of Legal Studies**, v. 13(1), p. 1-55, 1984.

RAI, Arti K. Specialized trial courts: concentrating expertise on fact. **Berkeley Technology Law Journal**, 877–97, 2002.

SCOTT, John. Rational choice theory. In: BROWNING, Gary; HALCLI, Abigail; WEBSTER, Frank (Org.). **Understanding contemporary society**: theories of the present. Sage Publications, 2000.

SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise econômica do contencioso tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, 2021, p. 24. Disponível em: https://repositorio.unb.br/handle/10482/42310. Acesso em: 15 dez. 2021.

SIRKIN, R. Mark. **Statistics for the social sciences**. 3. ed., Thousand Oaks: Sage Publications, 2006. Tradução livre.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STEMPEL, Jeffrey W. Two Cheers for Specialization. Brook. **L. Rev**. 61: 67, 1995.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. Honorários de sucumbência no NCPC. Risco, escolha e aposta no contencioso judicial tributário. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (Coord.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Ed. Almedina, 2017, pp. 581-597.

YEUNG, Luciana Luk-Tai. Análise econômica do direito do trabalho e da reforma trabalhista (Lei n. 13.467/2017): um dossiê sobre análise econômica do direito. Revista Estudos Institucionais, [s. l.], ano 2017, v. 3, ed. 2, p. 891-921, DEZ 2017. DOI https://doi.org/10.21783/rei.v3i2.227. Disponível em: https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/227/157. Acesso em: 29 dez. 2021.

YEUNG, Luciana. Incentives for litigation in labor courts: litigation as a 'win-win' game. Disponível em: https://works.bepress.com/luciana_yeung/). Acesso em: 29 set. 2021.

ZIMMER, Markus B. Overview of specialized courts. **International Journal for Court Administration**, 2009.

V

ANEXOS

5.1 ANEXO 1 – MINUTA DE RESOLUÇÃO QUE PREVÊ A POLÍTICA JUDICIÁRIA NACIONAL DE TRATAMENTO ADEQUADO À ALTA LITIGIOSIDADE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO

RESOLUÇÃO N. __, DE __ DE _____ DE 2022

Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências.

O **PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ)**, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o CNJ tem como função atuar no controle administrativo e no desenvolvimento de políticas judiciárias voltadas ao aperfeiçoamento da prestação jurisdicional no Brasil;

CONSIDERANDO os princípios constitucionais do acesso à Justiça, da eficiência, da celeridade e da duração razoável do processo, que juntos geram o direito do cidadão a um processo efetivo;

CONSIDERANDO que o relatório do CNJ *Justiça em Números 2021* indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais em tramitação no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%;

CONSIDERANDO os resultados do estudo empírico *Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro*, realizado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) como desdobramento da 5ª edição da Série Justiça Pesquisa, do CNJ;

CONSIDERANDO que o contencioso tributário atual é caracterizado pelo elevado número de processos tributários administrativos e judiciais pendentes de julgamento que culminam em uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da justiça efetiva e celeridade na decisão;

CONSIDERANDO a necessidade de implementação de políticas públicas de enfrentamento da alta litigiosidade tributária a fim de garantir isonomia dos contribuintes, eficiência do fisco e segurança do ordenamento jurídico;

CONSIDERANDO as recentes iniciativas do CNJ com a finalidade de reduzir litígios e propor possíveis soluções para o enfrentamento do contencioso judicial tributário, incluindo a recente edição da Recomendação CNJ n. 120, de 28 de outubro de 2021;

CONSIDERANDO a necessidade de incentivar mudanças nos padrões de comportamento socioculturais, com vistas a incentivar o relacionamento cooperativo entre instituições judiciárias, administrações tributárias, procuradorias e contribuintes;

CONSIDERANDO que iniciativas e projetos inovadores em busca da melhoria da prestação jurisdicional na área do contencioso tributário devem ser identificados e difundidos,

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DA POLÍTICA JUDICIÁRIA NACIONAL DE TRATAMENTO ADEQUADO **À ALTA LITIGIOSIDADE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

Art. 1º Fica instituída a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, com a finalidade de assegurar a todos o direito à solução dos conflitos tributários de forma efetiva, garantindo a celeridade e o acesso à justiça.

Art. 2º Na implementação da Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, com vistas à boa qualidade dos

serviços e à disseminação da cultura de pacificação social, serão observadas as seguintes diretrizes:

I – atuação cooperativa como base para a solução de conflitos tributários;

II – adequada formação e treinamento de magistrados(as), servidores(as), conciliadores(as) e mediadores(as);

III – acompanhamento estatístico específico;

IV – transparência ativa;

V – atuação em parceria com entes federativos, advocacia pública e privada, e contribuintes;

VI – priorização de soluções consensuais em disputas tributárias;

VII – prevenção e desjudicialização de demandas tributárias.

CAPÍTULO II

DAS ATRIBUIÇÕES DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA

Art. 3º Compete ao Conselho Nacional de Justiça instituir ações, pesquisas e projetos com o objetivo de incentivar a redução da alta litigiosidade tributária, por meio do incremento de cooperação entre o ambiente tributário administrativo e judicial, para a aplicação uniforme da legislação tributária, a observância aos precedentes em matéria tributária e a solução adequada de conflitos tributários.

Parágrafo único. Caberá à Comissão de Solução Adequada de Conflitos a consecução da Política no âmbito do Conselho Nacional de Justiça.

Art. 4º A Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário será implementada com a participação de rede constituída por todos os órgãos do Poder Judiciário e por entidades públicas e privadas parceiras, inclusive universidades e instituições de ensino.

Art. 5º Para o desenvolvimento da rede referida no art. 4º desta Resolução, caberá ao Conselho Nacional de Justiça:

I – buscar a cooperação dos órgãos públicos competentes e das instituições públicas e privadas da área de ensino, para a criação de disciplinas que propiciem a cooperação entre o ambiente tributário administrativo e judicial, com o objetivo de aplicar, de

modo uniforme, a legislação tributária, a observância aos precedentes em matéria tributária e a solução adequada de conflitos tributários;

II – estabelecer interlocução com as Administrações Tributárias, as Procuradorias, os Tribunais Administrativos, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), as Defensorias Públicas e o Ministério Público, incentivando a concretização de protocolos institucionais para intercâmbio de informações, de provas e diligências e de ações de assistência e orientação aos contribuintes, priorizando a transparência ativa e a cooperação;

III – incentivar interlocução entre os órgãos descritos no inciso II deste artigo, por meio da celebração de protocolos institucionais entre o Poder Judiciário local e os entes federativos alocados na respectiva circunscrição, com o propósito de firmar a aderência a temas e entendimentos com os quais se vincularão;

IV – promover acompanhamento estatístico da litigiosidade tributária;

V – compilar e divulgar informações sobre ações de combate à alta litigiosidade tributária existentes no país;

IV – estimular formas de prevenção e desjudicialização de demandas tributárias; e

V – identificar boas práticas relativas ao tratamento adequado de conflitos tributários.

Parágrafo único. O Presidente do CNJ estabelecerá, por meio de portaria, as competências e a composição da Rede Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário.

CAPÍTULO III

DOS TRIBUNAIS

Art. 6º Recomenda-se aos Tribunais a implementação, no âmbito de sua competência, da Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, em conformidade com as diretrizes estabelecidas nesta Resolução e com as portarias regulamentadoras a serem posteriormente editadas pelo Conselho Nacional de Justiça.

Parágrafo único. Aos Tribunais também é recomendado aprimorar ferramentas e ambientes digitais de tratamento de demandas tributárias, em especial com o Juízo 100% digital, os Núcleos de Justiça 4.0, as plataformas online de resolução de disputas, dentre outros mecanismos compatíveis com o procedimento.

CAPÍTULO IV

DO PRÊMIO EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

Art. 7º Fica instituído o "Prêmio Eficiência Tributária", voltado a práticas do contencioso tributário judicial e administrativo, que consiste em instrumento para selecionar, premiar e disseminar ações, projetos ou programas inovadores e eficazes destinados ao tratamento adequado da alta litigiosidade tributária.

Art. 8º O Prêmio terá periodicidade anual, sendo regulamentado por meio de edital publicado em Portaria da Presidência específica que contenha informações sobre inscrição, forma de apresentação da prática, cronograma, comissão avaliadora, recurso e outros esclarecimentos aos interessados, observado o disposto nesta Resolução.

Art. 9. São objetivos do "Prêmio Eficiência Tributária":

I – aprimorar a prestação jurisdicional;

II – incentivar mecanismos de cooperação entre o Poder Judiciário, o Fisco e os contribuintes;

III – implementar a autocomposição tributária e outros métodos judiciais e extrajudiciais de resolução de conflitos;

IV – reconhecer e disseminar boas práticas voltadas à transparência ativa, ao intercâmbio de informações e às ações de capacitação;

V – promover a conscientização dos integrantes do Poder Judiciário e da sociedade quanto à aplicação da legislação tributária;

VI – fomentar o debate e buscar soluções acerca do impacto da economia digital no Direito Tributário;

VII – estimular iniciativas inovadoras;

VIII – contribuir para a eficiência e o aprimoramento dos serviços prestados; e

IX – dar destaque e visibilidade a experiências exitosas.

CAPÍTULO V

DA SEMANA NACIONAL DA AUTOCOMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 10. Recomenda-se aos Tribunais que organizem anualmente a Semana Nacional da Autocomposição Tributária, cuja data será definida pelo CNJ, devendo ocorrer preferencialmente no mês de outubro de cada ano, sendo regulamentada por meio de Portaria da Presidência.

CAPÍTULO VI

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 11. O disposto nesta Resolução não prejudica a continuidade de programas similares já em funcionamento, cabendo aos Tribunais, se necessário, adaptá-los aos termos desta Resolução.

Art. 12. Compete à Comissão Permanente de Solução Adequada de Conflitos, coordenar as atividades da Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, que será responsável pela implementação e pelo acompanhamento das medidas previstas neste ato.

Art. 13. A atuação cooperativa entre os entes públicos com base na Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário poderá se dar mediante celebração de protocolos institucionais que versem, dentre outras matérias, sobre:

I – a disponibilização e a divulgação das condições, dos critérios, dos limites e das propostas para a utilização dos métodos consensuais de resolução de conflitos tributários, inclusive na fase de cumprimento de sentença;

II – a apresentação de hipóteses nas quais a realização de audiência prevista no art. 334 do CPC em demandas tributárias seja indicada;

III – a otimização de fluxos e rotinas administrativas entre os entes públicos e o Poder Judiciário no tratamento adequado de demandas tributárias; e

IV – o intercâmbio, por meio eletrônico, de dados e informações relacionados às demandas tributárias pendentes de julgamento que envolvem o ente público.

Art. 14. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

5.2 ANEXO 2 – MINUTA DE PORTARIA QUE INSTITUI OS CICLOS DE PACIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA

PORTARIA N. ___ DE __ DE _____ DE 2022

Institui os Ciclos de Pacificação Tributária no âmbito do Poder Judiciário.

O **PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ)**, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o CNJ tem como função atuar no controle administrativo e no desenvolvimento de políticas judiciárias voltadas ao aperfeiçoamento da prestação jurisdicional no Brasil;

CONSIDERANDO os princípios constitucionais do acesso à justiça, da eficiência, da celeridade e da duração razoável do processo, que juntos geram o direito do cidadão a um processo efetivo;

CONSIDERANDO que o relatório *Justiça em Números 2021*, do CNJ, indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais em tramitação no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%;

CONSIDERANDO os resultados do estudo empírico *Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro*, realizado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) como desdobramento da 5ª edição da Série Justiça Pesquisa, do CNJ, entre os quais constatou-se que IPTU, ICMS, PIS/Cofins, Contribuição Previdenciária são os quatro tributos que mais geram processos no Poder Judiciário, responsáveis por mais de 60% do acervo analisado.

CONSIDERANDO que o contencioso tributário atual é caracterizado pelo elevado número de processos tributários administrativos e judiciais pendentes de julgamento que culminam em uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da justiça efetiva e celeridade na decisão;

CONSIDERANDO a necessidade de implementação de políticas públicas de enfrentamento da alta litigiosidade tributária a fim de garantir isonomia e segurança jurídica;

CONSIDERANDO as recentes iniciativas do CNJ com a finalidade de reduzir litígios e propor possíveis soluções para o enfrentamento do contencioso judicial tributário, incluindo a recente edição da Recomendação CNJ n. 120, de 28 de outubro de 2021;

CONSIDERANDO a necessidade de incentivar mudanças nos padrões de comportamento socioculturais com vistas a fomentar o relacionamento cooperativo entre as instituições judiciárias, a administração tributária e o contribuinte;

CONSIDERANDO a necessidade de promover iniciativas e projetos inovadores em busca da melhoria da prestação jurisdicional na área do contencioso tributário,

RESOLVE:

Art. 1º Ficam instituídos os Ciclos de Pacificação Tributária no âmbito do Poder Judiciário, que deverão ocorrer no mês de _____ de cada ano, durante quatro anos consecutivos, eventos em que se realizarão ações sobre:

I – IPTU: primeiro ano do ciclo;

II – ICMS: segundo ano do ciclo;

III – PIS/Cofins: terceiro ano do ciclo;

IV – Contribuição Previdenciária: quarto ano do ciclo.

Art. 2º A cada ciclo poderão ser realizadas as seguintes ações, sem prejuízo de outras eventualmente necessárias:

I – Diagnóstico sobre o tributo em debate;

II – Seminários regionais;

III – Cursos de capacitação;

IV – Seleção e disseminação de boas práticas.

§ 1º A Secretaria de Comunicação Social ficará responsável pela divulgação institucional e produção de materiais gráficos e visuais das ações que integram o projeto.

§ 2º Caberá à Secretaria de Cerimonial e Eventos a organização dos seminários regionais.

Art. 3º Ao término de cada ciclo, os resultados e as dificuldades encontradas no curso dos trabalhos serão devidamente divulgados.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

5.3 ANEXO 3 – MINUTA DE PORTARIA QUE INSTITUI GRUPO DE TRABALHO PARA DESENVOLVIMENTO DO PROJETO PILOTO "CIDADE DE BEM COM O IPTU"

PORTARIA N. ___ DE __ DE _____ DE 2022

Institui grupo de trabalho para auxiliar na implementação do projeto piloto "Cidade de bem com o IPTU".

O **PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ)**, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o CNJ tem como função atuar no controle administrativo e no desenvolvimento de políticas judiciárias voltadas ao aperfeiçoamento da prestação jurisdicional no Brasil;

CONSIDERANDO os princípios constitucionais do acesso à justiça, da eficiência, da celeridade e da duração razoável do processo, que juntos geram o direito do cidadão a um processo efetivo;

CONSIDERANDO que o relatório *Justiça em Números 2021*, do CNJ, indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais em tramitação no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%;

CONSIDERANDO os resultados do estudo empírico *Diagnóstico sobre o Contencioso Tributário no Poder Judiciário Brasileiro*, realizado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) como desdobramento da 5ª edição da Série Justiça Pesquisa, do CNJ, entre os quais constatou-se que dos quatro tributos (IPTU, ICMS, PIS/Cofins, Contribuição Previ-

denciária) que mais geram processos no Poder Judiciário, o IPTU é responsável por quase 25% dos processos fiscais do acervo analisado;

CONSIDERANDO que o contencioso tributário atual é caracterizado pelo elevado número de processos tributários administrativos e judiciais pendentes de julgamento que culminam em uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da justiça efetiva e celeridade na decisão;

CONSIDERANDO a necessidade de implementação de políticas públicas de enfrentamento da alta litigiosidade tributária a fim de garantir isonomia e segurança jurídica;

CONSIDERANDO as recentes iniciativas do CNJ com a finalidade de reduzir litígios e propor possíveis soluções para o enfrentamento do contencioso judicial tributário, incluindo a recente edição da Recomendação CNJ n. 120, de 28 de outubro de 2021.

CONSIDERANDO a necessidade de incentivar mudanças nos padrões de comportamento socioculturais, com vistas a fomentar o relacionamento cooperativo entre as instituições judiciárias, a administração tributária e o contribuinte;

CONSIDERANDO a necessidade de promover iniciativas e projetos inovadores em busca da melhoria da prestação jurisdicional na área do contencioso Tributário;

RESOLVE:

Art. 1º Fica instituído o Grupo de Trabalho para auxiliar na implementação do projeto piloto "Cidade de bem com o IPTU".

Parágrafo único. O projeto, com a finalidade de promover e buscar políticas e soluções que permitam reduzir a litigiosidade tributária no tocante ao IPTU, consistirá na escolha de um Município a ser utilizado como piloto na implementação de novas práticas de solução de conflitos tributários que tratem do IPTU.

Art. 2º Integram o Grupo de Trabalho:

I –

II –

III –

IV –

V –

Art. 3º O(A) Coordenador(a) do Grupo de Trabalho presidirá as reuniões, cabendo-lhe, entre outras atribuições:

I – convocar e presidir as reuniões, organizando a pauta dos trabalhos; e

II – definir, sem prejuízo de sugestões encaminhadas pelos demais membros, as prioridades, as metas e os objetivos do Grupo de Trabalho.

Art. 4º Compete ao(à) Secretário(a) Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica atuar como secretário do Grupo de Trabalho, incumbindo-lhe, entre outras atribuições:

I – convocar as reuniões, organizando a pauta dos trabalhos;

II – solicitar a outras áreas do CNJ apoio técnico ou operacional para a consecução das atividades do Grupo de Trabalho;

III – definir, sem prejuízo de sugestões encaminhadas por outros membros, os cronogramas e os planos de trabalho;

IV – representar o Grupo de Trabalho perante quaisquer órgãos ou autoridades, quando assim determinado pelo(a) Coordenador(a); e

V – coordenar a realização de eventos e a elaboração de relatórios e demais publicações sob responsabilidade do Grupo de Trabalho.

Art. 5º As reuniões do Grupo de Trabalho serão realizadas preferencialmente por videoconferência, a fim de atender aos princípios da economicidade e eficiência.

Parágrafo único. Excepcionalmente, as reuniões poderão ocorrer de forma presencial, cabendo aos respectivos órgãos subsidiar as despesas de deslocamento.

Art. 6º As atividades decorrentes do Grupo de Trabalho não implicarão custos ao CNJ.

Art. 7º Caberá ao Grupo de trabalho elaborar edital de chamamento, a ser publicado pelo CNJ, para credenciamento e seleção de municípios interessados em participar do projeto piloto “Cidade de bem com o IPTU”.

Art. 8º São objetivos do projeto piloto “Cidade de bem com o IPTU”:

I – identificar os fatos geradores da alta litigiosidade dos conflitos que tratam de IPTU;

II – estreitar os laços com os contribuintes e promover a conscientização tributária;

III – incentivar a implementação de mecanismos de cooperação e de transparência ativa entre o Judiciário, o Fisco e o contribuinte;

IV – prevenir a judicialização de demandas relativas a IPTU e aprimorar a prestação jurisdicional;

V – incentivar a implementação de meios de autocomposição tributária;

VI – promover medidas com vistas a firmar a aderência a temas e entendimentos com os quais os demais atores do sistema tributário local se vincularão; e

VII – buscar e implementar medidas tecnológicas de gestão processual.

Parágrafo único. Com vistas a atender os objetivos desta Portaria, devem ser buscadas a concretização de parcerias institucionais com a Procuradoria, Tribunal Administrativo, Ordem dos Advogados do Brasil, Defensoria Pública e Ministério Público, localizados na respectiva circunscrição.

Art. 9º O projeto piloto "Cidade de bem com o IPTU" deverá ser desenvolvido em três etapas:

a) Primeira etapa: análise das condições da litigiosidade do IPTU na localidade com fins de encontrar os empecilhos e as possíveis medidas que geram impacto positivo;

b) Segunda etapa: implementação de novas soluções que abarquem a cooperação, a transparência ativa, os métodos adequados de solução de litígios, as medidas tecnológicas de gestão processual, entre outras que se encontrar pertinentes;

c) Terceira etapa: análise dos resultados obtidos, aperfeiçoamento das novas técnicas e elaboração de um plano de replicabilidade para os demais tribunais pátrios.

Art. 10. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

CNJ
CONSELHO
NACIONAL
DE JUSTIÇA

SENADO FEDERAL
Secretaria Geral da Mesa
Secretaria de Comissões
Coordenação de Apoio às Comissões Especiais e Parlamentares de Inquérito
Comissão de Juristas do Processo Administrativo e Tributário Nacional

Compareceram a 7ª Reunião da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, criada pelo ATS nº 1/2022, no dia 6/9/2022, às 09h45, os senhores: Regina Helena Costa, presidente; Valter Shuenquener de Araújo; Marcus Lívio Gomes; Júlio César Vieira Gomes; Ricardo Soriano; Carlos Henrique de Oliveira; André Jacques Luciano Uchôa Costa; Valter de Souza Lobato; Alexandre Aroeira Salles; Aristoteles de Queiroz Camara; Patrícia Ferreira Baptista; Maurício Zockun; Leonel Pereira Pittzer; Josiane Ribeiro Minardi; Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara; Caio César Farias Leôncio e Edvaldo Pereira de Brito.

Erika Leal Mello

Secretária da Comissão

COORDENAÇÃO DE COMISSÕES ESPECIAIS, TEMPORÁRIAS E PARLAMENTARES DE INQUÉRITO

DECISÃO DA COMISSÃO DE JURISTAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizam, unificam e modernizam o processo administrativo e tributário nacional, criada pelo ATS nº 1/2022, reunida em 6 de setembro de 2022, aprovou o **Relatório Final da Comissão**.

Sala de Reuniões, em 6 de setembro de 2022.

REGINA HELENA COSTA
Ministra do Superior Tribunal de Justiça
Presidente da CJADMTR

SENADO FEDERAL
Fl. nº
Coceti