

Sumário Executivo



JUSTIÇA PESQUISA

5ª edição

Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro

Insper **CNJ** CONSELHO
NACIONAL
DE JUSTIÇA

BRASÍLIA, 2022

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

Marcus Livio Gomes

Diretor-Geral

Johanness Eck

EXPEDIENTE

DEPARTAMENTO DE PESQUISAS JUDICIÁRIAS

Juizas Coordenadoras

Ana Lúcia Andrade de Aguiar
Livia 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

Sumário Executivo

JUSTIÇA PESQUISA

5ª edição

Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro

Insper **CNU** CONSELHO
NACIONAL
DE JUSTIÇA

BRASÍLIA, 2022

As opiniões expressas pelos pesquisadores do INSPER pertencem ao Instituto de Pesquisa e não refletem necessariamente a opinião do Conselho Nacional de Justiça.

INSTITUIÇÃO

Inspere - 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

SUMÁRIO

SUMÁRIO EXECUTIVO	7
RESUMO DAS RESPOSTAS ÀS HIPÓTESES	9
Hipótese 1 – Fluxo e etapas de tramitação dos processos tributários	9
Hipótese 2 – Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária ..	10
Hipótese 3 – Relação entre o aumento de litigiosidade e a iminência do julgamento de recursos repetitivos e risco de modulação	15
Hipótese 4 – Responsabilização financeira das partes	16
Hipótese 5 – Especialização dos órgãos de julgamento, conteúdo, tempo e volume de decisões prolatadas	18
Hipótese 6 – Meios alternativos de solução de conflitos	19
Hipótese 7 – Transparência e relação cooperativa	20
Hipótese 8 – Complexidade da legislação tributária	21
Hipótese 9 – Processos judiciais decorrentes de compensações tributárias ..	24
Hipótese 10 – Integração entre instâncias	25
Hipótese 11 – Celeridade processual e regra da dupla conforme	26
Hipótese 12 – Conflitos tributários federativos	27
RECOMENDAÇÕES	29
Recomendações para o Poder Executivo	29
Recomendações para o Poder Judiciário	31
Recomendações para o Poder Legislativo	34

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Percepção dos fiscos e contribuintes sobre os portais da administração tributária	11
Figura 2 – Resultados e tempo de apreciação dos pedidos LAI	13
Figura 3 – Percentual de medidas antiexacionais por classe processual – Regex	17
Figura 4 – Quantidade de consultas fiscais por tributo (2014 a 2019)	22
Figura 5 – Relação entre contencioso, por tributo, e a arrecadação tributária bruta por nível federativo, em 2019 (%)	23
Figura 6 – Relação entre contencioso, por tributo, e arrecadação por tributo, em 2019 (%)	24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Transparência das Procuradorias quanto aos atos preparatórios das normas tributárias	12
Tabela 2 – Transparência dos fiscos quanto aos atos preparatórios das normas tributárias	12
Tabela 3 – Iniciativas estruturadas das Procuradorias para revisar e propor a legislação tributária	13
Tabela 4 – Iniciativas estruturadas dos fiscos para revisar e propor a legislação tributária	14
Tabela 5 – Elaboração e interpretação da legislação tributária nas Procuradorias	14
Tabela 6 – Elaboração e interpretação da legislação tributária nos fiscos	15
Tabela 7 – Percentual de mandados de segurança entre as medidas antiexacionais – DataJud	17
Tabela 8 – Meios alternativos de solução de conflitos	19
Tabela 9 – Recomendações para o Poder Executivo	29
Tabela 10 – Recomendações para o Poder Judiciário	31
Tabela 11 – Recomendações para o Poder Legislativo	34

SUMÁRIO EXECUTIVO

De acordo com o relatório¹ publicado pelo Núcleo de Tributação do Insper em dezembro de 2020, no âmbito da linha de pesquisa “Observatório do Contencioso Tributário”, em 2019 o contencioso administrativo e judicial brasileiro na esfera tributária somou 75% 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. Dos R\$5,44 trilhões de estoque de processos tributários, R\$4,01 trilhões (74% do total) estão envolvidos em disputas nos tribunais federais e estaduais (para os quais se obteve dados).

Além disso, segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO)², a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial.

A pesquisa “A Efetividade do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro” investigou, com base em análises quantitativas e qualitativas, as principais causas da excessiva litigiosidade tributária e da morosidade na solução das disputas. A análise abrangeu a verificação de fatores internos ao Poder Judiciário e aspectos externos, relacionados à própria criação da legislação tributária, sua interpretação e aplicação, buscando entender se o excesso de litígios decorre, por exemplo, da complexidade da relação jurídica tributária.

Para alcançar as respostas ao desafiador objetivo de identificar as principais causas da excessiva litigiosidade, a equipe do Insper identificou situações-problema do contencioso tributário e formulou hipóteses a serem confirmadas ou infirmadas, após a coleta de dados e informações na fase exploratória da pesquisa. Optou-se por uma metodologia mista, de análise quantitativa e qualitativa, utilizando-se da (i) extração de dados de forma automatizada, por meio de algoritmos e técnicas de ciências de dados, dos repositórios de jurisprudência, utilizando programas para *download* de dados (*crawlers*); (ii) a transmissão de pedidos de acesso à informação, nos termos da Lei n. 12.527, de 2011 (LAI), nos casos em que as informações necessárias à pesquisa não estiverem disponíveis em bancos de dados públicos; e (iii) a 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 deficiências do sistema de resolução de conflitos tributários.

A pesquisa analisou dados do Conselho Nacional de Justiça, do Supremo Tribunal Federal, 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 abrange dez anos, de 2011 a 2021.

1 MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia; NOVO, Carla Mendes; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **Contencioso tributário no Brasil**: Relatório 2020 – ano referência 2019. 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.

2 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-tributario-processos-28112019>. Acesso em: 17 set. 2021.

Este sumário executivo apresenta as principais causas para a excessiva litigiosidade tributária, com base na análise de dezenas de perguntas, respondendo-se às hipóteses inicialmente levantadas, para, ao final, recomendar a adoção de medidas voltadas à redução dos litígios tributários.

RESUMO DAS RESPOSTAS ÀS 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.

A equipe investigou esta hipótese levando em consideração que a formação de estoque pode ser tanto causa como consequência da morosidade (e vice-versa, evidentemente), o que dificulta a constatação de causalidade.

Foram analisadas diversas etapas de tramitação dos processos judiciais tributários para tentar identificar quais delas são mais céleres ou contribuem de modo mais significativo para a demora na solução dos litígios tributários.

A pesquisa apurou, segundo os métodos adotados, que nas execuções fiscais o tempo médio de tramitação até o julgamento final é elevado tendo sido verificado, ainda o tempo médio de (i) 201 dias entre o ajuizamento e o despacho inicial, (ii) 582 dias entre o ajuizamento e a penhora e (iii) 218 dias entre a penhora e a expropriação dos bens.

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. Destaque-se que a escolha do meio de citação a ser priorizado não deve considerar apenas a maior efetividade, mas outros fatores, como, por exemplo, o custo. Assim, não necessariamente a citação pessoal é a mais eficiente (em sentido amplo), pois envolve custos mais elevados com as diligências de oficial de justiça, diferentemente do que ocorre com outros meios de citação, que são mais baratos.

Ainda que possa existir uma correlação entre as formas de citação e a demora na tramitação processual, existem diversos outros fatores que o impactam, motivo pelo qual a equipe concluiu 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 neste relatório.

Os embargos à execução fiscal, outra etapa relevante no contencioso, representam 5,4% dos processos judiciais tributários. Por outro lado, apenas 8,2% dos processos de execução em que houve embargos 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. Em relação a esse dado, é importante destacar a ausência de ônus que caracteriza a exceção de pré-executividade, em que não há necessidade de prestação de garantia nem risco de honorários sucumbenciais. A pesquisa aponta, portanto, 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.

Outra etapa do fluxo de tramitação investigado pela pesquisa foi o redirecionamento da execução fiscal, concluindo-se que o tempo médio global entre o ajuizamento e o redirecionamento da execução fiscal é de 323 dias. Já em relação aos Incidentes de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) ativos, o TRF3 informou que o tempo médio de tramitação é de 1.035 dias, sendo de 1.507 dias entre os IDPJ sobrestados.

A equipe constatou que foram realizadas perícias técnicas ou diligências complementares em 9% dos processos tributários, o que indica que realização de perícia não deve ser indicada como uma das principais causas da formação dos elevados estoques processuais.

A etapa da realização da penhora no âmbito das execuções fiscais, por sua vez, pode ser apontada como uma das primeiras e principais etapas do processo de execução, e, conforme dados colhidos, é muito pouco eficaz. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) informou que apenas 0,5% das inscrições em dívida ativa da União está integralmente garantida e, se considerado o valor exigido, apenas 12% do valor conta com garantia integral.

Se, por um lado, a garantia é efetivada em relação à pequena quantidade de processos, a satisfação do crédito pela expropriação de bens se deu 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.

Tais informações permitem confirmar que o processo de execução fiscal, que representa a maior parte dos processos em tramitação, possui baixíssima eficácia, havendo baixo percentual de débitos garantidos, e o pequeno índice de extinção da execução pela satisfação do débito, o que leva à conclusão de que o modelo de cobrança por execução fiscal é uma das causas do elevado contencioso judicial tributário.

A pesquisa reuniu e analisou dados, também, em relação a ações antiexacionais, constatando que o mandado de segurança é o tipo mais utilizado e julgado mais rapidamente.

HIPÓTESE 2 – ELABORAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

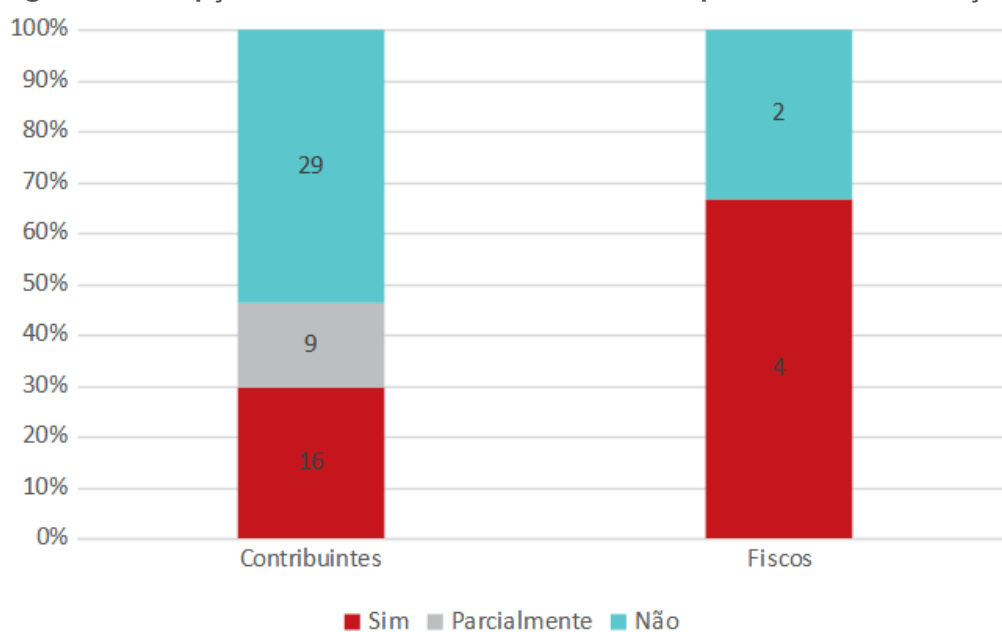
É possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária. A falta de orientação dos contribuintes por parte da administração quanto à interpretação que esta faz da norma tributária é um fator de origem de contencioso.

Em relação a esta hipótese, a equipe analisou fatores externos ao Poder Judiciário como possíveis causas para a formação do elevado contencioso judicial tributário, buscando identificar processos judiciais originados de deficiências na elaboração, interpretação e aplicação das normas tributárias pelas administrações tributárias (Fiscos e Procuradorias).

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 equipe constatou que os contribuintes têm uma percepção distinta quanto à acessibilidade e simplicidade dos portais e das informações neles concentradas acerca das normas tributárias atualizadas e de suas interpretações sobre essas normas, conforme se observa na Figura 1:

Figura 1 – Percepção dos fiscos e contribuintes sobre os portais da administração tributária



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos em entrevistas (2021).

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.

A equipe concluiu, ainda, que a administração tributária não adota transparência ativa³ no que diz respeito aos atos preparatórios das normas e atos tributários, tais como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade etc., isto é, os órgãos públicos em geral não publicizam tais documentos, independentemente de requerimento do contribuinte, como consolidado a seguir (Tabelas 1 e 2):

³ 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 contribuinte deve provocar os órgãos da Administração tributária e formular pedido individual, sendo a resposta disponibilizada apenas a ele.

Tabela 1 – 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 2 – Transparência dos fiscos quanto aos atos preparatórios das normas tributárias

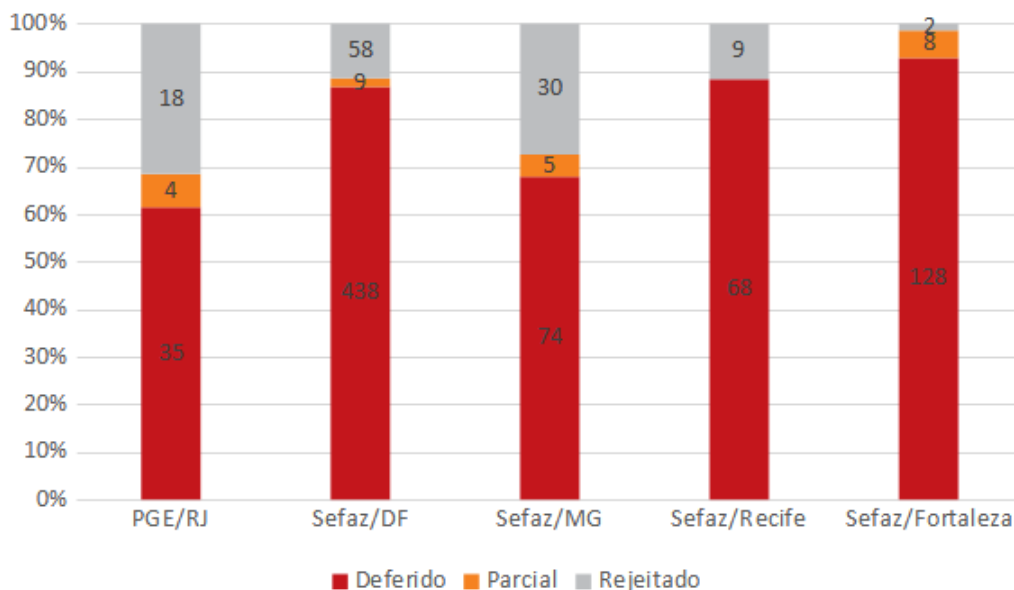
FISCOS	
Transparência ativa	Transparência passiva
Sefaz/DF	Sefaz/MG
	Sefaz/RN
	Sefaz/Boa Vista
	Sefaz/Fortaleza*
	Sefaz/Aracaju

Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos via LAI (2021).

Ressalte-se que 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.

Outra constatação importante é relativa ao acesso à informação quando solicitada via LAI. Na maior parte dos casos, os pedidos (não apenas sobre os atos preparatórios mencionados na pergunta) são deferidos, conforme se verifica na Figura 2.

Figura 2 – 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 sintetizado nas Tabelas 3 e 4.

Tabela 3 – 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 4 – 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).

Verificou-se também que o contribuinte tem dificuldade de identificação do órgão responsável pela elaboração e pela interpretação de atos normativos tributários. Os dados obtidos 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 assim sintetizadas:

Tabela 5 – 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 6 – 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”, 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 prévia uniformização interna da interpretação da legislação tributária, como verificado pela pesquisa, pode conduzir a contencioso desnecessário, uma vez que somente uma interpretação, ao final, permanecerá, acarretando potencial violação aos princípios da isonomia e da livre concorrência.

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. Ainda, abrange toda e qualquer norma que gere dúvida sobre a sua aplicação.

HIPÓTESE 3 – RELAÇÃO ENTRE O AUMENTO DE LITIGIOSIDADE E A 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?

Em relação a esta hipótese, o método Regex e o DataJud não retornaram resultado satisfatório. A despeito da tentativa de extração de tais processos com base nos 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.

Todas as Procuradorias que responderam ao pedido formulado via LAI informaram não possuir dados relativos à hipótese, limitando-se a expor suas percepções sobre o tema, sem apresentação de dados ou resposta objetiva.

A respeito da hipótese, vale destacar dado apresentado pela PGFN no Ofício SEI n. 92231/2021/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.

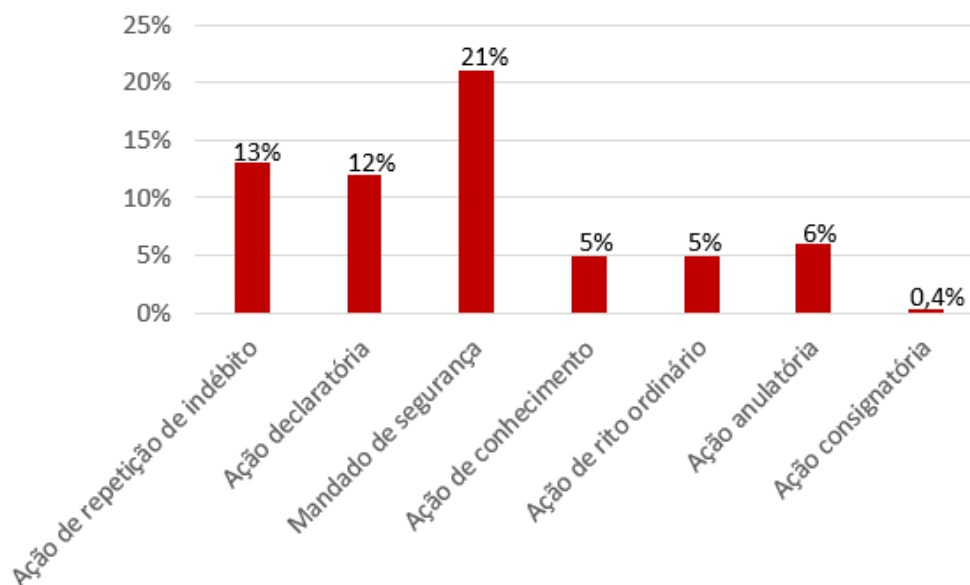
HIPÓTESE 4 – RESPONSABILIZAÇÃO FINANCEIRA DAS PARTES

Existe relação entre a ausência ou a reduzida onerosidade (responsabilização financeira) para as partes e a alta litigiosidade tributária.

A equipe identificou grupo de processos em que há pouca ou não há onerosidade para as partes litigantes (custas judiciais e, ou, honorários sucumbenciais), e comparou com os resultados obtidos em relação ao grupo de processos que se prestariam à mesma finalidade, mas que geram ônus às partes litigantes, para verificar se há maior utilização de tipos de ação com menor onerosidade.

A pesquisa constatou que o mandado de segurança isento de condenação em honorários advocatícios aos autores, nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/2009, é o tipo de ação judicial mais utilizado pelos contribuintes considerando o universo de ações antiexacionais, tanto considerando os dados do DataJud, quanto verificando-se os resultados da raspagem de dados das publicações veiculadas nos Diários Oficiais, como se verifica na Figura 3 (com base no Regex) e na Tabela 7 (com base no DataJud).

Figura 3 – Percentual de medidas antiexacionais por classe processual – Regex



Fonte: Elaboração própria, com base nos dados extraídos dos diários oficiais de justiça por meio de Regex (2021).

Tabela 7 – 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).

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. Apesar de ser um meio processual em que também não há condenação em honorários advocatícios, conforme

jurisprudência (a título exemplificativo, EREsp n. 1.048.043/SP, Corte Especial, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 29/6/091), e, além disso, em que o executado pode exercer seu direito sem a prestação de garantia, a equipe constatou 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. Dessa forma, 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 relação de causalidade entre a existência de varas, turmas, câmaras e/ou órgãos com competências especializadas em direito tributário e, conseqüentemente, 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.

A pesquisa obteve as informações e conseguiu apurar nas 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, tem-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 da vara generalista para 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.

A pesquisa constatou que ainda é muito incipiente a quantidade de processos alcançado pelos métodos alternativos de solução de conflitos, apesar de identificar um crescimento no interesse da administração em sua efetiva implantação.

A equipe perguntou via LAI dirigida às Procuradorias (i) se 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 8.

Tabela 8 – 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).

Com base na análise dos dados obtidos, concluiu-se 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 de uma reforma legislativa, 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?

A pesquisa buscou identificar dados relativos à transparência das administrações tributárias e de relacionamento cooperativo delas com os contribuintes. Especificamente quanto ao relacionamento cooperativo, buscou-se verificar, no âmbito dessas administrações tributárias, a existência de programas de conformidade que classifiquem contribuintes e premiem os regulares, 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.

Apurou-se que dez entre 72 órgãos da administração tributária 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). Além disso, apenas 7 fiscos afirmam possuir programas de premiação de contribuintes regulares. 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, prevendo regras sobre conformidade tributária.

Quanto à orientação dos contribuintes, 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 e impacta negativamente a conformidade dos contribuintes à legislação tributária. Em nenhuma das respostas foi mencionada postura de orientação ativa aos contribuintes.

Outro ponto a ser destacado é que apenas seis Procuradorias 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 e de meios alternativos para a solução de conflitos tributários.

A equipe apurou que 22% das exceções de pré-executividade com mérito apreciado foram julgadas procedentes em primeira instância. Como as exceções 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 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.

Esta hipótese é especialmente desafiadora porque (i) a aferição da complexidade tributária demanda a conjugação de diversos fatores, como superprodução legislativa, existência de regimes especiais, potencial geração de contencioso e de consultas fiscais e número de teses judicializadas, e (ii) expõe uma relação de bicausalidade entre as variáveis dependentes, pois, assim como sustentado em relação à hipótese 1 (elevados estoques e demora na prolação da decisão), a complexidade tributária pode ser tanto causa como consequência dos elevados estoques processuais (e vice-versa, evidentemente).

A pesquisa buscou coletar informações que permitam visualizar a dimensão do contencioso tributário brasileiro. Em resposta a formulário enviado, empresas transnacionais estabelecidas no Brasil informaram (i) 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) 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 outro país. Isso permite confirmar o distanciamento do Brasil em relação a outros países quanto aos elevados índices de litigiosidade tributária.

Para verificar maior ou menor complexidade, a equipe buscou identificar dados que revelassem os tributos mais recorrentes no contencioso judicial, constatando-se, via DataJud, 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 a equipe constatou não poder considerar o número de processos como índice isolado de complexidade tributária. 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 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, conforme Figura 4.

Figura 4 – Quantidade de consultas fiscais por tributo (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

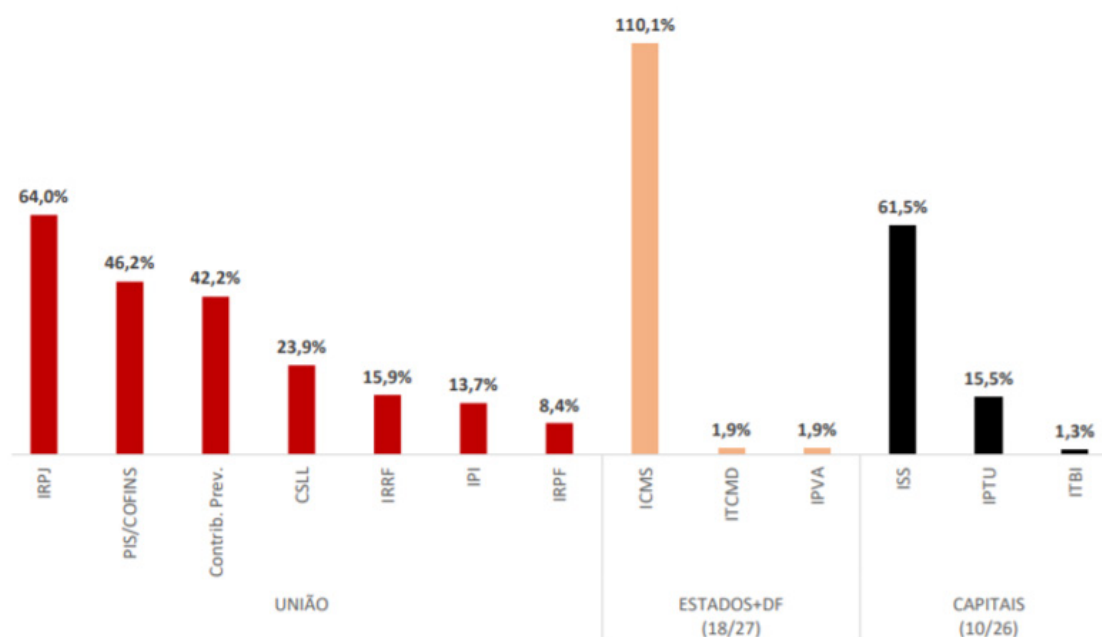
Obs: Como várias consultas apresentam mais de um tributo, as quantidades de soluções de consulta e as de despacho decisório por tema podem ser maiores que as quantidades de processos.

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%).

Em 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 5 ilustra esses dados:

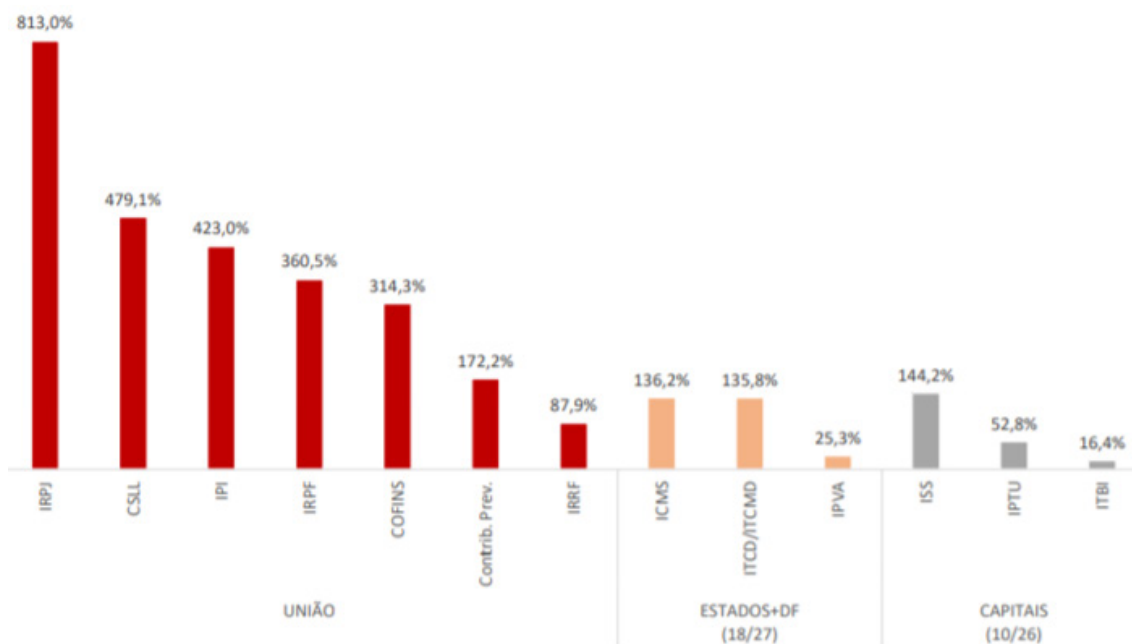
Figura 5 – Relação entre contencioso, por tributo, e a arrecadação tributária bruta por nível federativo, em 2019 (%)



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 6 ilustra esses dados.

Figura 6 – Relação entre contencioso, por tributo, e arrecadação por tributo, em 2019 (%)



Fonte: Observatório do Contencioso Tributário. Núcleo de Tributação, Insper, 2020.

Desse modo, a equipe concluiu que a resposta à hipótese exige uma definição de uma variável cientificamente rigorosa para classificar os diferentes tributos de acordo com seu grau de complexidade, atividade que demandaria uma avaliação completa das normas editadas por todos os entes federativos, o que 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 processos.

A equipe constatou que há um pequeno percentual de processos que envolvem a 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, como o IPTU.

A despeito de tal constatação, no âmbito dos tributos federais, há indicação de que o volume de valores⁴ envolvidos em discussão de compensação é bastante representativo, o que pode indicar que a questão é menos pulverizada e mais concentrada nos grandes contribuintes.

HIPÓTESE 10 – INTEGRAÇÃO ENTRE INSTÂNCIAS

Existe 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.

A pesquisa constatou que em diversos casos 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, identificou 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 permitisse a litigância. Posteriormente, por meio do Parecer PGFN/CRJ n. 2.025/2011, estendeu o efeito dessas decisões em sede de julgamento de recurso repetitivo à Receita Federal do Brasil (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 que 59% das respostas obtidas afirmam possuir normas que vinculem seus/suas servidores(as) a decisões judiciais proferidas por Tribunais Superiores.

Ressalte-se que a maior parte das respostas positivas é dos 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. Não se trata, portanto, de vinculação em relação à lavratura de auto de infração. Desse modo, reduz-se o contencioso judicial, mas não se evita a formação do litígio administrativo.

4 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.

Adicionalmente, a maioria das respostas diz respeito às ADI, ADC e súmula vinculante, cuja vinculação já está prevista nos arts. 102, § 2º, e 103-A. Quando se ultrapassa essa vinculação obrigatória, o cenário é alterado: quanto aos demais precedentes vinculantes, nos termos do art. 927 do CPC, apenas 36% dos órgãos possuem ato normativo vinculativo.

Quanto à existência de superposição de instâncias e possibilidade de se recorrer à instância judicial, ignorando as instâncias julgadoras anteriores, a equipe investigou o percentual de decisões judiciais que confirmam ou que modificam a decisão do contencioso administrativo, concluindo que não é possível realizar inferências com base nos resultados obtidos. Isso porque, 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. Caso se considerassem apenas decisões judiciais que confirmam ou reformam totalmente as decisões administrativas, 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 de julgamento em relação ao julgamento e à solução dos litígios em si, identificando que seria viável e importante a realização de convênios para, por exemplo, aproveitamento, no Poder Judiciário, de questões fáticas levantadas nos tribunais administrativos, como diligências e perícias.

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 da mesma forma, 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.

A equipe buscou 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.

A pesquisa concluiu que o percentual de julgamentos em apelação que manteve o desfecho de mérito das respectivas sentenças de primeira instância (ou seja, que resultou 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.

É importante registrar outros dados observados durante a pesquisa e 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 na 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 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, 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). 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”.

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.

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.

A pesquisa buscou identificar, por mais de um método, a existência de conflito federativo, em que dois ou mais entes disputam a mesma base tributária, e constatou, tanto com base no DataJud quanto em relação aos processos que tramitam nos Tribunais Superiores, que são baixos os números de processos relacionados a conflitos federativos. Não foi possível descartar, 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 con-

ceitos nela previstos e sua observância pelos entes públicos no exercício de sua competência.

A equipe destacou que a construção de conceitos constitucionais, como renda, serviços, mercadorias, propriedade, por exemplo, decorrentes da rígida repartição de competências tributárias, algo peculiar ao federalismo tributário brasileiro, tem potencialidade de geração de contencioso tributário, mas este 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.

RECOMENDAÇÕES

Com base nos resultados obtidos na pesquisa, a equipe apresenta, a seguir, recomendações destinadas ao Poder Executivo, Judiciário e Legislativo.

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 avaliou-se que tal critério deve ser considerado na análise de conveniência do órgão responsável por sua promoção.

RECOMENDAÇÕES PARA O PODER EXECUTIVO

Tabela 9 – 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.

RECOMENDAÇÃO	TIPO	HIPÓTESE VINCULADA	TÍTULO DA HIPÓTESE	PRAZO	OBSERVAÇÃO
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 estenda a transação federal, prevista na Lei n. 13.988/2020, aos demais entes públicos, bem como institua ou regulamente em todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual que envolva a 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.

RECOMENDAÇÃO	TIPO	HIPÓTESE VINCULADA	TÍTULO DA HIPÓTESE	PRAZO	OBSERVAÇÃO
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, pareceres e 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 10 – Recomendações para o Poder Judiciário

RECOMENDAÇÃO	TIPO	HIPÓTESE VINCULADA	TÍTULO DA HIPÓTESE	PRAZO	OBS.
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	

RECOMENDAÇÃO	TIPO	HIPÓTESE VINCULADA	TÍTULO DA HIPÓTESE	PRAZO	OBS.
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) magistrado(a) 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 em todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual que envolve a 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.

RECOMENDAÇÃO	TIPO	HIPÓTESE VINCULADA	TÍTULO DA HIPÓTESE	PRAZO	OBS.
<p>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.</p> <p>Aprimoramento e ampliação dos sistemas internos de controle de informações, em especial com relação aos dados que refletem o contencioso tributário.</p>	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	
<p>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.</p>	Mudança infralegal e gestão	11	Aumento de litigiosidade e admissibilidade de recursos excepcionais	Médio prazo	
<p>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, a fim de que a legislação tributária seja de fácil acesso e conhecimento pelos contribuintes, em linha com o art. 212 do Código Tributário Nacional (CTN).</p>	Gestão	2, 6, 7	Ampliação da transparência	Curto prazo	

Fonte: Elaboração própria (2021).

RECOMENDAÇÕES PARA O PODER LEGISLATIVO

Tabela 11 – Recomendações para o Poder Legislativo

RECOMENDAÇÃO	TIPO	HIPÓTESE VINCULADA	TÍTULO DA HIPÓTESE	PRAZO	OBS.
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 institua ou regulamente em todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual que envolva a Fazenda Pública.	Mudança legislativa	6	Meios alternativos de solução de conflitos tributários	Médio prazo	
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	

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, em linha com 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 estudos, pareceres e 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).

WWW.CNJ.JUS.BR