

Litigiosidade tributária e suas repercussões econômicas: uma análise do relatório Insper/CNJ 2022

Tax litigiosity and its economic repercussions: an analysis of the 2022 Insper/CNJ report

Pablo Enrique Carneiro Baldivieso*

Artigo recebido em 17/06/2022 e aprovado em 06/07/2022.

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar, por meio do estudo de dados extraídos do relatório Insper/CNJ 2022, como o contencioso tributário pode prejudicar o desenvolvimento econômico do país. O problema consiste na seguinte questão: quais são as repercussões do excesso de litígio tributário no desenvolvimento econômico de um país? Partindo desse problema, desenvolve-se o seguinte resultado: é possível a utilização do paradigma cooperativo para uma maior conformidade do sistema tributário brasileiro. Assim, será utilizado o método lógico-dedutivo na pesquisa acadêmica, por meio de dados estatísticos, especialmente o relatório Insper/CNJ do ano de 2022.

Palavras-chaves: pesquisa científica; direito tributário; contencioso; princípio da cooperação; desenvolvimento nacional.

Abstract

This article aims to analyze, through the study of data extracted from the Insper/CNJ 2022 report, how tax litigation can harm the country's economic development. The problem is the following question: What are the repercussions of excessive tax litigation on the economic development of a country? Starting from this problem, the following result is developed: It is possible to use the cooperative paradigm for greater compliance of the Brazilian tax system. Thus, the logical-deductive method will be used in academic research, through statistical data, especially the Insper/CNJ report of the year 2022.

Keywords: scientific research; tax law; litigation; principle of cooperation; national development.

1 Introdução

A análise dos dados produzidos pelo relatório Insper/CNJ do ano de 2022 demonstra achados extremamente relevantes sobre o contencioso tributário brasileiro, especialmente o impacto que as lides tributárias podem provocar no desenvolvimento econômico de um país¹. Nesse aspecto, encontra-se o problema a ser desenvolvido neste artigo: qual o impacto do excesso de litígio tributário no desenvolvimento econômico de um país? E, ainda, como o excesso de litígio repercute no desenvolvimento econômico do país.

O relatório foi produzido por meio do Contrato 5/2021, firmado entre o Conselho Nacional de Justiça e o Instituto de Ensino e Pesquisa – Insper, por meio da Dispensa de Licitação 08400/2020.

A pesquisa foi desenvolvida sob a responsabilidade e coordenação independente do Insper, que é uma instituição sem fins lucrativos dedicada ao ensino e à pesquisa. O CNJ não participou diretamente da análise e do

* Pós-doutor em direito pela Universidade de Coimbra – UC. Doutor em Direito pela Universidade Federal da Bahia – UFBA. Mestre em direito pela Universidade Católica de Brasília – UCB. Pós-graduado *lato sensu* em direito tributário e em direito público. Aluno especial do mestrado profissional em direito da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados – Enfam. Juiz federal do Tribunal Regional Federal da Primeira Região.

¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Instituto de ensino e pesquisa. Diagnóstico do contencioso tributário brasileiro. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

levantamento de dados, portanto as conclusões constantes do relatório não são posições institucionais do órgão (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2022, p. 5)².

A pesquisa empírica no direito é muito relevante para tentar entender determinado instituto do direito ou mesmo provar determinada hipótese num trabalho acadêmico. Ela é oposta ao dogmatismo, própria das ciências jurídicas e o método mais comumente utilizado no campo do direito. Por esse motivo, a presente pesquisa é qualitativa, pois busca uma análise empírica dos dados constantes deste relatório.

No relatório Insper/CNJ de 2022, foram apresentadas 12 (doze) hipóteses³ que dizem respeito ao contencioso tributário. São elas: fluxos e etapas de tramitação do processo tributário; elaboração, aplicação e interpretação da legislação tributária; iminência de julgamento de recursos repetitivos e risco de modulação; responsabilização financeira das partes; especialização de julgamento dos órgãos de julgamento e características de conteúdo; tempo e volume de decisões prolatadas; meios alternativos de solução de conflitos tributários; transparência e relação cooperativa; processos judiciais decorrentes de compensações tributárias; integração entre instâncias; celeridade processual e regra da dupla conforme; e conflitos tributários federativos.

Neste artigo, em razão do recorte metodológico, trataremos das principais hipóteses do relatório e as que mais impactam no contencioso judicial tributário. Todas as hipóteses são tomadas por meio da análise empírica dos dados, em razão de sua relevância para a pesquisa acadêmica, afastando-se do dogmatismo.

Serão abordados, como objeto principal, os principais achados do relatório Insper/CNJ do ano de 2022, especialmente voltado para responder o problema de como o contencioso tributário impacta no desenvolvimento econômico de um país. Será ainda feita uma análise de como os grandes devedores se comportam no contencioso tributário e suas consequências para o sistema social e de justiça e, por último, qual será a responsabilidade do Judiciário dentro desse contexto. Para isso, será utilizado o método lógico-dedutivo na pesquisa acadêmica, assim como análise dos dados extraídos do relatório Insper/CNJ. A pesquisa realizada será qualitativa, ou seja, busca-se compreender por que o excesso de litígio tributário pode repercutir no desenvolvimento econômico de determinado país.

2 O relatório Insper/CNJ e seu diagnóstico do contencioso tributário

A pesquisa empírica no campo do direito é extremamente relevante para o estudo de determinado instituto ou política adotada por uma instituição pública. Nesse aspecto, a ciência jurídica, especialmente no Brasil, tem como regra comum a utilização da dogmática como base de estudo dos trabalhos acadêmicos.

O artigo do professor Joaquim Falcão⁴, “Mais análise e menos doutrina”, discute a formação do jurista brasileiro, analisando o autor Gilberto Freyre, cuja maior contribuição está na abertura dos novos caminhos na análise da realidade social brasileira, desaguando na própria pesquisa no campo do direito, por meio de análises que envolvem o corpo social.

O autor cita a obra “Casa Grande e Senzala” como um livro referência para conhecer o Brasil. Em 1935, Gilberto Freyre pronuncia na Faculdade de Direito de São Paulo uma conferência com o título de “Mais análise, menos doutrina”. Em 1946 Gilberto Freyre critica a cultura jurídica decadente da Faculdade de Direito do Recife. Para Joaquim Falcão, havia uma “concorrência” entre Gilberto Freyre e os juristas para explicar o Brasil.

Eram os juristas que prioritariamente tentavam explicar o Brasil em sua realidade social. Hoje é senso comum que a matéria-prima dos cientistas sociais (antropólogos, sociólogos e cientistas políticos) é basicamente o comportamento social. Entretanto, os juristas são profissionais do dever-ser, os sociólogos e demais, do ser. Todavia, lembra o autor, a matéria-prima dos juristas era dupla: tanto o dever-ser, quanto o ser.

² Ibidem, p. 5.

³ Ibidem, p. 13.

⁴ FALCÃO, Joaquim. Mais análise e menos doutrina. In: CADERNOS FGV Direito Rio. Rio de Janeiro: FGV, 2010, p. 57-61. (Educação e direito, 4). p. 57-61.

Para Joaquim Falcão, quando Freyre pede menos doutrina e mais análise, no fundo estava propondo dissociar o conhecimento que “produz o dever-ser”, do conhecimento que “produz o ser”. A doutrina é um argumento de autoridade, mas necessariamente não é o argumento da verdade social.

Assim, a análise de dados do contencioso tributário, neste trabalho, demonstrará como o excesso de litigiosidade prejudica o desenvolvimento econômico do país. O objetivo da pesquisa Insper/CNJ do ano de 2022 tem como escopo a análise de dados quantitativos e qualitativos, no sentido de identificar como a solução de litígios na área tributária pode ser melhorada⁵.

Outrossim, há ainda uma grande dificuldade de realizar a pesquisa empírica junto ao Poder Judiciário brasileiro, por ausência de dados relevantes para a pesquisa, seja porque não há uma sistematização adequada dos dados por parte de muitos tribunais, pela ausência de transparência no que diz respeito à qualidade dos dados. A ausência de dados faz com que a pesquisa empírica perca muito do que poderia ser objeto de estudo, conforme aponta o próprio relatório Insper/CNJ⁶.

A pesquisa empírica no campo das ciências sociais, especificamente do direito, foi abordada pela professora Luciana Yeung⁷, em que se utiliza a jurimetria como um método de pesquisa baseado no uso do empirismo, combinado com análises estatísticas. Ou seja, utiliza-se o empirismo como prática filosófica científica para se chegar a conclusões na investigação científica, por meio do uso de dados obtidos pela observação da realidade.

A análise dos dados relativos às decisões judiciais proporciona que possa ser verificado, dentre outras informações, quem são os principais litigantes do contencioso tributário, quais os temas mais debatidos no contencioso tributário, qual a relação entre as demandas judiciais e resolução de conflitos na esfera administrativa, qual a eficácia dos mecanismos de vinculação jurisprudencial, como a formação dos juízes pode influenciar no processo decisório e, ainda, quais as regras processuais que podem influenciar, positiva ou negativamente, no litígio tributário⁸.

O contencioso tributário brasileiro, no ano de 2018, somando-se o processo judicial e administrativo, somou 73% do PIB Nacional. Com 16,39% do PIB em processos administrativos federais no ano de 2018, o contencioso tributário brasileiro permaneceu muito distante dos padrões mundiais. Em análise comparativa, em 2013, por exemplo, a média 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 PIB⁹.

Destarte, vislumbra-se claramente a alta taxa de litigiosidade, tanto na esfera judicial quanto administrativa, no âmbito do sistema jurídico brasileiro. Assim, possivelmente tal índice impacta negativamente não só no sistema de justiça do Brasil, como tem diversas repercussões no campo social e econômico brasileiro.

Ademais, a forma como o Estado brasileiro, em especial o Fisco, trata a relação jurídica tributária, em comparação com outros países do mundo, influencia o modo como a sociedade enxerga o pagamento dos tributos no Brasil, especialmente pelo viés sancionador, sempre comemorado pelo Fisco nacional. A postura do Fisco nacional, sob o aspecto arrecadatório, não passou despercebido pela análise do professor Carlos Otávio Ferreira de Almeida¹⁰, conforme passagem abaixo transcrita:

A relação brasileira entre as Administrações Tributárias federal, estaduais e municipais e os contribuintes tem sido marcada pela desconfiança de ambas as partes. Enquanto o Fisco enxerga apenas sonegadores, os contribuintes identificam autoridades vingativas e oportunistas, sempre dispostas a autuações fiscais.

⁵ BRASIL, 2022. op. cit. p., 19.

⁶ Ibidem, p. 159.

⁷ YEUNG, Luciana. Jurimetria ou análise quantitativa de decisões judiciais. In: MACHADO, Maira Rocha (org.). *Pesquisar empiricamente o direito*. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. p. 249-274.

⁸ BRASIL, 2022. op. cit., p. 17.

⁹ Ibidem, p. 29.

¹⁰ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. *Revista de Direito Tributário Atual*, 2018, p. 469. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/12/Carlos-Otavio-Ferreira-de-Almeida.pdf>. Acesso em: 20 maio 2022.

O relatório Insper/CNJ do ano de 2022¹¹ apontou que, aproximadamente, 4,01 trilhões de reais estão em disputas nos tribunais federais e estaduais. Além disso, de acordo com o mesmo relatório, a conclusão de um processo tributário no Brasil leva cerca de 18 (dezoito) anos e 11 (onze) meses, incluindo a esfera administrativa e judicial.

No relatório Insper/CNJ, a OCDE aponta algumas questões que geram 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.

Dos dados acima narrados podemos perceber claramente duas questões bem problemáticas nas disputas judiciais de processos tributários no Brasil: primeiramente a morosidade na resolução das disputas e a insegurança jurídica nas lides tributárias. Desse modo é evidente que essas questões implicam diretamente na alta taxa de litigiosidade do Brasil.

Esse índice elevado de insegurança nas relações tributárias do Brasil foi confirmado 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)¹², em que o Brasil ficou à frente apenas da Índia.

O relatório Insper aponta ainda que na elaboração do índice *Economic Policy Uncertainty*, por pesquisadores das universidades *Northwestern, Stanford* e de *Chicago*, constatou-se 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.

Há ainda um estudo realizado e publicado no artigo *Raising productivity through structural reforms in Brazil*, segundo aponta o relatório Insper, onde se demonstra como o complexo sistema tributário brasileiro pode reduzir a produtividade das empresas no país, na medida em que demanda altos investimentos para cumprimento de obrigações tributárias. Ademais, de acordo com dados produzidos no relatório Insper, 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.

O relatório Insper/CNJ também ressalta que a estrutura e o processo de julgamento dos litígios tributários influenciam na complexidade do sistema, uma vez 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. Tal dado é exemplificado pelo Acórdão 1.105/2019 do Tribunal de Contas da União (TCU), em que a complexidade do sistema tributário brasileiro está atrelada, entre outros fatores, ao excessivo volume de atos legislativos que envolvem a matéria. Segundo dados do TCU, em setembro de 2017 a quantidade de normas tributárias superava a casa dos 26 mil atos normativos, sendo que desde a Constituição de 1988 foram editadas mais de 377 mil normas tributárias, conforme página 30 do relatório Insper.

Destarte, fica claro que existe uma desconformidade sistêmica na edição de atos normativos no sistema tributário brasileiro, havendo uma verdadeira armadilha normativa que muitas vezes prejudica o contribuinte e aumenta a litigiosidade do sistema, fazendo com que ele seja pouco cooperativo para com seu destinatário final, que é a população brasileira.

Desse modo, segundo o mesmo relatório, estudos sobre o tema apontam, entre outros meios, para o aperfeiçoamento da eficiência da Administração Tributária, por meio das seguintes medidas: (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.

Alfim, a própria OCDE, aponta que medidas de *cooperative compliance* indicam que quanto mais o Fisco é transparente e presta assistência às necessidades dos contribuintes, sendo aberto a uma relação mais cooperativa

¹¹ Ibidem. p. 29.

¹² BRASIL, 2022. op. cit., p. 17.

e menos coercitiva, mais se conseguirá desenvolver o *tax compliance*. Nesse contexto, embora nossa cobrança tributária seja calcada na ideologia da compulsoriedade, há espaço para que a Administração Pública Tributária trate a relação jurídica tributária de maneira mais empática e cooperativa, visando não só a orientação do contribuinte, mas, sobretudo, facilitando a resolução de conflitos no âmbito judicial e administrativo.

Outrossim, os fluxos dos procedimentos processuais no âmbito judicial e administrativo também influenciam diretamente na demora da resolução dos conflitos tributários. 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, conforme página 31 do relatório Insper/CNJ 2022.

Outro dado extremamente relevante do sistema judicial é aquele que aponta que, nos julgamentos representativos de controvérsia com repercussão geral ou controle concentrado de constitucionalidade, milhares de processos judiciais ficam aguardando solução nas instâncias superiores, causando insegurança e indefinição do entendimento jurisprudencial sobre temas tributários com alto impacto em todo o sistema judiciário, contribuindo para o aumento da litigiosidade, pois onde não há definição há espaço para mais discussão.

Nesse aspecto, em artigo sobre o tema, o autor Ivo Teixeira Gico Jr.¹³ aponta que o principal objetivo de adotar leis seria restringir comportamento em períodos futuros. Restrições que, por sua vez, quando impostas a toda coletividade, permitiriam o planejamento incorporador de previsões mais acuradas. Ou seja, segundo o autor, o direito seria um bem durável, cuja utilidade se usufrui no decorrer do tempo.

Segundo o mesmo autor¹⁴, o capital jurídico de uma sociedade é o conjunto de regras jurídicas que o judiciário aplica para certo tipo de caso em um dado momento. Assim, os agentes sociais podem realizar provisões acerca de como um magistrado resolverá determinada questão, segundo as regras da segurança jurídica. Com efeito, quanto maior for a segurança jurídica, maior será o capital jurídico envolvido, e logo os agentes econômicos poderão mensurar melhor os riscos e custos de determinada questão.

Desse modo, a segurança jurídica, extraída do capital jurídico, será sentida ao longo do tempo, fazendo com que o sistema jurídico influencie positivamente em toda a cadeia produtiva. Quando as regras jurídicas são ambíguas ou de difícil aplicação, não haverá a formação de um capital jurídico sólido.

Ademais, conforme constatação do relatório Insper/CNJ 2022, a insegurança jurídica aumenta de maneira vertiginosa os casos pendentes de resolução junto ao Poder Judiciário. Ou seja, as partes tendem a arriscar, num judiciário em que o acesso é simples, fácil e gratuito, em muitos casos, onde a política de incentivos na perda de uma demanda não gera custos relevantes para quem é beneficiário de justiça gratuita, por exemplo.

De volta ao contencioso tributário, o relatório Insper/CNJ 2022¹⁵ aponta um dos trabalhos mais clássicos e seminais nessa área, o artigo *The selection of disputes for litigation*, de Priest e Klein, que descreve como os incentivos econômicos podem afetar os litígios, seja para estimulá-los, seja para desestimulá-los. Segundo esses autores, 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.

Desse modo, quando a parte não tem chances de ganhar, provavelmente não se sentirá estimulada a litigar, o que gerará, provavelmente, uma queda no número de casos a serem resolvidos pelo Poder Judiciário. No caso brasileiro, especialmente do contencioso tributário, a situação se agrava, posto que, além da insegurança jurídica, que eleva o estímulo à litigância, tem-se o aspecto temporal, que elevará ainda mais a possibilidade de determinados agentes econômicos atuarem de maneira a se aproveitar do sistema jurídico em razão de seus interesses particulares.

¹³ GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. O capital jurídico e o ciclo da litigância. *Revista de Direito GV*. São Paulo, p. 435-464, 2013. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/21438/20197>. Acesso em: 24 maio 2022.

¹⁴ *Ibidem*, p. 448.

¹⁵ BRASIL, 2022. *op. cit.*, p. 32.

Há ainda hipótese constante do relatório Insper/CNJ 2022¹⁶ em que a especialização dos órgãos de julgamento colabora na qualidade das decisões e minoram a taxa de litigiosidade do contencioso tributário. Segundo o relatório, quando não há especialização do magistrado na matéria, há uma tendência das decisões judicativas que não apreciam o mérito; a demora na prolação da sentença de mérito; e o número de decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

A especialização do magistrado na matéria objeto de julgamento pode trazer como benefícios, por exemplo, a melhoria da qualidade das decisões, na medida em que especialistas decidirão casos complexos; a redução dos estoques de casos pendentes em tribunais generalistas, especialmente no que diz respeito aos casos mais complexos, gerando menos recursos; e 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.

É evidente que os números apenas demonstram uma tendência, mas esse dado não pode ser desprezado na análise do vetor da litigância na seara tributária. 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, 2020), conforme página 29 do relatório Insper.

Outras hipóteses citadas no relatório Insper/CNJ 2022 são aquelas referentes aos meios alternativos de solução de conflitos e ao meio de cooperação e transparência na relação tributária, seja administrativa ou judicial. No que diz respeito aos meios adequados de solução de conflitos, o Brasil ainda é incipiente na questão, uma vez que a transação tributária foi instituída recentemente pela Lei 13.988, de 2020, somente regulamentando o art. 171 do CTN, após mais de cinquenta anos.

No relatório Insper/CNJ¹⁷, há indicativo de utilização das soluções alternativas ou adequadas de solução 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.

O CPC de 2015 também impulsionou a onda cooperativa e negocial na solução de conflitos, por meio do art. 190¹⁸, possibilitando a formulação de negócios processuais no âmbito processual. O artigo foi regulamentado pela Portaria PGFN 742/2018, onde foram estabelecidas hipóteses de formulação de negócios jurídicos processuais no âmbito da PGFN, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa.

A Portaria PGFN 742/2018 permite diversos negócios processuais, a exemplo do calendário de execução fiscal, plano de amortização de débito fiscal e modo de constrição ou alienação de bens. Há, ainda, a Portaria PGFN 9.917, de 2020, que regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS. No caso, na última portaria, a PGFN possibilitou a realização de acordos que, segundo o art. 8º, viabilizam o desconto de débitos considerados irrecuperáveis pela PGFN.

Há ainda situação relacionada à falta de transparência e cooperação, por parte da Administração Tributária, na gestão das atividades administrativas que implicam encargos aos contribuintes brasileiros. Segundo o relatório Insper/CNJ 2020¹⁹, boa parte das ações judiciais decorre de questões relacionadas a problemas da Administração

¹⁶ BRASIL, 2022. op. cit., p. 39.

¹⁷ BRASIL, 2022. op. cit., p. 41.

¹⁸ BRASIL. *Lei nº 13.105 de 2015, de 16 de março de 2015*, Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 27 maio 2022. Art.190 Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

¹⁹ BRASIL, 2022. op. cit., p. 41.

Tributária, tais como a renovação de certidões de regularidade fiscal, liberação de mercadorias e interpretações restritivas baseadas em normas internas da Administração Tributária.

A falta de transparência poderia ser evitada ou reduzida caso fossem adotadas medidas mais efetivas de interação entre Fisco e contribuintes e abertos canais para a autorregularização. O relatório aponta ainda que muitos 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* (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2022, p. 42).

Dessa forma, os dados demonstram que quanto mais o Fisco age de maneira cooperativa, maiores são as chances de redução de conflitos e maior a confiança do contribuinte no sistema de cobrança, posto que, num país em que a legislação normativa tributária é extremamente excessiva, fica mais difícil criar confiança e segurança de que o procedimento a ser adotado pelo contribuinte será o melhor a ser seguido.

No próximo tópico será abordado como os agentes econômicos de grande capital se aproveitam do sistema tributário para encontrar saídas que implicam na pouca efetividade do sistema para com estes devedores.

3 Os grandes devedores e o paradigma de “quem tem” sai na frente

A arrecadação brasileira de tributos Federais no ano de 2021, segundo dados extraídos do relatório da Receita Federal do Brasil (2021), alcançou um recolhimento recorde no ano de 2021, que foi de R\$ 1,8 trilhões de reais, resultando em um aumento de 10,76% em relação ao ano de 2020. Dos dados extraídos desse relatório é possível perceber que houve um aumento sensível da arrecadação tributária brasileira, notadamente, segundo o relatório, por recolhimentos extraordinários, de aproximadamente, 40 bilhões de IRPJ e CSLL e um aumento expressivo na arrecadação do Imposto sobre operações financeiras – IOF, no percentual de 135,47% de aumento²⁰.

Todavia, o aumento da arrecadação no Brasil não se traduz, necessariamente, em uma melhora no sistema tributário brasileiro no que diz respeito à justa tributação. No Brasil existe uma dificuldade muito grande em se estabelecer uma tributação mais justa que desonere de maneira mais racional as classes mais pobres e se permita uma maior tributação sobre a renda, patrimônio e herança, conforme ocorre em diversos países no mundo.

A tão esperada reforma tributária no país ainda não saiu do papel, e existem diversos fatores para explicar essa dificuldade em aprovar as reformas. Um dos principais fatores seria a distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade e uma ausência de consenso entre os diversos estados do Brasil na melhor arrecadação do ICMS²¹.

Em artigo sobre o tema, o autor Evilásio Salvador aponta que no Brasil, segundo dados extraídos da Receita Federal do Brasil, há uma irrisória tributação do patrimônio, onde somente 1,4% do PIB é consumido, o que equivale a 4,18 de arrecadação tributária realizada em 2011. Em diversos países a tributação sobre o patrimônio representa mais de 10% da arrecadação tributária, como por exemplo Canadá (10%), Japão (10,3%), Coreia (11,8%), Inglaterra (11,9%) e nos EUA (12,15%)²².

O economista Thomas Piketty,²³ em sua obra *O capital do Século XXI*, publicada em 2013 e, no Brasil, em 2014, demonstra claramente um aumento da desigualdade social, por meio da tributação, onde apenas 0,1% das pessoas mais ricas detêm 20% do patrimônio global, 1% que estão na parte superior da pirâmide detêm 50%, e os

²⁰ BRASIL. Receita Federal. *Análise da arrecadação das receitas federais do ano de 2021*. Brasília: Receita Federal, 2021. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/analise-mensal-dez-2021.pdf>. Acesso em: 28 maio 2021.

²¹ SALVADOR, Evilásio. *Perfil da desigualdade e da injustiça tributária com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007-2013*. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, 2016. p. 7. Disponível em: <https://www.inesc.org.br/es/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria/>. Acesso em: 29 maio 2022.

²² Ibidem, p. 9.

²³ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, 672 p.

10% superiores, entre 80% a 90% do patrimônio global. Em resumo, uma pequena parte da população mundial é proprietária da maior parte do patrimônio econômico.

Para combater essa injustiça social o economista Piketty propõe uma série de reformas no sistema tributário do mundo, com o aumento da tributação da renda, patrimônio e herança por meio da sistemática da tributação progressiva, introdução do imposto sobre grandes capitais e a adoção da transparência tributária internacional como maneira de combater a concorrência fiscal entre países.

Em excelente artigo sobre o tema, o professor Ricardo Lodi²⁴ propõe que é possível adotar no Brasil, com algumas conformações, o estudo de Piketty, especialmente por meio de reformas que permitam a adoção de bases tributárias mais severas sobre a renda, patrimônio e herança em detrimento do salário e do consumo, tributação progressiva da renda e da herança, adoção da tributação mundial sobre capitais e combate à concorrência tributária internacional.

Essa distorção na forma como a tributação recai de maneira desigual em quem menos tem condições de pagar não é só um fenômeno brasileiro, mas mundial. Essa distorção do sistema no aspecto material tem repercussões relevantes no contencioso tributário brasileiro, em destaque pelos próprios dados apresentados pelo relatório Insuper/CNJ 2022, em que o número de lides tributárias decorre justamente das diversas distorções existentes no sistema tributário.

Seja sobre o aspecto material, seja pelo aspecto processual apenas um pequeno percentual de pessoas se aproveitam desse sistema desigual onde quem mais tem, menos paga e quem mais deve também pouco paga no sistema de cobrança brasileiro. Tal fato é explicado porque os agentes econômicos sempre se moldam a situações que melhor lhe favoreçam.

O autor Mark Galanter, em escrito do ano de 1974²⁵ com o título “Por que ‘quem tem’ sai na frente”, onde o autor inspira seu escrito tão só na análise de relações desiguais de poder sociojurídico norte-americano no desenvolvimento dos litígios e no financiamento normal da administração da justiça. O escrito pode ser utilizado em qualquer área do saber e neste caso do trabalho, conforme se demonstrará a seguir, tem o escopo de demonstrar como a espiral do litígio tributário pode ser assimétrica na ascendência de quem possui maior poder econômico.

No início do texto o autor já faz alusão à seguinte frase de Jean Jacques Rousseau: “O espírito universal das Leis, em todos os países, favorece o forte em relação ao fraco e ajuda aqueles que têm posses em contraposição aos que não têm. Essa inconveniência é inevitável e sem exceção”²⁶. O autor, um estudante na faculdade de direito de Yale, faz uma análise do sistema jurídico norte-americano a partir das experiências do autor na Índia, observação das instituições jurídicas norte-americanas, especialmente dos trabalhos de Stewart Macaulay, Lawrence Friedman, Joel Handler e H. Lawrence Ross, que abordavam as diversas estratégias dos litigantes a partir de um enfoque de baixo para cima²⁷.

O autor narra que, não obstante exista uma pretensão legislativa que a lei confira um tratamento neutro e igualitário às partes, nunca se poderá escapar da individualidade e dos recursos das partes. O autor faz alusão a um jogo de xadrez, onde não é possível prever um resultado somente pela posição das peças e das regras do jogo, pois é preciso saber quem está jogando.

O autor traz ainda uma ideia bastante convincente de que por muito tempo temos assistido um volumoso ataque às regras e aos dispositivos que dariam algum poder a quem não tem, enquanto a capacidade dos atores processuais corporativos para utilizar o sistema nem sequer foi afetada. Essa passagem do texto mostra interessante

²⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em: 29 maio 2022.

²⁵ GALANTER, Marc. *Por que “quem tem” sai na frente*, São Paulo: FGV Direito/SP, 2018. 150 p.

²⁶ *Ibidem*, p. 15.

²⁷ *Ibidem*, p. 21.

reflexão de corporações e pessoas que possuem alta influência e poder aquisitivo, como sempre tentam fazer manobras para evitar que pessoas menos favorecidas tenham acesso a mecanismos de defesa dos seus direitos²⁸.

O autor cita como exemplo de enfraquecimento desses direitos o uso de cláusulas de arbitragem escondidas nos contratos de adesão para frustrar a proteção legislativa e judicial de consumidores. Cita ainda que há uma tendência da crescente corporativização da vida jurídica e a legalização da vida organizacional. Logo, cada vez mais os atores jurídicos que desempenham a função de jogadores habituais são as organizações como: sociedades, organizações e organismos governamentais²⁹.

Diante da negativa da Corte de Cassação, foi manejado recurso à Corte Suprema de Justiça da província de Buenos Aires, que negou seguimento ao recurso ao argumento de que cabia a cada parte interessada manejar seu recurso contra o suposto ato em processo individual e que deveria se prestigiar uma solução concreta em cada caso, fl. 9 do julgamento.

Destarte, esses “jogadores habituais” possuem cada vez mais vantagem, uma vez que utilizam com frequência os meios jurídicos e as cortes. Fazendo um paralelo com o Brasil, segundo o relatório Justiça em Números do ano de 2021, o Judiciário brasileiro finalizou o ano de 2020 com 75,4 milhões de processos, sendo que o relatório aponta que ano a ano, desde 2018, há uma queda no número de casos, sendo que no ano de 2020, em todo o Poder Judiciário, ingressaram 25,8 milhões de processos e foram baixados 27,9 milhões³⁰.

Dos mais de 75,4 milhões de processos pendentes de julgamento no Poder Judiciário, mais da metade (52,3%) se refere à fase de execução. A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 68% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 36% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2020³¹.

Com efeito, se grande parte dos processos pendentes na Justiça brasileira são referentes à execução fiscal, isso significa que um dos maiores clientes do Poder Judiciário brasileiro é próprio Estado, confirmando a acepção de que o Estado é um litigante habitual nato. Segundo o relatório, historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário.

O processo de execução fiscal chega ao Poder Judiciário depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir diversas medidas já seguidas na esfera administrativa, ocasionando uma pequena recuperação do crédito tributário.

Com efeito, há ainda, segundo o relatório do CNJ, um maior aumento da produtividade na fase conhecimento do que na fase de execução. O índice de atendimento da fase de conhecimento é superior 100% ao da fase de execução, embora no ano de 2020 tenha ocorrido uma redução significativa nesse atendimento³². Outro dado relevante é que a taxa de congestionamento da execução é superior ao da fase de conhecimento em até 17%.

Diante do contexto narrado, há uma clara demonstração de que o processo de execução no Brasil é um dos maiores problemas do seguimento da Justiça. Assim, fica patente que o processo muitas vezes chega ao fim no que diz respeito à certificação do direito, mas no momento da entrega desse direito há uma crise de inefetividade, o que uma sensação de que quem “ganha não leva”.

A preocupação com a efetividade do processo não passou despercebida por parcela da doutrina brasileira, a exemplo de Wilson Alves de Souza³³, que, em reflexão sobre o tema, manifesta o seguinte pensamento:

²⁸ Ibidem, p. 24.

²⁹ GALANTER, op. cit., p. 24.

³⁰ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números*. Brasília: CNJ, 2021. p.103. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em: 30 maio 2022.

³¹ Ibid, p. 169.

³² BRASIL, 2021, op. cit., p. 169.

³³ SOUZA, Wilson Alves de Souza. *Los limites subjetivos internos de la jurisdicción*. Salvador: Dois de Julho, 2016, p. 426.

Para el demandante vencedor, la ineficacia arbitraria de la resolución judicial es más intolerable, produce más inconformismo, que una sentencia desfavorable, en la medida en que perdió tiempo y dinero, se desgasto emocionalmente, obtuvo la “certeza” de un resultado práctico equivalente al derecho lesionado para que todo eso resulte en vano.

Ou seja, a ineficácia de decisão judicial é tão prejudicial ao sistema justiça, que, na visão de muitos, seria melhor que ela não tivesse existido, diante do desgaste emocional que o processo judicial pode ocasionar e das frustrações que as partes e a sociedade esperam que ocorra com a resolução judicial. Tal fato é vivenciado nos processos do contencioso tributário, seja porque há uma demora excessiva na resolução da questão na esfera administrativa, seja porque no processo de cobrança pouco é recuperado do montante total cobrado.

Diante do contencioso tributário, é possível perceber que as pessoas “quem tem” acabam saindo na frente, pois ou se aproveitam do sistema para ocultar os bens diante da morosidade da resolução das demandas ou se aproveitam da estrutura de incentivos da legislação brasileira, para protelar o processo, como acontece quando a Fazenda Pública é parte no polo ativo ou passivo da demanda. Exemplo claro na legislação está no prazo em dobro para se manifestar no processo, como no caso do art. 183³⁴ do Código de Processo Civil, seja pelo art. 1º da Lei 8.497/1992³⁵, que veda a concessão de medidas cautelares contra o Poder Público.

Os grandes devedores representam um pequeno percentual do universo total de devedores no Brasil, contudo esse pequeno grupo é responsável por 70% da dívida da União, por exemplo. Em estudo feito pela PGFN, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional³⁶, responsável para gestão da dívida da União, 70%, equivalente a R\$ 899,7 bilhões de reais, estão concentrados em 0,6% das entidades. Tal situação evidencia grande concentração da dívida nos “grandes devedores”. Em contraste, os 1,2 milhão de pequenos e médios devedores possuem débitos no valor total de R\$ 386,4 bilhões.

O mesmo acontece quando se analisa o número de pessoas físicas inscritas em dívida ativa da União, que, por sua vez, é de 1,6 milhão, com débitos que somam R\$ 143,1 bilhões. Considerando apenas as pessoas físicas grandes devedoras, 0,2% (2.716) são responsáveis por 34,7% desses débitos, no total aproximado de R\$ 49,6 bilhões. Esses grandes devedores são corporações que detêm alto poder aquisitivo e geralmente são considerados litigantes habituais, conforme reportagem do jornal Gazeta do Povo que cita a Petrobrás, Banco Bradesco, Samarco Mineração S/A, Vale S/A, e Carital Brasil Ltda., por exemplo, como alguns dos maiores devedores do Fisco nacional³⁷.

Assim, no Brasil, conforme demonstrado, temos distorções não só sob o aspecto material da tributação, onde se demonstrou que o país tributa proporcionalmente mais quem “menos tem” do que aqueles que são titulares de grande capacidade contributiva, como também há um reflexo na esfera processual, onde os maiores devedores são ainda os que menos pagam e evidentemente se aproveitam da estrutura do sistema para obtenção de maior vantagem.

Marc Galanter, ao dissertar sobre a tipologia das partes no processo, menciona que alguns atores da sociedade têm muitas oportunidades para utilizar os tribunais, especialmente por meio dos recursos³⁸. O autor ainda divide os

³⁴ BRASIL. *Lei nº 13.105 de 2015, de 16 de março de 2015*, Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 31 maio. 2022. Art. 183. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público gozarão de prazo em dobro para todas as suas manifestações processuais, cuja contagem terá início a partir da intimação pessoal.

³⁵ BRASIL. *Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992*. Dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18437.htm. Acesso 31 maio 2022. Art. 1º Não será cabível medida liminar contra atos do Poder Público, no procedimento cautelar ou em quaisquer outras ações de natureza cautelar ou preventiva, toda vez que providência semelhante não puder ser concedida em ações de mandado de segurança, em virtude de vedação legal. § 1º Não será cabível, no juízo de primeiro grau, medida cautelar inominada ou a sua liminar, quando impugnado ato de autoridade sujeita, na via de mandado de segurança, à competência originária de tribunal. § 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos processos de ação popular e de ação civil pública. § 3º Não será cabível medida liminar que esgote, no todo ou em qualquer parte, o objeto da ação.

³⁶ BRASIL. PGFN. *Estudo realizado pela PGFN revela perfil de devedores da dívida ativa*. Brasília: PGFN, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa>. Acesso em: 31 maio 2021.

³⁷ SANT’ANA, Jéssica. *Estatal lidera ranking dos 500 maiores devedores da União*. Gazeta do Povo. Curitiba. 14 nov. 2019, Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/república/500-maiores-devedores-uniao-2019/>. Acesso em: 30 maio 2022.

³⁸ GALANTER, op. cit., p. 45.

atores processuais naqueles que recorrem aos tribunais apenas ocasionalmente e aqueles jogadores habituais, que se envolvem em várias litigâncias semelhantes ao longo do tempo³⁹.

Os litigantes habituais possuem diversas vantagens, entre as quais podemos citar: o conhecimento prévio da lide, pois já participaram de diversos processos semelhantes, o desenvolvimento de expertise e o pronto acesso a especialistas. Os litigantes habituais, ainda, possuem relações informais facilitadoras com os encargos institucionais, podem jogar com probabilidades e desejam manter sua credibilidade como combatente.

Esse contexto acima descrito aliado à alta litigiosidade do contencioso tributário demonstra que devemos cada vez mais adotar um modelo de relação cooperativa, tanto na elaboração dos atos normativos tributários, aumentando sua transparência e cooperação, como ainda na resolução cooperativa das lides administrativas e judiciais na esfera tributária, visando o afastamento de um tipo de litígio que somente visa à cobrança em detrimento do reforço positivo da relação jurídica tributária cooperativa.

O modelo de processo cooperativo se afasta do modelo de processo adversarial que é dominante, por exemplo, nos Estados Unidos e que foi deixado de lado na Inglaterra pela *Rules of civil procedure* (em vigor desde 1999). Assim, a ideologia do processo adversarial é fundada na ideia de que o melhor modo para se resolver qualquer problema é dando liberdade para as partes competirem entre si, vencendo, ao final, o que melhor narrativa apresentar⁴⁰.

O modelo de processo adversarial não é recomendável nos processos tributários, diante dos dados demonstrados ano após ano em relatórios do CNJ e do Insper. Para isso, no caso brasileiro, há o princípio da cooperação, previsto no art. 6º do CPC, bem assim como o da adequação, exemplificado em diversos dispositivos do Código de Processo Civil brasileiro, a exemplo dos arts. 139, 373, § 1º, 355 e 356. Esses princípios, juntos, formam balizas seguras para uma maior abertura do procedimento e cooperação de todos os atores envolvidos na demanda judicial. Vale dizer, o processo deve ser adequado àquilo que deseja satisfazer, por meio da tutela jurisdicional, conferindo assim uma tutela jurisdicional adequada ao caso concreto⁴¹.

No princípio da cooperação, há um redimensionamento do princípio do contraditório, como aponta o autor Fredie Didier⁴²: “O contraditório é valorizado como instrumento indispensável ao aprimoramento da decisão judicial, e não apenas com uma regra formal que deve ser observada para que a decisão seja válida”. Vale dizer, o contraditório é visto como uma espécie de diálogo constante entre as partes e o juiz, sem que este último perca sua imparcialidade ou até mesmo sua independência quando for proferir a decisão.

No próximo tópico, será abordado como o Poder Judiciário deve se comportar diante do aumento da litigiosidade do contencioso tributário na esfera judicial.

4 O papel do Poder Judiciário no contencioso tributário

Muitas são as demandas que têm sido propostas ao Poder Judiciário, no que diz respeito às relações jurídicas tributárias. Conforme demonstrado pelo relatório Insper/CNJ do ano de 2022, somente em disputas no contencioso tributário está em jogo 73% do PIB nacional, logo a média nacional é muito superior à de diversos países no mundo.

No relatório Insper/CNJ de 2022 também constou dado interessante sobre o que pensam os juízes sobre o número elevado de processos do contencioso tributário⁴³. Dentre as respostas constaram: a cultura da sonegação, excesso de profissionais, mudanças constantes da jurisprudência, baixo custo para litigar, má qualidade da legislação, falta de especialização, elevada carga tributária, contencioso administrativo, dentre outras.

³⁹ GALANTER, op. cit., p. 48.

⁴⁰ TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 131.

⁴¹ LACERDA, Galeno. O código como sistema legal de adequação do processo. *Revista do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul*. [Edição] comemorativa do cinquentenário, Porto Alegre, 1976. p. 166.

⁴² DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. 18. ed., v. I, p. 126. Salvador: Juspodivm, 2016.

⁴³ Ibidem Relatório Insper/CNJ 2022, p. 268. BRASIL, 2022. op. cit., p. 268.

Além disso, constou do relatório que, para a maioria dos magistrados entrevistados, dentre os impactos negativo do elevado contencioso tributário para país, estão: aumento da desigualdade, fuga de investimentos no país, insegurança jurídica, desperdício de recursos, lentidão processual e descrédito do sistema⁴⁴.

Das respostas oferecidas, é possível perceber que muitos são os fatores que contribuem para o excesso de demanda dos processos tributários e muitos fatores estão ligados a situações externas ao Judiciário. Contudo, o Judiciário é utilizado para a perpetuação dessa situação, seja de agentes econômicos que se aproveitam das distorções do sistema, seja do próprio Poder Público, que cria demandas desnecessárias, como produz normas que incentivam a litigância.

Outro questionamento extremamente relevante diz respeito à comparação do modelo brasileiro de recuperação de créditos com o de outros países estrangeiros. Na coleta de dados, o relatório colheu informações de empresas transnacionais e identificou uma disparidade muito grande entre o número de processos tributários e o montante em discussão no Poder Judiciário brasileiro e em outros países⁴⁵.

Há ainda destaque importante para a adoção de meios adequados de solução de conflitos no plano do contencioso tributário, em que somente Brasil e Espanha, na análise comparativa de sete países, não estruturaram de maneira adequada meios alternativos de solução de conflitos na seara tributária. Os países pesquisados foram: Alemanha, Argentina, Espanha, Estados Unidos, França, Itália e Portugal⁴⁶.

Nos países mencionados, foi instituída uma fase conciliatória, onde o Fisco busca solucionar o litígio de maneira prévia, em reuniões realizadas entre a Administração Tributária e o contribuinte, visando compor amigavelmente a solução do litígio. Em alguns casos, por exemplo na Argentina, Alemanha, França, Itália e nos Estados Unidos, antes que o auto de infração seja lavrado pelo Fisco, há a possibilidade de uma reunião entre o contribuinte e o Fisco, visando compor o litígio.

No Brasil somente no ano 2020 foi que se regulamentou a hipótese de transação tributária. Portanto, a nossa concepção de solução pacífica de litígios tributários ainda é muito recente. Assim, o Poder Judiciário deve ficar cada vez mais atento a formas que viabilizem a solução pacífica de litígios no contencioso tributário, estimulando cada vez mais medidas de cooperação nesse setor.

O relatório Justiça em Números do ano de 2021 informa que em 2020 foram 9,9% de sentenças homologatórias de acordo, valor que reduziu nos últimos anos após o crescimento registrado em 2016. Na fase de execução, as sentenças homologatórias de acordo corresponderam, em 2020, a 4,7%, e, na fase de conhecimento, a 15,8%⁴⁷. Logo, verifica-se que o índice de conciliação na fase de execução, no Brasil, é bem menor do que na fase de conhecimento.

Diante de todo esse panorama, o CNJ editou a Recomendação 120, de 28 de outubro de 2021⁴⁸. O ato recomenda o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição. Em seu art. 1º,⁴⁹ a recomendação afirma que o magistrado deve, nas demandas tributárias, priorizar a solução consensual de conflitos, a exemplo da conciliação, mediação e transação tributárias, extensível à seara extrajudicial.

O magistrado, nos conflitos tributários, deve observar o art. 334 do CPC, não dispensando tal dispositivo nas demandas que versem sobre esses litígios, salvo se a Administração expressamente se recusar a oferecer o acordo⁵⁰.

⁴⁴ Ibidem, p. 268.

⁴⁵ Ibidem, p. 266.

⁴⁶ BRASIL, 2022. op. cit., p. 266.

⁴⁷ BRASIL, op. cit. p. 2021.

⁴⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Recomendação CNJ nº 120/2021*. Brasília: CNJ, 2021. <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2021.

⁴⁹ Art. 1º Recomendar aos (às) magistrados(as) com atuação nas demandas que envolvem direito tributário que priorizem, sempre que possível, a solução consensual da controvérsia, estimulando à negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária, extensível à seara extrajudicial, observados os princípios da Administração Pública e as condições, os critérios e os limites estabelecidos nas leis e demais atos normativos das unidades da Federação.

⁵⁰ Art. 2º Recomendar que a audiência prevista no art. 334 do CPC não seja dispensada nas demandas que versem sobre direito tributário, salvo se a Administração Pública indicar expressamente a impossibilidade legal de autocomposição ou apresentar motivação específica para a dispensa

Essa proposição é muito relevante, uma vez que muitos processos de execução fiscal de pequena monta podem ser solucionados logo no início da lide, a exemplo das execuções fiscais dos conselhos profissionais.

A recomendação, em seu art. 3º,⁵¹ ainda menciona que os tribunais podem estimular a especialização de varas em matéria tributária antiexacionais, visando uma tramitação mais célere do processo. Essa parte da recomendação segue a tendência, já exposta no relatório Insuper/CNJ, em que, na hipótese 5⁵², existe uma relação de causalidade entre a existência de varas, turmas, câmaras, e, ou órgãos com competências especializadas em direito tributário e, conseqüentemente, de magistrados com dedicação e experiência especializadas na matéria. Dentre as problemáticas enfrentadas pela falta de especialização, podemos ter: decisões judicativas que não apreciam o mérito; a demora na prolação da sentença de mérito; decisões proferidas com base em invalidade formal do litígio.

Ou seja, a falta de especialização, além de não possibilitar uma análise rápida de uma questão mais complexa, pode estimular a não resolução do conflito na esfera tributária, ou até mesmo uma resolução tardia, gerando como consequência mais litigiosidade e insegurança jurídica no sistema.

A recomendação ainda estimula a criação dos CEJUSC tributário para o tratamento de questões pré-processuais ou em demandas já ajuizadas, estimulando a conciliação em matéria tributária⁵³. Há também incentivo para que a resolução de conflitos seja feita, preferencialmente, de maneira digital, assim como sejam utilizados os instrumentos da transação tributária e da mediação⁵⁴.

Outrossim, há ainda importante incentivo à resolução de demandas repetitivas, onde o CEJUSC poderá propor, dentre as medidas previstas: cooperação jurisdicional, nos termos dos arts. 67 a 69 do CPC, IRDR em matéria tributária, propositura, pela advocacia pública, de temas passíveis de serem objeto de transação no contencioso tributário e até sugestão para prática de atos de disposição, como, por exemplo, desistência, renúncia e reconhecimento do pedido em situações em que exista jurisprudência consolidada dos tribunais sobre a matéria⁵⁵.

Os atos normativos editados pelo CNJ, assim como os estudos encaminhados por esse órgão, com base nos relatórios produzidos pela Justiça em Números mostram que há uma preocupação do Judiciário brasileiro com a resolução do problema do contencioso tributário. É claro também que, conforme já demonstrado neste trabalho, o Poder Judiciário, sozinho, não pode resolver ou até mesmo minorar a situação atual, posto que muito do que foi dito precisa de cooperação dos Poderes Públicos, especialmente quando tratamos da relação jurídico tributária cooperativa. É uma mudança de paradigma, mas é necessária.

No campo tributário, a área de atuação do judiciário é ainda tímida no que diz respeito à intervenção da carga tributária, conforme aponta a doutrina, segundo José Marcos Domingues de Oliveira, que elaborou importante classificação que divide os tributos quanto a sua intensidade, em excessivos, proibitivos e confiscatórios.

do ato, observado o disposto no art. 4º, III, desta Recomendação.

⁵¹ Art. 3º Recomendar aos tribunais a especialização de varas com competência exclusiva para processar e julgar demandas tributárias antiexacionais, com vistas a garantir tramitação mais célere e uniforme dos processos e assegurar tratamento isonômico a todos os jurisdicionados.

⁵² BRASIL, *op. cit.*, 2022.

⁵³ Art. 5º Recomendar aos tribunais a implementação de Centros Judiciários de Solução de Conflitos Tributários (CEJUSC Tributário) para o tratamento de questões tributárias em fase pré-processual ou em demandas já ajuizadas. § 1º O funcionamento do CEJUSC Tributário ocorrerá, preferencialmente, de forma digital.

⁵⁴ Art. 6º O tribunal que implementar o CEJUSC Tributário deverá observar o disposto no Código Tributário Nacional, na Lei 13.988/2020 (Lei de Transação Tributária), na Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil), na Lei 13.140/2015 (Lei de Mediação), na legislação de cada ente federativo e na Resolução CNJ 125/2010, no que couber, especialmente providenciando a capacitação específica de conciliadores(as) e mediadores(as) em matéria tributária.

⁵⁵ Art. 7º O (A) juiz (a) ou relator (a), ao se deparar com demandas repetitivas de natureza tributária, informará essa circunstância ao CEJUSC Tributário do respectivo tribunal e poderá adotar medidas de tratamento adequado desses conflitos, como: I – atuar em cooperação jurisdicional, nos moldes dos arts. de 67 a 69 do CPC; II – suspender o processo pela admissão de incidente de resolução de demandas repetitivas de natureza tributária, consoante o art. 313, IV, do CPC, sem que isso signifique, necessariamente, suspensão da exigibilidade do crédito tributário; III – observar os precedentes federais e estaduais, conforme arts. 927 e 928 do CPC; IV – oficiar ao órgão competente para a instauração de incidente de resolução de demandas repetitivas, nos termos do art. 977, I, do CPC; V – propor aos órgãos da Advocacia Pública temas passíveis de serem objeto de transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, ou de outras iniciativas de autocomposição; e VI – 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.

Os excessivos, embora dificultassem o consumo ou algumas atividades, não poderiam ser objeto de controle jurisdicional, pois somente o legislador poderia atuar nesse campo. O tributo proibitivo impossibilitaria ou destruiria qualquer atividade. O tributo confiscatório absorveria importante parcela da propriedade e da renda do contribuinte. Tanto o tributo confiscatório como o proibitivo poderiam merecer controle por parte do Poder Judiciário⁵⁶.

Todavia, o Poder Judiciário pode e deve, juntamente com os demais Poderes da República, efetivar soluções, por meio da cooperação técnica, para uma melhor racionalização no sistema de cobrança, procurando direcionar esforços para implantar um sistema de cobrança cooperativo em que a busca pelo crédito público seja realizada de forma empática e transparente.

Ademais, cabe também ao Poder Público concluir as reformas tributárias pertinentes, especialmente no campo legislativo e executivo, uma vez que a resolução de boa parte do problema está fora do Judiciário e longe do sistema processual, mas sim na forma como a carga tributária é repartida no país, com principal destaque para a pesada tributação aos mais pobres, na tributação do consumo (regressiva) e da classe trabalhadora.

5 Considerações finais

De todo o exposto, podem-se extrair algumas considerações sobre o contencioso tributário brasileiro, partindo das pesquisas feitas no relatório Insuper/CNJ de 2022. A primeira seria aquela segundo a qual o excesso de litígios tributários, no Brasil, prejudica o desenvolvimento do país, pois, além de sobrecarregar o Judiciário, cria insegurança jurídica, aumenta o tempo de resolução dos processos, afasta os investimentos externos no país e agrava ainda mais a relação de conflitos entre Fisco e contribuinte.

A segunda é que a adoção de um modelo cooperativo no processo de cobrança, até mesmo por comparação com outros países, é muito mais eficaz do que a cobrança sem empatia e sem a transparência necessária por parte do Fisco.

A terceira consideração é aquela que aponta para a uma reforma legislativa na carga tributária brasileira para diminuir as distorções existentes, especialmente da forte tributação do consumo e da renda dos trabalhadores, tributando-se mais a renda, a herança e o capital.

A quarta observação é que a atuação do Poder Judiciário é pequena dentro desse processo, pois a maior causa da litigância está fora do Judiciário e não dentro dele. Contudo, a atuação do Judiciário estimulando a resolução de conflitos tributários por meio de métodos como mediação, conciliação e transação tributária são caminhos a serem trilhados, conforme recomendação do CNJ.

6 Referências

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista de Direito Tributário Atual*, 2018, p. 469. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/12/Carlos-Otavio-Ferreira-de-Almeida.pdf>. Acesso em: 20 maio 2022.

BRASIL. *Lei nº 13.105 de 2015, de 16 de março de 2015*, Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 01 jun. 2022.

BRASIL. *Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992*. Dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8437.htm. Acesso em: 31 maio 2022.

⁵⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 47. A doutrina na visão do autor seriam os seguintes autores: Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio*, cit. p. 417/419, Sampaio Dória, *Direito constitucional tributário e "Due process of law"*, p. 183, Luiz Emygio F. da Rosa Jr, *Manual de direito financeiro e direito tributário*, p. 209-210.

BRASIL. PGFN. *Estudo realizado pela PGFN revela perfil de devedores da dívida ativa*. Brasília: PGFN, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa>. Acesso em: 31 maio 2021.

BRASIL. Receita Federal. *Análise da arrecadação das receitas federais do ano de 2021*. Brasília: Receita Federal, 2021. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/analise-mensal-dez-2021.pdf>. Acesso em: 28 maio 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Instituto de ensino e pesquisa. *Diagnóstico do contencioso tributário brasileiro*. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 17 maio 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números*. Brasília: CNJ, 2021a. p.103. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em: 30 maio 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Recomendação CNJ nº 120/2021*. Brasília: CNJ, 2021b. <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2021.

DEVEREUX, Michael P. *Measuring corporation tax uncertainty across countries: Evidence from a cross-country survey*. Oxford, 18 Apr. 2016. Disponível em: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp16-13pdf>.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. 18. ed., v. I, p. 126. Salvador: Juspodivm, 2016.

FALCÃO, Joaquim. Mais análise e menos doutrina. In: *CADERNOS FGV Direito Rio*. Rio de Janeiro: FGV, 2010. p. 57-61. (Educação e direito, 4).

GALANTER, Marc. *Por que “quem tem” sai na frente*. São Paulo: FGV Direito/SP, 2018. 150 p.

GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. O capital jurídico e o ciclo da litigância. *Revista de Direito GV*. São Paulo, p. 435-464, 2013. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/21438/20197>. Acesso em: 24 maio 2022.

LACERDA, Galeno. O código como sistema legal de adequação do processo. *Revista do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul*. [Edição] comemorativa do cinquentenário, Porto Alegre, 1976.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 47.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. 672 p.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso em: 29 maio 2022.

SALVADOR, Evilásio. *Perfil da desigualdade e da injustiça tributária com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007—2013*. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, 2016. p. 7. Disponível em: <https://www.inesc.org.br/es/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria/>. Acesso em: 29 maio 2022.

SANT’ANA, Jéssica. Estatal lidera ranking dos 500 maiores devedores da União. *Gazeta do Povo*. Curitiba, 14 nov. 2019. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/500-maiores-devedores-uniao-2019/>. Acesso em: 30 maio 2022.

SOUZA, Wilson Alves de Souza. *Los limites subjetivos internos de la jurisdicción*. Salvador: Dois de Julho, 2016.

TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

VILHENA, Oscar. Desafios do ensino jurídico em um mundo em transição: o projeto da Direito GV; *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 261, 2012.

YEUNG, Luciana. Jurimetria ou análise quantitativa de decisões judiciais. In: MACHADO, Maira Rocha (org.). *Pesquisar empiricamente o direito*. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017, p. 249-274.