

1. Processo tributário pode ampliar formas de solução de conflitos: contencioso tributário brasileiro deve ser repensado

Andréa Mascitto
Priscila Faricelli
Tathiane Piscitelli

*Este artigo foi publicado em 2017, ano de fundação do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário da FGV DIREITO SP, dedicado a métodos alternativos (ou adequados) de solução de controvérsias em direito tributário.*¹

Tem-se nele a tônica do pensamento e da atuação do Grupo desde então: a preocupação com os diversos problemas do contencioso tributário brasileiro e a constatação de que a adoção de modelos alternativos (ou adequados) de solução de tal contencioso constitui exigência do Estado Social e Democrático de Direito instituído pela Constituição de 1988. Mais recentemente, a necessidade de reforma do contencioso tributário foi não apenas ratificada, mas também destacada, pelo:

- *Relatório de pesquisa do Insper que analisou/comparou dados brasileiros com os de outros países, concluindo pela “disfuncionalidade do sistema tributário brasileiro em relação aos padrões internacionais”;*²
- *Grupo formado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e pela Receita Federal do Brasil (RFB) para produzir um diagnóstico das disputas entre*

1 Cf. MASCITTO, Andréa; FARICELLI, Priscila; PISCITELLI, Tathiane. Processo tributário pode ampliar formas de solução de conflitos. *JOTA*, 5 jul. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-05/opiniao-area-tributaria-ampliar-formas-solucao-conflitos>. Acesso em: 22 ago. 2021.

2 Cf. INSPER. Contencioso tributário no Brasil: relatório 2019 – ano de referência 2018. Jul. 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 22 ago. 2021.

Fisco e contribuintes e criar um Código de Processo Tributário, a ser enviado ao Congresso Nacional e ao Supremo Tribunal Federal (STF);³ e

- *Ajuizamento em 2021, pelo partido Rede Sustentabilidade, da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 786/DF, que pediu ao STF o reconhecimento de um estado de coisas inconstitucional do sistema tributário brasileiro, principalmente porque, tal como estruturado, ele gera desigualdades sociais e econômicas (a referida ADPF é similar a uma ação proposta em 2020 pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco – que não chegou a ser conhecida em razão de ilegitimidade processual ativa).⁴*

Cabe ressaltar que, tendo em vista as sugestões mencionadas no artigo para trazer maior racionalidade e coerência às disputas tributárias, muito se avançou. É o que se pode verificar em relação:

- *ao Negócio Jurídico Processual (NJP) e à melhora no diálogo entre a administração tributária e os sujeitos passivos: com a edição, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), das Portarias PGFN n. 33, 360, 375, 515 e 742, todas de 2018, que passaram a permitir, entre outras medidas, a negociação de garantias, e, no âmbito da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo (PGE), da Portaria do Subprocurador-Geral do Contencioso Tributário-Fiscal (SUBGCTF) n. 14/2021, que autoriza a celebração de NJP para produção de prova pericial, escolha de perito e forma de pagamento do expert. Como se vê no artigo, medidas relacionadas a garantias e perícias são relevantes porque lidam com grandes gargalos nas demandas judiciais tributárias;*

3 Cf. GRANER, Fabio; OLIVON, Beatriz; BACELO, Joice. CNJ quer código de processo para contencioso fiscal. *Valor Econômico*, 28 jan. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/01/27/cnj-quer-codigo-de-processo-para-contencioso-fiscal.ghtml>. Acesso em: 22 ago. 2021.

4 Cf. MAIA, Flávia. Rede pede que STF declare o sistema tributário brasileiro como inconstitucional. *JOTA*, 29 jan. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/rede-pede-que-stf-declare-o-sistema-tributario-brasileiro-como-inconstitucional-29012021>. Acesso em: 22 ago. 2021. O Ministro Alexandre de Moraes, relator da citada ADPF n. 786/DF, considerou-a incabível, “[...] restando ao Partido Político autor, se entender necessário, impugnar especificamente as leis e atos normativos tributários que entender inconstitucionais; bem como, arguir a inconstitucionalidade por omissão especificamente caso a caso, demonstrando a presença dos requisitos legais exigidos”. Tal decisão monocrática foi publicada no *Diário da Justiça eletrônico (DJe)* de 10 de fevereiro de 2021 e transitou em julgado em 6 de março de 2021.

- *à transação federal, efetivamente instituída pela Medida Provisória (MP) n. 899/2019, convertida na Lei n. 13.988/2020, seguida por alguns Estados e Municípios, a exemplo do Estado e do Município de São Paulo, com a publicação, respectivamente, da Lei Estadual n. 17.293/2020 e da Lei Municipal n. 17.324/2020;*⁵ e
- *à introdução de projetos de lei (PL) para instituição da arbitragem tributária (PLs n. 4.257/2019 e 4.468/2020), que tramitavam no Senado Federal por ocasião da elaboração desta obra.*

*Outras iniciativas contempladas na Lei n. 10.522/2002 e na Portaria PGFN n. 33/2018 tiveram por objetivo permitir àquele órgão conhecer melhor a situação patrimonial do sujeito passivo e efetuar a cobrança, direta ou indireta, do crédito tributário. Importante notar, contudo, que essas iniciativas estão sujeitas a controle judicial, e o STF julgou parcialmente inconstitucional a previsão de averbação pré-executória da certidão de dívida ativa (art. 20-B, § 3º, II, da Lei n. 10.522/2002 e art. 7º, III, da Portaria PGFN n. 33/2018) por entender que qualquer constrição patrimonial em relação ao sujeito passivo dependeria de ordem judicial, não sendo cabível fazê-la administrativamente.*⁶

Essas evoluções são abordadas em vários dos textos que integram esta coletânea⁷ e o recado que fica é que muito já se caminhou, mas ainda há um longo percurso para a construção de soluções adequadas ao problema do contencioso tributário no país.

O ambiente do contencioso fiscal tributário vem sendo objeto de crítica e buscas por aprimoramentos por todos os sujeitos envolvidos. O judiciário frequentemente publica dados que demonstram a ineficiência na satisfação das ações

5 Vale a pena mencionar ainda o regime de transação tributária de Blumenau (Lei Municipal n. 8532/2017), vencedor, na categoria juiz, no Prêmio Innovare-2020. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC) vem incentivando a adoção de tal modelo de transação naquele Estado, de modo a atender a Meta 9 do CNJ (que integrou a Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas – ONU – no Poder Judiciário) e promover a desjudicialização de litígios. (PJ APRESENTARÁ transação tributária para os 295 procuradores dos municípios de SC. 11 dez. 2020. Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/web/imprensa/-/pj-apresentara-transacao-tributaria-para-os-295-procuradores-dos-municipios-de-sc>. Acesso em: 22 ago. 2021.)

6 Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADINs) ajuizadas pelo Partido Socialista Brasileiro (ADI n. 5.881), pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados (ADI n. 5.886), pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (ADI n. 5.890), pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (ADI n. 5.925), pela Confederação Nacional da Indústria (ADI n. 5.931) e pela Confederação Nacional do Transporte (ADI n. 5.932).

7 E também uma futura coletânea.

executivas fiscais, o que se mostra absolutamente incompatível com a expressiva quantidade de tais ações em curso tanto nas instâncias inferiores como em tribunais locais e superiores. Para exemplificar, em divulgação feita pelo *Conjur*⁸ no ano de 2014, os recursos decorrentes de execuções fiscais representavam 60% dos apelos em andamento no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP).

A percepção dos advogados públicos que defendem os créditos fiscais em juízo não se distancia da ineficiência do sistema atual. Tanto é assim que a PGFN está trabalhando em projeto de lei de execução fiscal substitutivo ao PL n. 2.412/2007 (Apensos aos PLSs n. 5.080, 5.081, 5.082, todos de 2009; 5.488, de 2013; e 1.575, de 2015) e deixou muito claro que o objetivo principal é racionalizar e otimizar a cobrança de dívidas tributárias. Durante audiência pública realizada no dia 22 de junho de 2017, a PGFN demonstrou seus esforços para promover uma atuação judicial mais eficiente, acrescentando ao processo executivo judicial fiscal etapas administrativas que preparam o litígio e potencializam a efetiva localização de devedores.

Um marco importante a ilustrar essa iniciativa da PGFN é a Portaria n. 396/2016, que suspende a cobrança judicial de créditos tributários inferiores a R\$ 1.000.000,00 que não tenham juízo garantido. Essa iniciativa, aliada a um aprimoramento de atividades na busca de devedores solidários e corresponsáveis, resultou em expressivo aumento de arrecadação, tal como anunciado na mencionada audiência pública a partir de dados estatísticos da própria PGFN.

Sob a perspectiva dos contribuintes, o cenário não é menos desanimador. A morosidade, sem prejuízo do sabido beneficiamento aos maus pagadores, gera prejuízos aos contribuintes que não se furtam a questionar a exigibilidade de créditos fiscais que lhes são imputados. Há aqueles que comparecem aos autos, oferecem garantias, constituem advogados para discussões legítimas sobre interpretação da nossa complexa legislação tributária ou então sobre fatos e circunstâncias de cada caso, e são penalizados pela extrema demora na solução das controvérsias, muitas vezes incrementadas com discussões marginais à exigibilidade do crédito tributário em si que acabam prolongando o curso das ações e elevando os custos (decorrentes, por exemplo, da manutenção de garantias, da constituição de advogados, do aumento de verba sucumbencial pelo escalonamento de instância, entre outros).

8 TRIBUNAL de Justiça de São Paulo completa 140 anos. *Conjur*, 3 fev. 2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-fev-03/maior-mundo-tribunal-justica-sao-paulo-completa-140-anos>. Acesso em: 27 jun. 2017.

É nesse contexto que nos parecem animadoras as novidades do Código de Processo Civil de 2015 (CPC) no que tange a soluções consensuais de controvérsias: parece inequívoco que há campo fértil e legislação de suporte para entendimentos sobre aspectos marginais das disputas tributárias.

Nos termos do CPC vigente (art. 334), a audiência de conciliação ou de mediação poderá se operar quanto a direitos passíveis de autocomposição (§ 4º, inciso II). Na mesma linha, o art. 190 do CPC permite a realização de negócio jurídico processual dadas as especificidades da causa e desde que o direito em disputa seja, novamente, passível de autocomposição.

Vemos, aqui, fundamento legal importantíssimo para soluções que, para exemplificar, podem tratar de dois dos grandes “gargalos” a entravar as demandas judiciais tributárias: garantias e perícias. Ou seja, disputas sobre as questões que, embora não representem disposição de qualquer parcela do crédito tributário, acabam tendo protagonismo nas discussões judiciais e no prolongamento das demandas, afora serem fonte de intermináveis recursos.

Facilitaria – e muito – permitir que contribuintes e Fisco concilhassem ou mesmo firmassem negócio jurídico processual acerca das garantias aos créditos tributários, tais como critérios de fianças bancárias e seguros-garantias (no que extrapole eventuais regulamentações existentes, como é comum em disputas de tributos municipais e/ou estaduais), ou mesmo percentual de faturamento que possa ser oferecido sem prejuízo da continuidade das atividades empresariais, em linha com o disposto no art. 866 do CPC.

No que tange às longas e onerosas perícias judiciais, poderia ser definido em comum acordo o perito judicial que seria então imposto ao juiz da causa, ou mesmo definidos quesitos de forma a melhor preservar as questões controversas estritamente necessárias ao bom julgamento da lide. Provas emprestadas e documentos que ambas as partes atestem possuir força probatória suficiente poderiam também ser aspectos a ser negociados, abreviando a conclusão das perícias.

Para além dessas sugestões, certamente há campo para que outras situações passíveis de solução autocompositiva sejam exploradas e implementadas como forma de contribuir com a eficiência dos processos tributários no Brasil e até mesmo de melhorar o relacionamento entre Fisco e contribuintes. O processo tributário não pode se furtar à onda de incremento dos meios alternativos já inseridos no ordenamento jurídico brasileiro pela Resolução n. 125 do CNJ, pela Lei de Mediação (Lei n. 13.140/2015) e pelo CPC, ampliando as formas de solução de conflitos. Fisco e contribuintes devem ter a opção de buscar soluções alternativas às tradicionais de forma cumulativa (tal como se propôs), a fim de combater a sensação generalizada de insatisfação no engessado modelo tradicional atualmente utilizado.

