FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

O contencioso administrativo fiscal como medida cooperativa e de redução da litigiosidade judicial

Danielle Caldeirão Santos Castilho

Projeto de pesquisa ajustado apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 26.01.2024

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A presente proposta de pesquisa tem por tema a avaliação do contencioso administrativo fiscal no contexto brasileiro, a fim de apurar, processar e analisar os dados necessários à detecção da possibilidade de fomentar sua utilização como uma medida cooperativa entre fisco e contribuinte e de redução da litigiosidade judicial.

A inspiração para o projeto decorreu da análise do sumário executivo do relatório "Justiça em números"[1], elaborado pelo Departamento de Pesquisas Judiciárias do Conselho Nacional de Justiça, que evidencia que as demandas de natureza tributária representam um percentual expressivo do volume de processos em trâmite perante o Poder Judiciário. Um exemplo do que é citado no relatório, é a constatação de que as execuções fiscais representam 35% do volume de casos judiciais pendentes, ao passo em que representam 65% de todos os processos de execução em andamento.

E não obstante apresentem também os maiores índices de congestionamento[2] no Poder Judiciário, os dados coletados e processados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional evidenciaram que, no ano de 2021, as execuções fiscais foram responsáveis pela recuperação de somente 20,9%[3] dos débitos inscritos na dívida ativa da União.

A breve abordagem desses poucos dados dá indícios a respeito da problemática que se pretende tratar como mote central da pesquisa proposta, que é o congestionamento excessivo de demandas tributárias ao Poder Judiciário. Nesse sentido, são conhecidos os esforços de estudiosos e do Poder Legislativo com a finalidade de se promover métodos alternativos de solução de litígios fiscais, a exemplo da regulamentação da transação, do negócio jurídico processual e da (ainda) embrionária arbitragem tributária.

---

[1] https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/sumario-executivo-jn-v3-2022-2022-09-15.pdf <acesso em 02.07.2023>

[2] https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf , pág. 172. <acesso em 02.07.2023>.

[3] PGFN em números, págs. 4 e 13. Disponível em < https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf <acesso em 02.07.2023>.

Porém, a proposta dessa pesquisa partiu também da constatação de que pouco se fala sobre o quanto o percurso pelo contencioso administrativo, com uma atuação cooperativa entre fisco e contribuinte, também poderia contribuir com a redução de litígios judiciais, a despeito de os precedentes exarados pelos tribunais administrativos serem atentamente monitorados não somente pelos estudiosos e profissionais da área, mas, também, pelos olhos atentos do mercado.

Em uma primeira análise, uma observação importante é o fato de que o contencioso administrativo fiscal não poderia ser classificado como uma medida alternativa de resolução de litígio, justamente em razão de sua natureza contenciosa. Por outro lado, a dicotomia de sua classificação científica, que concatena a natureza jurídica de processo contencioso ao procedimento de aperfeiçoamento do lançamento tributário, permite ao menos a tentativa de alça-lo a uma modalidade de medida de mitigação cooperativa ao litígio judicial.

Assim, o escopo da presente pesquisa será delimitado a um diagnóstico do contencioso administrativo fiscal, com foco especial no âmbito federal e estadual, com o objetivo específico de (i) diagnosticar a relevância prática da discussão administrativa, pela quantificação de litígios solucionados sem a intervenção do Poder Judiciário e a identificação das espécies de discussão que prosseguem sendo discutidas judicialmente, (ii) estabelecer as principais problemáticas levam à subutilização do contencioso administrativo fiscal e/ou à adoção de medida judicial como primeira alternativa, bem como a possibilidade de o contribuinte utilizar do contencioso administrativo para discussões antiexacionais; e (iii) avaliar os projetos de lei em curso, a legislação vigente e quais medidas poderiam ser propostas para fomentar o contencioso administrativo fiscal, dotado de procedimentos cooperativos entre fisco e contribuinte, como medida de mitigação à excessiva judicialização de demandas tributárias.

Assim, a questão central que se perseguirá será: considerando a dicotomia de sua natureza de aperfeiçoamento do lançamento tributário frente às garantias ao contraditório e ampla defesa, o que precisa ser feito para que o contencioso administrativo possa ser considerado como medida cooperativa de mitigação do excesso de judicialização das demandas tributárias?

Para tanto, o modelo de pesquisa predominante almejado é de resolução de problema, com o diagnóstico do cenário atual e possibilidades de tratamento, com a proposição de alternativas de ação juridicamente embasadas. Haverá também viés de trabalho exploratório, pela investigação dos dados estatísticos em âmbito nacional e de órgãos internacionais, como forma de extrair uma melhor prática e proposta de aprimoramento.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Contextualização fática

Histórico e cenário atual

- Exposição das origens históricas do contencioso administrativo tributário no Brasil e o contexto atual.

- Identificar se há norma geral que estabeleça ou regulamente o contencioso administrativo fiscal a todos os entes federados.

Diagnóstico da regulamentação e emprego do contencioso administrativo fiscal

- Como está regulamentado o contencioso administrativo fiscal no âmbito federal: quais as espécies de discussão litigiosa, recursos previstos e organização dos órgãos julgadores.
- Com base nessas regulamentações, identificar quais procedimentos que permitem a participação do contribuinte ao longo do contencioso, bem como a dilação probatória majoritariamente regulamentada e admitida na prática.
- Para Estados, Distrito Federal e Municípios capitais, a abordagem será evidenciada pela segregação dos seguintes blocos (i) existência de processo administrativo fiscal regulamentado, e (ii) existência de duplo grau de jurisdição.

Problemáticas do contencioso tributário no âmbito judicial

- Principais problemáticas do contencioso tributário judicial, abordando-se aspectos como o alto estoque de processos e o tempo médio de duração desse contencioso.
- Quais são as medidas alternativas de resolução de litígios vigentes e as que tramitam com proposição de projeto de lei.
- Identificação da existência de tratamento legal ou projeto de lei que alce o contencioso administrativo fiscal como medida de mitigação ao litígio judicial, tanto para o questionamento de lançamentos quanto para discussões de ordem antiexacional.

Fontes: histórico legislativo e investigação em registros históricos, para detectar os primeiros registros de um contencioso voltado às questões tributárias no Brasil. Análise da legislação vigente do contencioso administrativo fiscal da União, Estados, Distrito Federal e capitais, para identificação de perfis predominantes e classificação do grau de participação do contribuinte nos perfis identificados. Análise dos dados estatísticos divulgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Relatório de Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil em conjunto com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Referencial teórico-normativo

- Qual a natureza jurídica, os princípios constitucionais aplicáveis ao contencioso administrativo tributário e a sua posição no Direito Administrativo, no Direito Tributário e no Direito Processual Civil?

- Como se compatibilizam as naturezas de aperfeiçoamento do lançamento tributário, ato administrativo e de processo com garantia de contraditório?

Haveria limitação de ordem constitucional e legal para o contribuinte se valer do contencioso administrativo com pretensão antiexacional?

- Quais são as principais hipóteses da instauração do contencioso administrativo fiscal e em que medida a lei e os dados empíricos evidenciam que o percurso por esse contencioso é vantajoso ao fisco e ao contribuinte?

Fontes: doutrina de Direito Tributário e de Direito Administrativo. Jurisprudência que tenha abordado a natureza jurídica do contencioso administrativo.

Abordagem analítica

- Há dados estatísticos que evidenciem o estoque de processos administrativos fiscais e o prazo médio de sua duração? Há evidências sobre a quantidade de processos administrativos cujo mérito é posteriormente submetido ao Poder Judiciário?

- De que maneira o fomento ao percurso do contencioso administrativo fiscal pode contribuir com a redução da litigiosidade judicial, tanto quanto à discussão do mérito do lançamento, quanto em relação a ações antiexacionais e temas acessórios (*e.g.*, arrolamentos, garantias, produção de provas, etc.)?

- Como a composição paritária do órgão julgador e os critérios de desempate impactam no prosseguimento da discussão à esfera judicial? Haveria um modelo de critério de desempate que melhor atenda às garantias do crédito tributário e à mitigação da litigiosidade judicial?

- Os projetos de lei atuais endereçam as principais problemáticas e os pontos que poderiam fortalecer o contencioso administrativo fiscal como alternativa ao litígio judicial?

- Quais medidas cooperativas vêm sendo oferecidas pelo fisco no âmbito do contencioso administrativo fiscal? Quais outras medidas poderiam ser propostas com a finalidade de promover um contencioso mais célere, participativo e que efetivamente coopere à redução da litigiosidade judicial?

Fontes: Jurisprudência que tenha abordado a força e relevância do contencioso administrativo tributário. Análise de dados divulgados pela OCDE, dos diagnósticos realizados pelo BID e pelo CNJ, e de outras fontes estatísticas realizadas em sede acadêmica no Brasil. Uso da própria experiência. Entrevista com advogados da área e julgadores que atuam/tenham atuado em representação do fisco e dos contribuintes em tribunais administrativos.

Recomendações finais

- Como estabelecer um procedimento base uniforme ao contencioso administrativo tributário em todas as esferas, por meio de uma lei geral aplicável a todos os entes, a fim de que o instrumento possa ser efetivamente adotado como alternativa à discussão judicial.
- Há evidências de qual critério de desempate melhor atenderia aos requisitos do crédito tributário e à redução da litigiosidade judicial?

- Quais alterações legislativas podem ser promovidas, com a indicação de sugestões de alteração aos projetos de lei em andamento.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O trabalho é relevante à medida em que seu escopo é trazer luz a um tema que tem pouca atenção do ponto de vista doutrinário e legislativo, que é a valorização do contencioso administrativo fiscal como alternativa de mitigação das demandas judiciais, inclusive como mecanismo de cooperação entre fisco e contribuinte. Além disso, a prática profissional dá indícios de que a adesão a essa espécie de contencioso ainda é baixa, não somente pela pouca informação a respeito do tema, como também em razão da complexidade do direito tributário e dos altos custos envolvidos na contratação de defesa especializada.

Do ponto de vista da Administração Pública, esse contencioso é um custo estatal que geralmente já faz parte da estrutura do Poder Executivo na esfera federal e de muitos estados e municípios, mas que, porém, ainda é subutilizada na prática e, por muitas vezes, é tratado como um procedimento de mera "passagem", isto é, sem uma efetiva participação do contribuinte nas discussões tributárias sobre as quais pairam dúvidas.

Assim, considerando o cenário de excessiva beligerância judicial em paralelo a um contencioso administrativo fiscal subutilizado, a pesquisa proposta é relevante à medida em que traz luz a essa problemática e ao potencial que o procedimento oferece em termos de justiça fiscal, cooperação, arrecadação e redução de litigiosidade fiscal.

A análise se destina, portanto, tanto aos estudiosos do tema quanto àqueles que tem desse procedimento como objeto de sua prática profissional, seja por parte do fisco ou do contribuinte, com o objetivo de fornecer os dados que possam ser processados e empregados na respectiva prática. Além disso, destina-se também ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo, tanto pela exposição dos dados quanto pelas proposições de ordem prática à promoção do contencioso administrativo fiscal com a finalidade objetivada neste trabalho de pesquisa.

Por fim, as proposições de ordem prática que serão trazidas como um resultado das pesquisas realizadas, poderão transformar a realidade à medida em que possam orientar a atividade legislativa e administrativa visando à promoção do contencioso administrativo fiscal como um instrumento de eficiência da atuação da Administração Pública, com impactos diretos e indiretos à demanda do Poder Judiciário, e como instrumento de cooperação entre fisco e contribuinte que, por seu turno, merece o devido fomento e viabilização do acesso a todas as camadas de contribuintes.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Atuação desde 2007 na área do contencioso tributário, como advogada desde janeiro/2010 com atuação exclusiva nessa seara, em todas as esferas. Ao longo da carreira, houve períodos de dedicação exclusiva da prática ao contencioso administrativo tributário, atuando na defesa de contribuintes em todas as fases que podem anteceder a discussão judicial, desde os procedimentos fiscalizatórios até os recursos em última instância quando instaurado o contencioso fiscal.

Interesse acadêmico especial pelo tema, com alguns artigos que abordam aspectos do contencioso administrativo fiscal e a análise de jurisprudência de tribunais administrativos[4].

5. Bibliografia preliminar

_____, *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022.* Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf <Acesso em: 02.07.2023.>

_____, *Justiça em números 2022* / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022, pág. 170. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf> <Acesso em: 02.07.2023.>.

_____, PGFN em números, págs. 4 e 13. Disponível em < https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf <Acesso em: 02.07.2023.>.

_____, *Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional: Contencioso Judicial Tributário*. Brasília, 2022. Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/08/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-tributario-nacional-v-eletronica.pdf <Acesso em: 02.07.2023.>

AMARAL, Davi Cozzi do; ROSENBLATT, Paulo. *Cooperação Social na Perspectiva de John Rawls e a Busca por um Novo Modelo para as Relações entre Fisco e Contribuintes*. *In* Revista Direito Tributário Atual, n. 50, p. 112–132, 2022. Disponível em:

[4] CASTILHO, Danielle Caldeirão Santos e BOSSA, Gisele Barra. Artigo 61 da Lei nº 9.891/1995 e as autuações pautadas em acusação de pagamentos efetuados a beneficiários não identificados e sem comprovação da operação ou sua causa *in* Tributação sobre a Renda (Irpj/Csll) - Controvérsias Tributárias e os Precedentes do Carf. Coordenação: Fredy José Gomes de Albuquerque. Vol. 1 - 1ª Ed – 2022.
https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-suposto-fim-do-voto-de-qualidade-do-carf-em-julgamento-no-stf-13042022
https://www.estadao.com.br/politica/blog-do-fausto-macedo/rateio-de-despesas-o-que-esperar-do-carf-quanto-a-incidencia-do-pis-e-da-cofins/
https://www.migalhas.com.br/depeso/338312/retrospectiva-2020--novos-ares-ao-planejamento-tributario

https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2133. <Acesso em: 02.07.2023.>

ANDRADE, Leonardo Aguirra de; GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação*. *In* Revista Direito Tributário Atual, n. 53, p. 215–243, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.9.2023.2289. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289. <Acesso em: 02.07.2023.>

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *In Dubio pro Contribuinte nas Competências Tributárias: os Direitos Fundamentais embasam a Tese?. In* Revista Direito Tributário Atual, n. 34, p. 70–90, 2015. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/161. <Acesso em: 02.07.2023.>

BECHO, Renato Lopes. *Sugestões para a Melhoria do Processo Tributário*. *In* Revista Direito Tributário Atual, n. 51, p. 529–543, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.51.20.2022.2237. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2237. <Acesso em: 02.07.2023.>

DOMINGUES, Douglas Stelet Ayres. (2021). *A Correta Aplicação do Voto de Qualidade no Âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob a Ótica do Art. 112 do CTN*. *In* Revista Direito Tributário Atual, (40), 166–189. Recuperado de https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/404 <Acesso em: 02.07.2023.>

FALLET, Allan. *A Natureza Jurídica do Processo Administrativo Fiscal.* 1ª Edição. São Paulo, 2019, Editora Noeses.

FRANCO JUNIOR, Nilson José. *Processo tributário administrativo comentários ao decreto nº 70.235/1972.* 1ª Edição. São Paulo, 2020, Editora CRV.

GENARO, Leandro Lopes. *Do Voto de Qualidade pelo Representante da Fazenda Nacional no Processo Administrativo Tributário*. *in* Revista Direito Tributário Atual, n. 38, p. 53–76, 2017.
Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/324 . <Acesso em: 02.07.2023.>

MELO, Fabio Soares de. *Processo administrativo tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos.* 2ª Edição. São Paulo, 2017, Editora Livraria do Advogado Editora.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo. Federal, Estadual e Municipal.* 1ª Edição. São Paulo, 2006, Editora Quartier Latin.

ROCHA, Sergio A. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. Disponível em: Minha Biblioteca, (2ª edição). Grupo Almedina (Portugal), 2018.

SILVEIRA, Fernanda de Oliveira. *A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) de n. 112/2015: uma Proposição de Grande Reformulação do Modelo de Contencioso Tributário Brasileiro. in* Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 190–210, 2021. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/388 <Acesso em: 02.07.2023.>

TORRES, Heleno Taveira; BOSSA, Gisele Barra; BRIGAGÃO, Gustavo; GORISSEN, Zabetta Macarini Carmignani. Coordenadores. Vários Autores. *Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário: das Boas Práticas à Criminalização de Condutas.* 1ª Edição. São Paulo, 2022, Editora Almedina.

VETTORATO, Gustavo. *Garantia da Transparência, Constituição do Crédito Tributário e Evolução da Interpretação Constitucional. Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 40, p. 236–249, 2021. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/487. <Acesso em: 02.07.2023.>

6. Cronograma de execução

	2023			2024											2025								
Atividade	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	Horas
Revisão bibliográfica																								80
Coleta de decisões																								60
Contextualização fática																								25
Referencial teórico-normativo																								25
Abordagem analítica																								20
Recomendações finais																								30
Versão preliminar																								20
Versão intermediária																								20
Versão provisória																								30
Banca de qualificação																								-
Versão final																								30
Banca final																								-