

Entre agonia, ceticismo e esperança

Em 23 de fevereiro foi celebrado o Ato Conjunto nº 1/2022 entre os presidentes do Senado e do Supremo Tribunal Federal, instituindo comissão de juristas para elaboração de anteprojeto legislativo para o processo administrativo e tributário nacional.



Processo Tributário Analítico

Na sua exposição de motivos, o ato aponta o poder público como um dos

maiores litigantes judiciais do país, conforme dados constantes do anuário "*Justiça em Números*" elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) [1], sugerindo como principal causa a existência de distintas regras de natureza processual-administrativa entre os diferentes entes políticos, o que daria azo ao surgimento de teses divergentes sobre matérias de mesma índole e, por sua vez, ensejaria a proliferação dos conflitos judiciais envolvendo o poder público.

No que se refere ao processo administrativo-fiscal, a iniciativa, a despeito de portar alto teor de racionalidade, mobiliza aquilo que a partir do filósofo Friedrich Nietzsche [2] denomina-se de "economia dos afetos", aflorando naqueles mais interessados e impactados pelo tema um conjunto de sentimentos que vão desde afecções agonizantes, passando por uma espécie de desconfiança cética até alcançar inebriantes manifestações de fé e esperança.

Dado que o tema tem algum apelo emocional, pensamos ser mais profícuo tecer notas a respeito a partir da perspectiva dos afetos, valendo, para tanto, do que vamos denominar, aqui, de *páthos* da agonia, *páthos* do ceticismo e *páthos* da esperança.

O *páthos* da agonia decorre do estado da arte em que se encontra o modelo de processo administrativo-fiscal atualmente vigente no país, se é que se pode considerá-lo como algo parecido com um modelo.

Com efeito, o quadro é aflitivo e insustentável!

E não poderia ser diferente, pois ao se deter somente nos exemplos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios das capitais, contabiliza-se cerca de 55 legislações diferentes, versando, em tese, sobre a mesma matéria jurídica — processo tributário administrativo-fiscal. Cada uma delas contendo regras processuais e procedimentais próprias, positivadas, na melhor das hipóteses, ao gosto do poder legislativo local, quando isso não é feito por ato normativo emanado do poder executivo da respectiva unidade federada.

O avançado estado patológico que acomete atualmente o contencioso administrativo-tributário foi diagnosticado, também, em números no relatório divulgado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper), denominado *Contencioso Tributário no Brasil (2020, referência 2019)* [3], revelando que o contencioso tributário brasileiro em discussão nas esferas administrativa e judicial, considerando os três níveis de

governos (União, Estados e Municípios), alcançou a cifra de 5,44 trilhões de reais em 2019, o que equivale a 75% do PIB nacional. Desse montante, 74%, ou seja, 4,01 trilhões de reais, estão sendo tratados na esfera judicial e o restante, 26% ou 1,43 trilhões de reais, encontra-se para solução em âmbito administrativo.

Reconhecemos como causa principal de tais conflitos o elevado grau de complexidade que alcançou o sistema tributário brasileiro, documentada no relatório do Banco Mundial denominado "*Doing Business*" (Medindo a Regulamentação do Ambiente de Negócios) [4], que traz um retrato do sistema tributário nacional e de seus reflexos no ambiente de negócio, informando o tempo gasto, em horas por ano, para se pagar tributos [5]. Segundo esse relatório, no Brasil gasta-se, em média, 1.501 horas/ano para o cumprimento das obrigações tributária. À guisa de comparação, em países da América Latina & Caribe esse tempo é de 317,1 horas/ano. Nos países da OCDE [6] (de renda elevada), esse tempo é de 158,8 horas/ano. Com essa marca, o Brasil ocupa a posição 184 no ranking, em que foram avaliadas 190 economias (países).

Essa torre de babel que se tornou o sistema tributário brasileiro é o responsável principal pela proliferação de conflitos de natureza tributária, decorrentes, fundamentalmente, do inadimplemento involuntário das complexas obrigações tributárias acessórias. Soma-se a isso a anacrônica verticalidade da relação entre Fisco e contribuinte ainda imperante no Brasil, caracterizada, sobretudo, por falta de confiança e excesso de burocracia assentadas numa espécie de "princípio da má-fé presumida".

Em face disso, instaurou-se verdadeiro círculo vicioso no âmbito do microssistema jurídico processual-tributário, em que à constituição administrativa do crédito tributário segue-se, via de regra, a sua subsequente não satisfação, ensejando a proliferação de litígios nessa esfera, os quais, por sua vez e em decorrência das tentativas frustradas de resolução, desaguam no Poder Judiciário. É como se, após a constituição do crédito tributário e a instauração do litígio, a administração tributária, à moda Pilatos, lavasse as mãos, delegando ao Judiciário a impossível tarefa de resolver o insolucionável.

Esse quadro indica o estado de gravidade do paciente, requerendo, *per se*, terapia intensiva, urgente e eficaz, o que nos permite lançar luz na iniciativa constante do Ato Conjunto nº 01/2022.

Ocorre que esse diagnóstico aflora o *páthos* do ceticismo, caracterizado por um estado psicológico de desconfiança em relação aos meios terapêuticos tradicionalmente empregados em patologias dessa natureza. Quando muito, e com base no "princípio da caridade", somos acometidos por uma espécie de *epoché* cética, mantendo-nos, por meio de uma suspensão de juízos, aquele estado de ataraxia tão necessário à imperturbabilidade da alma. É que, infelizmente, a nossa história põe em dúvida a eficácia de tais iniciativas terapêuticas!

Com efeito, não é a primeira vez que autoridades legislativas lançam mão de comissão constituída por notáveis, para, de modo técnico-racional, endereçar reformas na estrutura do sistema jurídico nacional. No caso do subsistema jurídico-tributário, esse tipo de terapia tem sido recorrente, pois inúmeras iniciativas foram tomadas desde a Constituição de 1988 com o objetivo de se empreender a famigerada e necessária reforma tributária nacional: seja no âmbito do direito material, seja no do direito processual. Cita-se, como exemplo, a Comissão Executiva da Reforma Fiscal (Cerf), composta por 50 especialistas, que foi instituída no governo Collor, ainda no início da década de 90. Depois dela, muitas outras vieram, dando sequência a uma série de malogradas tentativas em se fazer uma reforma estruturante no sistema

tributário nacional e no contencioso administrativo-tributário.

Isso não implica concluir que o problema esteja nas comissões e nos notáveis que as compõem. Pelo contrário, os especialistas ou juristas são sempre nomes de destaque e de reconhecida reputação nas suas respectivas áreas do saber. O problema, ao que tudo indica, reside nos autores da encomenda ou naqueles que, de fato, são os responsáveis por aplicar ou ministrar o remédio, pois, quase sempre, os trabalhos muito bem elaborados pelas comissões de notáveis não conseguem, uma vez prontos, vencer a tão esperada tramitação legislativa, acabando, ao fim e ao cabo, em alguma prateleira ou gaveta do Congresso Nacional. Ou seja, a terapia é ineficaz não porque o *pharmakon* é ineficiente ou não foi adequadamente elaborado, mas sim porque, uma vez tendo sido elaborado, não consegue ser concretizada.

De todo modo, e como já dizia Aristóteles, é da natureza do homem desperto sonhar com a esperança de algo novo. Até mesmo porque, parafraseando Ariano Suassuna [7], ninguém suportaria viver eternamente em estado de agonia ou em constante estado de descrença, ainda que cética, sendo salutar e saudável nutrir a alma daquela velha e boa esperança realista, sem, contudo, deixar-se contaminar pela tolice otimista.

É nesse sentido que podemos falar em *páthos* da esperança. Com efeito, há razões sólidas para almejarmos por uma reforma do contencioso administrativo-tributário brasileiro, nutrindo bons sentimentos em relação à iniciativa contida no Ato Conjunto nº 1/2022.

Uma delas diz respeito aos esforços que vêm sendo empreendidos com sucesso no sentido de reduzir litígios na esfera judicial, tendo como pilar a desconstrução da velha ideologia de que o Estado-Juiz é o único capaz de "dizer a lei" e solucionar conflitos. A esse respeito, cita-se a Resolução nº 125/2010 do Conselho Nacional de Justiça, que instituiu a "Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário", servindo de fonte de inspiração para o novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), o qual, em seu artigo 3º, §2º, exorta a solução consensual de conflitos, preconizando, em seu artigo 3º, §3º, que juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial, estimulem "a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos", não se olvidando ainda o dever que têm de cooperar intrainstitucionalmente [8].

A outra razão, e talvez a mais importante, é que o próprio constituinte tratou de criar as condições para a instituição de um modelo nacional único e, em certa medida, uniforme de "direito tributário processual administrativo", sem que isso implique transigir com a autonomia legiferante e, por seu turno, com a competência tributária de cada ente político.

Não estamos a falar, com isso, em tentativas, ainda que bem-intencionadas, de uniformização e simplificação do contencioso administrativo tributário por iniciativa da União, engendrada a partir do exercício de sua competência legislativa privativa, prevista no artigo 22, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB). Isso porque o fundamento de validade constitucional para uma possível uniformização e simplificação do contencioso administrativo-tributário encontra-se no artigo 24, I e §§1º a 4º, combinado com o artigo 146, todos do texto constitucional.

Assim, poderá a União, no exercício da competência concorrente de que trata o artigo 24, I, §§1º a 4º da

CRFB, editar normas gerais em matéria de direito tributário processual administrativo, sem que isso signifique obliterar a competência dos demais entes políticos, exercida em caráter suplementar. Essas normas gerais, por sua vez, terão de ser encartadas formalmente em Lei Complementar Nacional, nos termos do disposto no artigo 146 da CRFB, por conter matéria versando sobre conflitos de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar ou até mesmo sobre normas gerais relativas à obrigação, lançamento e créditos tributários, na medida em que estas matérias se relacionam com o direito tributário processual administrativo.

Dúvidas poderiam surgir em face dos precisos limites materiais dessa Lei Complementar Nacional tratando de direito tributário processual administrativo [9]. Por exemplo, a congregação do contencioso administrativo tributário em estrutura organizacional única (um único órgão de contencioso para todos os entes) ou até mesmo por nível de governo (uma para a União, uma para todos os Estados e uma para todos os Municípios) é tema sobre o qual não se tem consenso. O mesmo nível de incerteza poderia surgir quanto a uma possível estruturação de carreira pública específica para o contencioso administrativo. Também quanto ao processo de compreensão, interpretação e aplicação da legislação tributária pelo julgador administrativo, não se tem muita clareza acerca dos limites materiais a serem impostos ao ato decisório quando se trata da apreciação de inconstitucionalidades.

De todo modo, tais dúvidas são daquele tipo que nos levam a tropeçar em gravetos, paralisando qualquer iniciativa, por mais razoável que seja. Assim, não podem e não devem ser postas como pré-condição para a elaboração de uma Lei Complementar Nacional tratando de normas gerais de direito tributário processual administrativo. Dizemos isso com a certeza de que, ante o triste quadro em que se encontra o contencioso administrativo fiscal brasileiro, uma simples incursão naquilo que se considera o núcleo duro do direito processual brasileiro (devido processo legal, contraditório e ampla defesa) já seria um importante passo nessa empreitada.

Com base nisso, já seria possível, por exemplo, uma uniformização de prazos recursais, de ritos e procedimentos, bem como a obrigatória observância do duplo grau de jurisdição administrativa, de maior autonomia orgânica para os órgãos do contencioso, em especial quanto à irrevogabilidade de decisões definitivas e contrárias à fazenda pública etc. Ou seja, um simples concerto ou harmonização no trivial já seria um passo admirável.

Para além disso, parece ser plenamente possível e louvável que uma Lei Complementar Nacional sobre direito tributário processual administrativo institua, de imediato, mecanismos com o objetivo de dar respostas satisfatórias àquilo que, hoje, é o maior problema do contencioso tributário, que é o seu alto grau de litigiosidade, conforme expresso em números linhas acima.

A esse respeito, o Ato Conjunto nº 1/2022 foi muito feliz ao trazer como diretriz a orientar os trabalhos da comissão de notáveis a observância de "parâmetros para a autocomposição extrajudicial com vistas à redução de litígios".

Assim, pensamos ser perfeitamente factível que o anteprojeto de lei encomendado traga a possibilidade de composição e prevenção de litígios com base em métodos processuais alternativos, admitindo o uso de meios consensuais na esfera administrativo-tributária, tais como a mediação e a conciliação, a exemplo daquilo que já existe no processo judicial (CPC, artigo 3º, §§2º e 3º). Assim como a velha ideologia do Estado-Juiz como o único apto a resolver conflitos judiciais foi flexibilizada pelo novo

CPC, não vemos razão para que a velha ideologia de inflexível higidez do ambiente atribuída ao Judiciário, para resolver conflito que envolva ato administrativo do lançamento tributário, seja mantida a qualquer custo.

Uma forma de prevenção de litígios administrativo-tributários seria a lei complementar instituir, de maneira uniforme, procedimentos e prazos a serem observados por todos os entes políticos, a fim de possibilitar, de modo isonômico, a autorregularização por parte dos contribuintes antes da lavratura de autos de infração por faltas decorrentes de descumprimento de deveres instrumentais, a exemplo do que já existe em legislações extravagantes de alguns entes políticos [10]. Dado que hoje os Fiscos detêm quase todas as informações fiscais dos seus contribuintes, não faz mais sentido lavrar auto de infração e aplicar sanções pesadas, sem antes oportunizar a autorregularização em ambiente de consensualidade.

Outra forma de reduzir litígios na esfera administrativo-tributária seria instituir a obrigatoriedade de os órgãos do contencioso administrativo e seus respectivos julgadores observarem minimamente os precedentes firmados pelas Cortes Superiores de Justiça, mormente o STF e STJ, diante do tema tributário. Já que também não faz muito sentido insistir em teses administrativas contrárias a entendimentos consolidados no Judiciário. Além do que, essa obrigatoriedade forçaria uma modernização das legislações tributárias, que muitas vezes se tornam anacrônicas e contrárias a precedentes que vão se firmando no STF e STJ, mas, infelizmente, continuam sendo aplicadas pelos agentes do Fisco e chanceladas pelos julgadores administrativos.

Essas são apenas algumas sugestões para a tão esperada e alentada lei complementar nacional tratando de simplificação e uniformização de contencioso administrativo-tributário, motivadas que são por aquele *páthos* da esperança. De todo modo, nutrimos a mais convicta certeza de que muitas outras possibilidades serão pensadas e sugeridas pela comissão instituída pelo Ato Conjunto nº 01/2022, pois, conforme nos ensinou o mestre Suassuna, é salutar e saudável nutrir a alma daquela velha e boa esperança realista, dado que ninguém suporta viver em estado de agonia ou descrença.

[1] Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>>. Acesso em 04.05.2022.

[2] Cf. *A Genealogia da Moral e Além do Bem e do Mal*.

[3] Insper: Contencioso Tributário no Brasil 2020, referência 2019. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf> Acesso em 05.01.2022.

[4] Banco Mundial: Doing Business 2020 (Medindo a Regulamentação do Ambiente de Negócios). Disponível em: <[Doing Business em Brasil – Doing Business – Grupo Banco Mundial](#)> Acesso em 05.01.2022.

[5] A metodologia aplicada para elaboração do referido relatório considera o tempo gasto para 1)

preparar, 2) declarar e 3) pagar os tributos. No caso do Brasil, a aferição considerou a tempo necessário para preparar, declarar e pagar os três principais tipos de impostos e contribuições: o imposto sobre o rendimento corporativo (IRPJ), o ICMS (ou impostos sobre as vendas e sobre a circulação de bens e serviços) e os tributos sobre o trabalho (incluindo impostos e contribuições sociais sobre os salários).

[6] Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

[7] https://www.pensador.com/frases_de_ariano_suassuna/: *"Não sou nem otimista, nem pessimista. Os otimistas são ingênuos, e os pessimistas amargos. Sou um realista esperançoso. Sou um homem da esperança. Sei que é para um futuro muito longínquo. Sonho com o dia em que o sol de Deus vai espalhar justiça pelo mundo todo"*.

[8] A respeito da cooperação, remetemos à leitura do seguinte material desta coluna:
<https://www.conjur.com.br/2022-abr-17/processo-tributariocooperacao-entre-processo-judicial-administrativo-tributarios>

[9] Sugerimos leitura dos seguintes outros textos desta coluna a respeito do assunto:
<https://www.conjur.com.br/2022-abr-10/processo-tributario-reforma-contencioso-administrativo-tributari>

<https://www.conjur.com.br/2022-mai-01/processo-tributario-reforma-contencioso-tributario-parte>

[10] Cita-se, a título de exemplo, o programa instituído pelo Estado de São Paulo por meio da Lei Complementar nº 1.320/2018, denominado de "Nos Conformes", que tem como um de seus objetivos a autorregularização fiscal. No mesmo sentido caminharam os Estado de Alagoas, que criou, por meio da Lei nº 8.085/18, o programa "Contribuinte Arretado", e o Estado do Ceará, que instituiu, por meio da Lei n. 17.087/2019, o programa "Contribuinte Pai D'egua", ambos com o objetivo de estimular a autorregularização tributária. O Estado do Espírito Santo, por meio da Lei nº 11.376/2021, redefiniu o programa "Cooperação Fiscal", cujo objetivo principal também é a prevenção de litígios por meio da autorregularização. Em nível federal, a Receita Federal do Brasil, após a Consulta Pública nº 04/2018, institui, por meio da Portaria nº 5/2021, o "Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira" com os mesmos propósitos.

Date Created

29/05/2022