



# Contencioso tributário no Brasil

Relatório 2019 - Ano de referência 2018

*Julho de 2020*

**Insper**

## Núcleo de Tributação do Inspere

Equipe Técnica: Breno Vasconcelos, Lorreine Messias e Larissa Longo.

Data de publicação: Julho de 2020

## Contexto da Pesquisa

Com o propósito de orientar as discussões sobre o sistema tributário brasileiro, o Núcleo de Tributação do Inspere levantou e consolidou o valor dos processos tributários em tramitação no Brasil de forma comparada a outros países. Este dado – ainda pouco investigado para o país, sobretudo, em termos comparativos –, é particularmente importante para o entender o grau de (des)ajuste do sistema tributário brasileiro aos parâmetros mundiais e, conseqüentemente, reconhecer a direção a ser seguida no caminho das melhores práticas tributárias internacionais. Isto porque, o tamanho do contencioso tributário pode ser visto como uma medida indireta da qualidade do sistema tributário de um país e seus efeitos sobre a economia, em particular, sobre os investimentos, a segurança jurídica e a posição competitiva do país em relação ao resto do mundo.

Antes de avançar sobre os resultados alcançados, cabe ressaltar que, embora as idiosincrasias entre as economias e seus sistemas tributários sejam muitas, este relatório propõe que a comparação do contencioso tributário entre países e seus respectivos blocos econômicos e geográficos seja feita em termos de ordem de grandeza. Ou seja, de maneira que seja possível posicionar o Brasil, em termos de qualidade do seu sistema tributário, diante de outras economias.

Este relatório apresenta, inicialmente, as medidas do contencioso tributário para uma amostra de países, a partir de dados de relatório da OCDE. Na seqüência, são detalhados os resultados, relativos ao Brasil, para o ano de 2018, obtidos por metodologia e coleta realizados por este Núcleo, contemplando as vias judiciais e administrativas, nos três níveis federativos. Trata-se da maior contribuição feita pela pesquisa, pois representa o

indicador de contencioso tributário mais abrangente já calculado para o país. Finalmente, na última seção, os dados obtidos para o Brasil são confrontados com as estimativas para outros países.

## Levantamento Internacional

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) disponibiliza, a cada biênio, o valor estimado do contencioso administrativo tributário nos países-membros e países colaboradores (como é o caso do Brasil). Os últimos dados divulgados para o contencioso são apresentados no relatório *Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, de 2015 (OCDE, 2015), e se referem ao ano de 2013. Para viabilizar a comparação entre países, utilizou-se como denominador o PIB de cada país para o ano de 2013.

Os dados da tabela abaixo retratam o valor do contencioso tributário, exclusivamente administrativo, para uma amostra de países dos quais os dados estão disponíveis. Para o Brasil, o dado informado à OCDE refere-se apenas ao valor do estoque dos processos nas Delegacias de Julgamento (DRJs), ao final de 2013. O percentual de 2,2%, portanto, não compreende o valor dos processos em tramitação no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e nos tribunais administrativos estaduais e municipais. Para se obter uma estimativa mais abrangente do valor do contencioso federal, utilizou-se o dado de valor de créditos ativos em processos administrativos, reportado pela RFB para 2013. Desta forma, a estimativa para o contencioso administrativo federal salta para 13,9% do PIB daquele período.

Diferentemente do Brasil, cujos procedimentos de administração, arrecadação, fiscalização e cobrança tributárias são descentralizados entre os três níveis da Federação, há países com alto grau de centralização da gestão tributária na amostra analisada. Este é o caso, por exemplo, de Chile, República Tcheca e Portugal, cujos dados apresentados tendem a ser uma aproximação mais fidedigna do contencioso tributário total. Por outro lado,

os dados para o Brasil consideram disputas relacionadas a contribuições para seguridade social, aspecto que não se estende a todos os países da amostra.

Dados do contencioso tributário para países da OCDE e Brasil para o ano de 2013 (Bilhões em moeda corrente de cada país, 2013)

País	Contencioso (a)	PIB (b)	(a)/(b)
África do Sul	13,1	3.540,0	0,37%
Arábia Saudita	0,3	2.799,9	0,01%
Argentina	3,1	3.348,3	0,09%
Bulgária	0,3	81,9	0,41%
Canadá	21,7	1.902,2	1,14%
Chile	28,4	137.867,2	0,02%
Colômbia	1.383,1	713.627,0	0,19%
Coreia do sul	205,1	1.429.445,3	0,01%
Costa Rica	105,9	24.860,9	0,43%
Estados Unidos	57,9	16.784,8	0,34%
Hungria	85,2	30.248,2	0,28%
Indonésia	29.065,6	9.546.134,0	0,30%
México	87,1	16.277,2	0,54%
Portugal	0,2	170,3	0,12%
República Checa	4,2	4.098,1	0,10%
Romênia	3,3	635,5	0,52%
Tailândia	8,0	12.915,2	0,06%
Brasil*	118,0	5.331,3	2,21%
Brasil **	741,6	5.331,3	13,91%

**Notas:**(\*) Dado se refere a 2011. (\*\*) Para 2013, foram considerados os valores de créditos ativos com exigibilidade suspensa por processo administrativo (RFB, 2013, p. 15).

**Fonte:** OCDE (2015) e RFB (2013).

## Estimação atualizada do Contencioso Tributário para o Brasil

Para obter uma métrica mais completa e atualizada para o Brasil e aprimorar a comparação internacional realizada, o Núcleo de Tributação do Inspere desenvolveu uma metodologia para a atualização da estimativa do contencioso tributário brasileiro, abrangendo as vias judicial e administrativa, a partir da coleta e consolidação de dados nos três níveis federativos. Vale acrescentar, ademais, que o comparativo com os dados internacionais de contencioso tributário administrativo, relativos ao ano de 2013, em nada

comprometem a validade das conclusões, uma vez que o objetivo da análise é possibilitar que inferências acerca da qualidade do sistema tributário brasileiro sejam feitas, sob uma ótica estrutural, e não conjuntural.

Foram realizadas coletas de dados junto a bases estatísticas públicas: (a) Receita Federal do Brasil (RFB), para se obter o valor dos créditos ativos com exigibilidade suspensa em função de processo administrativo<sup>1</sup> e dos créditos com exigibilidade suspensa relativos a processos judiciais de iniciativa dos contribuintes<sup>2</sup>, (b) Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para se obter uma estimativa do valor da dívida ativa tributária da União, dado usado como proxy para o contencioso judicial federal<sup>3</sup>, (c) Secretarias de Fazenda estaduais e municipais, para se obter estimativas sobre o contencioso administrativo nos Estados e Municípios e (d) o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (SICONFI), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para obtenção das estimativas de dívida ativa tributária para Estados e Municípios, usadas como medidas aproximadas do contencioso judicial estadual e municipal. Ressalta-se ainda que os dados relativos aos itens c e d não retratam a totalidade do contencioso tributário por uma indisponibilidade de dados públicos. Ou seja, é possível afirmar que, embora uma vasta coleta de dados tenha sido realizada, a estimativa ainda está subestimada.

---

<sup>1</sup> O termo “exigibilidade suspensa por processo administrativo” aplica-se a créditos tributários com sua exigibilidade suspensa na esfera administrativa. Essa situação ocorre principalmente durante o julgamento do contencioso administrativo, nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs) ou no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e durante a revisão de ofício dos débitos lançados. Além disso, também ocorre no transcurso dos prazos para ciência, pagamento, apresentação de impugnação, de manifestação de inconformidade ou de recursos. (RFB, 2018, p. 3).

<sup>2</sup> Esse conjunto de créditos tributários não coincide com os créditos inscritos em dívida ativa, administrados pela PGFN, conforme informação obtida via pedido de acesso à informação (Protocolo nº 03006008541201932, resposta em 14 out. 2019).

<sup>3</sup> A respeito desses dados, entendemos necessárias duas observações: (i) sabemos que grande parte da dívida ativa da União é classificada como irrecuperável ou de difícil recuperação, mas entendemos que essa informação é irrelevante para os objetivos desta pesquisa, que não se propõe a avaliar se os créditos tributários formados pelo atual sistema tributário são de boa ou má qualidade. Apesar de reconhecermos a relevância de novas pesquisas que se concentrem neste tema, é preciso ressaltar que o presente trabalho busca estimar e evidenciar a capacidade de formação de contencioso pelo sistema atual. (ii) É importante ressaltar que nesses valores não estão estimadas demandas judiciais propostas por contribuintes com o intuito de deixar de pagar tributos ou recuperar os valores já pagos (ações antiexacionais), o que certamente ampliaria significativamente a relação entre contencioso tributário e PIB do país.

Dados levantados para o Brasil, nas vias judicial e administrativa, por nível federativo (Bilhões de reais, 2018)

Nível federativo	Via Processual	Contencioso Tributário (R\$ bilhões)	Contencioso Tributário (% PIB)
Federal	Administrativo	1.119	16%
	Judicial	2.364	35%
Estadual	Judicial e Administrativo	1.088	16%
Municipal	Judicial e Administrativo	410	6%
<b>Total</b>		<b>4.981</b>	<b>73%</b>

**Notas:** Para 2018, foram considerados os dados disponibilizados pela RFB no documento "Análise dos créditos ativos" (dezembro/2018) (RFB, 2018), por ser um relatório mais completo e detalhado. Todavia, vale observar que tais dados divergem dos informados no Relatório de Gestão do Ministério da Fazenda a respeito do valor dos acervos de processos junto a DRJ e CARF (2018) (disponível em: <http://www.economia.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao-2018-mf.pdf>. Acesso em 8 out. 2019). Segundo informação obtida via pedido de acesso à informação, "o conceito de 'Exigibilidade Suspensa por Processo Administrativo' utilizado no documento 'Análise do Créditos Ativos dezembro/2018' é mais abrangente que o divulgado pelo Ministério da Fazenda, pois, além de envolver os processos localizados em órgãos de julgamento (DRJ e CARF), inclui os processos que se encontram em unidades da RFB para atividades preparatórias e complementares do contencioso administrativo, tais como promover a ciência da decisão do órgão julgador; aguardar o pagamento ou apresentação de impugnação, de manifestação de inconformidade ou de recursos; dar cumprimento à decisão do órgão julgador etc. Assim, sob esse critério, os valores suspensos em unidades administrativas em dezembro de 2018 perfaziam um montante de aproximadamente R\$ 306 bilhões, que somados aos R\$ 757,60 bilhões, compõe um montante de R\$ 1,063 bilhões, bastante próximo ao apresentado no documento 'Análise do Créditos Ativos dezembro/2018'" (Protocolo nº 03006008537201974, resposta em 25 out. 2019). A estimativa de PIB para o Brasil, em 2018, foi de R\$ 6,83 trilhões.

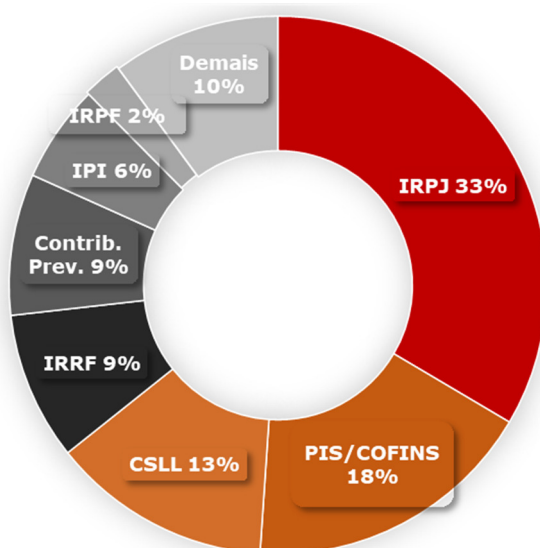
**Fonte:** FMI (2019), OCDE (2015), RFB (2013) e RFB (2018).

## Detalhamento do Contencioso Tributário Brasileiro

Diante desses resultados tão expressivos – 73% do PIB, em 2018 –, é razoável que se busque identificar quais são os tributos mais problemáticos dentro do sistema tributário brasileiro atual. Para essa análise, uma possível medida poderia ser a participação de cada tributo no valor do contencioso

tributário federal, disponibilizada pela RFB para o ano de 2018 (ver figura a seguir). Nessa linha, o Imposto de Renda poderia ser apontado, entre os tributos diretos federais, como o principal responsável pelo patamar do contencioso administrativo federal (ao todo, 45%), e o PIS/COFINS (17,6%), entre os tributos indiretos federais. Ressalta-se, contudo, que essa análise está sujeita a imprecisões, uma vez que o valor dos processos por tributo também está diretamente associado a ordem de grandeza das alíquotas, bases de incidências, número de contribuintes, número e abrangência de eventuais regimes especiais, entre outros aspectos.

Participação por tributo no contencioso tributário administrativo federal – 2018



**Notas:** As siglas IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, IRRF, IRPF e IPI correspondem, respectivamente, a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição para o Programa de Integração Social, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, Imposto de Renda Retido na Fonte, Imposto de Renda da Pessoa Física e Imposto sobre Produtos Industrializados. A categoria “Demais” compreende Contribuições Previdenciárias e multas, entre outros tributos.

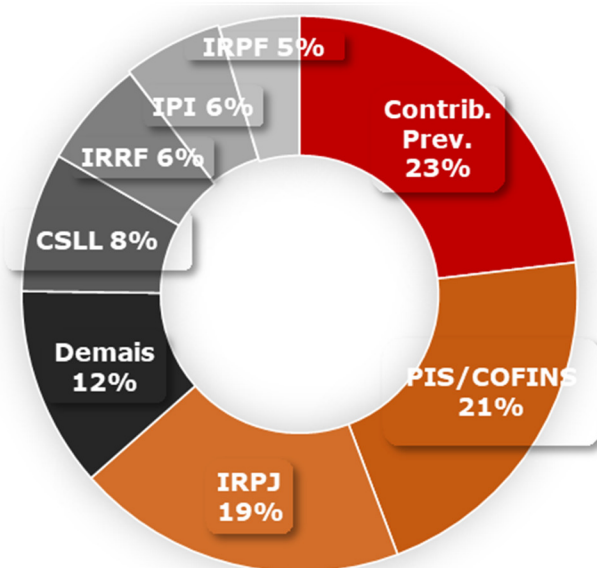
**Fonte:** OCDE (2015), RFB (2018), PGFN (2019), SICONFI/STN (2018), FMI (2019) e Secretarias estaduais e municipais de Fazenda (2018).

Com relação à composição do contencioso tributário judicial federal, observa-se que as cobranças relativas ao Imposto de Renda (ao todo, 29%), as

contribuições previdenciárias (22%) e o PIS/COFINS (20%) correspondem à maior parte da dívida ativa da União, cuja cobrança é conduzida pela PGFN.

Já no nível estadual, os dados apresentados na figura adiante jogam luz sobre uma pergunta recorrente no debate sobre políticas tributárias no país: “o ICMS é um dos tributos sobre o consumo mais problemáticos do sistema brasileiro?”. Há uma probabilidade alta de que a resposta à questão acima seja positiva. O dado de 15,8% do PIB obtido é uma estimativa parcial do contencioso administrativo e judicial (dívida ativa tributária) dos Estados. Considerando informações sobre a composição da dívida ativa, por tributo, reportadas por Rio de Janeiro, Pernambuco, e São Paulo, tem-se que o ICMS responde por 81%, 96% e 98% da dívida ativa tributária estadual, respectivamente. Assim, é possível inferir, com relativo grau de certeza, que o contencioso de ICMS corresponde a mais de 10% do PIB brasileiro.

Participação por tributo no contencioso tributário judicial federal - 2018



Fonte: PGFN (2019)<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Dado obtido via pedido de acesso à informação (Protocolo nº 03006008447201983, resposta em 18 out. 2019).

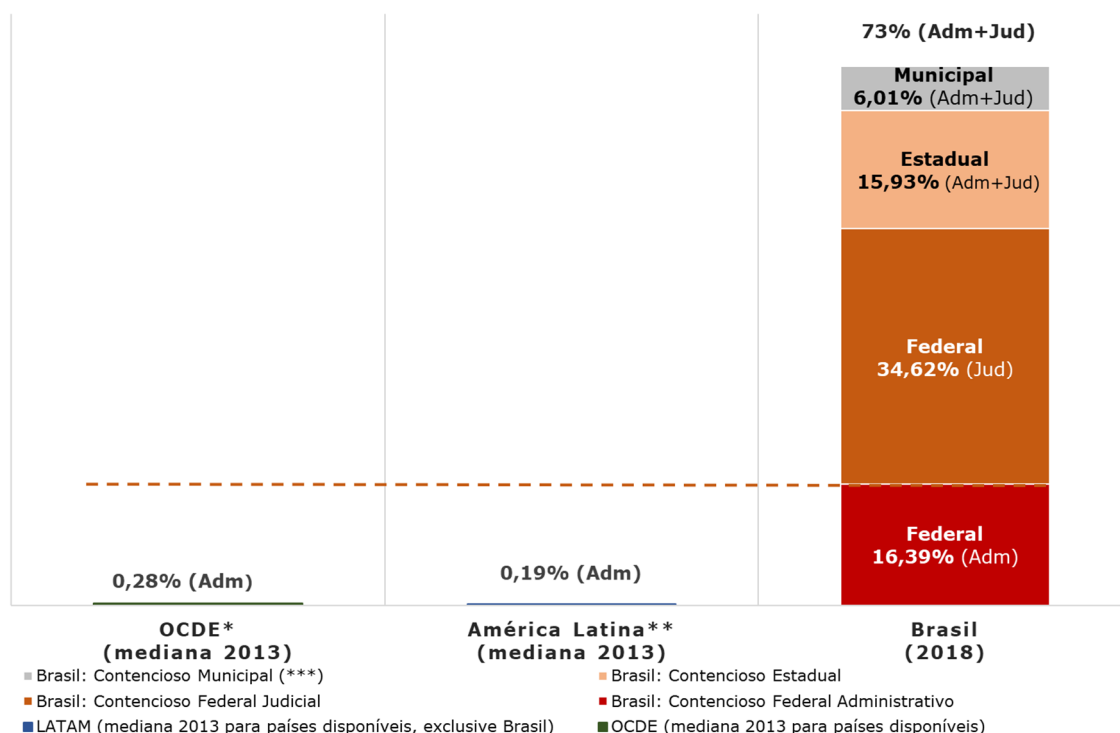


## Comparação Internacional

Para facilitar a análise comparativa, agrupou-se os países da amostra acima em dois grupos: (i) membros da OCDE (Canadá, Chile, Coréia do Sul, Estados Unidos, Itália, Hungria, México, Portugal e República Tcheca) e (ii) países pertencentes à América Latina (Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica e México, exclusive o Brasil).

Por fim, o gráfico abaixo consolida os dados de 2018 reunidos para o Brasil comparativamente às estimativas obtidas para uma amostra de países da OCDE e da América Latina, relativos ao ano de 2013. A linha tracejada destaca os dados do contencioso administrativo federal que são asseguradamente comparáveis com as medianas obtidas para os dois grupos de países analisados.

Comparativo entre o valor do contencioso tributário, para uma amostra de países da OCDE, da América Latina e Brasil (% PIB) – 2013 e 2018



**Notas:** (Adm.) corresponde a Contencioso Administrativo e (Jud.) a Contencioso Judicial. (\*) Corresponde à mediana de uma amostra de nove países membros da OCDE. (\*\*) Corresponde à mediana de uma amostra de países da América Latina: Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica e México, exclusive Brasil. (\*\*\*) Para estimar o valor dos processos na via judicial

estadual, foram considerados os dados de dívida ativa dos estados em 2018, reportados pelo SICONFI/STN. Para a via administrativas, foram coletados dados através dos sites das secretarias de fazenda estaduais. Foram encontradas informações para os seguintes estados: Bahia, Ceará, Goiás (jul/2019), Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins. (\*\*\*) Para a via judicial municipal, foram utilizados os dados de dívida ativa municipal de 2018, reportados pelo SICONFI/STN. Nos casos em que o dado não estava disponível, utilizou-se o dado de 2017. Ao todo, foram considerados 3.996 municípios. Para a via administrativa municipal, considerou-se apenas o valor do contencioso do município de São Paulo em 2018, único disponível entre as capitais pesquisadas.

**Fonte:** OCDE (2015), RFB (2018), PGFN (2019), SICONFI/STN (2018), FMI (2019) e Secretarias estaduais e municipais de Fazenda (2018).

A distância alarmante do Brasil em relação às medianas dos dois grupos analisados – amostra de países da OCDE e da América Latina – atesta, sem dúvidas, a disfuncionalidade do sistema tributário brasileiro em relação aos padrões internacionais.

Os efeitos de um modelo disfuncional como o brasileiro são, obviamente, muito negativos para a economia. Isto porque, junto a esse enorme volume de créditos tributários, forma-se um grande estoque de capital improdutivo na economia (FMI, 2017). Ou seja, recursos que poderiam ser empregados na formação de capital produtivo, como qualificação de mão de obra, bens de capital e melhoria dos processos produtivos e de gestão, passam a ser direcionados à constituição de provisões para contingências tributárias<sup>5</sup>, contratação de assessorias jurídicas e contábeis, despesas judiciais, oferecimento de garantias judiciais, entre outros custos de transação nos quais empresas litigantes acabam incorrendo. Segundo Lopes (2017), as trinta maiores empresas de capital aberto não-financeiras atuantes no país possuíam, ao final de 2016, quase 300 bilhões de reais (o que correspondeu a 4,5% do PIB em 2016) mobilizados em disputas tributárias.

Diante da disparidade entre a situação brasileira e a internacional demonstrada pelos números, o acompanhamento periódico do contencioso

---

<sup>5</sup> Para mais informações, consultar o Pronunciamento técnico CPC 25.

tributário brasileiro torna-se imprescindível às discussões do modelo tributário nacional.

Nessa direção, o Núcleo de Tributação do Insper inaugura, com este relatório, o Projeto de Pesquisa “Observatório do Contencioso”, para (i) realizar monitoramento rigoroso e frequente dos níveis de litigiosidade tributária no âmbito da União, dos Estados e dos Municípios, e, (ii) por meio da divulgação de medidas exitosas adotadas pelos entes federativos, incentivar a adoção de boas práticas para redução de litígios e do grau de incerteza presente no sistema tributário atual.

## Referências Bibliográficas

BANCO MUNDIAL. **Doing Business**. [S. l.], 2020. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/rankings>. Acesso em: 11 nov. 2019.

CANADO, Vanessa Rahal. **Reforma da Tributação da Folha e Contencioso Previdenciário**. São Paulo: Inspere, 21 mai. 2019, 25 slides. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2019/05/Evento-2019.05-Apresenta%C3%A7%C3%A3o-VRC-vs2.pptx>. Acesso em 11 out. 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2019**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: [https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica\\_em\\_numeros20190919.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf). Acesso em 13 out. 2019.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI); ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Tax Certainty 2017**: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em 12 out. 2019.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI); ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Update on Tax Certainty**: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Paris: OECD, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>. Acesso em 16 out. 2019.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI); ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **2019 Progress Report on Tax Certainty**: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Paris: OECD, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>. Acesso em 12 out. 2019.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). Upgrading the Tax System to Boost Productivity: World economic and financial surveys, 0258-7440. **Fiscal Monitor**: Achieving More with Less, Washington, DC, p. 45-88, 1 abr. 2017. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/04/06/fiscal-monitor-april-2017>. Acesso em 8 out. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Tax Administration 2015**: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015\\_tax\\_admin-2015-en#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page4). Acesso em 30 set. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Análise de créditos ativos**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/creditos-ativos-dezembro-de-2018.pdf>. Acesso em 18 out. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Relatório anual de atividades Receita Federal 2013**. Brasília, 2013. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/relatorioanualatividades2013.pdf>. Acesso em 21 nov. 2019.