



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)**  
**FACULDADE DE DIREITO (FD/UnB)**  
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**

FELIPE GUIMARÃES CAMPOS

**A CRIAÇÃO DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO PAGADOR DE IMPOSTOS:**  
Um componente necessário da reforma tributária e o paradigma do *cooperative-compliance*  
na relação entre contribuinte e fisco

BRASÍLIA (DF)

2023

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO  
Graduação em Direito

**A CRIAÇÃO DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO PAGADOR DE IMPOSTOS:**

Um componente necessário da reforma tributária e o paradigma do *cooperative-compliance* na relação entre contribuinte e fisco

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Antônio de Moura Borges

Brasília, 10 de junho de 2023

## FOLHA DE APROVAÇÃO

FELIPE GUIMARÃES CAMPOS

### **A CRIAÇÃO DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO PAGADOR DE IMPOSTOS:**

Um componente necessário da reforma tributária e o paradigma do *cooperative-compliance* na relação entre contribuinte e fisco

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (FD/UnB).

Aprovada em: 10 de julho de 2023.

### **BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Doutor Antônio de Moura Borges (Orientador/Presidente)

---

Mestre Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (Examinador)

---

Mestre Fabrício da Silva Henriques (Examinador)

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Gc                      Guimarães Campos, Felipe  
                            A CRIAÇÃO DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO PAGADOR DE IMPOSTOS:  
Um componente necessário da reforma tributária e o  
paradigma do cooperative-compliance na relação entre  
contribuinte e fisco / Felipe Guimarães Campos; orientador  
Antônio de Moura Borges. -- Brasília, 2023.  
67 p.

                            Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de  
Brasília, 2023.

                            1. Código de Defesa do Contribuinte - PLP nº 17/22. 2.  
Direito Tributário. 3. Transação Tributária. 4. Dívida Ativa.  
5. Compliance cooperativo. I. de Moura Borges, Antônio,  
orient. II. Título.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pela vida e pelas conquistas até o momento. À família por ter sido a base de tudo para alçar voos nunca pensados antes.

Aos amigos pela convivência saudável que sempre tive.

Ao Deputado Felipe Rigoni, atual Secretário de Meio Ambiente e Recursos Hídricos do Estado do Espírito Santo, por ter me escolhido em processo seletivo público de seleção de assessor legislativo para integrar seu Gabinete, quando ainda um mero trainee em escritório de advocacia. Ao Deputado Pedro Paulo pela abertura e pela experiência profissional.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF: Conselho de Administração dos Recursos Fiscais  
CDA: Certidão da Dívida Ativa  
CFRB/88: Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988  
CNI: Confederação Nacional da Indústria  
CNC: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo  
COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
CTN: Código Tributário Nacional  
ETCO: Instituto de Ética Concorrencial  
ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IDPJ: Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica  
IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados  
ISS: Imposto sobre Serviços  
FGTS: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço  
LEF: Lei de Execução Fiscal  
Min.: Ministro  
OAB: Ordem dos Advogados do Brasil  
OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
PAF: Processo Administrativo Fiscal  
PEC: Proposta de Emenda à Constituição  
PIB: Produto Interno Bruto  
PIS: Programa de Integração Social  
PGFN: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
PLP: Projeto de Lei Complementar  
PSD: Partido Social Democrático  
Refis: Programa de Recuperação Fiscal  
RFB: Receita Federal  
Rel.: Relator/Relatoria  
STF: Supremo Tribunal Nacional  
STJ: Superior Tribunal de Justiça  
TRF-3: Tribunal Regional Federal da 3ª Região

## SUMÁRIO

<b>Introdução .....</b>	<b>10</b>
<b>Capítulo I – As origens do Código de Defesa do Contribuinte.....</b>	<b>14</b>
<b>Capítulo II – transação como meio cooperativo-compliance de redução de litígios e seus resultados .....</b>	<b>31</b>
<b>Capítulo III - o Código de Defesa do Contribuinte como mecanismo cooperativo-compliance de relacionamento tributário .....</b>	<b>37</b>
III.1 – Disposições preliminares .....	41
III.2 – Normas fundamentais da Relação Tributária .....	42
III.3 – Competências e deveres da Fazenda Pública .....	43
III.4 – Processo Administrativo Fiscal .....	46
III.4 – Processo Administrativo Fiscal .....	46
III.5 – Crédito Tributário em juízo .....	53
III.6 – Alterações no Código Tributário Nacional e demais disposições relevantes ...	57
 <b>Capítulo IV – Conclusão: a necessidade de adoção da relação cooperativa entre Fisco e contribuinte – o programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo .....</b>	 <b>62</b>

## RESUMO

O presente trabalho aborda a atual e conflituosa relação entre o contribuinte e o Fisco, as evidências disponíveis sobre a cobrança administrativa e judicial do crédito tributário da Fazenda Pública, a falta das prestações de informações para ambas as partes, a carência de boa-fé na relação e a necessidade de se adotar uma relação cooperativa entre o Estado e o pagador de imposto. Serão abordadas, como paradigmas, para o estabelecimento dessa relação, a transação tributária, o Projeto de Lei Complementar nº 17, de 2022, já aprovado pelo Senado Federal, e o programa CONFIA, do Estado de São Paulo, bem como as evidências disponíveis sobre o Direito Tributário brasileiro, a cobrança judicial da Dívida Ativa pelos entes públicos, a dificuldade dessa cobrança. Por fim, será demonstrado que a relação de cooperative-compliance é mais exitosa para a recuperação desses créditos.

**Palavras-chave:** Código de Defesa do Contribuinte; PLP nº 17/2022; Fisco; Contribuinte; Direito Tributário; Dívida Ativa; Transação tributária ; Programa CONFIA; cooperative-compliance.



## ABSTRACT

This work addresses the current and conflicting relationship between the taxpayer and the Treasury, such as available evidence on the administrative and judicial collection of the tax credit from the Public Treasury, the lack of information provision for both parties, the lack of good faith in the relationship and the need to adopt a cooperative relationship between the State and the tax payer. As paradigms for establishing this relationship, taxation will be addressed, Complementary Bill No. 17, of 2022, already approved by the Federal Senate, and the CONFIA program, of the State of São Paulo, as well as the available vouchers on the Brazilian Tax Law, the judicial collection of the Active Debt by public entities, the difficulty of this collection. Finally, it will be demonstrated that the cooperative compliance relationship is more successful for the recovery of this credit.

**Keywords:** Taxpayer Defense Code; PLP No. 17/2022; Treasury; Contributor; Tax law; Active debt; Tax transaction ; CONFIA Program; cooperative compliance.

## INTRODUÇÃO

A criação de um código de defesa do pagador de impostos, como consequência necessária da Reforma Tributária, pode ser tratada como um componente lógico das atuais discussões do Grupo de Trabalho destinado a proferir nova Proposta de Emenda à Constituição sobre a parte que estatua os regramentos dos novos impostos sobre o consumo (ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI).

Desde a promulgação da CFRB/88, que instituiu novo regime acerca de direitos e garantias fundamentais, bem como liberdades individuais a serem opostas contra abusos estatais, surgiu o debate acerca dos abusos do Fisco frente ao contribuinte.

Sendo assim, devem ser discutidas as origens da relação contribuinte-Estado no Brasil e as paradigmáticas disposições constitucionais relacionadas ao poder de tributar, a fim de entender a evolução da relação e o atual estado da arte na doutrina e na jurisprudência do tema.

É importante consignar que um Código Tributário pré-constitucional é de muito impacto no contencioso tributário, visto que o Fisco e sua representação judicial aplicam uma lei que, em certos temas, é incompatível com a Constituição Federal, motivo que gera um contencioso tributário inimaginável, como se descreverá a seguir.

Além disso, será a resistência institucional do corpo de servidores das Receitas municipais, estaduais e federais, bem como daqueles que cobram judicialmente os créditos da União, em alterar a relação entre o contribuinte, a fim de se instituir paradigma cooperativo-compliance, em que se distingue bons pagadores e maus pagadores de impostos, inclusive com modulação de obrigações tributárias, tudo com base em boas práticas internacionais, que podem, inclusive, integrar o Brasil a novos mercados.

Por fim, será destrinchada a proposta de instituição de Código de Defesa do Pagador de Impostos, aprovado pela Câmara dos Deputados (PLP 17/2022)<sup>1</sup> e sua importância para transformar a atual relação - polarizada - em cooperativo-compliance, que pode facilitar a entrada do Brasil na OCDE, em virtude de boas práticas tributárias. Serão pontuadas questões atinentes à tramitação legislativa e outras propostas que, ao fim, visam o mesmo, a harmonização da relação fisco-contribuinte.

Como amplamente conhecido, o Brasil percebe um contexto tributário de carência de clareza quanto à legislação tributária aplicável.

---

<sup>1</sup> Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres do contribuinte, principalmente quanto a sua interação perante a Fazenda Pública e dispõe sobre critérios para a responsabilidade tributária. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2146627&filename=PLP%2017/2022](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2146627&filename=PLP%2017/2022)>.

Já são mais de 400 mil normas tributárias editadas desde a promulgação da Constituição Federal e 30.000 estavam em vigor em 30 de setembro de 2021.

A duração dos litígios tributários é escandalosa e o tempo médio de resolução de um processo tributário no Brasil era de 18 anos e 11 meses.

De um lado, tem-se a indústria de autuações fiscais e notificações de lançamento do Fisco e, do outro, tem-se a indústria de teses tributárias dos contribuintes, haja vista a remanosa disposição constitucional de matéria tributária.

Por isso, até 2018, o montante de contencioso tributário somava cerca de 50% do PIB nacional, de modo que, caso a União recebesse os créditos em discussão, o patrimônio líquido do ente central seria positivo.

É evidente, portanto, que a solução polarizada de litígios tributários não trará maior arrecadação à Fazenda Pública e, de outro lado, acarreta insegurança jurídica aos contribuintes.

A partir da experiência da transação tributária, internalizada pela Lei nº 13.988/2020<sup>2</sup>, pôde-se ver que o panorama cooperativo entre contribuinte e Estado é mais eficaz, pois em um ano de aplicação da lei a transação já arrecadou mais do que os Refis em toda a história.

A resposta imediata ao trabalho concerne a afirmativa de que um Código de Defesa dos Contribuintes pode sistematizar a relação entre contribuinte e Estado, instituindo mecanismos cooperativos de redução de litígios, em que a judicialização é a ultima ratio, com estímulo a autorregulização tributária.

O Projeto de Lei complementar nº 17/2022, como se colhe da justificativa acostada ao projeto, visa dispor sobre um conjunto de normas gerais que regulam e disciplinam a atuação da Fazenda Pública perante o contribuinte. Elenca, ainda, que é desejável internalizar tal lei, pois, na experiência comparada, são diversas as iniciativas desta natureza, como o "tax payer bill of rights".

Como demonstrou estudo do Instituto de Ética Concorrencial (ETCO), o contencioso tributário brasileiro percebe crescente constante e amonta cerca da metade do PIB.

Grande parte deste problema, como afirmou Everardo Maciel, secretário da Receita Federal nos mandatos do presidente Fernando Henrique Cardoso, derivam da não responsabilidade do fisco nas autuações indevidas; da indústria de teses tributárias fundadas em matéria constitucional e; estabilidade de entendimentos, principalmente os vinculantes.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. <Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/13988.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/13988.htm)>. Acesso em: 26 jun. 2023.>

<sup>3</sup> CHRISPIM, Denise. **Ex-secretário da Receita diz que reforma pode piorar sistema tributário**. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/congresso/ex-secretario-da-receita-diz-que-reforma-pode-piorar-sistema->

Todos esses são pontos abordados pela proposta de instituição de Código de Defesa do Contribuinte - PLP 17/2022, em sua proposta original e na redação final remetida ao Senado Federal, onde continua a tramitar. A saber alguns dos pontos:

- (a) Participação dos contribuintes na elaboração da legislação tributária;
- (b) Identificação de bons e maus pagadores, com modulação de obrigações tributárias;
- (c) Incentivo à quitação voluntária do débito e meios alternativos de resolução de conflitos;
- (d) Vinculação da Fazenda a entendimentos consolidados de cortes superiores e possibilidade de instauração de resolução de demandas repetitivas pelos Tribunais administrativo-tributários
- (e) Desnecessidade de oferecimento de garantia como requisito para apresentação dos embargos à execução e, dentre outras;
- (f) Positivção de entendimentos e de melhores práticas internacionais no teor do Código Tributário Nacional.

Como se mencionou, o ramo tributário lida com indústrias de autos de infração e indústrias de teses tributárias.

É dever do Congresso Nacional se debruçar sobre o tema, haja vista que os pequenos contribuintes, com dificuldade de acesso ao Judiciário, não obtém o mesmo tratamento tributário, pois não possuem recursos para advogados e consultorias.

Assim, é relevante observar a louvável iniciativa do PLP 17/2022, que visa instituir direitos, deveres, garantias e novos paradigmas para a relação tributária entre fisco e contribuinte.

Para alcançar o objetivo geral, esta dissertação encontra-se organizada em 4 capítulos:

Em primeiro lugar, no capítulo I, serão discutidas as origens desse projeto de Lei Complementar que pretende instituir o Código de Defesa do Contribuinte, bem como sua pertinência, necessidade e a origem da discussão doutrinária acerca da positivção dos direitos dos contribuintes.

Além disso, serão citadas as evidências acerca das atuais práticas de solução/prevenção de conflitos tributários.

No capítulo II, será abordada a transação tributária como um exitoso mecanismo de cooperativo-compliance no direito tributário federal, bem como seus resultados surpreendentes na recuperação de créditos.

Ainda, serão demonstrados os benefícios da conduta de desjudicialização do crédito tributário pela Fazenda Pública e como a transação tributária reflete tal fim.

No capítulo III, tratar-se-ão dos principais pontos de alteração que detêm potencial para reduzir o contencioso tributário brasileiro, com suas fundamentações, correspondências ao dispositivo legal, construções jurisprudenciais, bem como a resistência institucional da Fazenda Pública quanto às alterações.

Por fim, no capítulo IV, resgatando as evidências, será demonstrada a necessidade de adoção do cooperative-compliance como norma geral de direito tributário no ordenamento brasileiro.

Como cooperative-compliance, entende-se o modal pela qual a administração tributária se relaciona com o contribuinte, evitando-se a instauração de processos administrativos ou a discussão judicial do crédito tributário. Neste modelo de relacionamento, presume-se a boa-fé mútua, concessões recíprocas e aproximação entre Administração e administrado.

Espera-se que este trabalho contribua para a elucidação da importância de uma Lei geral que positivasse os direitos dos contribuintes e compatibilize as disposições do Código Tributário Nacional à posterior Constituição Federal.

## CAPÍTULO I - AS ORIGENS DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

No dia 10 de março de 2022, com ampla repercussão midiática, fora apresentado o Projeto de Lei Complementar nº 17/2022, que "Estabele normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres do contribuinte, principalmente quanto a sua interação perante a Fazenda Pública e dispõe sobre critérios para a responsabilidade tributária." O texto inicial propunha a instituição de uma Lei Geral de Proteção aos Contribuintes, ramificada em cinco capítulos, quais sejam: (i) disposições preliminares e definições; (ii) normas fundamentais, (iii) direitos dos contribuintes; (iv) das vedações e dos deveres da Fazenda Pública; (v) e das disposições finais (v)<sup>4</sup>.

A proposta, já em sua tramitação inicial, foi assinada por trinta e um Deputados Federais, o que já pode demonstrar razoável consenso entre membros da Câmara Federal quanto à necessidade de sua propositura. Nesse sentido, de acordo com a justificativa do projeto:

Entende-se por Código de Defesa do Contribuinte o conjunto de normas gerais que suportam, regulam e disciplinam a atuação e a interação do sujeito passivo perante a Fazenda Pública. Algumas iniciativas desta natureza já tramitaram no Congresso Nacional e outras, por sua vez, foram incorporadas a leis estaduais que regulam o tema. Na experiência comparada, pode-se citar, dentre outros, o “Tax Payer Bill of Rights” dos Estados Unidos, que se preocupou em dispor sobre a questão em linhas gerais e principiológicas.<sup>5</sup>

Ainda, delimita-se que, historicamente, o sistema tributário tem desfavorecido o contribuinte em favor do Estado, sustentado pelos tributos pagos por aqueles. O projeto em questão, portanto, teria o objetivo de reparar essa lógica, coibindo abusos e realizando ajustes pontuais nas normas nacionais.

Atualmente, de acordo com a justificativa da proposta, observa-se que as diversas Fazendas Públicas se beneficiam excessivamente dos contribuintes em busca de arrecadação, mas essa conduta, embora bem-intencionada, não deve ser amparada pelo sistema normativo,

---

<sup>4</sup> PLP 17/2022. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2317563&fichaAmigavel=nao>

<sup>5</sup> PLP 17/2022, Justificativa. Câmara dos Deputados. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2146627&filename=PLP%2017/2022](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2146627&filename=PLP%2017/2022)

sob pena de violação ao princípio da vedação ao confisco, positivado no art. 150, IV, da Constituição.<sup>6</sup>

Caberia, então, ao Poder Legislativo assumir a responsabilidade de coibir tais práticas, uma vez que elas constituem pontos de partida para procedimentos administrativo-fiscais. Como princípio, ainda realça que o poder tributante do Estado é irrestrito, de modo que a grande virtude da proposta é delimitar normas gerais para que a atuação da Fazenda Pública seja mais vinculada. Prossegue:

Boa parte dos abusos que se observam na relação contribuinte-Estado derivam da própria Fazenda, sem prévia vênua do Congresso Nacional ou das outras Casas legislativas. Tais questões são lamentáveis e ocorrem na medida em que foi conferida extensa tácita autonomia à Fazenda Pública. Em tempo, não apenas na esfera administrativa os abusos são recorrentes e deletérios ao contribuinte. Pode-se dizer que, na esfera judicial, tais questões são igualmente relevantes e sensíveis. Em nossa legislação, foram conferidas à Fazenda Pública séries de privilégios jurídicos, que também procuramos corrigir com o projeto. O que se faz, aqui, é um remédio legislativo, com vistas à correção de assimetrias e disparidades na relação contribuinte- cidadão e Fazenda Pública.<sup>7</sup>

A proposta, após análise pela Secretaria-Geral da Mesa da Câmara dos Deputados, órgão responsável para despachar matérias para comissões, fora despachada para Comissão de Finanças e Tributação e Constituição e Justiça e de Cidadania. Inicialmente, tramitaria sob o regime de prioridade. Contudo, após a coleta das assinaturas pelo Deputado Felipe Rigoni, autor da proposta, foi apresentado um requerimento de urgência ao projeto em 18.05.2022<sup>8</sup>.

Seis dias depois, o requerimento de urgência foi aprovado em plenário<sup>9</sup>, e alterou-se o regime de tramitação do projeto, que, agora, tramitaria sob o regime de urgência. Assim, conforme a dicção do art. 155<sup>10</sup> do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, os deputados estão autorizados a ingressar em votação imediatamente, sob a qual "Poderá ser incluída automaticamente na Ordem do Dia para discussão e votação imediata, ainda que iniciada a sessão em que for apresentada, proposição que verse sobre matéria de relevante e inadiável interesse nacional, a requerimento da maioria absoluta da composição da Câmara, ou de

---

<sup>6</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

<sup>7</sup> Idem.

<sup>8</sup> PLP 17/2022. Tramitação. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2317563&fichaAmigavel=nao>

<sup>9</sup> Idem.

<sup>10</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. **RESOLUÇÃO Nº 17, DE 1989**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%202-2023.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2023. Regimento Interno da Câmara dos Deputados, art. 155.

Líderes que representem esse número, aprovado pela maioria absoluta dos Deputados, sem a restrição contida no § 2º do artigo antecedente."<sup>11</sup>

Imediatamente após a aprovação da urgência, como se colhe da ficha de tramitação da proposta, o Presidente da Casa designou o Deputado Pedro Paulo (PSD-RJ), economista de forte formação financista e ex-Secretário de Fazenda do Município do Rio de Janeiro<sup>12</sup>.

Além disso, um dia após a aprovação da urgência, foi apresentada, na Comissão de Finanças e Tributação da casa, requerimento de audiência pública do autor do Projeto de Lei Complementar N° 17/2022, destinado a instruir a matéria, com representantes de diversos atores interessados, como Confederação Nacional da Indústria, Comércio, Advocacia-Geral da União, Conselho Federal da Ordem dos Advogados, dentre outros<sup>13</sup>.

Na justificativa do requerimento, aduz o autor que "A instituição de um código de defesa do pagador de impostos é movimento louvável desta casa legislativa. Como o projeto se encontra pautado no plenário, sob regime de urgência, entende-se conveniente e oportuna a realização de audiência pública para melhor socialização da matéria, em que pese o tema tenha sido gestado por nossos gabinetes ao longo dos 12 meses antecedentes. Por essas razões, solicita-se a aprovação do requerimento de audiência pública."

A audiência fora aprovada em reunião da Comissão de Finanças e Tributação da casa em 14.06.2022 e restou programada para 28.06.2022. Logo na abertura da audiência pública - pise-se, procedimento regimental para colher contribuições e contradições acerca de projetos em tramitação na Câmara dos Deputados ou sobre assunto de interesse público relevante, atinentes à área de atuação temática do órgão, nos moldes do art. 255<sup>14</sup> do Regimento Interno -, pontuou o autor que:

"Esta audiência pública é fruto da aprovação do Requerimento nº 14, de 2022, de minha autoria, o Deputado Felipe Rigoni, juntamente com o Deputado Pedro Paulo, que, inclusive, é o Relator do nosso projeto. Hoje nós vamos discutir o Código de Defesa do Pagador de Impostos, que é um projeto bem extenso e em cujo relatório o Relator já está trabalhando.

---

<sup>11</sup> § 2º Estando em tramitação duas matérias em regime de urgência, em razão de requerimento aprovado pelo Plenário, não se votará outro.

<sup>12</sup> Idem.

<sup>13</sup> PLP 17/2022. Tramitação. Câmara dos Deputados. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2176277&filename=Tramitacao-PLP%2017/2022](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2176277&filename=Tramitacao-PLP%2017/2022)

<sup>14</sup> Art. 255 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados: Cada Comissão poderá realizar reunião de audiência pública com entidade da sociedade civil para instruir matéria legislativa em trâmite, bem como para tratar de assuntos de interesse público relevante, atinentes à sua área de atuação, mediante proposta de qualquer membro ou a pedido de entidade interessada.



Nós temos, naturalmente, muita gente para ouvirmos nesta audiência pública: são 16 convidados, que participarão remota ou presencialmente, para falar um pouco sobre este projeto. Dessa maneira, vamos pedir a todos que façam uma fala inicial um pouco mais curta, de 5 minutos. E peço encarecidamente que os convidados possam se ater a esses 5 minutos, para que nós tenhamos uma discussão mais aprofundada ao final das falas iniciais, com os Parlamentares que estiverem aqui, a fim de conseguirmos, de fato, discutir este projeto que é muito importante.

Hoje contamos com representantes dos pagadores de impostos, representantes dos Fiscos, uma série de associações das Receitas Federal, Estaduais e Municipais, então, é bem importante para mim, que sou um dos autores do projeto, e para o Deputado Pedro Paulo, que é o Relator, ouvirmos todos. Já estamos fazendo um processo de escuta unilateral e bilateral, mas é importante esta audiência pública para que consigamos saber, de fato, a opinião de todo mundo, as preocupações, os elogios.

Queremos fazer o melhor relatório possível, que garanta, sim, ao bom contribuinte, ao bom pagador de impostos um processo de defesa e maior estabilidade na vida econômica e, ao mesmo tempo, estabeleça de deveres do contribuinte, sem retirar, de maneira nenhuma, a capacidade de fiscalização da Receita. Então, a ideia da audiência é ouvirmos todos para fazermos um melhor relatório possível."

Como se colhe da ata de audiência pública, os representantes do Fisco, sejam institucionais, sejam de entidades associativas e sindicais que o representam, manifestaram-se diametralmente contra a proposta. As únicas entidades favoráveis à ideia de se ter um Código de Defesa do Contribuinte foram CNI, CNC, Ordem dos Advogados do Brasil - OAB e o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial - ETCO<sup>15</sup>.

O relator, inclusive, por ocasião de seu pronunciamento na audiência pública, foi oportuno em destacar o extremismo de alguns, pontuando que acatou diversas contribuições das entidades representativas, mas que iria prosseguir na relatoria do projeto:

"Eu ouvi com atenção todas as apresentações. Fiz as anotações. Acho que consegui passar quase todos os pontos. Mas, antes de falar dos pontos, eu queria dar uma boa notícia e uma notícia não tão boa para alguns, em especial para as associações do Fisco.

A notícia boa é que muitas das contribuições nós já solucionamos no substitutivo preliminar, o qual eu acredito que já será carregado ao sistema, e V.Exas. terão acesso. A notícia ruim é que algumas entidades se colocaram claramente contra o projeto como um todo. Houve associações que sugeriram a supressão de um capítulo inteiro que falava dos direitos dos contribuintes. Para essas associações que acreditam que não há espaço nenhum para se legislar sobre direito do pagador de impostos é uma notícia ruim, porque nós prosseguiremos com esse projeto. Nós vamos, sim, melhorar e harmonizar, as relações entre Fisco e contribuinte. Esse é um primeiro ponto." <sup>16</sup>

Participaram da audiência pública: Adler Anaximandro de Cruz e Alves, Advogado-Geral da União Substituto da Advocacia-Geral da União – AGU; Alberto Macedo,

<sup>15</sup> Ata da 12ª Reunião Extraordinária da Comissão de Finanças e Tributação. Audiência Pública realizada em 28 de junho de 2022. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/65864>>. Acesso em: 26 jun. 2023.

<sup>16</sup> Reunião em texto, versão para impressão da Audiência Pública Extraordinária Semipresencial da Comissão de Finanças e Tributação. CÂMARA DOS DEPUTADOS. 4ª SESSÃO LEGISLATIVA ORDINÁRIA. Disponível em: <<https://escriba.camara.leg.br/escriba-servicosweb/pdf/65864>>. Acesso em: 26 jun. 2023.

Representante da Câmara Técnica Permanente da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – Abrasf; Antônio Geraldo de Oliveira Seixas, Presidente do Sindicato Nacional dos Analistas Tributários da Receita Federal – Sindireceita; Ariene D'arc Diniz e Amaral, Especialista em Políticas e Indústria da Confederação Nacional da Indústria – CNI; Carlos Antônio de Albuquerque Cardoso Filho, Diretor Jurídico da Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – Fenafim; Cássio Vieira Pereira dos Santos, Presidente da Associação Nacional dos Auditores-Fiscais de Tributos dos Municípios e Distrito Federal – Anafisco; Edson Vismona, Presidente Executivo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO; Fernando Mombelli, Subsecretário de Tributação e Contencioso da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Francelino da Chagas Valença Junior, Diretor da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco; Gilberto Alvarenga, Consultor Tributário da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC; Isac Moreno Falcão Santos, Presidente do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal – Sindifisco; Marcos Sérgio Ferreira, Presidente da Federação Brasileira dos Fiscos Estaduais – Febrafisco; Mauro Silva, Presidente da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – Unafisco; Ricardo Luiz Oliveira de Souza, Representante do Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação dos Estados e do Distrito Federal – Comsefaz; Tathiane Piscitelli, Professora da Fundação Getúlio Vargas – FGV; Tiago Conde Teixeira, Procurador Adjunto da Procuradoria Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB e; Zabetta Macarini Carmignani Gorissen, Diretora Executiva do Grupo de Estudos Tributários Aplicados - Getap.

Concomitantemente à iniciativa da Câmara dos Deputados, o Senado Federal, através de ato conjunto com o Supremo Tribunal Federal, instituiu uma Comissão de Juristas para elaborar "anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional"<sup>17</sup>.

Como fundamento para a institucionalização dessa Comissão de Juristas, os Presidentes dos Poderes Legislativo e Judiciário arguíram que o Poder Público é o grande litigante do país e este é favorecido pelo diferentes ritos e procedimentos de contencioso

---

<sup>17</sup> SENADO FEDERAL. **Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal Nº 1, de 2022.** Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9087234&ts=1671478755198&disposition=inline&\\_gl=1\\*1o0y7zm\\*\\_ga\\*NTU1MzU2NDkwLjE2ODk1MDQ.\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTY4NzEyNjc4MS4xMC4xLjE2ODcxMjg0MTYuMC4wLjA](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9087234&ts=1671478755198&disposition=inline&_gl=1*1o0y7zm*_ga*NTU1MzU2NDkwLjE2ODk1MDQ.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4NzEyNjc4MS4xMC4xLjE2ODcxMjg0MTYuMC4wLjA).

administrativo, o que alimenta a judicialização em matéria de direito administrativo, previdenciário e tributário<sup>18</sup>.

A Comissão teria como princípios para desenho dos projetos a autocomposição extrajudicial para redução de litígios, a consolidação de teses a serem obedecidas pela Administração Pública, parâmetros para judicialização de teses fixadas no contencioso administrativo e tributário e definições processuais para sistematizar os contenciosos e unifiquem procedimentos<sup>19</sup>.

Assim, após seis meses de trabalhos, a Comissão de Juristas encerrou os expedientes, concluindo pela apresentação de dez Projetos de Lei, sendo um deles um Código de Defesa dos Contribuintes<sup>20</sup>.

O texto produzido, de extrema similaridade ao substitutivo do relator na Câmara dos Deputados, visava posicionar ao contribuinte, como sujeito de direitos e deveres, um novo paradigma para suas relações com a Fazenda Pública, a fim de se consagrar o cooperativo-compliance.

Resumidamente, "o presente Projeto visa à evolução do relacionamento fiscal, com a participação ativa do contribuinte, inovando com medidas que objetivam essa aproximação e, em especial, medidas de incentivo aos bons pagadores, de forma a proteger o cidadão e alcançar, concomitantemente, a satisfação do crédito tributário, garantindo que direitos e garantias sejam preservados."<sup>21</sup>

Notório que ambas iniciativas nas Casas Legislativas visam a endereçar a mesma temática, qual seja, a instituição de um Código de Defesa do Contribuinte que propicie diferenciação entre bons pagadores e devedores contumazes. Usualmente, quando o diagnóstico é semelhante e as opiniões convergem, não há dúvidas que há problemática a se resolver.

---

<sup>18</sup> Idem.

<sup>19</sup> Idem.

<sup>20</sup> SENADO FEDERAL. **Anteprojeto de lei de Código de Defesa dos Contribuintes**, p.150. Relatório Legislativo de 06.09.2022.

<sup>21</sup> SENADO FEDERAL. Anteprojeto de lei de Código de Defesa dos Contribuintes, p.144; Relatório Legislativo de 06.09.2022. Disponível em: <[https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1671478755655&disposition=inline&\\_gl=1\\*unjzd2\\*\\_ga\\*NTU1MzU2NDkwLjE2ODA4MDk1MDQ.\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTY4NzEyNjcxMS4xMC4xLjE2ODcxMjg0OTQuMC4wLjA](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1671478755655&disposition=inline&_gl=1*unjzd2*_ga*NTU1MzU2NDkwLjE2ODA4MDk1MDQ.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4NzEyNjcxMS4xMC4xLjE2ODcxMjg0OTQuMC4wLjA)>. Acesso em: 26 jun. 2023.

Como elucidou a exposição de motivos que acompanhou o Código em sua forma inicial no Senado:

O cenário atual é deficitário quanto à experiência dialógica entre administração tributária e contribuintes. O recente estudo promovido pelo Conselho Nacional de Justiça, Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional apontou um amplo gargalo das administrações tributárias na adoção de medidas de transparência e relacionamento cooperativo.<sup>22</sup>

Cabe rememorar que a Comissão de Juristas foi presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça, ávida em discussões de Direito Público e Doutora em Direito Tributário pela USP. Em sede doutrinária, a Ministra já havia se manifestado sobre a temática de uma suposta colisão entre a arrecadação por meio dos tributos e direitos fundamentais, em trabalho nominado "Tributação e Direitos Fundamentais".

Em seus escritos, dispõe a Ministra que a tributação consiste em atividade estatal vinculada que institui, arrecada e fiscaliza tributos, por meio de expediente típico de Estado, indelegável e exercido através de lei formal e material<sup>23</sup>.

Prossegue colacionando que "Na contemporânea concepção de Estado, a tributação revela-se autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades. Com efeito, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí porque o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos."<sup>24</sup>

Por essas razões, o Direito Tributário e, sendo ramo do direito Público, é marcado por constante tensão e bipolaridade, pois, de um lado, está o Poder Público, imbuído de autoridade e, de outro, os entes privados, para os quais milita uma Carta Política de extensos direitos e garantias. Assim, o direito de tributar corresponderia em dever do privado de suportar eventuais ônus impostos pelo Poder Público, o que viabilizaria a máquina estatal<sup>25</sup>.

A excelentíssima Ministra pontua, também, que a temática polêmica sobre a tributação no Brasil é a remanosa disposição constitucional acerca da matéria, de modo que o Código Tributário Nacional "deverá atentar às balizas preestabelecidas na Lei Maior, o que resulta na

---

<sup>22</sup> Idem, p. 144,

<sup>23</sup> COSTA, Regina Helena. **Tributação e Direitos Fundamentais**, 2013. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Dout25anos/article/download/1127/1061>

<sup>24</sup> Idem, p. 4.

<sup>25</sup> Idem, p. 4.

restrita liberdade outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre a tributação – e, obviamente, em nenhuma liberdade outorgada ao administrador público nessa seara."<sup>26</sup>

É oportuna, ainda, em realçar um dos grandes debates na instituição de Lei Geral de Proteção aos Contribuintes, que é a necessidade de se tributar para alcançar direitos fundamentais e a utilização dos direitos fundamentais como limites irremediáveis ao poder tributante do Estado, principalmente aqueles relacionados à liberdade e à propriedade privada:

Se, de um lado, parece evidente que vários dos direitos assegurados na ordem constitucional dependem, para sua proteção e efetivação, dos recursos advindos da receita tributária, de outro lado a exigência de tributos pode, inadequadamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício daqueles.<sup>27</sup>

A tributação, então, surge para efetivar direitos fundamentais e sociais dispostos na Constituição, na medida em que deve, em seu exercício, observar e se autolimitar a partir da legalidade estrita, da anterioridade, da irretroatividade, da isonomia, da vedação ao confisco, do direito de propriedade, do livre exercício de profissões e da livre iniciativa, todas garantias constitucionalmente asseguradas, que dão azo, por exemplo, à desconstituição de procedimentos fiscais ou execuções que atinjam tais direitos como via transversa à cobrança de tributo (vedação constitucional à sanção política)<sup>28</sup>.

Assim, o tributo consiste em um pagamento em dinheiro regulamentado pela Constituição e afeta, de maneira direta e inevitável, dois direitos essenciais do indivíduo obrigado a adimpli-lo: o direito de posse e o direito de autonomia, e de forma indireta e ocasional, diversos outros direitos. Como asseverou Hugo de Brito Machado, ao dispor sobre os Direitos Fundamentais do Contribuinte na Constituição:

Nessas relações, tem-se de um lado o Estado, que corporifica o poder, e de outro o cidadão. Como todo titular de poder tende a dele abusar, é natural que o Estado, na relação tributária, esteja permanentemente ultrapassando os limites ao mesmo estabelecidos pelo Direito. Daí a necessidade de se dar destaque a certos direitos do contribuinte, considerados fundamentais, para que eles não sejam amesquinados e possam servir como fundamento essencial da questionada relação.<sup>29</sup>

Dessa forma, um projeto de Código de Defesa dos Contribuintes poderia efetivar

---

<sup>26</sup> Idem, p. 5.

<sup>27</sup> Idem, p. 12.

<sup>28</sup> Idem, p. 13.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito.; Doutorado (tese). **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. Disponível em: <[https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4003/1/arquivo5668\\_1.pdf](https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4003/1/arquivo5668_1.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2023, Recife, 2009, p.34.

importante remédio ao sistema tributário brasileiro contra a gigantesca assimetria entre Fisco e contribuinte, a fim de asseverar o equilíbrio de interesses e a segurança jurídica. Necessário rememorar que certos desequilíbrios surgiram com o explícito fim de privilegiar o Estado em face ao particular, o que não mais se compatibiliza com a Lei Maior.

É sabido que a insegurança tributária é fator inibidor de investimentos e gerador de altíssimos custos para o Poder Judiciário, de modo que a OCDE delimitou, como principais questões que contribuem para a insegurança nas relações tributárias as diferenças constantes entre jurisprudência e legislação, processos de longa duração, alto custo do processo, o que contribui para a regressividade no acesso ao Poder Judiciário em matéria tributária e a imprevisibilidade das decisões<sup>30</sup>.

O Conselho Nacional de Justiça, em Diagnóstico do Contencioso Tributário Brasileiro, já se manifestou:

Indicadores como alta litigiosidade e percepção de insegurança do sistema tributário brasileiro têm grande potencial para causar distorções negativas na economia, na atração de investimentos e na segurança jurídica. A título de exemplo, no relatório “Tax uncertainty: economic evidence and policy responses” (EUROPEAN COMMISSION, 2017), publicado pela Comissão Europeia em 2017, são mencionados diversos estudos econômicos que, com base em evidências empíricas, apontam a incerteza no ambiente tributário como um fator relevante de interferência negativa no desenvolvimento econômico de países.(...)

(...) De acordo com o artigo “Raising productivity through structural reforms in Brazil” (ARNOLD; GRUNDKLE, 2021), o complexo sistema tributário brasileiro reduz a produtividade das empresas no país, na medida em que demanda altos investimentos para cumprimento de obrigações tributárias. Na mesma linha, de acordo com dados do FMI (FMI, 2017), 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.<sup>31</sup>

Ou seja, o atual sistema tributário, em que pese a exigência de uma reforma estruturante, como a que se intenta através da aglutinação das PEC nº 45/19, pode ser sensivelmente melhorado através de um projeto que estatua normas claras acerca da relação entre Fisco e Contribuinte, o que, de certo, reduzirá custos de transação e melhor alocação de recursos.

Portanto, o CNJ foi cirúrgico ao apontar que medidas de simplificação e harmonização das relações tributárias, monitoramento e avaliação da legislação, fiscalização orientadora e

<sup>30</sup> FMI; 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-reportg20-finance-ministers-march-2017.pdf>

<sup>31</sup> CNJ, Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022, p. 30.

mecanismos de autorregularização são pontos de partida para redução dos litígios.

É consenso em estudos sobre o tema que o aumento da eficiência da administração tributária - importante princípio constitucional da Administração Pública -, caminha pela simplificação no cumprimento de obrigações tributárias, cooperativo-compliance do Fisco com contribuintes e legitimidade e estabilidade do sistema tributário<sup>32</sup>.

A OCDE, por exemplo, desde 2013 sugere a adoção de medidas de conformidade cooperativa, que consiste em relacionamento saudável entre empresas e Fazenda Pública, cujo fim precípua é a segurança jurídica e a instituição de governança corporativa tributária<sup>33</sup>.

A própria Receita Federal do Brasil, em rascunhos sobre o tema afirma que<sup>34</sup> "um sistema de administração tributária que prioriza medidas coercitivas como fiscalização não atende mais as necessidades da sociedade". Quer dizer, ao menos em nível institucional, parece consenso que os tempos de fiscalização como fim e não como meio tendem a não mais perdurar na realidade tributária brasileira.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relatório de análise de impacto regulatória sobre incentivos à conformidade fiscal na dívida ativa da União elenca que, por ser órgão da administração pública, vincula-se à legalidade estrita, de modo que deve oferecer as mesmas condições de negociação aos contribuintes que desejam a relação cooperativa e ao devedor contumaz, ressalvada a transação tributária. Dessa forma:

Essa rigidez do sistema tributário desencadeia um processo de cobrança generalizado, que acaba por desconsiderar o perfil do contribuinte e, em última análise, gera um sentimento de injustiça que contribui para o alto índice de irregularidade da dívida ativa.

A PGFN atualmente não dispõe de um modelo de negócio que lhe permita conferir estímulos positivos ao bom pagador, o qual recebe o mesmo tratamento dado ao devedor recalcitrante.<sup>35</sup>

Ou seja, um Código de Defesa dos Contribuintes, que estabilize normas, incorpore jurisprudências ao texto positivo, desburocratize o sistema tributário e propicie,

---

<sup>32</sup> Idem, p. 31.

<sup>33</sup> "No âmbito da OCDE, são propostas medidas de cooperative compliance, que convergem com as conclusões alcançadas em pesquisas que indicam que, quanto mais o Fisco presta assistência, aja com transparência, seja responsivo às necessidades dos contribuintes, esteja aberto a uma relação mais cooperativa e menos coercitiva, mais se conseguirá desenvolver o tax compliance<sup>3</sup>. Nesse contexto, além das necessárias medidas preventivas à formação de contencioso, é importante a análise também dos impactos de possíveis medidas alternativas de resolução consensual de conflitos (arbitragem, mediação e transação, p.ex.)." CNJ, 2022, p. 31.

<sup>34</sup> CONFIA, Receita Federal. <Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>>.

<sup>35</sup> PGFN, 2021, p.10.

principalmente às Fazendas dos entes subnacionais, atuação proporcional e cooperativa, é medida urgente do Poder Legislativo.

Ainda acerca dos gargalos do contencioso tributário nacional e a forma do Fisco se relacionar com o contribuinte, importante pontuar que o principal meio de cobrança judicial de crédito tributário já constituído é a execução fiscal.

Dados demonstraram que apenas 0,5% do valor das inscrições em dívida ativa da União estão garantidos, o que demonstra "a necessidade de adoção de medidas prévias de monitoramento do patrimônio dos devedores e a utilização de outros mecanismos de cobrança não judicial, haja vista a constatação de que são poucos os mecanismos utilizados pelas administrações tributárias, em sua maioria consistentes em sanções"<sup>36</sup>.

E, além disso, a expropriação de bens oncorreu em apenas 2% das execuções fiscais, o que indica que a cobrança de créditos tributários por execuções fiscais, na esfera da União, é de tumultuosa eficácia, haja vista o baixo percentual de débitos garantidos e a irrisória decretação de indisponibilidade de bens em processos de execução fiscal (12,6%)<sup>37</sup>.

Além disso, parte significativa dessas execuções fiscais tende a reclamar valores do devedor que podem ser inferiores ao custo processual, o que indica a ausência de filtragem de execuções “inteligentes”, de modo a evitar ajuizamento de execuções que custam mais dos valores a serem revertidos à Fazenda Pública.

A União, em âmbito federal, já procurou disciplinar a temática, tendo adotado norma geral de conduta à PGFN quanto ao ajuizamento condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou do responsável do crédito. Estados e Municípios, contudo, possuem total discricionariedade para desistir ou não de recursos ou ajuizar ou não execuções fiscais, mesmo que economicamente inviáveis para o ente<sup>38</sup>.

Assim, pode-se considerar que o modal mais adotado pela Fazenda Pública na cobrança

---

<sup>36</sup> CNJ, Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, 2022, p. 272. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>.

<sup>37</sup> CNJ, Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022, p. 273.

<sup>38</sup> “Quanto ao comportamento das partes em relação aos custos das demandas fiscais verificou-se que, no que diz respeito ao comportamento dos fiscos, o valor de crédito não é levado comumente levado em consideração para o ajuizamento ou prosseguimento das execuções fiscais. Além disso, a mensuração dos impactos econômicos das discussões travadas no contencioso judicial poderia ser importante fator a subsidiar o ajuizamento, ou não, de execuções fiscais e, ainda possível critério para reconhecimento de procedência do pedido, não oferecimento de contrarrazões ou interposição de recursos, por parte das Procuradorias.” CNJ, Conselho Nacional de Justiça **Sistematização do Contencioso Tributário Nacional**, 2022, p. 66.



judicial tributária é, também, o mais ineficaz. Além disso:

Considerando, ainda, a expressividade das execuções fiscais na composição do estoque processual no período abrangido pela pesquisa, pode-se concluir que o modelo de cobrança por execução fiscal é uma das causas do elevado contencioso judicial tributário.<sup>39</sup>

Ainda, previamente à constituição do crédito, projeta-se que há relação causal entre estoques processuais e o processo de elaboração, interpretação e aplicação de normas pelas administrações tributárias, e isso ocasiona uma falta de previsibilidade, segurança e pouca cooperação entre os polos<sup>40</sup>.

Quer dizer, as normas tributárias são tantas e suas alterações são tão repentinas, que a ausência de orientação aos contribuintes pela administração é uma grande geradora de lides, no contencioso tributário. Estes são, assim, fatores administrativos relacionados à má gestão da administração tributária.

Sabe-se, também, que sensível parte de processos judiciais tributários são provocados a partir de divergências eletrônicas apontadas pelos sistemas informatizados dos fiscos, fator o qual denota que a aproximação entre fisco e contribuinte é urgente:

“resultados apontam que 22% dos processos judiciais tributários se referem à cobrança de créditos tributários que decorrem de divergências apontadas eletronicamente pelos sistemas dos fiscos.

Significa dizer que mais de um quinto dos processos judiciais tributários da amostra analisada toca a inconformidade dos contribuintes em relação a registros constantes de sistemas informatizados do fisco, sendo razoável inferir que não versam sobre irresignação quanto à matéria de direito.

Há, nesse âmbito, várias possibilidades para o desenvolvimento do diálogo e da aproximação entre fisco e contribuinte, oportunidade em que a utilização de meios alternativos de solução de conflitos pode ser incentivada.”<sup>41</sup>

Portanto: “A percepção dos contribuintes, em sua maioria, é de que as administrações tributárias não possuem portais acessíveis e amigáveis, em que concentram suas normas tributárias e a interpretação a elas conferidas. A equipe concluiu, ainda, que a administração tributária não adota transparência ativa no que diz respeito aos atos preparatórios das normas e atos tributários, tais como notas, estudos, pareceres internos sobre legalidade e constitucionalidade etc., isto é, os órgãos públicos em geral não publicizam tais documentos, independentemente de requerimento do contribuinte (...)”.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> CNJ, **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, 2022, p. 273.

<sup>40</sup> CNJ, **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, 2022, p. 35.

<sup>41</sup> CNJ, **Sistematização do Contencioso Tributário Nacional**, 2022, p. 45.

<sup>42</sup> CNJ, **Sistematização do Contencioso Tributário Nacional**, 2022, p. 38.

Importante consignar que, diferentemente do direito regulatório – o qual, com o advento da Lei das Agências Reguladoras<sup>43</sup> e da Lei de Liberdade Econômica<sup>44</sup> positivou a necessidade de realizar, previamente ou após a elaboração da legislação, análise de impacto regulatório, análise de resultado regulatório, dentre outros<sup>45</sup> - não há, na esfera tributária, previsões claras acerca da participação de sociedade civil organizada, juristas, acadêmicos, empresas e demais interessados no processo de elaboração de normas tributárias e diretrizes para suas aplicações, o que pode reforçar o paradigma da relação conflituosa entre contribuinte e Estado, que, como se demonstrou, é nefasto para ambos os polos e aumenta a insegurança na aplicação da lei tributária:

Verificou-se também que o contribuinte tem dificuldade de identificação do órgão responsável pela elaboração e pela interpretação de atos normativos tributários. Os dados obtidos sugerem a existência significativa de competência comum a mais de um órgão com referidas competências no mesmo ente federativo, sem regras de governança para resolver conflitos que possam surgir entre eles.<sup>46</sup>

Ademais, a atual relação conflituosa entre fisco e contribuinte presume a instauração de litígio, seja ele administrativo ou judicial. Ainda que certas administrações possuam boas intenções com a implementação de métodos alternativos de solução de conflitos na relação tributária, ainda são poucas as iniciativas e os resultados.

Contudo, em que pese a incipiência de resultados, já se pode afirmar, por exemplo, que leis como a da transação tributária produzem efeitos positivos para fisco e para o contribuinte, pois em um modelo negociado de solução do litígio, que extingue o débito tributário, pode a PGFN – e as demais procuradorias que o regulamentaram -, conceder prazos de 120 meses para quitação, descontos de 65% em multas e juros e pagamento do restante através de base de cálculo negativa, prejuízo fiscal, precatórios, direitos contra a União e etc.

Ou seja, União e contribuinte – no caso da Lei Federal da Transação Tributária (Lei nº 13.988/2020) – sentam-se à mesa para discriminar pontos de negociação, prazos, modalidade

---

<sup>43</sup> LEI Nº 13.848, DE 25 DE JUNHO DE 2019. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/l13848.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13848.htm).

<sup>44</sup> LEI Nº 13.874, DE 20 DE SETEMBRO DE 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm)

<sup>45</sup> Art. 5º As propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou entidade da administração pública federal, incluídas as autarquias e as fundações públicas, serão precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico. Parágrafo único. Regulamento disporá sobre a data de início da exigência de que trata o caput deste artigo e sobre o conteúdo, a metodologia da análise de impacto regulatório, os quesitos mínimos a serem objeto de exame, as hipóteses em que será obrigatória sua realização e as hipóteses em que poderá ser dispensada.

<sup>46</sup> CNJ, **Sumário Executivo do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, p.14.

de pagamento, descontos a serem concedidos, conforme a classificação do crédito tributário, se recuperável ou não pelos meios ordinários e, a partir dos trabalhos desempenhados, consensuam quanto à regularização fiscal e celebram termo de transação.

Antes da Lei da Transação tributária, apenas 14% da dívida ativa da União estava garantida, negociada ou em processo de quitação. Após o instrumento que institucionalizou a transação como meio negocial de resolução de conflitos tributários, 1/3 do atual estoque está garantido, negociado ou em processo de quitação<sup>47</sup>.

Comporta, ainda, negociações de grande porte, em que apenas três anos de plena eficácia negocial já se demonstra resultados mais positivos do que todos os expedientes de refinanciamento com o fisco (Refis), que terminam por beneficiar apenas empresas cujas capacidades econômicas possibilitam o alongamento de dívidas no Judiciário e a garantia destas até que novo programa de parcelamento sobrevenha.

A institucionalização dos métodos consensuais de solução de conflitos na esfera tributária tende a se alastrar para entes subnacionais, como já se observa no Estado de São Paulo e no Município do Rio de Janeiro. A solução alternativa do conflito é, também, boa prática internacional, de modo que Alemanha e Estados Unidos aplicam a transação e Portugal e Itália já possuem previsão expressa acerca da arbitragem de débitos tributários<sup>48</sup>.

Assim, “concluiu-se que a transação produz resultados positivos na regularização dos contribuintes, mas é necessário um tempo maior para se avaliar se será suficiente para reduzir o estoque de créditos inscritos em dívida ativa.”<sup>49</sup>

Continuando com o diagnóstico da conflituosa relação entre Fisco e contribuinte, os pilares da transparência e da relação cooperativa, como se rascunhou antes, podem ser pontos de ignição para redução do contencioso tributário, haja vista que programas de conformidade tributária que induzam o particular à autorregularização e a facilitação do cumprimento de obrigações tributárias previnem a instauração de litígios<sup>50</sup>.

As Procuradorias, em geral, não possuem meios para satisfação do crédito previamente

---

<sup>47</sup> PGFN, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Transação tributária alcança R\$ 400 bi em três anos.** Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/04/lei-de-negociacoes-tributarias-faz-tres-anos-alcanca-r-400-bi-e-deixa-refis-para-tras.shtml>>

<sup>48</sup> CNJ, **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, 2022, p. 104.

<sup>49</sup> CNJ, **Sumário Executivo do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, p.19.

<sup>50</sup> CNJ, **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, 2022.

à execução fiscal, de modo que a grande parte das medidas daqueles que adotam certos expedientes a promover a regularização do contribuinte consistem na aplicação de sanções ou restrições de direitos.

Como parâmetro de ilustração acerca da não cooperação entre Fisco e contribuinte, pode-se utilizar a taxa de êxito da exceção de pré-executividade, instrumento processual destinado a veicular matérias de ordem pública e cognoscíveis de ofício pelo juiz, como prescrição, decadência, nulidade da Certidão de Dívida Ativa, ilegitimidade passiva, quitação do crédito tributário, dentre outras.

Nesse sentido, em que pese a baixa taxa de oferecimento de exceção de pré-executividade (apenas 8,2% dos embargos à execução são precedidos deste instrumento processual), 22% das exceções de pré-executividade que tiveram seu mérito apreciado restaram procedentes em primeira instância.

Tratando-se de matéria necessariamente cognoscível de ofício pelo Judiciário e, por óbvio, pela administração tributária, Ou seja, um meio cooperativo de resolução do conflito poderia solucionar o litígio e desafogar, ainda que em menor grau, o contencioso tributário<sup>51</sup>.

Ainda, é “importante fazer referência também aos dados coletados que indicam deficiências por parte das administrações tributárias para solucionar administrativamente questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, tais como medidas relativas à renovação de certidões de regularidade fiscal e de liberação de mercadorias. Assim, caso esses temas fossem resolvidos de modo cooperativo, potencialmente reduziriam cerca de 30,78% de novos processos judiciais.”<sup>52</sup>

Quanto ao tema:

Uma substantiva parte das ações judiciais decorre de questões relacionadas a problemas da administração tributária, tais como a renovação de certidões de regularidade fiscal, a liberação de mercadorias e as interpretações restritivas baseadas em normas internas da administração tributária, o que poderia ser evitado ou reduzido caso adotadas medidas mais efetivas de interação entre fisco e contribuintes, e abertos canais para a autorregularização.

Nesse sentido, diversos países adotam programas de compliance pautados pela classificação dos contribuintes, em que são verificados resultados positivos a partir da 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

---

<sup>51</sup> CNJ, Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022, p. 287.

<sup>52</sup> CNJ, Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022, p. 287.

analisadas pela OCDE no relatório “Experiences and Practices of Eight OECD Countries” (OECD, 2009).

Vale lembrar que diversos estudos revelam que a percepção da qualidade dos serviços públicos influencia na disposição dos contribuintes ao pagamento dos tributos (DAUDE; MELGUIZO, 2010; ALM; TORGLER, 2011; BIRD, MARTINEZ-VAZQUEZ, TORGLER, 2008). Alm e Martinez-Vazquez (2007) sugerem mudança de paradigma na relação entre fisco e contribuintes: do paradigma da punição ao paradigma dos serviços.

Quanto mais o fisco prestar assistência, agir com transparência, ser responsivo às necessidades dos contribuintes, estar aberto a uma relação mais cooperativa e menos coercitiva, mais conseguirá desenvolver a conformidade tributária e reduzir a judicialização. É o que foi apontado pela OCDE no Co-operative compliance: a framework – From enhanced relationship to co-operative compliance.<sup>53</sup>

A complexidade da legislação tributária e o incentivo ao litígio é demonstrando nos percentuais de faturamento anual de empresas multinacionais situadas no país. Utilizou-se, na ocasião, dados proporcionais de faturamento e de processos tributários da empresa.

Descobriu-se que<sup>54</sup> “o percentual de valores em litígio em relação ao faturamento anual das empresas é de 57% no Brasil e de 3,33% em todos os outros países em que atuam, e do total de processos tributários das empresas, em média, 98,7% são brasileiros e 1,3% é de outro país. Isso permite confirmar o distanciamento do Brasil em relação a outros países quanto aos elevados índices de litigiosidade tributária”.

Destaca-se, ainda, que a não vinculação dos agentes, principalmente em âmbito municipal e estadual, aos precedentes firmados na sistemática dos recursos repetitivos ou da repercussão geral, revela um nevrálgico problema da Fazenda Públicas.

Não há como discordar, então, que o país é descompassado das boas práticas internacionais de relações tributárias, de modo que, além de ser necessária uma reforma estruturante no sistema tributário, o contencioso e a forma da Administração tributária se relacionar com o contribuinte devem ser repensados.

Por essas razões, é extremamente necessário repensar a lógica sob a qual foi fundada a relação entre contribuinte e Estado, visto que esta gera alto grau de contencioso tributário. Se os créditos fossem recuperados, por exemplo, haveria êxito na atuação da Fazenda Pública. Contudo, o contencioso é de difícil administração e os meios para se obter êxito em execuções fiscais ou processos de cobrança usualmente se valem de sanções políticas. Além disso, aquelas execuções desempenhadas de maneira irregular não são proficientes em seus fins.

<sup>53</sup> CNJ, Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022, p. 42.

<sup>54</sup> CNJ, **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, 2022, p. 288.

Assim, uma legislação clara e com meios cooperativos de relação tributária parece ser o caminho a trilhar pelas instituições, o que pode preceder a aprovação de um Código de Defesa dos Contribuintes, como o é o Projeto de Lei Complementar nº 17/2022. Antes de se adentrar aos meandros relacionados ao Código de Defesa dos Contribuintes, importante destacar que medidas cooperativas de solução de litígios tributários, em que pese ainda não sejam plenamente adotadas no país, possuem um bom parâmetro inicial, qual seja, a transação tributária a nível federal, que vem se alastrando para demais Estados e Municípios.

## **CAPÍTULO II – TRANSAÇÃO COMO MEIO COOPERATIVO- COMPLIANCE DE REDUÇÃO DE LITÍGIOS E SEUS RESULTADOS**

A transação tributária em âmbito federal nasceu através da Medida Provisória nº 899/2019<sup>55</sup>, a fim de regulamentar, em âmbito federal, o artigo 171 do CTN<sup>56</sup>, a fim de estabelecer medida de de autocomposição em causas de natureza fiscal<sup>57</sup>.

A cooperação entre Fazenda Pública e contribuinte é um dos princípios da transação, tudo com o objetivo final de reduzir a litigiosidade fiscal e o crescimento de créditos irrecuperáveis<sup>58</sup>.

A ferramenta consiste em o devedor/sujeito passivo transacionar créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS por três modalidades, sendo estas: (i) a transação por adesão, em que o sujeito passivo adere à edital publicado pela PGFN e sana seus débitos, em aderência irrevogável a irretroatável; (ii) a transação individual proposta pela própria PGFN, em que o órgão de representação judicial e extrajudicial da União apresenta ao contribuinte os meios para equação dos débitos tributários inscritos; e (iii) a transação individual proposta pelo próprio devedor<sup>59</sup>.

Notório que a portaria que regulamenta a transação em termos operacionais carrega consigo diretrizes que se referem à lógica de redução da litigiosidade fiscal e maior eficácia na cobrança e recuperação de créditos<sup>60</sup>.

O instrumento, assim, é norteadado pela presunção de boa-fé do contribuinte, concorrência leal, estímulo à autorregularização, menor onerosidade dos instrumentos de cobrança e

---

<sup>55</sup> MEDIDA PROVISÓRIA Nº 899, DE 16 DE OUTUBRO DE 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses específicas.

<sup>56</sup> Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

<sup>57</sup> Medida Provisória nº 899/2019, Exposição de Motivos Interministerial 00268/2019, p.1.

<sup>58</sup> Medida Provisória nº 899/2019, Exposição de Motivos Interministerial 00268/2019, p.1.

<sup>59</sup> Medida Provisória nº 899/2019, Exposição de Motivos Interministerial 00268/2019, p.2.

<sup>60</sup> Portaria PGFN nº 6.757/2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS.

adequação entre fins e meios na celebração do acordo final de transação tributária.

Natural em um Estado Democrático de Direito, a transação comporta direitos e deveres recíprocos de Fisco e contribuinte, de modo que o sujeito passivo se compromete a fornecer informações de bens, direitos, valores e demais ativos para que a Fazenda calcule sua capacidade de pagamento, declarar que não é devedor contumaz e cumprir integralmente o acordo pactuado entre os entes interessados na transação<sup>61</sup>.

De igual forma, a PGFN compromete-se a prestar esclarecimentos sobre a situação econômica do devedor e os fundamentos utilizados para calcular a capacidade de pagamento da dívida, o grau de recuperabilidade dos créditos envolvidos na transação, presumir a boa-fé do contribuinte e, observado vício do sujeito passivo, notificar e conceder prazo para que esse regularize de pronto a inconsistência<sup>62</sup>.

Quanto ao pagamento em si do débito tributário, pode-se alcançar descontos de até 70% do valor total do crédito e pagamento do saldo remanescente com prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), precatórios, direito líquido e certo contra a União e imóveis. Quer dizer, após descontos, ainda pode se abater o remanescente através de encontro de contas<sup>63</sup>.

Os prazos para quitação dos débitos são de até 120 meses e os descontos sempre serão baseados na capacidade de pagamento do contribuinte e na mensuração do grau de recuperabilidade do crédito tributário, observados o tempo de cobrança, as garantias envolvidas nos débitos, parcelamentos, perspectiva de êxito, teses envolvidas, custo da cobrança judicial, dentre outras<sup>64</sup>.

Atualmente, não há dúvidas acerca do êxito desse modelo. As expectativas, desde sua gênese, eram altas, pois as evidências disponíveis acerca do parcelamento ordinário e dos excepcionais (os comuns Refis, que apenas beneficiavam grandes devedores), bem como dos meios comuns de recuperação de créditos exigiam do Poder Público uma resposta que conferisse segurança para a solução consensuada de créditos tributários.

É o que afirmava a exposição de motivos da Medida Provisória da qual originou a Lei: “As alterações propostas visam suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal, do

---

<sup>61</sup> Portaria PGFN nº 6.757/2022.

<sup>62</sup> Portaria PGFN nº 6.757/2022.

<sup>63</sup> Portaria PGFN nº 6.757/2022, artigo 15.

<sup>64</sup> Portaria PGFN nº 6.757/2022, artigo 15.



disposto no art. 171 do Código Tributário Nacional e de disposições que viabilizem a autocomposição em causas de natureza fiscal, contexto esse que tem, respectivamente, impedido maior efetividade da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, por um lado, e resultado em excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias, noutra senda, com conseqüente aumento de custos, perda de eficiência e prejuízos à Administração Tributária Federal.”<sup>65</sup>

A transação, contudo, nem sempre foi observada com bons olhos sob ótica do estado paternalista, com uma ideologia de que a arrecadação é necessária para efetivar direitos trabalhistas, previdenciários, sociais e fundamentais, no evidente contraste entre liberdades individuais e poder tributante, obstava louváveis intenções de contribuinte e Fazenda Pública sentaram-se à mesa para chegar a um consenso, sempre com base no interesse público e no resguardo dos direitos individuais<sup>66</sup>.

Dessa forma, a visão de muitos servidores da Fazenda era de que a transação é medida juridicamente impossível, haja vista que o Poder Público não pode renegar expectativa de receita e a administração tributária possui tratamento constitucional privilegiado.

Em que pese a indisponibilidade do interesse público seja um princípio de direito público e tributário e a Fazenda realmente possua tratamento constitucional diferenciado, não significa que esta não possa usufruir de boas práticas de autocomposição para viabilizar seu fim precípua: a arrecadação de recursos para efetivação de políticas públicas. Assim:

(...) historicamente a ordem jurídica dá enorme importância à administração tributária. Reflexo disso é a previsão constitucional do art. 37, XXII, com a disposição expressa de que as administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado, que conta com recursos prioritários para a realização de suas atividades.

Trata-se, portanto, de atividade de grande relevância. Por isso sempre se teve em mente que não se admitiria conceder ou dispor em matéria tributária, tendo em vista a indisponibilidade do interesse público. Assim, transação em matéria tributária parecia algo intangível, impensável, que à menor menção levaria sobranceiras a se arquearem.

Todavia, o panorama normativo sofreu grandes mudanças, que alteram o dogma da intransigibilidade do Direito Tributário, havendo regulação expressa da transação em matéria tributária. Impõe-se investigar as fontes formais que autorizam a solução consensual de conflitos tributários, com o objetivo de identificar os critérios mínimos de realização das transações tributárias e como se devem manejar tais institutos em respeito aos princípios constitucionais que informam a Administração Pública (art. 37

<sup>65</sup> Medida Provisória nº 899/2019, Exposição de Motivos Interministerial 00268/2019, p.1.

<sup>66</sup> AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022.

da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).<sup>67</sup>

Em que pese algumas afirmações apaixonadas de sindicatos de servidores da administração tributária, que se referem à transação e à arbitragem tributária como um mecanismo de “privatização” do crédito tributário, a Constituição e o CTN de modo algum desincentivam o uso dessas ferramentas.

Pelo contrário, “Não há qualquer impedimento de ordem constitucional à realização de transação em matéria tributária. No Código Tributário Nacional (CTN), há a previsão da transação como hipótese de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, III. Além desse dispositivo, a transação é mencionada no CTN apenas ao autorizar, no art. 171, a realização da transação tributária a partir da edição de nova lei regulamentadora”.<sup>68</sup>

A cultura do litígio no país e a ideia categórica de indisponibilidade do interesse público terminaram por, ao longo de 50 anos desde a edição do CTN, ainda que houvesse menção genérica do CTN à transação e à necessidade de medida regulamentadora, tumultuar relações negociais cooperativas entre Fazenda e contribuinte, mesmo que no ramo privado uma negociação apenas se consuma se for cooperativa e conduzida com boa-fé<sup>69</sup>.

Tais princípios foram incorporados pela Lei da Transação Tributária e em sua regulamentação posterior, o que trouxe excelentes frutos para a arrecadação tributária e superação do déficit das contas públicas.

Mesmo assim, a incorporação de uma das primeiras medidas de aproximação entre Fisco e contribuinte, na recomendada lógica de cooperativo-compliance da OCDE, exigiu 50 anos de amadurecimento institucional. Quer dizer, durou meia década para se perceber que a autocomposição é instrumento adequado para proteção do interesse público e solucionar litígios tributários.

O ferramental, fruto deste amadurecimento, como alude a Lei 13.988/20, originária da Medida Provisória do Contribuinte Legal<sup>70</sup>, é a transação tributária, que propicia estreito contato entre fisco e contribuinte, para que ambos, de maneira colaborativa, consensuem ao objetivo final e ao cumprimento de obrigações tributárias.

---

<sup>67</sup> Idem, p. 2.

<sup>68</sup> Idem, p. 3.

<sup>69</sup> Idem, p. 3.

<sup>70</sup> MEDIDA PROVISÓRIA Nº 899, DE 16 DE OUTUBRO DE 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses específicas.

Evidente que, comparado ao parcelamento ordinário, “a transação tributária, em face de seu caráter negocial, permite melhor análise e adequação à situação específica de cada contribuinte. Favorece a isonomia material e abre espaço para que o próprio contribuinte busque o fisco com o escopo de solucionar de maneira autocompositiva a sua situação.”<sup>71</sup>

O Estado brasileiro, no ato do envio da Medida Provisória originária da Lei da Transação, possuía 1.4 trilhão de reais em créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, entendidos como estes aqueles cuja situação econômica do devedor não é apta ao pagamento integral das dívidas em prazos de até 5 anos e de outras situações de fato relacionadas ao contribuinte, como débitos inscritos há mais de 15 anos; suspensos por decisão judicial; de titularidade de devedores com situação cadastral baixada; ou de execução fiscal arquivada<sup>72</sup>.

Assim, a transação, como evidenciam os resultados empíricos e produção doutrinária, é o meio mais eficaz de solução de litígios tributários e, curiosamente, é o ferramental que reflete a lógica do cooperativo-compliance. Portanto:

A transação reflete o prestígio da isonomia material. Ao autorizar à Fazenda Pública dispor sobre matéria tributária, o espectro de negociação permite que a autocomposição seja adequada à realidade de cada um dos contribuintes. Levase em conta a capacidade de pagamento, a natureza do crédito, o tempo de inscrição etc.

Há aqui um forte caráter de justiça fiscal, de auxílio aos que efetivamente precisam de apoio em momentos de crise. Adapta-se a convenção à capacidade contributiva de cada um dos contribuintes, oferecendo possibilidade de recuperação àqueles que não conseguem arcar com suas obrigações em dia. O ente público credor toma o protagonismo da negociação para dimensionar as necessidades de cada um dos devedores. Franqueia-se ao credor – observado o contraditório e a ampla defesa, além da transparência ativa – apontar quais as necessidades e condições mais adequadas ao contribuinte devedor. A decisão é firmada pelo consenso e em respeito à justiça fiscal (FERNANDES, 2014, p. 106).

A Lei no 13.988/2020 (BRASIL, 2020b) permite o adimplemento de tributos com descontos caso o devedor se coloque numa posição em que demonstre a necessidade de usufruir dos benefícios oferecidos. Isso não ocorre nos parcelamentos cujas condições são igualmente oferecidas a todos os contribuintes, mesmo aqueles que delas não necessitam. A concessão de descontos e facilidades de pagamento de tributos é um fenômeno tão injusto quanto negá-los a quem precisa. Assim, a transação tributária é um instrumento de reforço à justiça fiscal e respeito ao princípio da capacidade contributiva.<sup>73</sup>

Não há dúvidas que a transação é positiva para ambas as partes, pois propicia ao Estado a arrecadação tributária principalmente de débitos cujas perspectivas de recolhimento são baixas, haja vista a inefetividade dos meios ordinários de cobrança e ao contribuinte, porque

<sup>71</sup> AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros, *op cit*, p. 3.

<sup>72</sup> Medida Provisória Nº 899/2019, Exposição de Motivos Interministerial 00268/2019, p.1.

<sup>73</sup> AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. *op cit*, p. 4.

este pode, de forma consensuada com a PGFN.

A partir da lógica da cooperação, o contencioso tributário serviria para discussão de matérias realmente controvertidas, sobre as quais se possui dúvida real. Isso porque não são naturais as evidências da proporção contencioso/PIB no Brasil.

Por essas razões, é a cooperação entre Fisco e contribuinte que preserva o sujeito passivo e propicia ao Estado meios comprovadamente eficazes de arrecadação:

Especialmente quanto à gestão do crédito tributário, a transação reforça a corrente da desjudicialização da exação tributária, redução da litigiosidade e mudança no perfil de gestão da dívida ativa, proporcionando a reaproximação do contribuinte com a Fazenda Pública. O fomento à consensualidade na Administração Pública nada mais é do que uma nova e bastante eficiente forma de proteger o interesse público. A manutenção da litispendência é prejudicial à sociedade: ao cidadão-contribuinte, que vê sua esfera subjetiva de direito desprotegida no tempo e arca com os custos de manutenção da máquina pública; e ao Estado como ente personalizado, por gastar energias no tratamento de matérias e questões em que se vislumbram técnicas mais adequadas de solução de conflitos, em patente desrespeito ao princípio da eficiência previsto no art. 37 da CRFB.

A solução consensual é mais econômica em termos financeiros e temporais. Embora as recentes modificações legislativas tenham proporcionado um necessário desenvolvimento do tema – com o reposicionamento do Poder Público como sujeito apto a negociar e se submeter às diversas técnicas de autocomposição no âmbito do direito material e processo –, o horizonte é ainda bastante inexplorado. O cuidado a se tomar relaciona-se à eficiência da solução consensual. Quanto à transação tributária especificamente, tem-se reforçado a necessidade de garantir meios seguros e transparentes de avaliar a capacidade de pagamento do devedor, respeitada sempre a isonomia material. Além disso, a Administração Tributária deve assumir o compromisso de compliance com vistas a evitar o abuso do sistema pelos devedores, fomentar a publicidade ativa e proteger as expectativas legítimas.

Os dados atualizados até janeiro de 2021 demonstram o sucesso da iniciativa: (i) mais de 82 bilhões de reais de valor transacionado acumulado; (ii) mais de 268 mil transações realizadas, entre elas mais de 80 transações individuais, incluindo Sport Clube Corinthians Paulista, Cruzeiro Esporte Clube, Porto do Recife e Bonanza Supermercados; (iii) mais de 819 mil débitos negociados.<sup>74</sup>

As evidências concretas corroboram, portanto, que meios cooperativos de resolução de conflitos e de relacionamento entre Fisco e contribuinte são mais produtivos para a administração tributária, reduzindo custos em cobranças administrativas e judiciais, de administração do tributo e de defesa do contribuinte.

Ou seja, pode-se vislumbrar potencial para maior eficiência nos custos da administração tributária e do polo privado da relação.

---

<sup>74</sup> Idem, pp. 16-17.

### **CAPÍTULO III – O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE COMO MECANISMO COOPERATIVO-COMPLIANCE DE RELACIONAMENTO TRIBUTÁRIO**

Como se mencionou, o sistema tributário brasileiro exige reforma estruturante, principalmente sobre o consumo, cujos tributos são as maiores fontes do contencioso brasileiro (ISS, ICMS, PIS, COFINS e IPI), mas também da arrecadação tributária, representando quase 40% do estoque arrecadatário nacional<sup>75</sup>.

O atual modelo de tributação sobre o consumo é nefasto é congrega diversas inconsistências que reduzem a eficiência na tributação e agregam dificuldade em administrar o imposto e adimpli-lo.

Dentre estas, pode-se destacar:

1. Consumo compõe 5 tributos diferentes, cuja competência é das três esferas;
2. Cada ente tem competência plena para discriminar normas sobre o imposto;
3. Insegurança jurídica quanto à classificação da operação, se produto ou serviço;
4. É impossível mensurar o montante tributário agregado no produto final vendido ao consumidor;
5. A recuperação e aproveitamento de créditos tributários é ineficiente;<sup>76</sup>

Some-se a tais ineficiências a relação polarizada entre Fisco e contribuinte e a não harmonização de regras tributárias na União, nos Estados e nos Municípios, todos entes com Código Tributário autônomo, processos administrativo-fiscais próprios, estruturas de julgamento não padronizadas, falta de clareza na legislação, em obrigações acessórias, dentre outras inconsistências<sup>77</sup>.

---

<sup>75</sup> Grupo de Trabalho da PEC 45/2019 – Câmara dos Deputados. Convergências e impactos. Bernard Appy, p. 4. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19>

<sup>76</sup> Idem.

<sup>77</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2277318&filename=Tramitacao-](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2277318&filename=Tramitacao-)

Ou seja, tem-se um sistema tributário altamente dúbio, quanto ao qual não se possui clareza e certeza sobre regras de recolhimento de impostos e declarações sobre obrigações tributárias, e relação entre contribuinte e Fisco que parece privilegiar o conflito face à solução consensuada e negociada de conflitos.

Por essas razões, a reforma tributária sobre o consumo, que deve incorporar um Imposto Sobre Bens e Serviços de base de incidência ampla, sem distinção de mercadorias e serviços, que proporcione fácil e barata recuperação de créditos, de administração compartilhada entre os entes, deve ser acompanhada de um novo paradigma na relação entre Fisco e contribuinte, já materializada no Projeto de Lei Complementar nº 17, de 2022, de autoria do Deputado Felipe Rigoni e mais trinta Deputados Federais, denominado Código de Defesa do Contribuinte.

Como já consignado, a proposta fora relatada pelo Deputado Pedro Paulo e se encontra em análise na Secretaria-Geral da Mesa do Senado Federal, para fins de despacho às Comissões Pertinentes<sup>78</sup>.

O Deputado Pedro Paulo, em seu parecer, ainda no relatório ao projeto inicial, propiciando o material necessário ao debate da relação polarizada entre Fisco e Contribuinte assim se posicionou:

A reunião de diversos membros de entidades associativas do fisco com representantes dos contribuintes demonstrou existir amplo campo de concordância em relação à necessidade de aprimoramento do ambiente fiscal. Diversos dos participantes defenderam que a atual relação de desconfiança entre fisco e contribuinte não encontra mais espaço na gestão fiscal moderna, sendo imprescindível a modificação desse contexto.

Ademais, posicionaram-se pela necessidade de não serem cerceados os instrumentos necessários à atuação fiscal, estando esta adstrita aos limites legais. Em tempo, identificou-se consenso sobre a importância de a Fazenda Pública dispensar tratamentos diferenciados aos contribuintes, com base no nível de conformidade e de cooperação que cada um manifestar.<sup>79</sup>

Além disso, quanto ao aspecto da juridicidade material do Projeto, elencou que “reforça e detalha, no âmbito fiscal, a obediência aos princípios constitucionais orientadores da administração pública das três esferas da Federação, como os princípios da legalidade, da impessoalidade e da eficiência. Está, portanto, em harmonia com o apregoado por nosso ordenamento jurídico.”<sup>80</sup>

---

PLP%2093/2023.

<sup>78</sup> Projeto de Lei Complementar Nº 17/2022, pp. 16-17.

<sup>79</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 3.

<sup>80</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 4.

Notório na proposta que a Casa Legislativa percebe desejo constante de se reformar o sistema tributário brasileiro, de modo que o Projeto de Lei Complementar nº 17, de 2022, é mais uma iniciativa destinada ao combate da complexidade da legislação tributária brasileira e da não padronização e harmonia das interações entre Fisco e Contribuinte.

A tumultuação do regime tributário brasileiro é palco, ainda, de avaliações internacionais que posicionam o país em rankings desprezíveis quanto à facilidade de se fazer negócios<sup>81</sup>.

O Banco Mundial, no já descontinuado relatório *Doing Business*, demonstrou que as empresas instaladas no Brasil gastam mais horas para cumprimento de obrigações tributárias que em qualquer país no mundo<sup>82</sup>.

Assim, a “conjuntura tributária brasileira se arrasta há décadas, havendo quem prefira apelidá-la de verdadeiro manicômio – ou, ainda, compará-la a um carnaval tributário, no qual, lamentavelmente, os foliões mais festivos são precisamente os que se evadem de suas obrigações.”<sup>83</sup>

Como ressaltado anteriormente, em nível institucional, os órgãos que compõem a Fazenda Pública parecem ter chegado ao consenso de que a relação cooperativa e proporcional aos bons contribuintes, com modulação de obrigações, descontos a bons pagadores, prazos alongados, dentre outros incentivos, é a boa prática tributária a ser empenhada, em linha às diretrizes internacionais.

A relação cooperativa possui como positiva externalidade a justiça fiscal, privilegiando contribuintes classificados como bons pagadores.

No histórico recente, contudo, os sucessivos programas de parcelamento beneficiavam, além de contribuintes em necessidades financeiras, cuja realidade demanda rolamento de dívidas, atrasos de folha de salários e inadimplência face a fornecedores, por exemplo, CPFs e CNPJs com altíssima capacidade de pagamento e estrutura de capital que o autorizava a não pagar passivos fiscais e aguardar o parcelamento extraordinário.

Dessa forma:

Ao argumento de conferir tratamento especial a contribuintes endividados, as leis que

---

<sup>81</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 6.

<sup>82</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 5-6.

<sup>83</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 6.

estabelecem esses benefícios fiscais não demandam qualquer análise da situação econômica ou comportamental do beneficiário. Com isso, pessoas físicas e jurídicas que dispõem de recursos para saldar seus débitos à vista ou em condições menos desfavoráveis à União acabam se beneficiando com descontos expressivos e largo prazo para pagamento. Teoricamente, esses benefícios seriam destinados apenas ao devedor de boa-fé em situação de dificuldades financeiras.

O sentimento de impunidade, qualificado por uma relação histórica de desconfiança entre o Fisco e o contribuinte, também contribui decisivamente para o comportamento de indivíduos que, mesmo podendo regularizar seu passivo fiscal, não o fazem.

Com efeito, o contribuinte que se sacrifica para manter-se regular perante a PGFN, pagando, parcelando ou garantindo seus débitos, goza de condições muito semelhantes em relação ao “devedor contumaz”, cuja atuação é eivada de má-fé, fraude e desinteresse no cumprimento da lei.<sup>84</sup>

Assim, a relação polarizada entre Fisco e Contribuinte gera desconfiança fiscal, cujas externalidades são o **distanciamento entre Fazenda e Contribuinte**; **aumento de litígios**, haja vista a ausência de soluções consensuais; **concorrência desleal**, na medida em que contribuintes possuem como expediente comum o não adimplemento de tributos, a fim de usar a sonegação como redutor de custos; **redução de competitividade internacional** e; possível **aumento de carga tributária** para suprir o déficit fiscal decorrente do não adimplemento de tributos<sup>85</sup>.

Almeja-se, portanto:

- Bons Contribuintes mais próximos e em conformidade (...)
- Arrecadação voluntária com maior volume
- Maior recuperação do crédito inscrito na Dívida Ativa
- Judicialização/litígio reduzidos
- Menor custo dos meios tradicionais da cobrança (Execução Fiscal)
- Menor taxa de congestionamento do Judiciário
- Índice de irregularidade fiscal na DAU reduzido
- Maior competitividade do Brasil no cenário de investimentos internacionais
- Risco de aumento da carga tributária para compensar inadimplência reduzido
- Aumento da concorrência leal<sup>86</sup>

As evidências disponíveis aludem à necessidade de sistematização das normas de

<sup>84</sup> PGFN, Procuradoria-Geral da Fazenda. Relatório de Análise de Impacto Regulatório: Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União, 2021, p. 11. Disponível em: [https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal\\_air\\_pgfn\\_04-21\\_semlogo.pdf](https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal_air_pgfn_04-21_semlogo.pdf)

<sup>85</sup> PGFN, 2021, Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União.

<sup>86</sup> PGFN, 2021, Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União, pp. 16-17.



regência do sistema tributário, bem como do paradigma da relação entre Fisco e contribuinte, tudo com vista à harmonização dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

A conformidade fiscal deve ser o principal fim da relação entre estes sujeitos e, em nosso sistema jurídico, demanda lei complementar que posicione o cooperative-compliance como norma geral de direito tributário aplicável a todas as Fazendas dos entes que compõe a Federação.

Evidente que o PLP nº 17/2022 não apenas denota a relação cooperativa como princípio do direito tributário brasileiro. Além desta importante paradigmática disposição, altera-se o processo administrativo fiscal de natureza contenciosa ou não (Pafs e consultas), uniformizando-o a todas as Fazendas; a Lei de Execuções Fiscais; ao Decreto-Lei dos encargos por inscrição em dívida ativa<sup>87</sup>.

Ainda, preambularmente, são dispostas as normas fundamentais da relação tributária; direitos e deveres do contribuinte e; a atuação cooperativa da Fazenda junto aos contribuintes.

O relator, ao final de seu voto, que concluiu pela constitucionalidade, juridicidade, boa técnica legislativa e ausência de impacto fiscal da proposta, qualificou como inadiável o estabelecimento de convivência harmônica entre os polos da relação tributária:

Nosso desafio é transformar a atual relação polarizada em uma relação cooperativa, em que a conformidade fiscal seja desejada, admirada e respeitada por todos.

Assim, não obstante a necessidade de se repensarem os tributos propriamente ditos – o que já é objeto de múltiplas propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional –, o PLP em análise aborda tópicos igualmente importantes: as questões gerais que regem nosso sistema tributário. Nesse sentido, propõe simultaneamente princípios orientadores e normas concretas sobre os limites da atividade fiscalizatória e da constituição e cobrança do crédito tributário.

Inspirados na polivalência do projeto, que ataca múltiplos flancos e vícios de nossa legislação, cuidamos de adensar a discussão e reforçar sua relevância, na busca de elevá-lo ao que se espera e se necessita em uma primeira formatação de um Código de Defesa do Contribuinte.<sup>88</sup>

Prosseguindo, serão destacadas as inovações e alterações julgadas mais relevantes para a melhora da relação entre Fisco e contribuinte no direito tributário brasileiro.

### **III.1 - Disposições preliminares:**

A Lei Complementar institui o Código de Defesa do Contribuinte, cujo fim é dispor

---

<sup>87</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

<sup>88</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 7.

sobre normas gerais acerca de direitos, garantias e deveres na relação jurídica do contribuinte com a Fazenda Pública de todos os entes.

Qualifica-se como contribuinte o responsável tributário e como Fazenda Pública as entidades da administração direta e indireta dotadas de competência para cobrar e fiscalizar tributos, analisar processos administrativos, elaborar e interpretar a legislação e exercer a representação do ente em matéria tributária<sup>89</sup>.

Nesta disposição, apenas se cumpre o que exige a técnica legislativa, que é a discriminação a quem compete a aplicação da lei e os sujeitos de direitos e deveres, bem como à vinculação de todas as Fazendas Públicas à lei complementar relativa à norma geral de direito tributário.

### **III.2 - Normas fundamentais da Relação Tributária:**

Fazenda Pública deve cumprir certas normas de conduta, como respeito às expectativas do contribuinte (princípio da não surpresa); redução de litigiosidade; simplificação de obrigações tributárias; proporcionalidade; presunção de boa-fé; elaborar e aplicar a legislação tributária de acordo com o grau de cooperação do contribuinte e; dever amplo de fundamentação dos atos fazendários<sup>90</sup>. Assim:

Quanto às normas regentes da atuação da Fazenda Pública, entendemos que o foco do projeto deve ser o de conduzi-la à atuação cooperativa, mediante (i) o incremento da transparência do seu funcionamento, (ii) a sistematização da legislação aplicável, (iii) a execução, de ofício, de ações que facilitem o adimplemento das obrigações tributárias pelos contribuintes, inclusive por meio do pré-preenchimento de declarações e a disponibilização das informações que colaborem com a conformidade e (iv) a priorização da resolução amigável das controvérsias.

Em relação a esta última, deixamos claro que todos os atos praticados no contexto das negociações efetuadas pelo Poder Público devem ser publicizados, e eventuais concessões devem ser igualmente franqueadas aos demais contribuintes que se encontrem em idêntica situação.<sup>91</sup>

A Fazenda Pública deve ser racional, primando por proporção na aplicação da lei.

Como decorrência lógica da proposta, faz-se a instituição de direitos do contribuinte.

---

<sup>89</sup> “Art. 1º Esta Lei Complementar institui o Código de Defesa do Contribuinte, com vistas a estabelecer normas gerais sobre os direitos, garantias, deveres e procedimentos aplicáveis à relação jurídica do contribuinte com a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e promover as alterações legislativas necessárias à sua concretização. § 1º Os direitos, garantias, deveres e procedimentos previstos nesta Lei Complementar são de observância obrigatória em todo o território nacional, sem prejuízo de outros estabelecidos pela legislação tributária. § 2º Estende-se o disposto nesta Lei Complementar ao responsável tributário a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 121 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.”

<sup>90</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 20-21, art. 3º.

<sup>91</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 9.

Nestes, destaca-se a consideração de fatos e circunstâncias que afetem a capacidade de pagamento ou fornecimento de informações pelo contribuinte; acessar informações mantidas pela Fazenda e retificá-las; realizar sustentação perante órgão colegiado; obter reparação em virtude de medida ou sanção política, observada a proporcionalidade e indispensabilidade (vedação à restrição indevida de direitos fundamentais do contribuinte) e; não pagar multas e tributos superior ao montante devido<sup>92</sup>.

Obedecendo ao ideal de cooperative-compliance e ao Estado de Direito, os direitos dos contribuintes são carregados de deveres proporcionais, dentre os quais cabe consignar a atuação proba, honesta e cooperativa com a Fazenda; declarar operações consideradas relevantes; colaborar com o aprimoramento da legislação tributária; exigir documentos fiscais de terceiros em operações que participar; reportar à Fazenda condutas irregulares e, de suma importância<sup>93</sup>; “empenhar-se em aderir aos instrumentos de facilitação de pagamento e às formas alternativas de resolução de conflitos disponibilizadas pela Fazenda Pública.”

São todas diretrizes necessárias ao estabelecimento de um novo paradigma na relação entre Fisco e contribuinte.

Isso porque os contribuintes “são igualmente responsáveis por colaborar com a aplicação da legislação tributária. De fato, o escorreito comportamento do contribuinte é peça elementar para a modificação do conceito de uma relação tributária polarizada para uma relação harmônica.”

### **III.3 - Competências e deveres da Fazenda Pública:**

As normas de regência da Fazenda devem cumprir com o proposto na futura lei complementar: posicionamento da Fazenda Pública em condição cooperativa.

Para tanto, estatui-se que esta deve adotar medidas de transparência e participação dos contribuintes na legislação tributária (medida recomendada pelas evidências); adaptar obrigações a setores da atividade econômica; informar ao contribuinte sua condição na relação tributária (inadimplência, atraso, divergência ou inconsistência), bem como a medida corretiva; identificar contribuintes considerados bons pagadores e cooperativos<sup>94</sup>.

Para os contribuintes cooperativos, autoriza-se a flexibilização de prazos para

---

<sup>92</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 21-22, art. 4º.

<sup>93</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 23, art. 5, inciso XI.

<sup>94</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 23-24, art. 6º.

cumprimento de obrigações tributárias, concessões de descontos e condições favorecidas na resolução de litígios fiscais e priorização de processos administrativos e devolução de créditos tributários, sem prejuízo de demais iniciativas da Fazenda.

Como medida de desjudicialização e de redução do assombroso contencioso tributário brasileiro, a proposta ressalta que a Fazenda Pública, a qualquer momento do processo administrativo ou judicial, ou de maneira preventiva, deve primar pela resolução cooperativa, considerado os eventos informados pelo contribuinte, sua capacidade econômica, histórico de conformidade, grau de recuperabilidade, previsibilidade tributária, redução de litígios futuros e melhoria do ambiente de negócios<sup>95</sup>.

Além disso, com vistas à redução do caos de informação que permeia o sistema tributário, inteligente o substitutivo em dispor a obrigatoriedade de sistematizar a legislação tributária em ambiente digital, acessível e organizado.

Trata-se de importante ponto que pode reduzir o estoque normativo de obrigações tributárias acessórias. Como mencionado, desde a promulgação da Constituição, são cerca de 400 mil novas normas tributárias<sup>96</sup>.

Nestas disposições acerca da atuação da Fazenda, importante enunciar simples medida que pode racionalizar sobremaneira o contencioso tributário brasileiro, principalmente quanto às autuações de entes subnacionais, qual seja, a vedação à lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento cuja fundamentação seja contrária a decisões vinculantes de tribunais superiores, súmulas do tribunal administrativo e súmulas do STF e STJ, sob penal de dano moral ao contribuinte.

A vedação estende-se à inscrição em dívida ativa, ajuizamento de execução fiscal, improcedência de impugnação ou pedido de restituição ou recurso do contribuinte.

É “oportuno enfatizar o efeito vinculante das decisões proferidas por tribunais superiores e dos entendimentos consolidados em súmulas do tribunal administrativo local. Para garantir efetividade a esta previsão, registramos que seu descumprimento caracteriza dano moral ao contribuinte. Entendemos que essas são medidas transformadoras do atual cenário de acúmulo e estagnação dos processos administrativos fiscais”.<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p.24, art. 7º.

<sup>96</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p.25, art. 8º.

<sup>97</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p.10.

Como pontuou o relator em artigo sobre o tema, trata-se de medida destinada à “desartificialização” do contencioso tributário. Em verdade, deveria ser senso comum, pois não há lastro jurídico em expedientes manifestamente contrários à jurisprudência predominante e, no caso, vinculante.<sup>98</sup>

Por fim, importante mencionar a revolucionária disposição acerca da “defesa prévia”, amplamente praticada em países com histórico de proteção ao contribuinte, como a Alemanha.

No substitutivo, o instituto resta positivado através do §5º do art. 9º, em que<sup>99</sup> “Constatada possível infração à legislação tributária, deve ser oportunizada ao contribuinte, antes da aplicação de qualquer penalidade, a apresentação de documentos ou esclarecimentos que demonstrem a sua não ocorrência, em prazo razoável diante da complexidade do que lhe for solicitado, não inferior a 10 (dez) dias.”

Como aludido pela evidência, sensível parte dos processos judiciais tributários derivam de inconsistências nos registros eletrônicos das Fazendas e declarações informadas por contribuintes. Ainda, parcela relevante das exceções de pré-executividade são julgadas procedentes em primeira instância.

Uma se trata de incogruências de declarações do contribuinte face às informações do Fisco e a outra é mecanismo judicial que veicula matéria cognoscível de ofício, a saber, prescrição do crédito, decadência, ilegitimidade, quitação já efetuada do débito ou nulidade da CDA.

Ambas as controvérsias - já em evoluído estado, pois se presume a constituição do crédito - poderiam ser evitadas originariamente através de simples defesa ou de informação prévia do contribuinte, descongestionando o Poder Judiciário e reduzindo custos de administração do sistema tributário nacional.

De acordo com o relator, a orientação geral do substitutivo à Fazenda é a cooperação, através de “(i) o incremento da transparência do seu funcionamento, (ii) a sistematização da legislação aplicável, (iii) a execução, de ofício, de ações que facilitem o adimplemento das obrigações tributárias pelos contribuintes, inclusive por meio do pré-preenchimento de declarações e a disponibilização das informações que colaborem com a conformidade e (iv) a

---

<sup>98</sup> PAULO, Pedro; RIGONI, Felipe. A aprovação do Código de Defesa do Pagador de Impostos. Jota Info. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-codigo-de-defesa-do-pagador-de-impostos-projeto-de-lei-complementar-n-17-2022-contribuintes-06012023>.

<sup>99</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p.26, art. 9º, § 5º.

priorização da resolução amigável das controvérsias.”<sup>100</sup>

#### **III.4 - Processo Administrativo Fiscal:**

No processo administrativo fiscal, ramifica-se este em contencioso e não contencioso. Como normas gerais, os prazos são contados em dias úteis e serão suspensos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro. O contribuinte deve se manifestar em prazo de 20 dias úteis, de modo que as comunicações e intimações serão realizadas por meio eletrônico, contendo a fundamentação do ato<sup>101</sup>.

Uma das grandes virtudes do substitutivo é aprimorar o mecanismo de consulta à Fazenda Pública, de modo que a proposta qualifica esta como mecanismo de prevenção de litígios. A consulta fiscal é instrumento do contribuinte para dirimir dúvidas acerca de ato ou negócio jurídico e sua incidência tributária.

Entretanto, o processo de consulta brasileiro não representa litígio ou contencioso, de modo que o contribuinte, após o protocolo da consulta, é completamente silenciado de quaisquer manifestações aptas a agregar na análise da consulta pela administração.

Não se permite a participação do contribuinte em momentos posteriores, inclusive sem a possibilidade de questionar o entendimento da administração.

Assim, não se instaura litígio ou contencioso, sendo vedada a apresentação de recursos no caso de discordância do peticionante. O modelo de governança atual é ineficiente, de modo que, se alterado, poderia evitar o contencioso fiscal<sup>102</sup>.

Na Suécia, por exemplo, contribuinte e administração tributária são submetidos ao julgamento por entidade autônoma vinculada ao judiciário, a fim de se garantir a imparcialidade<sup>103</sup>.

Dessa maneira, o substitutivo, pautado pela aproximação entre Fisco e Contribuinte, autoriza a interposição de recurso voluntário à solução de consulta, de modo que este instaura a fase contenciosa do processo administrativo, sendo admitida a produção de provas.

<sup>100</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p.9.

<sup>101</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 27, art. 12.

<sup>102</sup> LANDI, Roberta Bordini Prado. Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal: inspiração no direito internacional. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

<sup>103</sup> Idem, p. 127.

Além disso, a partir da proposta, pode o contribuinte formular consulta sobre a estruturação de negócios e formas jurídicas, desde que não praticados ou adotados, classificação de atividades e, como de praxe, interpretação da legislação<sup>104</sup>.

A consulta é inefetiva quando praticada por contribuinte intimado ao cumprimento de obrigação, sob procedimento fiscal, em matéria objeto de decisão anterior e, dentre outras, quando a descrição da consulta não precisar seu objeto.

Como ressaltado, o contribuinte pode provocar a instauração da fase litigiosa do processo de consulta ao Fisco, podendo apresentar novas alegações e argumentos de fato e direito.

Trata-se de incorporar as práticas internacionais à legislação brasileira, obedecendo a lógica de “cooperative-compliance” e deixando de lado o não diálogo entre Fisco e Contribuinte. Corroborar o relator:

Avançando para as disposições sobre o processo fiscal não contencioso, propomos que o instrumento de consulta seja implementado por todos os entes federados, bem como seja autorizada a sua utilização de modo preventivo. Esperamos que a possibilidade da verificação prévia sobre a adequação das formas jurídicas e das estruturas das atividades do contribuinte traga maior segurança jurídica e, conseqüentemente, melhore o ambiente de negócios em nosso País.

Tendo em vista o caráter vinculante da resposta às consultas, previmos também a possibilidade de recurso da decisão ao tribunal administrativo, sem a qual a utilização do instrumento de consulta pode ser sensivelmente desestimulada.<sup>105</sup>

Quanto ao processo administrativo fiscal contencioso – uma das fontes dos problemas tributários brasileiros, faz o substitutivo extensa codificação sobre as tramitações processuais, apresentação de alegações e uniformização de procedimentos. São mais de 5.000 municípios e 27 Estados, todos com plena competência de dispor sobre o processo tributário.

Conveniente e oportuna, portanto, codificação a nível federal sobre o tema. Como o relatório alude, as evidências disponíveis demonstram que a garantia do crédito tributário é irrisória, devendo a lei, assim, incentivar tal feito<sup>106</sup>.

Nas primeiras disposições sobre o processo administrativo fiscal contencioso, é ressaltado que o contribuinte pode, a qualquer momento do PAF, oferecer uma garantia do crédito tributário, que, se integral, impede o protesto da dívida, cancela termo de arrolamento e

---

<sup>104</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 28-29, art. 18.

<sup>105</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 11.

<sup>106</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 30, art. 23.

retira o sujeito passivo de cadastro de créditos não quitados. Assim:

(...) especialmente nas modificações relativas à exigibilidade do crédito tributário e à execução fiscal, um dos princípios que nos balizou na elaboração do texto foi o incentivo à garantia do crédito tributário. Trata-se de importante orientação, tendo em vista sua baixa ocorrência nos litígios fiscais, como se depreende do supracitado diagnóstico do contencioso fiscal elaborado pelo Insper. Entendemos que, uma vez garantida a dívida pelo contribuinte, ainda que sua satisfação leve algum tempo, o interesse público resta totalmente resguardado.<sup>107</sup>

Na lógica da cooperação entre os polos, dispõe o projeto que deve ser oportunizada a quitação voluntária do crédito pelo sujeito passivo, com modulação de desconto em multas e juros de acordo com a fase do processo.

A fins de exemplificação, caso um contribuinte, no prazo da impugnação ao auto ou à notificação de lançamento manifeste interesse e cumpra com sua obrigação tributária, caso seja acompanhado de confissão sobre os débitos e infrações, bem como renúncia ao direito de contestá-las ou restituí-las, há descontos de até 80% de multas e juros<sup>108</sup>.

Ou seja, pagaria-se o principal + 20% de juros e multa. Como consectário da proporcionalidade e daqueles classificados como maus contribuintes, os descontos são aplicados pela metade às multas qualificadas por dolo, fraude ou simulação e quando destinados ao devedor contumaz:

Nesses termos, amparamo-nos nas práticas de diversos entes federados, inclusive por aqueles com maior sucesso na recuperação de seus créditos, e previmos a aplicação de desconto mínimo sobre as multas aplicadas, a depender do momento e do grau de colaboração do contribuinte junto ao fisco.<sup>109</sup>

Ainda, considerando a boa-fé do contribuinte, dispõe o projeto que este deve informar acerca de processos judiciais que versem sobre a relação jurídica ou o crédito tributário em discussão no PAF, sob pena de multa de 10% do valor atualizado do crédito em discussão na esfera administrativa. Para o relator:

Trata-se de imposição que pode ser facilmente cumprida pelo contribuinte e que decorre diretamente do seu dever de agir com boa-fé em sua relação com a Fazenda Pública, evitando-se a tramitação de processos administrativos inúteis.<sup>110</sup>

A fim de se combater a mora administrativa e o silêncio dos órgãos fiscais, codifica-se que a decisão sobre impugnação ou recurso do contribuinte deve ser exarada em, ao máximo, 1

<sup>107</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 12.

<sup>108</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 30-31, art. 24.

<sup>109</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 12.

<sup>110</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 12.



ano a contar do protocolo, findo o qual, sem decisão, é suspensa a incidência de juros de mora sobre o crédito objeto da discussão<sup>111</sup>.

Interrompem o prazo de suspensão dos juros a interposição de recursos, apresentação de novas provas ou razões, produção de provas, intimação do contribuinte, instauração de incidente de responsabilidade tributária, incidente de resolução de demandas repetitivas, ou, dentre outras, início de medida alternativa de resolução do litígio.

Ainda na lógica de se punir a mora administrativa, as decisões sobre pedido de restituição do contribuinte devem ser proferidas em prazo máximo de 1 ano a ser contado do protocolo, findo o qual inicia-se o termo de juros de mora sobre a restituição pleiteada.

Para o relator, a punição à mora administrativa é “medida é proporcional e suficiente para induzir a atuação célere do Poder Público.”<sup>112</sup>

Prosseguindo à codificação do processo administrativo fiscal, dispõe-se que é cabível uma impugnação do contribuinte contra o lançamento de ofício ou o ato que o exclua de regime especial de tributação ou benefício fiscal, ou restrição de direitos no geral<sup>113</sup>.

Quanto ao recurso voluntário, este é cabível contra a decisão que julgar a impugnação ou que responder à consulta formulada – momento no qual se instaura a fase contenciosa do processo de consulta. Caberá ao relator do recurso julgar sua admissibilidade, de modo que se o recurso for incompatível com precedente vinculante, será este inadmissível.

Relativo ao recurso de ofício, o instrumento será cabível na decisão que acolher a impugnação do contribuinte, sendo inadmissível da decisão que valida ou homologa ato do contribuinte, defere pedido de restituição, ressarcimento ou compensação, ou adesão a regime especial de tributação ou benefício fiscal.

O recurso especial, que conduzirá o processo à última instância de julgamento, será admitido quando for demonstrada a aplicação da legislação tributária de forma divergente da que tenha dado órgão do tribunal administrativo, podendo ser interposto por contribuinte ou o órgão de assessoramento jurídico do ente.

Não será cabível recurso especial face à decisão que adotar entendimento vinculante do

---

<sup>111</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 31-32, art. 26.

<sup>112</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 12.

<sup>113</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 33, art. 28.

Poder Judiciário ou enunciado de súmula, a fim de se encerrar discussões administrativas já pacificadas pelo Poder Judiciário.

Positiva-se, ainda, a possibilidade de se opor embargos de declaração face a qualquer decisão no PAF e a prerrogativa dos tribunais administrativos estabelecerem outros mecanismos de discussão do crédito tributário e expedientes de consolidação de entendimentos.

Em que pese tais conceituação já seja aplicada em âmbito federal e em certos tribunais fiscais estaduais, importante a sistematização em lei nacional, a fim de se harmonizar e unificar procedimentos, bem como racionalizar a dispensa de interpor recursos pela Fazenda em certos casos:

Cuidamos, ainda, de unificar as hipóteses de cabimento e a tramitação dos instrumentos processuais no curso da discussão administrativa. Assim, apesar de ainda ficar autorizada a criação de outras espécies de recursos internamente pelos tribunais administrativos, são garantidas ferramentas básicas para que o contribuinte manifeste sua inconformidade com os pronunciamentos da Administração.<sup>114</sup>

Ainda no âmbito do PAF, codifica-se importante mecanismo utilizado pela Fazenda na fase administrativa para incluir terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária, decorrente de solidariedade (art. 124 do CTN) ou hipóteses de responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135 do CTN).

Em âmbito federal, como ocorre com diversos itens da proposta, a imputação de responsabilidade tributária a terceiro que não consta da relação como contribuinte ou substituto já é disciplinada por instrução normativa própria da RFB.

Contudo, não se constata o mesmo expediente em Estados da Federação, os quais procedem ao ajuizamento de execuções fiscais contra sócios que nem figuravam no polo passivo dos respectivos PAFs<sup>115</sup>.

Evidente que tal conduta poderia ser evitada com a prévia instauração do processo formal de imputação de responsabilidade tributária. A Fazenda até pode ter razão quanto ao redirecionamento, contudo, o não chamamento do responsável ao processo administrativo constitui vício insanável, devendo a execução fiscal contra o respectivo responsável ser julgada improcedente, ressalvadas exceções já pacificadas pela jurisprudência<sup>116</sup>.

---

<sup>114</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 12.

<sup>115</sup> Ressalvada a hipótese de dissolução irregular da empresa, em que, mesmo na ausência do sócio na CDA, autoriza-se o redirecionamento da execução e atribuição da responsabilidade tributária ao sócio.

<sup>116</sup> Recurso Especial repetitivo 1.371.128/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 17/09/2014), incorporação empresarial não informada ao Fisco e responsabilidade tributária por sucessão.

Isso porque o processo administrativo é essencial para apurar se os créditos são decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatuto, ou então quando se trata de devedor solidário.

Assim, codificar a necessidade de processo formal incidental de imputação de responsabilidade tributária é positivo para fisco e contribuinte, na medida em que evita questionamentos judiciais passíveis de serem evitados logo na origem do PAF, ressalvadas as hipóteses de responsabilidade tributária já consensuadas<sup>117</sup>.

Além da inauguração do incidente de imputação de responsabilidade tributária, inova o substitutivo ao propor a instauração de incidente de resolução de demandas repetitivas no próprio tribunal administrativo.

De acordo com o texto, o pedido de instauração é dirigido ao presidente do tribunal administrativo de recursos pelos interessados, indicando a questão controvertida. O pedido, assim, é direcionado ao órgão especializado indicado no regimento interno do Tribunal, a fim de avaliação de admissibilidade.

Admitido, suspendem-se todos os processos administrativos pendentes relativo à questão de direito veiculada no incidente, não impedindo, contudo, lançamento de tributos, realização de atos não decisórios, pagamento de parcelamentos e inscrição em dívida ativa de crédito definitivamente constituído.

O relator do incidente pode requisitar informações aos órgãos da Fazenda, designar audiência pública e realizar oitiva da Fazenda e do contribuinte. Julgado o incidente, aos processos suspensos será aplicada a tese jurídica firmada e a decisão firmada constituirá súmula do tribunal, de observância obrigatória pela Fazenda<sup>118</sup>.

Atualmente, no âmbito do CARF, há a possibilidade de se constituir súmula decorrente de decisões reiteradas e uniformes do Tribunal, competindo ao pleno do órgão máximo a edição de seu enunciado.

Entretanto, a proposta de súmula é de iniciativa privativa de Conselheiro do CARF, Procurador da Fazenda Nacional, Secretário da RFB ou presidente de confederação de categoria econômica.

---

<sup>117</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 35-36, arts. 36 a 39.

<sup>118</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 36-39, arts. 40 a 45.

Ou seja, a amplitude de contribuintes litigantes no tribunal administrativo não pode se digirir ao Presidente do CARF para a propositura de súmulas decorrentes de demandas repetitivas.

O substitutivo inova, portanto, ao estatuir o incidente de resolução de demandas repetitivas em âmbito administrativo, possuindo potencial para reduzir casos semelhantes de contencioso fiscal antes da constituição definitiva do crédito.

Além disso, inteligente o projeto ao elencar a suspensão de processos administrativos fiscais em que a controvérsia seja relacionada a julgamento pendente no STF ou STJ, desde que em sede de controle concentrado com concessão de medida cautelar, recurso extraordinário com repercussão geral conhecida, incidente de resolução de demandas repetitivas ou assunção de competência, recurso especial ou extraordinário repetitivo ou uniformização de interpretação de lei<sup>119</sup>.

Aqui, serão os contribuintes intimados da suspensão do processo, que, a princípio, seria realizada de ofício pelo Tribunal, podendo optar, contudo, pela continuidade de seu processo, desde que demonstrada a distinção em relação ao caso pendente de julgamento.

Transitado em julgado o processo judicial, aplica-se aos PAFs a tese jurídica firmada. De igual modo ao incidente de resolução de demandas repetitivas, a suspensão não impede lançamento de tributos e infrações, realização de atos não decisórios nos processos suspensos, pagamento de parcelamentos e inscrição em dívida ativa do crédito já constituído.

A suspensão dos PAFs em decorrência de controvérsia relevante em tribunais superiores e o incidente de demandas repetitivas nos tribunais administrativos são importantes medidas que racionalizam o contencioso fiscal administrativo, a fim de se estabilizar entendimentos e garantir a isonomia dos contribuintes, observado o caso concreto.

Como pontuado no substitutivo, ambas as iniciativas destinam-se a propiciar estabilidade nas decisões e racionalização da atuação do Estado-Juiz.

Por fim, quanto à organização administrativa dos órgãos julgadores, propõe o substitutivo o balizamento de normas gerais mínimas acerca da composição e processualização dos tribunais administrativos<sup>120</sup>.

---

<sup>119</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 39-40, art. 46.

<sup>120</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 40, art. 46.

Os órgãos de primeira instância serão sempre compostos por servidores de carreira e o tribunal administrativo, que desempenha as funções de instância recursal, é composto por representantes da Fazenda e dos contribuintes, de forma paritária.

Em sede federal, já se pratica a composição paritária, contudo, em Estados e em Municípios, como não se possui norma geral de direito tributário que aluda a tal questão, não existe a composição isonômica de contribuintes e Fazenda<sup>121</sup>.

Além disso, pretende o substitutivo nacionalizar o polêmico desempate pró-contribuinte no julgamento de processo de determinação da exigência do crédito, refletindo o disposto no art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002<sup>122</sup>, no qual se dispôs que, em caso de empate em processo de determinação e exigência do crédito tributário, resolve-se favoravelmente ao contribuinte<sup>123</sup>.

A pauta de julgamentos do tribunal terá que ser divulgada com antecedência de 15 dias, facultadas a apresentação de memoriais e realização de sustentação oral. Ainda, o segundo pedido de vistas no mesmo processo deve sempre ser coletivo, refletindo como norma geral de direito tributário as vigentes disposições do regimento interno do CARF sobre a temática.

Para o relator:

(...) traçamos as balizas elementares para a organização dos tribunais administrativos, com primazia da forma de estruturação atualmente observada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Tomam-se como exemplos a paridade dos representantes do fisco e dos contribuintes e a resolução de empates em favor do contribuinte, quando a questão versar sobre exigência de crédito tributário.<sup>124</sup>

### **III.5 – Crédito Tributário em juízo:**

Neste tema, são efetuadas sensíveis alterações na Lei de Execuções Fiscais, a fim de se compatibilizar suas disposições ao que demonstraram as evidências de baixíssima garantia do crédito tributário e expropriação de bens em execuções fiscais.

Inicialmente, altera-se a LEF quanto ao termo de inscrição de dívida ativa e seus componentes, a fim de se incluir como requisito da CDA a imputação administrativa da responsabilidade tributária, os períodos de suspensão de juros em virtude da mora

<sup>121</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 40, art. 49.

<sup>122</sup> Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o [§ 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.

<sup>123</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 40-41, art. 51.

<sup>124</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p. 13.

administrativa, o número do processo administrativo ou do auto de infração e a fundamentação do crédito tributário se a matéria veiculada resta pendente de julgamento vinculante no STF ou STF.

Como consectário da imposição da necessidade de procedimento de imputação de responsabilidade tributária em sede administrativa, veda-se a inscrição em Dívida Ativa o devedor que não tenha se manifestado administrativo ou judicialmente quanto à responsabilidade pela dívida, ressalvadas as hipóteses de sucessão e dissolução irregular<sup>125</sup>.

Assim, “a responsabilização de terceiro inicialmente não participante da relação jurídica passa a depender da prévia imputação da responsabilidade tributária (se os fatos que imputem sua responsabilidade forem conhecidos no processo administrativo fiscal) ou do incidente da desconsideração da personalidade jurídica (se conhecidos após a constituição definitiva do crédito tributário).”<sup>126</sup>

Ademais, reforma-se a incorporação de encargos legais da dívida no crédito tributário ou não tributário, revogando o incremento de 20% do valor devido e modulando o encargo aos honorários sucumbenciais da própria Fazenda Pública, de acordo com o Código de Processo Civil. Significa que:

(...) propomos que o crédito tributário federal inscrito em dívida ativa continue sendo acrescido de encargo, porém que ele seja calculado com base nos percentuais fixados naquele código processual para as causas em que a Fazenda Pública é parte. Adicionalmente, deixamos clara a natureza sucumbencial desse ônus caso seja ajuizada a execução fiscal e permitimos que as Fazendas Públicas dos entes subnacionais também passem a implementá-lo.<sup>127</sup>

Além disso, quanto às citações, dispõe-se que estas serão realizadas por meio eletrônico, com confirmação de recebimento e, se frustrada, por meio de correio, também com aviso de recepção. Não retornado o aviso de recepção, a citação deve ser realizada por Oficial de Justiça a qual, igualmente frustrada, procede-se ao edital.

Quanto às garantias, obedecendo à lógica do incentivo à garantia integral do crédito tributário e às evidências sobre o pífio montante de créditos tributários garantidos judicialmente, incorpora-se ao texto da lei que serão aceitas como garantia a fiança bancária e o seguro garantia, desde que estes cubram integralmente o montante inscrito, inclusive com

<sup>125</sup> Art. 2º, § 10 da LEF, com redação dada pelo art. 56 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

<sup>126</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, pp. 13-14.

<sup>127</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p.14

juros e multas, bem como suas atualizações e a responsabilização integral da instituição financeira<sup>128</sup>.

Além disso, a fim de se incentivar a adequação das garantias à realidade do contribuinte, o executado poderá, a qualquer momento, requerer a substituição da penhora ou qualquer garantia por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia<sup>129</sup>.

De outro lado, pode a Fazenda requerer a substituição dos bens e o reforço da penhora, desde que haja fundado receio de solvência do garantidor da dívida ou excessiva onerosidade na conservação dos bens, elevada volatilidade do valor do bem ou direito e evidente prejuízo ao interesse público na garantia arrolada.

Assim:

Retomando a lógica do incentivo à garantia integral do crédito tributário, bem como a constituição de um ambiente amigável na discussão das controvérsias e a aplicação do princípio da menor onerosidade ao contribuinte, autorizamos este a substituir as garantias no curso da execução fiscal. Para tanto alçamos à lei as condições atualmente estabelecidas em normas infralegais para o aceite da fiança bancária e do seguro garantia, de modo a conferir segurança jurídica e estabilidade a esses requisitos. Assim, a garantia do crédito tributário passa a ser livremente substituível pelo contribuinte, podendo escolher entre depósito em dinheiro, fiança bancária, seguro garantia ou bem imóvel penhorável (...)<sup>130</sup>

Quanto à inclusão de terceiros como responsáveis na execução fiscal, tema dos mais polêmicos na discussão do crédito tributário inscrito em dívida ativa, é consubstanciada a lógica de se ter cautela nestes expedientes.

Anteriormente, a redação final do projeto já aduzia à necessidade de oferecer o prévio contraditório para inclusão de terceiros na CDA.

Agora, portanto, o que se intenta é dispor o processo para, após a constituição definitiva do crédito tributário, exigir a instauração de procedimento de desconsideração de personalidade jurídica na execução fiscal, desde que a Fazenda o solicite de forma fundamentada e através da apresentação de documentos<sup>131</sup>.

Admitida a instauração do incidente pelo juiz, deve o sujeito passivo ser incluído na

<sup>128</sup> Art. 9º-A da LEF, com redação dada pelo art. pelo art. 56 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

<sup>129</sup> Art. 15 da LEF, com redação dada pelo art. pelo art. 56 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

<sup>130</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p.14.

<sup>131</sup> Art. 24-A da LEF, com redação dada pelo art. pelo art. 56 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

CDA e citado para veicular seus argumentos relativo ao vínculo de responsabilidade. A instauração do incidente suspenderá a exigibilidade do crédito em relação ao terceiro, não impedirá a obtenção de CND, nem o prosseguimento da execução contra os demais responsáveis.

Ainda, acolhido definitivamente o incidente, restará o crédito tributário com sua prescrição interrompida e, ressalvada a garantia da execução, implicará em exigibilidade do crédito contra o sujeito passivo.

De outro lado, a fim de se racionalizar o judiciário, fica vedada a instauração do incidente contra elementos de fato e direito já analisados no processo administrativo fiscal. Ainda, é impossível a instauração do incidente quando o lapso temporal já resultar em cinco anos da ocorrência do fato que justifique o incidente ou a constituição do crédito<sup>132</sup>.

Por fim, harmonizando-se ao já disposto no projeto, é dispensado o incidente para a responsabilidade tributária por sucessão ou em relação a terceiros que se responsabilizaram contratualmente pela dívida.

Quanto a essas disposições, não poderia ser o Código mais necessário. Atualmente, vigora o entendimento de que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) em sede de execução fiscal é excepcional, entendendo a segunda turma do STJ, por exemplo, que ele é incompatível com a lógica da execução fiscal, por não haver previsão em sua legislação de regência.

Assim, “a aplicabilidade do IDPJ aos executivos fiscais tem sido restringida pelo Superior Tribunal de Justiça. Conforme decisões proferidas pela 1ª Turma do Tribunal (Recursos Especiais n. 1.173.201/SC<sup>133</sup> e 1.775.269/PR<sup>134</sup>), a instauração do incidente seria cabível apenas em casos excepcionais, quando a responsabilização tributária não decorre diretamente do CTN. A segunda turma, por sua vez, manifestou entendimento de que o IDPJ seria incompatível com a legislação de regência das execuções fiscais, afastando a possibilidade

---

<sup>132</sup> Art. 24-A da LEF, § 6º, com redação dada pelo art. pelo art. 56 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

<sup>133</sup> Recurso Especial n. 1.173.201/SC. Rel. Min. Luiz Fux. Julgado em: 14 de junho de 2010.

<sup>134</sup> Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.775.269/PR. Rel. Min. Gurgel de Faria. Julgado em: 21 de fevereiro de 2019.



de instauração do incidente (REsp n. 1.786.311/PR<sup>135</sup>).<sup>136</sup>

Além disso, sua taxa de êxito em primeira instância é extremamente baixa. Pior ainda é seu lapso de tramitação, em que, no TRF-3, o tempo médio de tramitação de um IDPJ ativo é de 1.035 dias e, aos sobrestado, 1.507 dias.

Por essas razões, é oportuno o projeto ao positivar seu cabimento para que se possa direcionar a execução fiscal contra terceiros e estes saibam seus mecanismo de defesa contra as imputações da Fazenda.

Prosseguindo, faz o projeto sistematização das ações antiexacionais a serem propostas pelo contribuinte, equiparando os embargos à ação anulatória. Além disso, retira-se a necessidade de oferecimento de garantia para a oposição dos embargos e, em contrapartida, só se terá honorários de sucumbência caso a execução seja garantida, parcial ou integralmente<sup>137</sup>.

E, em créditos lançados de ofício, a Fazenda Pública ressarcirá as despesas do contribuinte na contratação de fiança bancária ou seguro garantia, se sucumbente.

Ainda, estabelece-se a competência da vara de execuções fiscais para o julgamento das ações antiexacionais do contribuinte.

Sobre prescrição intercorrente, incorpora-se o entendimento do STJ acerca do tema, a fim de consignar o início do prazo da prescrição no curso do processo que, agora, se dará a partir da não localização de bens ou devedor no prazo de 1 ano da suspensão da execução<sup>138</sup>.

Essas alterações na LEF são profícuas para se assegurar melhores estatísticas na garantia do crédito tributário, bem como medidas para incentivá-lo. As evidências são inconteste quanto à necessidade de se facilitar/fomentar a garantia do crédito da União.

### **III.6 - Alterações no Código Tributário Nacional e demais disposições relevantes:**

Naturalmente, um Código de Defesa do Contribuinte deve ser acompanhado de alterações no CTN que propiciem a melhor relação entre Fisco e Contribuinte, bem como

---

<sup>135</sup> Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.786.311/PR. Rel. Min. Francisco Falcão. Julgado em: 09 de maio de 2019.

<sup>136</sup> CNJ, Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 2022, p. 205.

<sup>137</sup> Art. 38 da LEF, com redação dada pelo art. pelo art. 56 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

<sup>138</sup> Art. 40 da LEF, com redação dada pelo art. pelo art. 56 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

estabeleça regras claras para responsabilidade tributária, interesse comum de responsáveis e valores de multas tributárias.

Primeiramente, cabe destacar a relevantíssima inclusão no CTN da disposição acerca das taxas cobradas pelo Poder Público. Frequentemente, entes subnacionais instauram taxas com evidente caráter arrecadatório e não para custear serviço público ou fiscalização.

Assim, incluiu-se que as taxas devem ser consubstanciadas de correspondência entre o tributo e o serviço público a ser prestado ou a fiscalização a ser desempenhada e a proporcionalidade entre o valor exigido e o custo da atividade do Estado<sup>139</sup>.

Dessa forma, “a instituição ou majoração de taxas pelo Poder Público deve ser acompanhada da demonstração do vínculo entre a cobrança e o serviço prestado, bem como de sua modicidade e proporcionalidade em relação aos custos envolvidos.”<sup>140</sup>

Além disso, fez-se primorosa alteração no CTN a fim de dispor os tetos para as penalidades pecuniárias decorrentes de descumprimento da legislação, valores que serão dobrados para dolo, fraude ou simulação e reduzidos à metade para bons contribuintes, obedendo à lógica do enforcement e da cooperação, tudo em sua devida proporcionalidade.

Ainda, é disposta importante conceituação genérica acerca de demais penalidades pecuniárias na seara tributária que não se fixam com base no valor de tributo. Para estas (usualmente, decorrentes de obrigações acessórias), deve-se impor um valor razoável e proporcional para induzir o comportamento do sujeito passivo, face ao prejuízo efetivamente causado à Fazenda Pública<sup>141</sup>.

Quanto à responsabilidade tributária por grupo econômico, é importante o projeto ao positivar a jurisprudência dominante e reduzir o contencioso tributário artificial, que é contra a lei e os julgados majoritários.

Grupos econômicos se conformam sob a liberdade de contratação, a fim de atraírem para a atividade empresarial eficiência e ganhos de produtividade, de modo que não há, apenas por se compor um grupo econômico, interesse comum apto a ensejar a solidariedade tributária,

---

<sup>139</sup> Art. 80-A do CTN, com redação dada pelo art. 60 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

<sup>140</sup> Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022, p.17.

<sup>141</sup> Art. 113-A do CTN, com redação dada pelo art. 60 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

pois, frequentemente, observa-se a individualidade patrimonial, operacional e orçamentária<sup>142</sup>.

Assim, importante a proposta ao dispor que o pertencimento a grupo econômico não acarreta, de pronto, a solidariedade tributária ou de terceiros<sup>143</sup>. Outra disposição relevante para se atrair maior segurança jurídica é elencar que a responsabilidade solidária deve decorrer, além do interesse comum já incluído no texto da lei, da atuação das pessoas na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Atualmente, é comum que o Fisco interprete o inciso I do art. 124 do CTN de maneira abrangente e com fundamentos usualmente relacionados ao proveito econômico em relação tributária supostamente ilícita.

Em virtude disso, exige o projeto que se evidencie o interesse jurídico comum e que tenham atuado na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Quer dizer, mero contrato entre fornecedor e comprador de produto ou serviço, desprovido de evidências concretas de que ambas atuaram conjuntamente, utilizando-se de artifícios jurídicos para burlar a legislação tributária, por exemplo, não poderá mais servir de lastro para a corresponsabilidade.

Estas atuações ocorriam de forma indistinta entre o primeiro, segundo e terceiro escalão de empresas, em que se intenta, ainda hoje, a responsabilização pessoal da diretoria e de sócios das companhias, sob o alvitre do “interesse comum”<sup>144</sup>.

Além disso, agora no art. 135 do CTN<sup>145</sup>., oportuno o projeto dispor que a responsabilidade de diretores, sócios e gerentes aplica-se a aqueles que possuem poder gerencial ou negocial dentro da vivência empresarial, evitando-se a indistinta atuação de diretores e gerentes, de igual modo à alteração do interesse jurídico comum.

<sup>142</sup> “(...) não há, entre sociedades do mesmo grupo econômico, interesse comum a justificar a solidariedade com fulcro no art. 124, I do CTN, relativamente a todo e qualquer fato gerador realizado. Pelas relações entre as sociedades integrantes de um grupo delineadas acima, não há co-realização de fatos geradores que lhes qualifique como contribuintes por esses fatos, mas sim relações de subordinação dessas sociedades ao centro decisório.” BREYNER. Frederico Menezes. **Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**, a Revista Dialética de Direito Tributário, v. 186, São Paulo, 2011.

<sup>143</sup> Art. 123-A do CTN, com redação dada pelo art. pelo art. 60 do Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar Nº 17, de 2022.

<sup>144</sup> “Art. 124. .... I - as pessoas que tenham interesse jurídico comum e que tenham atuado na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

<sup>145</sup> “Art. 135. .... III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado com poderes de gerência. Parágrafo único. A responsabilização de que trata o caput não exclui a responsabilidade dos demais sujeitos passivos da obrigação tributária.” (NR)

Ademais, faz-se importante alteração no artigo 138 do CTN<sup>146</sup>, acerca da denúncia espontânea, a fim de se que seja excluída a responsabilidade pelo valor principal as de natureza moratória com o pagamento do tributo e de seus juros de mora. Atualmente, entende-se que, para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não se aplica o instituto da denúncia espontânea. Os entendimentos, atualmente, são divergentes, contudo, a jurisprudência majoritária é de que não se abranje as infrações de natureza moratória.

Ainda, reconhece-se a competência dos demais entes para dispor outras hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito, ao teor do art. 141 do CTN<sup>147</sup>.

Além disso, dá-se o pontapé inicial para a possibilidade de se regulamentar a arbitragem tributária, como meio resolutivo de litígio. Por fim, são incorporadas ao texto do CTN a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito quando este restar garantido integralmente, procedimento que garantirá a impossibilidade de protestar a dívida, cancelará arrolamento, suspenderá a execução fiscal e pode retirar o sujeito passivo de sistemas de créditos não quitados. Assim:

No que tange ao crédito tributário, (i) fixamos limites às multas aplicáveis aos contribuintes, a depender de sua natureza; (ii) solucionamos situações em que o Código Tributário Nacional (CTN) não é claro sobre a responsabilização de terceiros; e (iii) estabelecemos a garantia integral do crédito tributário e a instauração da arbitragem como instrumentos de suspensão da exigibilidade do crédito.

Em tempo, alteramos o art. 141 do CTN para adequá-lo ao entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405, que reconheceu a legitimidade de cada ente federado para dispor sobre outras hipóteses de suspensão e extinção de seus créditos. Entendemos que a alteração formal da lei confere o ambiente de segurança jurídica necessário para que os membros da Federação avancem na matéria, inclusive no desenvolvimento de ferramentas adequadas à sua realidade.<sup>148</sup>

Por fim, quanto às alterações no CTN, dispõe-se que o protesto judicial ou extrajudicial

---

<sup>146</sup> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

<sup>147</sup> “Art. 141. Sem prejuízo das hipóteses previstas nesta Lei Complementar, os entes federados podem, no âmbito de sua competência, instituir outras formas de suspensão de exigibilidade ou de extinção de seu crédito tributário.”

<sup>148</sup> “Art. 155-C. A garantia integral do crédito tributário, sem prejuízo de outros efeitos previstos na legislação tributária e observado o disposto no art. 155-B: I - impede o protesto da dívida; II - cancela termo de arrolamento, ressalvada a existência de outros créditos tributários que o justifiquem; III - implica a retirada do sujeito passivo de cadastros informativos de créditos não quitados; e IV - suspende a execução fiscal.”

da dívida suspende sua prescrição<sup>149</sup>, aprimora-se o art. 166<sup>150</sup> para facilitar a restituição de tributos indiretos recolhidos e se inaugura a possibilidade de Fazendas Públicas de Municípios estabelecerem entre si o compartilhamento de atividades relacionadas à administração tributária<sup>151</sup>.

Ainda, é propiciado o amplo encontro de contas, em que contribuinte poderá compensar no Fisco seus débitos de que o ente tributante possua sob gestão<sup>152</sup>. São todas medidas destinadas à redução do contencioso judicial.

---

<sup>149</sup> “Art. 174. .... Parágrafo único.

..... II - pelo protesto judicial ou extrajudicial;”

<sup>150</sup> “Art. 166. A restituição de tributos compete à pessoa a quem a lei atribuir a condição de contribuinte, ainda que a repercussão econômica da cobrança tenha sido transferida a outrem. § 1º Não se aplica o disposto no caput aos casos em que o tributo recolhido indevidamente seja referente a operações remuneradas por tarifas resultantes de concessão ou permissão de prestação de serviço público ou cuja política de ajuste de preços seja determinada pela administração pública. § 2º Na hipótese de que trata o § 1º, a restituição será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

<sup>151</sup> “Art. 199-A. As Fazendas Públicas dos Municípios podem estabelecer entre si, mediante convênio, o compartilhamento das atividades de fiscalização, lançamento e cobrança de tributos e de sua estrutura dedicada ao processo administrativo fiscal, com vistas à otimização do exercício de sua capacidade tributária.”

<sup>152</sup> “Art. 170-A. .... § 1º Transitada em julgado a decisão judicial que reconheça o direito à compensação em virtude da ilegalidade ou inconstitucionalidade da cobrança, é assegurado ao sujeito passivo o direito de compensar, por via administrativa, os valores não prescritos, no momento do ajuizamento da ação, com qualquer crédito tributário do respectivo ente tributante que não seja objeto de execução fiscal. § 2º Na hipótese de que trata o § 1º deste artigo, compete ao ente tributante promover os ajustes necessários ao atendimento das destinações vinculadas do crédito tributário extinto, em virtude de sua natureza.”

**CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO – A NECESSIDADE DA ADOÇÃO DE  
RELAÇÃO COOPERATIVA ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE – O PROGRAMA  
“NOS CONFORMES” DO ESTADO DE SÃO PAULO.**

A partir das evidências disponíveis, não há dúvidas de que a relação cooperativa entre Fisco e Contribuinte pode propiciar maior arrecadação tributária, segurança jurídica, previsibilidade e redução do contencioso. Já existem iniciativas em âmbito federal e estadual para a condução dos polos da relação a esse estado de coisas.

Em São Paulo, por exemplo, foi implementado um programa de conformidade tributária denominado “Nos Conformes”, instituído pela Lei Complementar Nº 1.320/2018<sup>153</sup> e regulamentado pelo Decreto Nº 64.453/2019<sup>154</sup>. A iniciativa classifica os contribuintes de acordo com critérios dispostos nos artigos 5º, 7º, 8º e 9º, considerando a adimplência das obrigações, a aderência entre declarações, os documentos fiscais e o perfil dos fornecedores.

O programa privilegia a orientação, atendimento e autorregularização. Ainda, possui como diretriz o melhoramento do ambiente de negócios e a distinção de tratamento entre contribuinte regular e devedor contumaz.

O programa “Nos Conformes”<sup>155</sup>, desde sua instituição em maio de 2018, gerou 6.6 bilhões de reais de caixa para o Governo do Estado sem aumento de carga tributária, apenas

---

<sup>153</sup> Lei Complementar Nº 1.320/2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.

<sup>154</sup> Decreto Nº 64.453/2019. Regulamenta a classificação de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - prevista na Lei Complementar nº 1.320, de 06-04-2018, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”.

<sup>155</sup> Governo do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>.

com vistoria presencial a contribuintes, orientação no envio de obrigações acessórias e incentivo à autorregularização.

Assim, não há dúvidas que a indução da conformidade e a identificação de contribuintes bons pagadores e cooperativos, como intenta fomentar o PLP N° 17/2022, pode representar a guinada legislativa para a virada cultural na relação entre Fisco e Contribuinte.

A fim de se constatar a urgência da relação cooperativa entre Fisco e Contribuinte, basta rememorar as evidências:

- a) 0,5% de inscrições em dívida ativa da União integralmente garantidas;
- b) o contencioso administrativo e judicial tributário é 75% do PIB – média dos países da OCDE é 0,28% do PIB;
- c) um processo tributário no Brasil delonga quase 19 anos, considerando fases administrativas e judiciais;
- d) 22% das exceções de pré-executividade são julgadas procedentes;
- e) 22% dos processos judiciais tributários derivam de incongruência entre os dados constantes dos sistemas informatizados da Fazenda e os dados informados pelos contribuintes;
- f) 98,7% dos processos tributários de empresas multinacionais são brasileiros;
- g) Incerteza tributária retira recursos a serem empregados na melhoria dos negócios das empresas, o que pode ocasionar perda de produtividade e competitividade internacional de empresas instaladas no Brasil;
- h) Medidas de autorregularização e defesa prévia do contribuinte são boas práticas internacionais de países como aqueles que integram a OCDE e, à luz do resultado do programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, detém potencial de aumentar a arrecadação a partir de simples diálogo com o contribuinte.

A partir disso, um Código de Defesa do Contribuinte que possua gatilhos claros para a relação cooperativa entre Fisco e pagador de impostos, com harmonização de procedimentos, modernização do CTN e da LEF, medidas preventivas de litígios tributários, incentivo à autorregularização e à consulta tributária, “desartificialização” do contencioso tributário

brasileiro, privilegiando o texto da lei – quando suficiente – e julgamentos vinculantes, acompanhado de uma Reforma Tributária que unifique impostos, disponha uma base de incidência ampla e reduza as fontes de litigiosidade (benefícios fiscais, compensação, lista de produtos com taxaço a partir da natureza do produto, distinção entre produto e serviço, dificuldade de se pagar tributo, obrigações acessórias e etc.), pode ser o grande motor para racionalizar o sistema tributário e estatuir a relação cooperativa entre Fisco e Contribuinte como norma geral de direito tributário brasileiro (pois é isso que o Projeto está a fazer, a partir do art. 24, inciso I § 1º da CF<sup>156</sup>)

O PLPº 17/2022 foi aprovado em 08.11.2022, com 301 votos favoráveis na Câmara dos Deputados e seguiu para o Senado Federal, onde aguarda despacho da Presidência da Casa<sup>157</sup>.

---

<sup>156</sup> “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.” CFRB/1988.

<sup>157</sup> PLP 17/2022, Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155150>.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

4ª SESSÃO LEGISLATIVA ORDINÁRIA, **CÂMARA DOS DEPUTADOS**. Disponível em: <<https://escriba.camara.leg.br/escriba-servicosweb/pdf/65864>>. Acesso em: 26 jun. 2023.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei no 13.988/2020. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril\\_v59\\_n233\\_p61](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61).

BREYNER, Frederico Menezes. **Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**, a Revista Dialética de Direito Tributário, v. 186, São Paulo, 2011.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **RESOLUÇÃO Nº 17, DE 1989**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%202-2023.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2023.

CHRISPIM, Denise. **Ex-secretário da Receita diz que reforma pode piorar sistema tributário**. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/congresso/ex-secretario-da-receita-diz-que-reforma-pode-piorar-sistema-tributario/>>. Acesso em: 26 jun. 2023.

CNJ, Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, 2022, p. 272. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>.

CNJ, Conselho Nacional de Justiça. Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário / Conselho Nacional de Justiça; Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/08/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-tributario-nacional-v-eletronica.pdf>.

CONFIA, Receita Federal. <Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso->

[a-informacao/acoes-e-programas/confia>](#).

COSTA, Regina Helena. Tributação e Direitos Fundamentais, 2013. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/Dout25anos/article/download/1127/1061>.

FMI; 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-reportg20-finance-ministers-march-2017.pdf>

FOLHA DE SÃO PAULO. Câmara aprova novo Código do Contribuinte, criticado por auditores fiscais. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/11/camara-aprova-novo-codigo-do-contribuinte-criticado-por-auditores-fiscais.shtml>.

FOLHA DE SÃO PAULO. Lei de negociações tributárias faz três anos, alcança R\$ 400 bi e deixa Refis para trás. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/04/lei-de-negociacoes-tributarias-faz-tres-anos-alcanca-r-400-bi-e-deixa-refis-para-tras.shtml>

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Foco na ética concorrencial. Disponível em: <<https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Revista-ETCO-26-WEB.pdf>>.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como enfrentar os desafios do contencioso tributário. Disponível em: <<https://www.etco.org.br/publicacoes/revista-etco/como-enfrentar-os-desafios-do-contencioso-tributario/>>.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Desafios do contencioso tributário brasileiro. Disponível em: < <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>>.

LANDI, Roberta Bordini Prado. Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal: inspiração no direito internacional. 2020. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. doi:10.11606/T.2.2020.tde-22032021-235511.

MACHADO, Hugo de Brito.; Doutorado (tese). **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição.** Disponível em: <[https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4003/1/arquivo5668\\_1.pdf](https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4003/1/arquivo5668_1.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2023, Recife, 2009, p.34.

PAULO, Pedro; RIGONI, Felipe. A aprovação do Código de Defesa do Pagador de Impostos.

Jota Info. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-codigo-de-defesa-do-pagador-de-impostos-projeto-de-lei-complementar-n-17-2022-contribuintes-06012023>.

PGFN, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Transação tributária alcança R\$ 400 bi em três anos.** Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/04/lei-de-negociacoes-tributarias-faz-tres-anos-alcanca-r-400-bi-e-deixa-refis-para-tras.shtml>

PGFN, Procuradoria-Geral da Fazenda. Relatório de Análise de Impacto Regulatório: Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União, 2021, p. 11. Disponível em: [https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal\\_air\\_pgfn\\_04-21\\_semlogo.pdf](https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal_air_pgfn_04-21_semlogo.pdf)

UNIÃO FEDERAL. Câmara dos Deputados. Grupo de Trabalho da PEC 45/2019. PEC 45/2019 e PEC 110/2019, Convergências e impactos. Bernard Appy. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19/apresentacoes-em-eventos/2023.03.08\\_ApresentaoGTCmara\\_BernardAppy.pdf](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19/apresentacoes-em-eventos/2023.03.08_ApresentaoGTCmara_BernardAppy.pdf).

UNIÃO FEDERAL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar N° 17/2022. Iniciativa do Deputado Federal Felipe Rigoni.

UNIÃO FEDERAL. Câmara dos Deputados. Parecer de Plenário ao Projeto de Lei Complementar N° 17/2022. Parecer do Deputado Pedro Paulo.

UNIÃO FEDERAL. Portaria PGFN N° 6.757, de 29 de julho de 2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

UNIÃO FEDERAL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Lei N° 13.988, de 14 de abril de 2020. Exposição de motivos.

UNIÃO FEDERAL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União. Disponível em: [https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal\\_air\\_pgfn\\_04-21\\_semlogo.pdf](https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal_air_pgfn_04-21_semlogo.pdf)

UNIÃO FEDERAL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Transação tributária na dívida ativa da União e do FGTS. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/perguntasfrequentes/transacaotributaria#:~:text=As%20d%C3%ADvidas%20s%C3%A3o%20consideradas%20de,prazo%20de%20at%C3%A9%205%20anos.>

UNIÃO FEDERAL. RECEITA FEDERAL. CONFIA. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>  
MACHADO. Hugo de Brito. Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição. 2009. 266 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito. Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

UNIÃO FEDERAL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativos que dinamizem, unifiquem e modernize o processo administrativo e tributário Nacional. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?codcol=2507>

UNIÃO FEDERAL. Senado Federal. Ato conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal Nº 1, de 2022. Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9087234&ts=1671478755198&disposition=inline&\\_gl=1\\*1o0y7zm\\*\\_ga\\*NTU1MzU2NDkwLjE2ODA4MDk1MDQ.\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTY4NzEyNjcxMS4xMC4xLjE2ODcxMjg0MTYuMC4wLjA](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9087234&ts=1671478755198&disposition=inline&_gl=1*1o0y7zm*_ga*NTU1MzU2NDkwLjE2ODA4MDk1MDQ.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4NzEyNjcxMS4xMC4xLjE2ODcxMjg0MTYuMC4wLjA).

UNIÃO FEDERAL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal n. 01/2022. Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1671478755655&disposition=inline&\\_gl=1\\*e9gms6\\*\\_ga\\*NTU1MzU2NDkwLjE2ODA4MDk1MDQ.\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTY4NzEyNjcxMS4xMC4xLjE2ODcxMjg0OTQuMC4wLjA](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1671478755655&disposition=inline&_gl=1*e9gms6*_ga*NTU1MzU2NDkwLjE2ODA4MDk1MDQ.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4NzEyNjcxMS4xMC4xLjE2ODcxMjg0OTQuMC4wLjA).