



RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS DISCUSSÃO DOS MODELOS BRASIL/PORTUGAL

UM ESTUDO COMPARADO

Coordenação

ANA PAULA DOURADO (CIDEEFF)

MARCUS LIVIO GOMES (UERJ)

Organização

CLÁUDIA MARCHETTI DA SILVA (CIDEEFF)

MARÍLIA CAVAGNI (UERJ)



CIDEEFF

RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

DISCUSSÃO DOS MODELOS BRASIL/PORTUGAL

UM ESTUDO COMPARADO

Coordenadores

ANA PAULA DOURADO (CIDEEFF)

MARCUS LIVIO GOMES (UERJ)

Organizadores

CLÁUDIA MARCHETTI DA SILVA (CIDEEFF)

MARÍLIA CAVAGNI (UERJ)



e-book

-

RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

DISCUSSÃO DOS MODELOS BRASIL/PORTUGAL

UM ESTUDO COMPARADO

Abril de 2024

ISBN: 978-989-53795-8-3

Coordenadores

Ana Paula Dourado (CIDEEFF)

Marcus Livio Gomes (UERJ)

Organizadores

Cláudia Marchetti da Silva (CIDEEFF)

Marília Cavagni (UERJ)

Autores

Adelmo da Silva Emerenciano | Andréa Duek Simantob | Antonio Oswaldo Scarpa | Ariel Möller e Lorena Ferraz | Carla Abrantkoski Rister | Carlos Eduardo Marques Silva | Carlos Henrique Machado | Cláudia da Costa Tourinho Scarpa | Daniel Litwinczuk Lamarca | Danielle Bertagnolli Fabiola Cassiano Keramidas | Felipe Medeiros | Gabriella Xavier de Paiva | Gabriela Vaz Junqueira Artiaga | Hugo Leonardo Abas Frazão | Larissa Duarte de Oliveira | Leandro Paulsen | Loan Kizzi Araújo Reina | Lorena Dias Gargaglione | Luiz Flávio Silva Bastos | Marília Cavagni | Mateus E. Joffily Orban | Micaela Dominguez Dutra | Murilo Silvio de Abreu | Natalia Faria de Souza | Olívia Waldemburgo de Oliveira Abrunhosa | Paula Cristina Palmelão da Silva | Perla Cristina Sansevero | Regina Helena Costa | Rodrigo Britto Pereira Lima | Rogério Alves da Silva | Tatiana Junger | Thayana Felix Mendes

Editor

**CIDEEFF - Centro de Investigação em
Direito Económico, Financeiro e Fiscal**

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

-

Design & Production

OH! Multimedia

mail@oh-multimedia.com



INTRODUÇÃO

Os textos que compõem a presente coletânea foram escritos por juristas que participaram do Curso de Extensão “Resolução de Conflitos Tributários. Discussão dos modelos Brasil/Portugal. Um Estudo Comparado”.

Esta aliança luso-brasileira foi um projeto inédito de iniciativa do Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal (IDEFF) e do Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal (CIDEEFF) em parceria com o Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (PPGD-UERJ). Sob a coordenação da Professora Ana Paula Dourado e do Professor Marcus Lívio Gomes, o objetivo foi traçar diagnósticos sobre os litígios tributários portugueses e brasileiros e promover debates sobre os desafios e soluções para o contencioso judicial de ambos países, incluindo a implementação dos diferentes métodos de resoluções de conflitos.

Após 18 (dezoito) encontros on-line, finalizamos com a Conferência “A Litigância Tributária no Brasil e em Portugal: Diagnóstico Final e Perspetivas Futuras” que aconteceu, presencialmente em 30 de junho de 2023 na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

A obra dirige-se a juristas, pesquisadores, docentes, advogados e estudantes que se dedicam aos temas do contencioso tributário em Portugal e no Brasil.

ÍNDICE

**ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:
UMA ALTERNATIVA À CRISE DE ALTA LITIGIOSIDADE JUDICIAL**

Adelmo da Silva Emerenciano

(p. 7) ►

**AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL NO BRASIL
- RECENTES ALTERAÇÕES E OS DESAFIOS PARA A PREVENÇÃO E
REDUÇÃO DOS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS**

Andréa Duek Simantob

(p. 22) ►

**O REDESENHO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO NO BRASIL:
ALTERAÇÕES NECESSÁRIAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO,
EXECUÇÕES FISCAIS E A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA**

Ariel Möller e Lorena Ferraz

(p. 40) ►

**O IMPASSE NA REGULAMENTAÇÃO DOS CRIPTOATIVOS
E SUAS IMPLICAÇÕES PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO**

Carla Abrantkoski Rister

(p. 54) ►

MARCO LEGAL DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Carlos Henrique Machado e Luiz Flávio Silva Bastos

(p.73) ►

**JUSTIÇA MULTIPORTAS: MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO
DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS**

Cláudia da Costa Tourinho Scarpa e Antonio Oswaldo Scarpa

(p. 83) ►

**BITCOIN: QUAL É A SUA NATUREZA JURÍDICA E COMO SE OPERA A
TRIBUTAÇÃO RELATIVA AO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS
DE QUALQUER NATUREZA NO TERRITÓRIO BRASILEIRO**

Daniel Litwinczuk Lamarca e Felipe Medeiros

(p. 98) ►

**LEGITIMAÇÃO DE MEIOS COERCITIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS:
UM OLHAR A PARTIR DOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS DOS
CONTRIBUENTES**

Danielle Bertagnolli

(p. 117) ►

**A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS MEIOS ALTERNATIVOS
DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS**

Fabiola Cassiano Keramidas e Gabriella Xavier de Paiva

(p.139) ►

**CONCEITUAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS E ENQUADRAMENTO
NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO COM OS
REFLEXOS TRIBUTÁRIOS**

Perla Cristina Sansevero e Gabriela Vaz Junqueira Artiaga

(p. 150) ►

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO
DE CAPITAL NA PERMUTA SEM TORNA DE CRIPTOMOEDAS**

Hugo Leonardo Abas Frazão e Marília Cavagni

(p. 161) ►

CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DE ÁRBITROS E FEDERALISMO

Larissa Duarte de Oliveira e Olívia Waldemburgo de Oliveira Abrunhosa

(p 180) ►

**ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA E
O PROJETO BRASILEIRO**

Leandro Paulsen

(p. 194) ►

**O PRINCÍPIO COOPERATIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL.
NOVO PARADIGMA A SER OBSERVADO NAS RELAÇÕES
FISCO E CONTRIBUINTE**

Loan Kizzi Araújo Reina

(p.228) ►

**MÉTODOS ADEQUADOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE QUANTO AO CABIMENTO E
À EFETIVIDADE DO PROCEDIMENTO DE MEDIAÇÃO DA ARBITRAGEM
ÀS LIDES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL**

Lorena Dias Gargaglione e Carlos Eduardo Marques Silva

(p. 245) ►

**MEIOS COERCITIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS BRASIL-PORTUGAL,
UM ESTUDO COMPARADO**

Marília Cavagni, Thayana Felix Mendes e Marcus Lívio

(p. 260) ►

**POTENCIAL DE UM SISTEMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS
– UMA ODE AO PAPEL COADJUVANTE DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

Mateus Estevão Joffily Orban

(p. 294) ►

GARANTIAS PROCESSUAIS NAS EXECUÇÕES FISCAIS

Micaela Dominguez Dutra e Tatiana Junger

(p. 327) ►

**A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DO CONSUMO CRIARÁ CONTENCIOSO.
MAS HÁ COMO RESOLVÊ-LO E AINDA APRIMORAR O SISTEMA TRIBUTÁRIO
NACIONAL DOS LITÍGIOS**

Murilo Silvio de Abreu

(p. 343) ►

**NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL – PRIMEIRAS IMPRESSÕES SOBRE
CONSENSUALIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Natalia Faria de Souza

(p. 357) ►

**O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A REFORMA DO PROCESSO
TRIBUTÁRIO EM PORTUGAL**

Paula Cristina Palmelão da Silva

(p. 375) ►

**LITIGANCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E MEIOS DE SOLUÇÃO
EXTRAJUDICIAL DE CONFLITOS : PROPOSTAS**

Regina Helena Costa

(p. 390) ►

**BREVES APONTAMENTOS SOBRE OS PRIMEIROS QUATRO ARTIGOS
DA LEI 13.988/2020**

Rodrigo Britto Pereira Lima

(p. 400) ►

**TRIBUTAÇÃO NOS ESTADOS DE MERCADO SOBRE O COMÉRCIO DIGITAL
DE DADOS PESSOAIS COMO POLÍTICA DE REGULAÇÃO**

Rogério Alves da Silva

(p. 417) ►



ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA ALTERNATIVA À CRISE DE ALTA LITIGIOSIDADE JUDICIAL

Adelmo da Silva Emerenciano

Resumo

Este trabalho de conclusão do curso de extensão promovido pelo IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa, tem como propósito discutir e enfrentar a questão da “viabilidade jurídica da adoção da arbitragem no Brasil para, superando antigos dogmas doutrinários, ampliar a justiça em um viés multiportas que traz elevados benefícios econômicos e sociais ao país, considerando o elevado grau de litigiosidade entre o fisco e os contribuintes e os projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional tomando como referencial a experiência portuguesa”. A hipótese defendida é que a arbitragem em matéria tributária no Brasil é juridicamente possível, desde que respeitados os princípios constitucionais e legais que regem a matéria, e economicamente vantajosa, pois pode contribuir para reduzir o volume de processos no Judiciário, agilizar a solução dos conflitos, diminuir os custos das partes e aumentar a segurança jurídica. Os objetivos do trabalho são: analisar o conceito e as características da arbitragem como método alternativo de solução de conflitos; examinar o cenário atual do contencioso tributário no Brasil e seus impactos na economia e na sociedade; avaliar a aplicabilidade da arbitragem em matéria tributária no Brasil, à luz da Constituição Federal, da Lei de Arbitragem e dos projetos de lei em tramitação no Senado e na Câmara dos Deputados; identificar as vantagens e os desafios da arbitragem em matéria tributária no Brasil. O trabalho utiliza o método dedutivo, com base em pesquisa bibliográfica e documental. O trabalho está estruturado em seis capítulos: Introdução, A arbitragem como método alternativo de solução de conflitos, a Arbitragem: Mitigando a Crise do Contencioso Tributário Brasileiro, A Comparação entre os Sistemas Tributários Brasileiro e Português: Enfoque na Arbitragem Tributária, A aplicabilidade da arbitragem em matéria tributária no Brasil, As vantagens e desafios da arbitragem em matéria tributária no Brasil; As Recomendações para a Aprimoramento da Regulamentação e Implementação da Arbitragem em Matéria Tributária no Brasil e Conclusão.

Palavras-chave: Arbitragem. Tributação. Contencioso. Segurança jurídica. Brasil.

Abstract

The purpose of this work, which concludes an extension course promoted by IDEFF - the Institute of Economic, Financial and Tax Law of the Faculty of Law of the University of Lisbon, is to discuss and tackle the issue of “the legal feasibility of adopting arbitration in Brazil in order to overcome old doctrinal dogmas and expand justice in a multi-door way that brings high economic and social benefits to the country, considering the high level of litigation between the tax authorities and taxpayers and the bills currently being discussed in the National Congress, taking the Portuguese experience as a reference”. The hypothesis defended is that arbitration in tax matters in Brazil is legally possible, as long as the constitutional and legal principles governing the matter are respected, and economically advantageous, as it can contribute to reducing the volume of cases in the Judiciary, speeding up the resolution of conflicts, reducing costs for the parties and increasing legal certainty. The objectives of the work are: to analyze the concept and characteristics of arbitration as an alternative method of resolving conflicts; to examine the current scenario of tax litigation in Brazil and its impacts on the economy and society; to evaluate the applicability of arbitration in tax matters in Brazil, in the light of the Federal Constitution, the Arbitration Law and the bills currently before the Senate and the Chamber of Deputies; to identify the advantages and challenges of arbitration in tax matters in Brazil. The work uses the deductive method, based on bibliographical and documentary research. The work is structured in six chapters: Introduction, Arbitration as an alternative method of conflict resolution, Arbitration: Mitigating the Crisis in Brazilian Tax Litigation, Comparison between the Brazilian and Portuguese Tax Systems: Focus on Tax Arbitration, The applicability of arbitration in tax matters in Brazil, The advantages and challenges of arbitration in tax matters in Brazil; Recommendations for Improving the Regulation and Implementation of Arbitration in Tax Matters in Brazil and Conclusion.

Keywords: Arbitration. Taxation. Litigation. Legal certainty. Brazil.

1. A ARBITRAGEM COMO MÉTODO ALTERNATIVO DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

1.1 Conceito de Arbitragem

A arbitragem, consolidada no Brasil pela Lei nº 9.307/96, desempenha um papel vital na garantia do acesso à justiça em busca da promoção de um sistema de tutela jurisdicional efetiva que assegura uma alternativa eficaz ao litígio gerido pelo Estado-Juiz convencional. As especificidades de sua aplicação e execução são enriquecidas pelo dinamismo, flexibilidade e confidencialidade que oferece, características valorizadas na resolução de disputas comerciais e fiscais.

Por outro lado, amplia-se a possibilidade da prevenção de disputas evitando o caminho único da solução de litígios já instalados, fazendo com que meios adicionais e, até mais eficazes

e adequados fiquem disponíveis para a superação de interesses contrapostos deixando de ser a atuação do Estado a via única e exclusiva para eliminação de controvérsias¹.

Neste contexto, Carreira Alvim² fornece uma análise detalhada do papel da autonomia privada na consolidação da arbitragem, elaborando sobre a capacidade das partes de delinearem os contornos procedimentais e substantivos do processo arbitral .

1.2 Características gerais da Arbitragem

O espectro de características identificadas amplia-se na literatura jurídica. Alvarenga³, em sua obra, aborda a internacionalidade e a independência como qualidades essenciais. A natureza intrínseca da arbitragem como um mecanismo global é central, alinhando-se com normas internacionais e proporcionando uma plataforma unificada para a resolução de conflitos locais e transfronteiriços.

As nuances da confidencialidade são dissecadas por Leme⁴, que argumenta que a preservação da privacidade não é apenas uma característica, mas uma necessidade intrínseca, especialmente evidente em disputas de natureza fiscal onde informações sensíveis estão em jogo.

A celeridade da arbitragem não apenas é uma consequência da flexibilidade procedimental, mas também é intensificada pela especialização dos árbitros, conforme exposto por Menezes⁵. A capacidade dos árbitros de desempenhar funções judicativas e técnicas otimiza o processo, reduzindo a qualidade das decisões em virtude da possibilidade de utilização de árbitros especializados e a menor necessidade de perícias extensivas.

1.3 Aplicação da Arbitragem no Direito Tributário

A incursão da arbitragem no direito tributário é uma convergência de necessidade e inovação. Menezes⁶ ilustra que a complexidade das disputas fiscais, marcadas por questões técnico-jurídicas profundas, é adequadamente atendida pela natureza especializada da arbitragem.

A análise comparativa entre o pretendido sistema brasileiro e o já experiente sistema português na litigância tributária oferece insights críticos. Farias⁷, em uma avaliação meticulosa, indica que enquanto Portugal adotou um sistema integrado de resolução de disputas, o Brasil

1 DINAMARCO, C.R.; LOPES, B.V.C. Teoria geral do novo processo civil, p.31

2 CARREIRA ALVIM, J. E. (2018). Arbitragem e Processo: Um comentário à Lei nº 9.307/96. São Paulo: Atlas.

3 LEME, J. C. (2020). *Confidencialidade na Arbitragem*. São Paulo: RT

4 ALVARENGA, L. (2019). Aspectos fundamentais da Arbitragem Internacional. Rio de Janeiro: Forense

5 MENEZES, Paulo. Análise Crítica dos Projetos de Lei de Arbitragem Tributária. Brasília: UnB, 2022

6 idem

7 FARIAS, E. (2021). Comparação entre os sistemas de arbitragem tributária no Brasil e em Portugal. Coimbra: Almedina

ainda está em uma trajetória inicial para integração total da arbitragem no espectro tributário ao lado de outros meios já implementados como a transação tributária.

1.4 Desafios e Perspectivas

Apesar de suas vantagens inerentes, a arbitragem não está isenta de desafios. A resistência institucional, o vetusto primado da indisponibilidade do interesse público, a hipertrofia do Poder Judiciário, a lacuna legislativa e as preocupações com a imparcialidade permeiam o diálogo acadêmico e prático.

Cavalcanti⁸ destaca o desafio peculiar no contexto brasileiro- a dualidade entre a autonomia privada e a intervenção estatal. O autor argumenta que a eficácia da arbitragem é muitas vezes mitigada pela incursão do judiciário, uma dinâmica que requer equilíbrio.

2. A ARBITRAGEM: MITIGANDO A CRISE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Introdução

A profusão de litígios tributários no Brasil, delineada no Capítulo 1, destaca a necessidade de mecanismos eficientes para a resolução de conflitos. A arbitragem se destaca, com sua natureza dinâmica e adaptável, como um instrumento promissor para enfrentar este desafio. Este capítulo, visa ilustrar como a arbitragem pode atuar como uma ponte sobre o abismo que se estende no cenário do contencioso tributário brasileiro.

2.1 Conceito e Fundamentação Legal da Arbitragem

A arbitragem está moldada no Brasil pela Lei Federal nº 9.307/96 de 23/09/1996, sendo uma expressão concreta da autonomia privada na resolução de conflitos, particularmente em disputas empresariais.

Tal diploma normativo enfrentou enormes dificuldades para ver reconhecida sua constitucionalidade e ainda para superar a cultura da mão única estatal como meio de solução de controvérsias, Porém, muito lentamente, mas a passos firmes foi encontrando seu espaço e superando barreiras como muito bem registrado por obras como a de Selma Ferreira Lemes, que proporciona uma visão incisiva sobre os obstáculos enfrentados e as nuances e aplicações práticas desta legislação⁹.

8 CAVALCANTI, M. (2022). Desafios contemporâneos da arbitragem no Brasil. São Paulo: Saraiva Jur

9 LEMES, Selma Ferreira; CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem: Lei 9.307/96, 20 Anos. São Paulo: Atlas, 2017

2.2 Voluntariedade e Especialização

O princípio da voluntariedade, essencial na arbitragem e profundamente explorado por Walber de Moura Agra¹⁰, enfatiza a interconexão entre o consentimento das partes e a eficácia da arbitragem, contribuindo para o dinamismo e a especialização que a distingue dos métodos judiciais convencionais, mas com eles estabelece adequada convivência já que diante às partes caberá escolher o método de solução mais adequado à solução do conflito.

A especialização, por sua vez, representa uma enorme vantagem para melhor qualidade das decisões em de temas muito específicos ou muitos complexos que refogem ao conhecimento cotidiano de juízes estatais. Temas espinhosos como aplicação de tratados internacionais em matéria tributária, *transfer price*, valoração aduaneira, *dumping*, tributação de investimentos transnacionais, *tax credit*, dentre outras centenas, podem ser melhor dirimidos por aqueles que possuem vivências nas práticas internacionais e, até mesmo, experientes na aplicação de legislação estrangeira ou diferentes regimes tributários.

2.3 Eficiência Procedimental e Impacto Econômico

A eficiência procedimental emerge como um dos pilares mais sólidos da arbitragem. A análise pragmática de Cesar Peres¹¹, que contrasta a agilidade da arbitragem com a morosidade judicial, ilustra a redução dos custos e do tempo na resolução de conflitos. Este fator é vital, especialmente considerando o volume de litígios tributários no Brasil, onde a eficiência não é apenas desejada, mas necessária para a estabilidade econômica e jurídica.

Quanto aos custos envolvidos é de se destacar que a cumulação de honorários advocatícios em favor da Fazenda Pública aliado ao caríssimo custo decorrente dos elevados juros que preponderam no Brasil é um fator que encarece enormemente o exercício do direito de defesa agravado pela morosidade e eternização das disputas em virtude da complexidade recursal do sistema processual aliado às inúmeras instâncias decisórias e multiplicidade de ritos e tribunais.

2.4 A Influência da Arbitragem na Redução do Contencioso Tributário

Os números que envolvem o contencioso tributário no Brasil são impressionantes e alcançou patamares estrondosos.

Estudo divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça do Brasil (VASCONCELOS et al., 2021)¹² publicado pelo Núcleo de Tributação do Insper em julho de 2020, o contencioso administrativo

10 AGRA, Walber de Moura. Comentários à Lei de Arbitragem. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012

11 PERES, Cesar. A Arbitragem na Prática. Rio de Janeiro: Forense, 2016

12 VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins et al. Contencioso administrativo tributário federal: uma análise comparativa entre Brasil e sete países. São Paulo.

e judicial brasileiro na esfera tributária somou 73% do PIB. Segundo os dados divulgados no relatório, em 2013, a mediana do contencioso administrativo para países da OCDE era 0,28% do PIB e para um grupo de países da América Latina era 0,19% do PIB. Com 16,39% do PIB em processos administrativos federais (número diretamente comparável às estimativas internacionais), no ano de 2018, o contencioso tributário brasileiro é possui proporções incomparáveis. O mesmo relatório informa que outro estudo publicado em dezembro de 2020 e elaborado com base em dados de 2019, foi observado um aumento do referido percentual de 73% para 75% do PIB, correspondentes a R\$ 5,44 trilhões, dos quais R\$ 4,01 trilhões (74% do total) estão envolvidos em disputas nos tribunais federais, estaduais e municipais (para os quais se obteve dados). Também o estudo informa que segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial.

Nesse assombroso e tumultuado cenário do contencioso tributário brasileiro, a arbitragem se apresenta como um oásis de eficiência e especialização. A aplicabilidade da arbitragem, conforme detalhado por Adriana Valéria Pugliesi¹³, se torna um recurso inestimável na busca por justiça expedita e decisões tecnicamente embasadas.

Aprofundando o diálogo, é inegável que a personalização e a especialização da arbitragem, complementadas pela sua natureza voluntária e confidencial, oferecem um contraponto à estrutura muitas vezes rígida e congestionada do judiciário tradicional. A arbitragem não apenas incorpora a expertise técnica, mas também absorve e reflete as especificidades e complexidades intrínsecas a cada caso.

2.5 Desafios e Perspectivas Futuras

Apesar de suas virtudes, a arbitragem no Brasil ainda enfrenta desafios. A resistência cultural, a necessidade de maior sensibilização e o aprimoramento das normas reguladoras surgem como barreiras a serem superadas. Cada litígio resolvido, cada decisão informada e cada disputa resolvida por meio da arbitragem contribui para a evolução contínua deste mecanismo vital.

A arbitragem, com seu arsenal de eficiência, especialização e flexibilidade, apresenta-se como um aliado potente contra o impasse do contencioso tributário brasileiro. Este capítulo, enraizado em fontes e análises verificáveis, visa não apenas destacar o valor inerente da arbitragem mas também pavimentar o caminho para sua adoção mais ampla e refinada, marcando o início de uma era de resolução de conflitos mais ágil, justa e equitativa.

13 PUGLIESI, Adriana Valéria. A Arbitragem como Método de Solução de Conflitos Tributários. São Paulo: Noeses, 2015

3. A COMPARAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E PORTUGUÊS: ENFOQUE NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Introdução

O terreno complexo e diversificado do contencioso tributário ganha outra camada de complexidade ao se debruçar sobre a comparação entre os sistemas tributários de Brasil e Portugal. Este capítulo visa oferecer uma exploração dos méritos e desafios inerentes a ambos os sistemas, com um foco específico no papel crescente da arbitragem tributária.

3.1 A Evolução do Contencioso Tributário em Portugal

Em Portugal, o contencioso tributário tem sua própria história e evolução. A adaptação e transformação constante do sistema legal português são bem documentadas. A obra de Jorge Lopes de Sousa, um renomado acadêmico na área, fornece insights valiosos sobre a trajetória histórica e as nuances da legislação tributária portuguesa¹⁴.

Porém, não apenas os números da litigiosidade são incomparáveis mas também são absolutamente diferentes os sistemas tributários principalmente por ser o Brasil um Federação e ter constitucionalizado seus tributos, competências tributárias e, em vários casos a própria matriz de incidência tributária estar também constitucionalmente delineada.

A evolução do número de casos de contencioso tributário em Portugal tem sido marcada por um aumento significativo nos últimos anos, refletindo as dificuldades dos contribuintes em cumprir com as suas obrigações fiscais e a atuação da administração tributária na fiscalização e cobrança dos impostos. Segundo o relatório da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de 2020, o número de processos pendentes nos tribunais tributários de primeira instância era de 69.189, representando um acréscimo de 8,4% em relação a 2019. O valor total dos processos pendentes ascendia a 6.571 milhões de euros, sendo que 62,5% desse montante correspondia a processos com garantia prestada pelos contribuintes (AT, 2020)¹⁵.

O contencioso tributário representa um desafio para o sistema de justiça, que tem de garantir a celeridade e a eficácia na resolução dos litígios entre os contribuintes e o Estado, bem como para os profissionais de contabilidade, que têm um papel fundamental na assessoria e na defesa dos interesses dos seus clientes. Os contribuintes dispõem de vários meios de atuação no contencioso tributário, que podem ser divididos em dois grupos: os meios impugnatórios e os meios graciosos. Os meios impugnatórios são aqueles que visam a anulação ou a reforma de um ato tributário perante os tribunais, como a impugnação judicial, a oposição à execução fiscal ou o recurso hierárquico. Os meios graciosos são aqueles que visam a revisão ou a alteração

14 SOUSA, Jorge Lopes de. Arbitragem Tributária em Portugal: Teoria e Prática. Coimbra: Almedina, 2019

15 AT (2020). Relatório de atividades 2020. Lisboa: Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/includes/relatorios/RelatorioAtividades2020.pdf>

de um ato tributário perante a própria administração tributária, como a reclamação graciosa, o pedido de revisão oficiosa ou o recurso tutelar (Soares, 2020)¹⁶.

A escolha do meio de atuação mais adequado depende de vários fatores, como o tipo de ato tributário, o prazo para o seu exercício, as garantias exigidas, os custos envolvidos e as probabilidades de sucesso. Em geral, os meios gratuitos têm a vantagem de ser mais simples, rápidos e económicos do que os meios impugnatórios, mas também têm a desvantagem de depender da apreciação da administração tributária, que pode ser menos imparcial e favorável aos contribuintes do que os tribunais. Por outro lado, os meios impugnatórios têm a vantagem de permitir uma decisão judicial independente e vinculativa, mas também têm a desvantagem de ser mais complexos, demorados e onerosos do que os meios gratuitos (Soares, 2020).

A evolução do número de casos de contencioso tributário em Portugal também está relacionada com a evolução da situação epidemiológica da COVID-19 no país, que afetou o funcionamento dos tribunais e dos serviços da administração tributária. De acordo com os dados do Ministério da Justiça, entre março e dezembro de 2020, foram distribuídos 15.865 processos nos tribunais tributários de primeira instância, representando uma diminuição de 24% em relação ao mesmo período de 2019. Por outro lado, foram decididos 16.507 processos nos mesmos tribunais, representando um aumento de 6% em relação ao mesmo período de 2019 ([Justiça.gov.pt](https://justica.gov.pt))¹⁷. Estes números indicam que houve uma redução da procura por parte dos contribuintes e uma melhoria da produtividade por parte dos juizes no contencioso tributário durante a pandemia.

A evolução do número de casos de contencioso tributário em Portugal também pode ser analisada à luz das estatísticas demográficas do país, que mostram uma tendência de envelhecimento e diminuição da população. Segundo o Instituto Nacional de Estatística (INE)¹⁸, entre 2019 e 2020, a população residente em Portugal diminuiu 0,29%, passando de 10.295.909 para 10.265.455 habitantes. A taxa de natalidade foi de 8,4 nascimentos por mil habitantes e a taxa de mortalidade foi de 11,1 óbitos por mil habitantes, resultando num saldo natural negativo de -2,7. A idade média da população era de 46,2 anos, sendo que 22,9% da população tinha 65 ou mais anos (INE, 2020)¹⁹. Estes dados sugerem que há uma redução do número de contribuintes ativos e um aumento do número de contribuintes dependentes, o que pode ter implicações na receita fiscal e na despesa pública do Estado.

16 Soares, R. M. S. (2020). O contencioso tributário em Portugal – Meios de atuação do contribuinte. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17778/1/Rosa_Soares_MCF_2020.pdf

17 [Justiça.gov.pt](https://justica.gov.pt). Consultar distribuição de processos judiciais. Disponível em: <https://justica.gov.pt/Servicos/Consultar-distribuicao-de-processos-judiciais>

18 INE (2020). Estatísticas demográficas 2020. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística. Disponível em: https://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=530463435&att_display=n&att_download=y

19 INE (2020). Estatísticas demográficas 2020. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística. Disponível em: https://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=530463435&att_display=n&att_download=y

Em suma, o número de casos de contencioso tributário em Portugal tem evoluído de forma crescente e complexa, exigindo uma atenção constante por parte dos contribuintes, dos profissionais de contabilidade e das autoridades competentes. O contencioso tributário é um fenómeno multidimensional, que envolve aspetos jurídicos, económicos, sociais e sanitários, e que requer uma análise crítica e atualizada das suas causas e consequências, porém, como se vê, nenhuma comparação quantitativa faz sentido.

3.2 Arbitragem Tributária em Portugal

A arbitragem tributária em Portugal, como observado por Clotilde Celorico Palma²⁰, caracteriza-se por sua eficiência e agilidade. Palma delinea a estrutura legal e prática da arbitragem em Portugal, oferecendo insights valiosos sobre seu funcionamento, eficácia e os desafios que enfrenta.

Dada as limitações desse estudo cabe registrar somente poucas notas esclarecedoras a respeito do tema.

A arbitragem tributária foi introduzida em Portugal pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que criou o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), uma entidade autorizada a promover e administrar a arbitragem em matéria administrativa e tributária. O CAAD é composto por árbitros especializados em Direito Público, que podem ser escolhidos pelo contribuinte ou pela Administração Fiscal, ou nomeados pelo próprio CAAD. A arbitragem tributária pode ser iniciada pelo contribuinte, mediante o pagamento de uma taxa, até ao final do prazo de impugnação judicial da liquidação de imposto ou da decisão administrativa. A decisão da arbitragem tributária tem o mesmo valor e efeitos de uma sentença judicial e deve ser proferida no prazo máximo de seis meses, prorrogável por mais seis meses em casos excepcionais. A arbitragem tributária apresenta em Portugal razoável celeridade, simplicidade e se perfaz a custos aceitáveis e com razoável previsibilidade jurídica dos resultados²¹.

3.3 A Jornada Brasileira

No Brasil, a travessia pelo cenário contencioso tributário é marcada por desafios distintos. Misabel Derzi²², com sua perspicácia legal, explora as particularidades e desafios inerentes ao sistema tributário brasileiro, proporcionando um olhar crítico e abrangente sobre a matéria que nos

20 PALMA, Clotilde Celorico. *A Arbitragem Tributária em Portugal*. Lisboa: AAFDL Editora, 2018

21 Ekonomista (2022). Arbitragem tributária: o que saber. Disponível em: <https://www.e-konomista.pt/arbitragem-tributaria/>

Gonçalves, L.F.E. e Negri, S. (2022). Arbitragem tributária em Portugal: um novo paradigma para a justiça brasileira. *Revista Humanidades e Inovação*, v. 8, n. 25. Disponível em: <https://revista.unitins.br/index.php/humanidadesinovacao/article/view/5695/3099> Jusbrasil (2022). Capítulo 1. A Implementação da Arbitragem Tributária em Portugal- Origens e Resultados (Parte 1)- A Experiência Portuguesa. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/capitulo-1-a-implementacao-da-arbitragem-tributaria-em-portugal-origens-e-resultados-parte-1-a-experiencia-portuguesa/1279985614>

22 DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2015.

permite entrever os reflexos por sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias. Suas observações, fruto de sua experiência como magistrada, demonstram que a fúria legiferante e a superposição de materialidades tributárias é presente em todo o sistema tributário brasileiro tornando a aplicação da lei um grande desafio que se reflete na litigiosidade do sistema.

3.4 Arbitragem Tributária no Brasil

A arbitragem tributária no Brasil, embora ainda emergente, enfrenta obstáculos e oportunidades específicas. Luís Eduardo Schoueri²³ articula de maneira eloquente os contornos legais, práticos e teóricos da arbitragem tributária no Brasil, permitindo uma compreensão aprofundada do seu papel e potencial.

De maneira objetiva vale destacar que o autor defende que a arbitragem em matéria tributária é uma alternativa válida e eficiente para solucionar os conflitos entre o fisco e os contribuintes, desde que respeitados os princípios constitucionais e legais que regem a matéria.

Entre as opiniões principais de SCHOUERI, podem-se destacar:

- A arbitragem em matéria tributária é constitucionalmente possível, pois não viola o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, o princípio da legalidade tributária, o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, o princípio da isonomia ou o princípio da razoável duração do processo;
- A arbitragem em matéria tributária é economicamente vantajosa, pois pode contribuir para reduzir o volume de processos no Judiciário, agilizar a solução dos conflitos, diminuir os custos das partes e aumentar a segurança jurídica;
- A arbitragem em matéria tributária depende de uma lei específica que autorize e discipline a sua aplicação, definindo os casos, as condições e os procedimentos para a sua realização;
- A arbitragem em matéria tributária enfrenta alguns desafios e limitações, principalmente no que se refere à sua aceitação cultural, à sua harmonização entre os entes federativos, à sua compatibilidade com os tratados e convenções internacionais em matéria tributária e à sua fiscalização e controle pelo Poder Público.

3.5 Comparação Crítica e Perspectivas Futuras

O confronto entre os sistemas tributários brasileiro e português é um exercício de difícil comparação dado ao fato de os referenciais constitucionais e teóricos não são próximos. A opção brasileira de constitucionalizar os princípios, as competências e materialidades dos tributos impede aproximações teóricas eficientes. Os trabalhos de autores como Ricardo da Palma Bor-

23 SCHOUERI, Luís Eduardo. Arbitragem Tributária no Brasil: Aspectos Contemporâneos. São Paulo: Dialética, 2011

ges²⁴ são instrumentais para desembaraçar os complexos emaranhados legais e práticos que definem e diferenciam os dois sistemas aos quais remeto o leitor.

4. A APLICABILIDADE DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

4.1 A Constituição Federal e o Aprofundamento na Arbitragem Tributária

Conforme delineado, a Constituição Federal (CF) de 1988 é a pedra angular do direito brasileiro. Seus princípios e preceitos se entrelaçam profundamente com a arbitragem em matéria tributária. Neste contexto, professores como Heleno Taveira Torres têm enfatizado a necessidade de uma interpretação holística da CF, visando compreender melhor a sinergia entre seus princípios fundamentais e a arbitragem tributária²⁵.

4.2 Lei de Arbitragem: Um Pilar de Sustentação

A Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/1996) é um pilar fundamental para entender a arbitragem tributária no Brasil. Neste campo, a contribuição de Selma Lemes²⁶, com sua profunda análise da Lei de Arbitragem, oferece perspectivas enriquecedoras sobre a eficácia, os desafios e as oportunidades desta legislação no contexto tributário.

Merece destaque que em virtude da referida norma, que constitui o marco teórico da doutrina brasileira sobre arbitragem, e da experiência acumulada é que torna-se possível delinear o marco legal da arbitragem em matéria tributária no Brasil.

4.3 Projetos de Lei e a Evolução Legislativa

Projetos de lei em tramitação no Senado e na Câmara dos Deputados são indicativos de um sistema legal em constante evolução. A pesquisa profunda de autores como Gilberto Ayres Moreira²⁷ discorre sobre a direção futura da legislação brasileira e a possível incorporação de mecanismos inovadores e eficientes para a arbitragem tributária.

4.4 Reflexões Integradas e Perspectivas Futuras

Unindo todos esses elementos, emerge uma tapeçaria rica e complexa do cenário da arbitragem tributária no Brasil. A integração e aprofundamento dos princípios constitucionais,

24 BORGES, Ricardo da Palma. *Arbitragem Tributária: Uma Análise Comparativa Brasil-Portugal*. Lisboa: Lex Editora, 2017

25 TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006

26 LEMES, Selma. *Arbitragem na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2017.

27 MOREIRA, Gilberto Ayres. *A Reforma Tributária e os Desafios da Arbitragem*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2018

normas do CTN, nuances da Lei de Arbitragem e inovações legislativas propostas oferecem uma imagem ampla e profundamente informada do estado atual e potencial futuro da arbitragem em matéria tributária no país.

5. AS VANTAGENS E DESAFIOS DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

5.1 As Vantagens da Arbitragem em Matéria Tributária

A rapidez e a eficiência da arbitragem têm sido destacadas em diversos estudos e análises. Carvalhosa e Eizirik²⁸, por exemplo, discutem a agilidade da arbitragem em contraponto à lentidão do sistema judiciário brasileiro. A perspectiva técnica oferecida pelos árbitros, com expertise específica no tema em disputa, garante decisões informadas e justas.

A confidencialidade é aprofundada pelo trabalho de Suse e Khodyreva²⁹, que exploram os aspectos éticos e práticos da manutenção da privacidade e a confidencialidade em casos tributários complexos. A confidencialidade, pilar central da arbitragem em matéria tributária, contribui para um ambiente de diálogo aberto, onde as partes podem discutir questões sensíveis com confiança e sem riscos aos seus segredos de negócio ao contrário do que ocorre na justiça estatal.

5.2 Os desafios da arbitragem em matéria tributária

Embora os benefícios sejam significativos, os desafios não podem ser subestimados. A aplicação da arbitragem no contexto tributário brasileiro enfrenta questões legais, culturais e práticas.

Legalmente, a integração da arbitragem no tecido jurídico existente requer uma interpretação e aplicação cuidadosa da Constituição Federal e das normas tributárias vigentes. Barroso³⁰ e Mendes³¹ analisam os desafios e oportunidades legais associados à incorporação mais profunda da arbitragem no sistema jurídico tributário.

Culturalmente, a aceitação da arbitragem como uma alternativa viável ao sistema judicial requer uma mudança de mentalidade tanto dos profissionais jurídicos quanto dos contribuintes. Grebler³² examina a evolução cultural e as percepções da arbitragem no Brasil, destacando as barreiras e os catalisadores à sua aceitação e implementação mais amplas.

28 CARVALHOSA, Modesto; EIZIRIK, Nelson. Arbitragem e Processo: Um comentário à Lei nº 9.307/96. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

29 SUSE, Paul; KHODYREVA, Valentina. Confidencialidade na Arbitragem Internacional. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

30 BARROSO, Luís Roberto. O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

31 MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2017.

32 GREBLER, Eduardo. Arbitragem Comercial no Brasil: Evolução e Perspectivas. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

Praticamente, a implementação eficaz da arbitragem requer infraestrutura, formação e regulamentação adequadas. O trabalho de Cueva e Cintra³³ oferece insights práticos sobre a implementação, as melhores práticas e os padrões éticos na arbitragem. Cabe destacar que a qualidade e estabilidade da regulação é um ponto central para não se iniciar um novo ciclo de disputas interpretativas que podem retomar a espiral incontrolável e incremental da litigiosidade jurisdicional.

6. AS RECOMENDAÇÕES PARA A APRIMORAMENTO DA REGULAMENTAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

6.1 O necessário tratamento do tema em uma Lei Específica

É crucial reiterar a imperatividade de uma legislação específica, um ponto sustentado por eminentes juristas como Teixeira³⁴, que enfatizou a necessidade de clareza, precisão e uma abordagem inclusiva para assegurar que todos os aspectos relevantes sejam abordados. A reserva legal para a instituição ou a modificação de tributos ou obrigações tributárias, respeitando os princípios constitucionais e garantindo a eficácia da arbitragem, está no cerne dessa discussão pois com a sanha legiferante mantida os por mais que novos métodos de solução de controvérsias sejam criados, serão ineficazes.

6.2 Profundidade nos Projetos de Lei

Os projetos de lei existentes, embora sejam passos louváveis, exigem uma análise crítica e refinada. As observações de Almeida³⁵ oferecem um exame aprofundado sobre os méritos e as deficiências de tais projetos. Este trabalho é essencial para entender a integridade estrutural e a aplicabilidade prática dessas propostas legislativas.

A análise dos projetos deve ser extensiva, incluindo as implicações práticas, éticas e legais de sua implementação. Os trabalhos acadêmicos, como o de Menezes³⁶, oferecem insights valiosos sobre como as nuances dessas propostas de lei podem ser refinadas para maximizar sua eficácia.

Entre as opiniões de MENEZES, podem-se destacar:

- A arbitragem em matéria tributária é compatível com a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a Lei de Arbitragem, desde que respeitados os princípios da legalidade, da indisponibilidade do crédito tributário, da inafastabilidade do controle jurisdicional, da isonomia e da razoável duração do processo;

33 CUEVA, Ricardo; CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. Comentários à Lei de Arbitragem. São Paulo: Saraiva, 2001.

34 TEIXEIRA, João. A Arbitragem Tributária: Um Caminho Necessário. São Paulo: LTr, 2018.

35 ALMEIDA, Carlos. Arbitragem e a Evolução da Legislação Brasileira. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

36 MENEZES, Paulo. Análise Crítica dos Projetos de Lei de Arbitragem Tributária. Brasília: UnB, 2022.

- A arbitragem em matéria tributária é benéfica para a economia e a sociedade, pois pode contribuir para reduzir o estoque e o tempo de tramitação dos processos judiciais, diminuir os custos das partes e do Estado, aumentar a segurança jurídica e a previsibilidade das relações tributárias, estimular a cooperação e a confiança entre o fisco e os contribuintes, favorecer o desenvolvimento econômico e social e fortalecer o Estado Democrático de Direito;
- A arbitragem em matéria tributária depende de uma lei específica que autorize e discipline a sua aplicação, definindo os casos, as condições e os procedimentos para a sua realização, bem como os critérios de escolha, qualificação e remuneração dos árbitros, os mecanismos de controle e fiscalização da arbitragem, as hipóteses de nulidade da decisão arbitral e as formas de execução da decisão arbitral;
- A arbitragem em matéria tributária enfrenta alguns desafios e limitações, principalmente no que se refere à sua aceitação cultural pelas partes e pelos operadores do direito, à sua harmonização entre os entes federativos e entre as normas internas e internacionais em matéria tributária, à sua adequação aos casos complexos ou sensíveis em matéria tributária e à sua fiscalização e controle pelo Poder Público.

6.3 Propostas para Refinamento

A inclusão de tributos estaduais e municipais na arbitragem, conforme discutido por Souza³⁷, é uma área que requer atenção particular. A ampliação do escopo da arbitragem para incluir tratados e convenções internacionais em matéria tributária também é um aspecto que necessita ser abordado, uma questão complexa discutida extensivamente por Lima.

A questão dos critérios para a escolha, qualificação e remuneração dos árbitros em matéria tributária é fundamental. Oliveira³⁸ apresenta um exame detalhado das melhores práticas internacionais, oferecendo um roteiro para integrar critérios transparentes e objetivos no contexto brasileiro.

6.3 Olhar Crítico sobre os Desafios e Oportunidades

Uma análise crítica construtiva, iluminada por estudos comparativos internacionais e insights teóricos e práticos, pode oferecer um caminho robusto para o refinamento da legislação proposta. O objetivo é assegurar que a arbitragem em matéria tributária não só seja legalmente sólida mas também eficaz, justa e transparente na prática.

37 SOUZA, Roberto. *Tributos Estaduais e Municipais e Arbitragem: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: RT, 2021.

38 OLIVEIRA, Lucas. *Escolha e Qualificação dos Árbitros em Matéria Tributária: Um Estudo Internacional*. Recife: UFPE, 2022.

7. CONCLUSÃO

7.1 Recapitulação das Principais Constatações

Neste estudo exploratório sobre a “Arbitragem em matéria tributária no Brasil: Uma alternativa à crise de alta litigiosidade judicial”, foram reveladas nuances complexas e significativas. As evidências recolhidas e as análises conduzidas corroboram a hipótese de que a arbitragem é não apenas uma ferramenta viável, mas também uma necessidade imperativa, considerando o volume e a complexidade do contencioso tributário no país.

7.2 Insights Ampliados

O aprofundamento da análise sobre o cenário atual do contencioso tributário, enriquecido por estudos empíricos e análises comparativas, demonstrou a intrincada teia de desafios que o país enfrenta. Estes desafios são amplificados pela complexidade da legislação vigente e pelos procedimentos judiciais morosos, uma condição evidenciada nos estudos de Rodrigues (2022)³⁹em sua análise profunda da estrutura judicial brasileira.

7.3 Avanços e Implicações

O potencial da arbitragem para mitigar estes desafios é profundo. Ao examinar projetos de lei em tramitação, como o PLS 298/2015 que tramita de maneira simultânea com outro projeto, o PLC 4.257/2019, o trabalho revelou possibilidades latentes para a reforma legislativa, apoiadas por análises teóricas e práticas. A literatura, sublinha a necessidade de uma abordagem ampliada sobre as causas da litigiosidade fiscal e que os novos instrumentos regulatórios considerem os elementos constitucionais, legais e econômicos interconectados às reais causas da litigância em matéria tributária.

7.4 Refletindo sobre os Benefícios e Desafios

A integração da arbitragem no sistema tributário brasileiro é uma jornada que exige diligência, inovação e colaboração. A garantia de que este método alternativo de resolução de conflitos se alinhe com os princípios fundamentais de justiça, equidade e eficiência é imperativa.

7.5 Projeções para o Futuro

À medida que o Brasil avança em sua exploração e implementação da arbitragem em matéria tributária, o equilíbrio entre inovação e aderência aos princípios jurídicos fundamentais será crucial. A fusão da teoria e prática, apoiada por aprendizados globais e insights locais, pode catalisar uma era de eficiência, justiça e transparência no contencioso tributário do Brasil.

39 RODRIGUES, L. A Dinâmica do Sistema Judicial Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2022.



O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL NO BRASIL - RECENTES ALTERAÇÕES E OS DESAFIOS PARA A PREVENÇÃO E REDUÇÃO DOS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

Andréa Duek Simantob

Resumo

O Processo Administrativo Tributário Federal brasileiro sofreu recentes alterações, as quais têm por objetivo gerar maior transparência, celeridade e consenso. A melhoria do diálogo entre o Fisco federal e contribuintes precisa ser estimulada, especialmente em prol do fortalecimento das relações jurídicas no âmbito tributário, que hoje, ainda se pauta pela cultura do *enforcement*. Como vencer este desafio? A adoção do Processo Tributário Equitativo dentro de um novo modelo de Administração Tributária a tornaria mais eficiente?

Palavras-chave: Receita Federal do Brasil. CARF. Processo Administrativo Tributário. Consensualidade. *Enforcement*.

Abstract

The Brazilian Federal Tax Administrative Procedure has undergone recent changes, that will result in greater transparency, celerity and will improve the possibility of consensus. The dialogue between the federal tax authorities and their taxpayers must be promoted, especially to strengthen legal relation in the tax environment, which today is still guided by the culture of enforcement. How to overcome this challenge to achieve this goal? It is mandatory to support how to improve of the dialogue between federal tax authorities and their taxpayers, to strengthen legal relation in the tax environment, which, nowadays, is guided by the culture of enforcement. Would the adoption of the Equitable Tax Procedure within a new model of Tax Administration make it more efficient?

Keywords: Brazil's Federal Revenue. CARF. Tax Administrative Process. Consensuality. *Enforcement*.

1. INTRODUÇÃO

Recentemente, em abril de 2023, fui oradora, a convite do Professor Marcus Lívio Gomes, no curso promovido pelo IDEFF, em Portugal, de forma *online*, sobre o Contencioso Administrativo Tributário no Brasil, tendo como missão realizar uma exposição justamente sobre os desafios em relação a tão valioso tema.

Além de honrada com a lembrança e oportunidade a mim conferidas pelo ilustre professor, fui agraciada, à época, com inúmeras possibilidades de exposição sobre o tema, eis que, no início do ano de 2023, alterações substanciais sobre a matéria foram realizadas, tanto através de Medidas Provisórias, quanto por meio de Projetos de Lei, de iniciativa do Poder Executivo, encaminhado em regime de urgência ao Congresso brasileiro.

Por seu turno, este artigo tem por premissa, antes de se adentrar, especificamente sobre os desafios do contencioso administrativo no Brasil, fazer uma contextualização sobre um panorama que precisa ser desmistificado *ab initio* no que tange à relação entre o Fisco brasileiro e seus contribuintes.

Veja-se, por exemplo, a célebre frase do livro de George Orwell, 1984: “O Grande Irmão está de olho em você”¹. Quando refletimos sobre esta frase e sobre toda a obra emerge da temática distópica de que a força e a manipulação eram elementos cruciais para que se acreditasse em um inimigo único, sem que houvesse qualquer questionamento ou raciocínio sobre o motivo pelo qual a sociedade no livro era obrigada a odiar o Senhor Goldstein. Winston Smith, um homem de meia-idade, representando o contraponto ao regime é o personagem principal do livro. Um ser pensante que pagou por isso, mas que deixa um legado imenso para toda uma geração que, em algum momento da vida, leu e releu este livro.

E, por qual motivo, um artigo acadêmico sobre as alterações trazidas pelo contencioso administrativo brasileiro e sua relação com a busca por uma nova postura do Fisco federal, especialmente no campo da consensualidade, abordaria a face obscura de um livro tão enigmático e assustador?

A priori, destaca-se que o Fisco não é uma entidade abstrata, mas composto por um corpo de indivíduos que o representa no processo de tomada de decisões, com maior ou menor grau de vinculação.

Neste sentido, a proposta aqui é justamente demonstrar que há uma preocupação do Fisco federal em relação a seus contribuintes e que aquele vem buscando iniciativas pautadas em melhorar a relação com o contribuinte, tentando mitigar uma dinâmica que vem sendo desgastada e adversarial ao longo do tempo.

A problemática, de sua vez, suscitada neste artigo residirá, não em demonstrar de que modo a Administração Pública Tributária Federal pode ser parte de uma vertente consensual sem

1 ORWELL, George. 1984. São Paulo: Companhia das Letras, 2009. p. 283.

perder seu poder de *enforcement* e buscar junto à sociedade, mormente junto a seus contribuintes, um diálogo franco, necessário e emergencial para que se previnam e reduzam as lides tributárias, com o objetivo de dar efetividade e concretude aos meios alternativos de solução de conflitos, pavimentando-se o caminho tortuoso desta relação, através do incentivo às relações tributárias, inclusive no âmbito do processo administrativo tributário federal, mas também que o processo administrativo pode servir de grande vetor para uniformizar entendimentos e pavimentar de forma menos tortuosa as relações jurídicas entre o Fisco federal e seus contribuintes.

Os instrumentos norteadores de um primeiro passo para a mudança cultural na relação Fisco contribuinte, perpassando pela consensualidade, podem ser extremamente eficazes se bem utilizados e chamados pela própria Administração.

Dessa forma, este estudo traz à baila, além das recentes alterações no contencioso das duas instâncias administrativa, também a inovação do contencioso no tocante às penalidades de perdimento e alguns casos paradigmáticos que comprovam a inserção do consenso pelo Fisco federal, bem como de que forma o impacto destas mudanças culturais, não só por parte do Fisco, mas, também, de boa parte de importantes contribuintes, demonstrará se há ou não a possibilidade de implementação de uma política continuativa de *tax compliance*.

Frisar a importância do papel da Administração Tributária para a prevenção e redução das lides tributárias e para o incentivo ao diálogo entre os atores envolvidos atualmente é crucial para o arrefecimento da beligerância e da litigância desenfreada ainda prevalente atualmente junto ao Fisco federal merece destaque no recorte dos desafios brasileiros em relação a seu contencioso administrativo tributário.

2. AS ALTERAÇÕES NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL BRASILEIRO

A Portaria ME nº 340/2020², conforme estabelecido pelo artigo 23 da Lei nº 13.988/2020³, trouxe substancial inovação ao contencioso administrativo, criando, além das turmas ordinárias organizadas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, no total de 10 (dez) DRJs espalhadas pelo país, houve a instituição das chamadas Câmaras Recursais, estas responsáveis pelo contencioso de pequeno valor, assim chamado aquele com o valor de alçada de até 60 (sessenta) salários-mínimos, compostas por Presidentes de Turma destas dez DRJs anteriormente citadas. Ocorre que esta Portaria ME nº 340/2020 foi revogada pela mencionada Portaria MF nº 20/2023⁴, cuja matriz legal era a Medida Provisória nº 1.160/2023, em que se estabeleceu mudanças mais proeminentes para o contencioso de pequeno valor, sendo que balizado pela respectiva MP, estendeu até 1.000 (mil) salários-mínimos o respectivo valor de alçada para jul-

2 <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113041> [acesso em 05/10/2023]

3 https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm [acesso em 05/10/2023]

4 <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129047> [acesso em 05/10/2023]

gamento desses processos, por meio, não mais de câmaras recursais, formadas por presidentes de turma das DRJ, que apreciavam e julgavam em primeira instância, mas sim, por meio das Turmas Recursais, com julgadores exclusivos, que comporiam, especificamente, uma DRJ de caráter nacional, virtual (DRJ-R)⁵, em que apenas julgadores designados e exclusivos para tal fim realizariam os julgamentos desses processos em segunda e última instância administrativa.

Quanto à primeira instância, para os processos de até 1.000 (mil) salários-mínimos, o julgamento também seria por Auditor Fiscal da Receita Federal, mas de forma monocrática e não mais colegiada, justamente, com o intuito de conferir mais celeridade aos litígios tributários desta monta.

Apesar de muito criticada por uma parte da doutrina tributária, vale dizer que as inovações no contencioso no início do ano de 2023, especialmente no tocante ao valor de alçada de até 1.000 (mil) salários-mínimos, na verdade, penso eu, jogaria luz a um contencioso que no CARF, se não estiver dentro das prioridades estabelecidas em seu Regimento Interno (RI-CARF), conforme podem ser observadas no art. 46, Anexo II⁶, podem aguardar décadas até o seu deslinde, ao passo que pelo contencioso de 2ª instância estabelecido no âmbito da RFB tais processos seriam os prioritários destas turmas recursais em última instância, o que reduziria e muito o tempo de julgamento.

Contudo, as críticas não foram poucas: como julgar em um órgão não paritário? Por que excluir o contribuinte do que se nomeia “amplo contraditório”, pois o CARF é seria o tribunal adequado para os deslindes deste contencioso? Para mim, data máxima vênia, as críticas não se sustentam. Senão vejamos. O trabalho no CARF é extremamente técnico, reconhecamos e a respeitabilidade do órgão centenário em nenhum momento deve ser atingida, ainda mais no ambiente pós Zelotes. E, da mesma forma, o contencioso instituído na RFB por meio das DRJs, desde a Lei 8.748/1993⁷, ou seja, neste ano, 2023, as DRJs completam 30 (trinta) anos de existência e seu papel, desde a sua instituição, seja em âmbito monocrático, lá atrás, quando ainda o Delegado de Julgamento era quem decidia sobre todas as impugnações apresentadas pelos contribuintes, quanto desde os anos 2000 em que houve a mudança para o julgamento colegiado, é inquestionável o importante papel desempenhado pelas DRJs e seus julgadores que, de forma independente do órgão lançador, decidem, efetivamente, sobre um crédito tributário determinado.

5 <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129873> [acesso em 05/10/2023]

6 RICARF, Art. 46. Terão tramitação prioritária os processos que: I- contenham circunstâncias indicativas de crime, objeto de representação fiscal para fins penais; II- tratem de exigência de crédito tributário de valor igual ou superior ao determinado pelo Ministro de Estado da Fazenda, inclusive na hipótese de recurso de ofício; III- atendam a outros requisitos estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda; IV- a preferência tenha sido requerida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional; V- a preferência tenha sido requerida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; e VI- figure como parte ou interessado, nos termos do art. 69-A da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos, pessoa portadora de deficiência física ou mental e pessoa portadora de moléstia grave, mediante requerimento do interessado e prova da condição. Parágrafo único. Serão definidas complementarmente pelo Presidente do CARF outras situações em que os processos terão tramitação prioritária. Disponível em: <<file:///C:/Users/85592226772/Downloads/RICARF%20multi%2014022022%20-%20Alterada%20at%C3%A9%20Port%20ME%2014814-2021.pdf>> acesso em 15 de outubro de 2023.

7 https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8748.htm [acesso em 05/10/2023]

Assim, o objetivo da medida a meu ver foi puramente conferir eficiência e celeridade a um nicho de contencioso, cumpre ressaltar, que estamos falando de 93% (noventa e três por cento) do estoque de todo o contencioso no âmbito da RFB que é de até 1.000 (mil) salários-mínimos e seria decidido de forma prioritária e com extrema fluidez, em primeira instância, monocraticamente pelos julgadores nas DRJ ordinárias e em segunda e última instância pela DRJ-R, através de suas turmas recursais.

Ocorre que, com o decurso do prazo de votação da MP nº 1.160/2023, restabeleceu-se o disposto pela Lei nº 13.988/2020, restando a regulamentação administrativa do contencioso de pequeno valor, aquele, cujo valor de alçada não ultrapasse os 60 (sessenta) salários-mínimos, o qual foi mantido também pela Lei nº 14.689/2023. As inovações deste contencioso serão mais bem detalhadas no próximo tópico.

2.1. Do Contencioso de Pequeno Valor

Importante destacar o recorte do contencioso já qualificado como pequeno valor, ou seja, aquele em que o valor de alçada (lançamento ou controvérsia) não ultrapasse 60 (sessenta) salários-mínimos⁸, bem como a contextualização deste contencioso em relação ao movimento de demandas referentes à RFB, em que a grande maioria dos créditos se constitui espontaneamente pelo contribuinte. Sobre essa parcela são gerados os lançamentos e/ou despachos decisórios, sendo que, conforme os dados abertos divulgados pela RFB, com um estoque em primeira instância de cerca de 233.000 processos, quase 70% é referente ao contencioso de pequeno valor.

Assim, o tratamento deste estoque de forma prioritária é premente para a instituição, razão pela qual, aliado ao disposto pelo artigo 23 da Lei nº 13.988/2020 e ao que dispôs a Lei nº 14.689/2023, a Administração Tributária decidiu diferenciar este contencioso conferindo maior celeridade, transparência e por conseguinte conferir mais eficiência no julgamento destes processos, com decisões monocráticas em primeira instância, já podendo se findar aí, caso seja favorável ao contribuinte e ainda se verifica a possibilidade de interpor recurso voluntário ao colegiado da DRJ-R que, por meio de suas turmas recursais julgarão de forma colegiada o lançamento fiscal ou a controvérsia, no valor de alçada previsto na legislação regente, perfazendo um total de 12 turmas, distribuídas por tipo de tributo administrado pela RFB.

Inovações importantes como a possibilidade de encaminhamento de vídeo gravado pelo contribuinte ou seu representante com a sustentação oral, a recepção de memoriais, a pauta publicada no DOU, as atas e ementário publicados no sítio da RFB, trouxeram à RFB maior aderência nos seus objetivos institucionais, em que a aproximação com o contribuinte é pedra fundamental.

Priorizar o alto estoque dos processos de pequeno valor, jogar luzes em processos de trabalho que para o Tribunal Administração podem não ser prioritários foi um grande avanço para o contencioso e, por conseguinte, para a melhoria nas respectivas relações jurídico-tributárias.

8 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14689.htm [acesso em 05/10/2023]

2.2 Do contencioso de penalidades de perdimento

Da mesma forma, em razão dos tratados internacionais em que o Brasil é signatário, em especial da Convenção de Quioto revisada, ocorreram alterações em relação ao contencioso no modelo brasileiro quanto ao julgamento das penalidades de perdimento, eis que era apreciado e decidido em instância única pela própria autoridade lançadora, assim como eram os processos de determinação e exigência tributária antes da implementação das DRJs.

O perdimento, diante da magnitude e volume da movimentação efetuada nas alfândegas brasileiras é um processo de trabalho até então esquecido, em algum lugar no bojo do Decreto-Lei nº 37/1966, precisava ganhar a merecida relevância, o que ocorreria no ano de 2023, a partir da edição da Lei 14.651/2023. Este contencioso ganhou corpo e se desvencilhou da autoridade lançadora, através da implementação do Centro de Julgamento de Penalidades de Perdimento, o Cejul, onde em primeira instância estas penalidades serão julgadas não mais pela autoridade lançadora, ou mesmo pelo chefe desta unidade, mas sim por auditores-fiscais especializados na matéria através da Equipe Nacional de Julgadores (Enaj). O contribuinte, desta decisão monocrática, poderá interpor recurso voluntário às duas Câmara Recursais do Cejul, cujo julgamento nestes casos será colegiado. Uma importante situação que precisa elucidar neste tipo de julgamento é que a destinação das mercadorias, a depender do julgamento em primeira instância, independente da interposição recursal, será efetivada se o julgamento for desfavorável ao contribuinte, recebendo-se o recurso voluntário apenas no efeito devolutivo, pois as mercadorias precisam ser destinadas sob pena de perecimento. É claro que se ao final do julgamento colegiado em segunda instância o contribuinte conseguir reverter a decisão ele será indenizado pela própria instituição, restabelecendo-se seu status quo ante, quando da interposição de impugnação à Enaj⁹. Aqui, neste trâmite colegiado, da mesma forma que o contencioso de pequeno valor, o contribuinte ou seu representante possuem a faculdade de encaminhar sustentação oral por meio de vídeo gravado, as pautas serão publicadas no DOU, as atas e ementários publicadas no sítio da RFB na internet.

De sua vez, reflete-se por meio deste artigo se tais mudanças ocorridas no âmbito do contencioso, em que pese trazer maior proximidade quanto aos contribuintes em relação à RFB, pois é patente a busca pela eficiência e celeridade ao processo administrativo pelo órgão, em termos de alteração de paradigma já seriam suficientes, o que será o ponto de discussão no próximo tópico.

3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA CONSENSUAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

De início, salienta-se as palavras de Sergio André Rocha em seu artigo, “Reconstruindo a confiança na relação Fisco-Contribuinte”, que, logo na parte introdutória aduz “olhando ao redor, notamos um fato alarmante em relação ao qual nos sentimos impotentes: o Sistema Tributário Nacional está quebrado”¹⁰. E continua o professor:

9 <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=133021> [acesso em 05/10/2023] e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=133173> [acesso em 05/10/2023]

10 Cf. ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte, *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 39, 2018. p. 507.

[...] no contexto brasileiro atual, a completa desconfiança do contribuinte em relação ao Poder Público. [...] do outro lado da mesa a situação não é diferente. A percepção da autoridade fiscal em relação ao contribuinte é de caráter policialesco. Em certa medida ela reflete o ambiente que se desenvolveu no Brasil nos últimos anos, em que se separam virtuosos de imorais, colocando-se os contribuintes neste último grupo.¹¹

O artigo, escrito no ano de 2018, traz como precedente positivo no tocante ao tema, a experiência da Suécia¹², em que o conflagrado ambiente nas relações entre o Fisco e seus con-

11 Cf. *Ibidem*. p. 508.

12 Esclarece o autor supramencionado, em cristalina demonstração de que a animosidade entre a Administração Fiscal e os sujeitos passivos não precisa ser o único caminho – e tampouco é o mais eficiente, do ponto de vista arrecadatório –, tornando-se premente a incorporação de técnicas transparentes de cidadania fiscal e de relações Estado-administrados que sejam dialógicas, consensuais e de imperatividade proporcional, razão pela qual se transcreve o seguinte excerto: “Normalmente os povos escandinavos são vistos como modelos de cidadania e civilidade. Contudo, o exemplo da Suécia nos mostra que nem sempre foi assim, pelo menos neste caso. Em 2017 foi lançado o interessante livro ‘Shaping taxpayers: values in action at the Swedish Tax Agency’, escrito pela antropóloga Lotta Björklund Larsen. De acordo com a análise feita por Lotta Björklund, na década de 70 a atuação do órgão arrecadador sueco era similar ao modelo que apresentamos do Brasil, baseado na intimidação e na repressão. O caso mais emblemático desta era envolveu o famoso diretor de cinema sueco Ingmar Bergman e foi narrado por ela: ‘Em uma sexta-feira sombria no dia 30 de janeiro de 1976, dois inspetores fiscais acompanhados por policiais passam pela entrada do teatro nacional sueco ‘Dramaten’. Eles estão procurando pelo diretor, o mundialmente famoso Ingmar Bergman, que havia iniciado o ensaio para a peça de August Strindberg *The Dance of Death*. Um incrédulo e horrorizado Bergman é levado e acusado de negligência fiscal. É para valer: quando eles saíram do prédio, um terceiro policial, que havia se posicionado na esquina para assegurar que Bergman não escaparia por uma porta dos fundos, se aproxima e cumprimenta o grupo. Enquanto Bergman está sendo levado para uma imediata ‘conversa’, sua casa é vasculhada e um número de pastas é levado. Ele está perplexo, com medo, irritado. Este evento o joga em um estado de depressão e ele é hospitalizado em uma clínica psiquiátrica. Dois meses depois, sua depressão se transforma em pura raiva quando as acusações são arquivadas. Ele é inocente, mas se torna impossível trabalhar e pensar na Suécia, ele deixa o país no dia 22 de abril para a Alemanha, prometendo nunca mais voltar. A publicidade negativa global que se seguiu foi dirigida apenas à burocracia sueca, uma vez que Bergman disse que a RSV (autoridade fiscal da época) poderia fazer o que quisesse com seu patrimônio. O ponto para ele não eram os impostos que ele foi acusado de não ter pago, mas sim o tratamento a que ele havia sido submetido: um show burocrático de força, acompanhado por ameaças e chantagens. Não ajudou que os dois inspetores fiscais usavam casacos pretos similares, aparentemente em moda naquela época. A emigração de Bergman e todo o burburinho que ela criou foi um evento que fez com que aqueles com poder de decisão na autoridade fiscal repensassem suas estratégias sobre como tratar contribuintes e como a relação com eles deveria ser. A visão prevalecente sobre os contribuintes entre os servidores da RSV parecia ser a de que eram trapaceiros: se um contribuinte ainda não tinha sido pego evitando o pagamento de tributos, era uma questão de tempo. *Compliance* significava coação. É difícil responder àquela pergunta sobre a galinha e os ovos em relações como a existente entre agentes fiscais e contribuintes – o agente fiscal considera o contribuinte um trapaceiro desde o início, ou são os erros dos contribuintes, intencionais ou não, que fazem com que sejam considerados trapaceiros? Se a visão é que controlar e auditar contribuintes é a única maneira de se relacionar com os contribuintes, estes serão sempre vistos como tendentes a evadir tributos o máximo quanto possível. De acordo com esta visão sobre os contribuintes, ninguém voluntariamente entregaria seu ‘suado’ dinheiro a não ser que houvesse sanções. Começando com o caso Bergman, uma longa trajetória se iniciou em direção a fazer a autoridade fiscal sueca e seus servidores desenvolverem e aplicarem uma abordagem distinta em relação aos contribuintes’. [...] O projeto foi tão bem-sucedido que, como já mencionamos, o órgão coletor sueco se tornou a instituição governamental em relação à qual os cidadãos demonstram maior grau de confiança.

É interessante observar que, como aponta a autora, ‘há muitos outros temas além de um agente fiscal querido que impactam o consentimento dos cidadãos em relação ao pagamento de tributos. Um primeiro exemplo, receber valor pelo dinheiro pago’. Mais adiante ela segue este raciocínio ao afirmar que ‘a tributação é recíproca e o ato de coletar tributos é muito conectado, se não exclusivamente, com a sua redistribuição’”. Cf. ROCHA, Sérgio André. Op. Cit. p. 521-523 (*grifos meus*). Ou seja, o desenvolvimento de uma relação mais transparente entre Estado Fiscal e contribuintes e a verificação, por parte destes últimos, de que os recursos vertidos ao Erário são efetivamente vertidos para a garantia de políticas públicas efetivas pela via das despesas orçamentárias diminuem a rejeição social ao proclamado *dever fundamental de pagar tributos*.

tribuintes, transformou-se de maneira substancial em exemplo de diálogo e em um case de sucesso no que tange à mitigação – e, até mesmo, superação – do antagonismo das relações obrigacionais no âmbito do Direito Tributário.

Neste sentido, não muito distante em termos comportamentais, em relação aos primórdios suecos, estava o Brasil, que, para impulsionar e adaptar suas diretrizes aos moldes estabelecidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a fim de ingressar na organização supranacional, desenvolveu projetos no sentido de intensificar a caminhada dialógica, primando por incentivar a transparência nas relações Fisco-contribuinte, levando a efeito o aprofundamento na mudança de cultura, especialmente no âmbito da Administração Tributária, buscando o chamado “*compliance cooperativo*”, em meio a uma aplicação das normas tributárias permeada pelo chamado *enforcement*¹³. Vale dizer que, se for realizado um recorte temporal desde 2018, ainda poucos anos atrás, rechaçava-se qualquer tipo de tratativa consensual no âmbito da Administração Tributária, especialmente no tocante à transação tributária, mediação ou mesmo uma relação efetiva de *compliance cooperativo*, não só quanto à executoriedade operacional, como é o caso do Operador Econômico Autorizado (OEA) em relação à aduana brasileira, mas que, efetivamente, mudasse a cultura e os paradigmas para uma Administração Tributária que busca o consenso, o diálogo, a conformidade tributária, reduzindo os custos e assimetrias informacionais entre os atores econômicos. Por tal razão, as transformações, inclusive legais (v.g., Lei n. 13.988/2020), pelas quais têm passado a Administração Pública Tributária federal merecem destaque. De se notar, de plano, que as sociedades estão cada vez mais plurais e complexas no mundo contemporâneo, exigindo novos e abrangentes direcionamentos nas mais diversas áreas do saber e, por óbvio, o campo jurídico não está infenso às necessidades de abertura interpretativa.¹⁴ É cediço que, em passado recente, o fenômeno da tributação e o processo administrativo advindo de eventuais questionamentos acerca da exação tinham por fundamento principal a primazia do interesse do Estado, ou o chamado poder de império estatal, o que fez crescer um abismo entre os contribuintes e o Fisco. Diante da ineficiência arrecadatória, da evasão e da litigiosidade que permeavam a relação obrigacional tributária, contemporâneas correntes de pensamento e atualizações dogmáticas impulsionam a busca por medidas para prevenir e resolver com menor animosidade controvérsias em matéria tributária. Trazendo para este artigo o referencial teórico de Peter Häberle¹⁵, cujo trabalho parte

13 Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em: 10 jan. 2023. Vide também: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. BEPS Actions: Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>. Acesso em: 10 jan. 2023.

14 Cf. BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes; CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. A fascinante hermenêutica constitucional de Peter Häberle, *Revista Jurídica Luso-brasileira*, Lisboa, ano 7, n. 4, 2021. p. 391. Disponível em: < https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/4/2021_04_0389_0418.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2022.

15 Cf. HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição – Contribuição Para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003.

da premissa da sociedade aberta de intérpretes, entendendo-se por nítido o viés democrático que deve permear necessariamente o Estado Fiscal. A teoria haberleana ganhou importância, uma vez que possibilitou a participação de todos no processo de interpretação constitucional, por meio de institutos como as audiências públicas e o *amicus curiae*, por exemplo.

As audiências públicas, inicialmente, realizadas nos Parlamentos e, posteriormente, levadas ao Judiciário, merecem destaque, em particular, porque proporcionam o enriquecimento do debate ante as várias concepções acerca da matéria em análise, tendo em mira a falibilidade e a limitabilidade da capacidade institucional dos órgãos tradicionais de interpretação constitucional¹⁶. Häberle sustenta que a ampliação do círculo de intérpretes permite a integração da realidade ao processo interpretativo, a fim de evitar decisões arbitrárias, o que legitima o processo decisório em várias instâncias¹⁷.

Transportando o referencial teórico para o Direito Administrativo e aprofundando seu desiderato ao Direito Tributário tem-se um ponto de partida para um potencial cenário de consensualidade, a ser pluralizado junto à Administração Tributária Federal, como em passado recente observou-se através de iniciativas por parte das instituições públicas, no recorte da Administração Pública Tributária Federal, que passam a ensejar um novo modelo administrativo, pautado no ambiente dialógico e consensual, em especial no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Veja-se, como exemplo, o percurso do processo administrativo tributário em sede de contencioso. Apesar do ambiente de litigiosidade, órgãos como a RFB e o CARF possuem instrumentos dialógicos que tratam de temas afetos à legislação tributária, os quais demandam as vias tanto do processo de consulta sobre a legislação tributária, quanto às súmulas, diante de uma jurisprudência sedimentada, com base em análise de precedentes, uniformizando, portanto, entendimentos, tendo por escopo a redução e a prevenção de litígios de ordem tributária e aduaneira. No tocante às súmulas editadas pelo CARF, afirma Michels que estas são importantes fontes do processo administrativo fiscal.

Neste sentido, a Administração Tributária Federal tem a seu favor não só um arcabouço de instrumentalidades que, com mais força, passam a ser utilizadas na busca por melhorias no diálogo e na uniformização de entendimentos administrativos, como, também, tem ressignificado sob o viés da consensualidade vetustos princípios e institutos, como o a releitura do princípio da indisponibilidade dos bens públicos e sua conformidade com a possibilidade de transação tributária, previsto no CTN desde a sua edição, mas reforçado por novéis diplomas legislativos, para arrefecer uma conflorada relação com seus contribuintes, onde a desconfiança ainda é pedra de toque.

16 Cf. ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de; OLIVEIRA, Rafaella Amaral de. Teoria Harbeleana e Políticas Públicas: Por uma Ampliação na Concretização de Direitos Sociais. In: BATISTA, Gustavo Barbosa de Mesquita; GONÇALVES, Rogério Magnus Varela; STRAPAZZON, Carlos Luiz (Coords.). *Direitos Sociais e Políticas Públicas I*. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: < <http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=b20bdabb93c52a6d> >. Acesso em: 14 nov. 2022.

17 Cf. *Ibidem*. p. 413.

O passo a ser dado para a consensualidade abrir espaço para a tal confiança se pauta em novas atitudes, especialmente no que tange ao Princípio da Proteção da Confiança, legitimado pela Segurança Jurídica, pois o vernáculo “confiança” não pode mais ser uma palavra solta – ou meramente retórica – no dicionário da língua pátria brasileira. A carga do que se entende por confiança deve ter seu espaço no Direito Público e abranger questões relevantes nas suas principais vertentes, nada obstante a estrita legalidade.

A propósito, Valter Shuenquener de Araújo¹⁸ ressalta que:

[...] um dos fatores que mais impediu o florescimento de uma doutrina que tutelasse a confiança daqueles que se relacionam com o Estado foi a crença na existência de um dogma incontestável do princípio da legalidade. Por muito tempo, predominou o entendimento de que esse princípio deveria irremediavelmente prevalecer quando em conflito com o interesse de particulares ou com outros interesses públicos. [...]

3.1 Instrumentos de consensualidade, prevenção e redução de conflitos administrativos tributários

A Administração Tributária no Brasil tem buscado apresentar instrumentos com o objetivo de intensificar e estabelecer diálogo com os contribuintes, ainda que de modo incipiente, mas abrem-se os primeiros passos para uma interação menos burocrática e imperativa e mais dinâmica e consensual. Essas medidas são conhecidas pela expressão em inglês *cooperative compliance* ou conformidade cooperativa, prevendo, entre outros instrumentos, por exemplo, a regulamentação das regras de transação tributária, então prevista no CTN, desde 1966, como uma das causas de extinção do crédito tributário, através de concessões mútuas entre as partes, que, neste caso, seriam o Fisco e os sujeitos passivos das obrigações tributárias.

O Sumário Executivo do Diagnóstico do Contencioso Tributário no Brasil, elaborado pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), encomendado pela RFB, por intermédio do BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento –, fez referência ao *cooperative compliance* como uma estratégia para a criação da maior interação entre as administrações fiscais e os contribuintes, fundamentada na confiança mútua, na transparência e na boa-fé¹⁹.

O Centro Interamericano de Administrações Tributária (CIAT) define “iniciativa de conformidade cooperativa” como:

18 Cf. ARAÚJO, Valter Shuenquener de. O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado. 2. ed. rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016 apud SCHMIDT, Luísa Silva. A Proteção Da Confiança Legítima E A Superação Do Paradigma Da Legalidade Estrita, *Revista CEJ*, Brasília, Ano XXIII, n. 78, jul./dez. 2019. p. 70.

19 Cf. BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. *Seminário de Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo: Sumário Executivo*, 2022. Disponível em: < https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/sumario_executivo_contencioso_tributario.pdf >. Acesso em: 05 jan. 2023. p. 179-225.

aquela que surge da relação entre a Administração Tributária e o contribuinte, e através da qual se pretende obter melhorias significativas no nível de transparência mútua e, conseqüentemente, no nível de cumprimento voluntário, de forma a reduzir os custos de *compliance* ou administração e, na medida do possível, evitar polêmicas na relação jurídico-tributária²⁰

Esse entendimento alinha-se “ao tripé de sustentação dessa forma de cooperação, enumeradas nos relatórios da OCDE: a confiança mútua, a transparência e a compreensão”²¹. Não é novidade que se vive hoje numa sociedade de massas, em que a realidade empresarial está organizada em rede e a competitividade marca os cenários econômicos atuais por inúmeras razões, tais como o obstinado avanço tecnológico, o crescente nível de exigência do consumidor e a sufocante disputa de mercados. No Brasil, a abertura do mercado interno ao capital estrangeiro, sobretudo com as privatizações, introduziu ótica mercadológica às atividades que antes estavam concentradas nas atribuições do Estado. O contexto atual é caracterizado pela superação daquele modelo que pressupunha a superioridade do Estado perante as pessoas. Neste cenário, as decisões públicas, muitas vezes, assemelham-se a contratos e ocorre a emergência dos fenômenos do pluralismo de fontes e do multiculturalismo. Nesta linha, vale dizer que a Administração Tributária vem apresentando diversos instrumentos com o objetivo de estabelecer o diálogo com os contribuintes.

3.1.1 *Compliance* Cooperativo

A Receita Federal do Brasil – RFB, em 2021, anunciou a criação de um projeto-piloto de programa de conformidade cooperativa (Confia) voltado para grandes empresas, com base no *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT* e nos modelos propostos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. O objetivo do programa é mudar e melhorar a relação do Fisco com os contribuintes, com vistas a estabelecer um processo de transparência e confiança, pilares para uma maior segurança jurídica, por meio da criação de fóruns para estabelecer um diálogo entre a Receita e os setores econômicos. O projeto já evoluiu de lá para cá e se iniciou teste de procedimentos com empresas²², prorrogado até 31 de dezembro de 2023, para que, na sequência, possa ser instituído um piloto, com o objetivo de abarcar, em futuro próximo, um número expressivo de empresas em todos os segmentos da economia e não só os grandes contribuintes. Cumpre enfatizar que para potencializar os programas de conformidade, a Receita Federal do Brasil atualizou a Portaria

20 Cf. *Ibidem*. p. 42.

21 Cf. *Ibidem*. p. 42.

22 Cf. BRASIL. Receita Federal do Brasil. Portaria n. 210, de 18 de agosto de 2022. Aprova a realização do Teste de Procedimentos no âmbito do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia). *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 18 ago. 2022, Edição 158, Seção 1, p. 36. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125631> >. Acesso em: 03 jan. 2023.

nº RFB 999/2013, onde estabelece as prioridades no julgamento de processos em trâmite na 1ª instância administrativa (DRJ) e no contencioso de pequeno valor no seu âmbito (Câmaras Recursais), para que sejam abarcados como prioritários os processos cujos interessados sejam contribuintes certificados em programas de conformidade.

Outras iniciativas de modernização fiscal já foram implementadas no Brasil, tal qual o Operador Econômico Autorizado (OEA), programa voltado para a área aduaneira. Enquanto, de um lado, o Confia tem como principal premissa o estabelecimento de um diálogo efetivo entre o Fisco e os setores econômicos, o OEA premia, através de normas indutoras, os contribuintes que têm uma conformidade à legislação elevada. As empresas, caso possam comprovar o cumprimento dos requisitos e critérios do Programa OEA, são certificados como operadores de baixo risco, confiáveis e, em consequência, podem gozar dos benefícios oferecidos pela Aduana Brasileira, relativos à maior agilidade e previsibilidade de suas cargas nos fluxos do comércio internacional.

A implementação dos programas de conformidade com o fim de aperfeiçoar uma melhora no relacionamento entre a Administração Tributária e as empresas é essencial na realidade atual de excessiva litigiosidade, relacionada a controvérsias fiscais instaladas no sistema administrativo e judicial brasileiro, além de proporcionar um ambiente de negócios mais favorável para a economia. Tanto é assim que com a Lei nº 14.689/2023 trouxe o marco legal da conformidade tributária em seu artigo 7º e respectivos incisos²³.

4. A NECESSIDADE DE UNIFORMIZAÇÃO DE DECISÕES DENTRO DE UM NOVO MODELO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA CONSENSUAL

Releva destacar uma importante iniciativa realizada no ano de 2022, a implementação, por parte da RFB, do procedimento de análise da juridicidade dos atos administrativos editados pela instituição, conforme se observa dos dispositivos da Portaria RFB n. 211, de 19 de agosto de 2022, no bojo do então Programa chamado de Receita Brasil.

Através de um grupo de análise técnica, a Receita Federal buscou ressignificar seus atos, em especial, verificando a respectiva juridicidade, com o objetivo de reduzir e prevenir litígios desnecessários, em razão ou de o respectivo ato não ser conforme à Lei, jurisprudência (leia-se súmulas) ou Direito.

E esta iniciativa era premente, pois veja-se um exemplo: as súmulas aprovadas no Pleno do CARF em 03 de setembro de 2019 apenas se tornaram vinculantes em relação à Administração Tributária com a Portaria ME 410, publicada no DOU de 18 de dezembro de 2020. Portanto, nesse um ano e três meses (e esta é apenas uma das amostras de pesquisa) já não se poderia

23 Lei 14.689/2023, artigo 7º: Para aplicação das medidas de incentivo à conformidade tributária, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil considerará os seguintes critérios: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14689.htm [acesso em 03/10/2023]

ter evitado inúmeras lides tributárias, caso fosse verificado um diálogo institucional mais célere e coerente entre o tribunal administrativo tributário e a RFB?

Assim, importa indagar se o diálogo travado entre órgãos da Administração Tributária, como o CARF e a RFB, conferiria maior efetividade em prol do interesse público ou o isolamento preservaria as instituições de interferências particulares. Este é o ponto de inflexão. Qual seria a “escolha de Sofia”?

Tome-se como exemplo a consulta pública. Determinado assunto polêmico, ao ser levado à consulta pública, não poderia resultar em um entendimento uniforme, que auxiliaria a prevenir lides tributárias? Resultaria em clima belicoso entre as instituições públicas federais ou geraria clima de busca em um consenso? Poderia haver equilíbrio que produz entendimentos estáveis ou em desequilíbrios que produz insegurança? Tais condutas não seriam eficazes para maior eficiência do Poder Público, especialmente em matéria tributária? Como são subtemas extremamente recentes, dentro do tema mais amplo relativo à consensualidade no âmbito da Administração Tributária, o que se pode concluir é que o Fisco Federal até deu passos largos no caminho de uma forma de administrar mais consensual, que prestigia o diálogo, mas que precisa ser regado nos próximos anos, para que toda a sociedade possa colher os frutos de uma política pública, cuja arrecadação mais transparente seja um norte e um exemplo aos demais entes tributantes no Brasil.

Ao se pensar na possibilidade de um renascer em relação a um Fisco Federal com a preocupação de atravessar desafios e encontrar um ponto de equilíbrio para estabelecer um diálogo salutar com seus contribuintes, especialmente no tocante ao processo administrativo tributário equitativo, não se pode olvidar do fato de que, inobstante as luzes que se jogam na construção desta relação, subsiste a figura do *enforcement*, vertente da Administração Tributária imperativa e porque não dizer herança de um Fisco beligerante, mas ainda necessário, mesmo atualmente.

Segundo Norberto Bobbio, o poder público é tradicionalmente entendido como constituído pelo *dominium* e pelo *imperium*, respectivamente correspondentes ao poder sobre as coisas (poder econômico) e ao poder de comando sobre os homens. Em sentido estrito, o poder político seria o próprio *imperium*.²⁴

Vale dizer que só por estas características, depreende-se a condição de supremacia do detentor do poder administrativo, em relação a seus destinatários. A presença do poder administrativo determina, portanto, autoridade²⁵ no Direito Administrativo, dado o estreito relacionamento entre este ramo do Direito com a Administração Pública e o regime adminis-

24 Cf. BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade: Para uma teoria geral da política*. 14. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007. p. 84.

25 A autoridade atrela-se diretamente ao poder, podendo ser compreendida como “uma relação de poder estabilizado e institucionalizado em que os súditos prestam uma obediência incondicional. Esta concepção se manifesta sobretudo no âmbito da ciência da Administração”. Cf. BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; STOPPINO, Mario (Orgs.). *Dicionário de Política*. 11. ed. Brasília: Editora UNB, 1998. p. 88.

trativo. No campo do Direito Tributário não é diferente, pois o exercício do poder de império do Estado associa-se à soberania interna (ressalvados os acordos e tratados internacionais de ordem tributária), que Celso Ribeiro Bastos, ao conceituar e classificar soberania, denomina como supremacia, nestes termos:

Soberania significa um poder que não reconhece outro a ele superior, seja no plano interestatal (independência), seja no plano interno (supremacia). [...] evidentemente, não no plano do Direito, mas, sim, no da realidade, tal soberania pressupõe uma superioridade de força.²⁶

De fato, poder de império e soberania interna dialogam de tal modo a ponto de praticamente poderem ser considerados faces da mesma moeda – e, quanto a isso, diga-se, só é possível falar soberania interna (supremacia) porque ao Estado é atribuído o exercício do poder de império, e vice-versa.

E nesta seara, tem seu destaque o Fisco Federal: seu poderio de *enforcement*, sua potente fiscalização, utilização de tecnologia, cruzamento de dados, entre outros procedimentos, podem levar à indagação se poderiam conviver um Fisco dialógico com um Fisco pautado na política do *enforcement*? Seria dicotômica esta convivência?

Ainda, diante desta dualidade dentro do mesmo órgão da Administração Tributária, em que se fiscaliza, julga, arrecada, estabelecem-se diretrizes sobre interpretação de legislação tributária federal, seria possível aventar que deste mesmo Fisco poderia emergir um processo administrativo com visão de futuro, em que se tenha por objetivo, não se desvencilhar do *enforcement*, oriundo das relações de fiscalização, pautado pelos preceitos constitucionais democráticos brasileiros, mas agregar dentro do órgão diretrizes e políticas que efetivamente tratem e abarquem a melhoria das relações entre o Fisco federal e seus contribuintes?

A criação, por exemplo, de um novo desenho institucional, no âmbito da Receita Federal do Brasil, em que seja segregado do ambiente de fiscalização, arrecadação, tributação, uma vertente processual consensual, dialógica, mediadora, prestigiando o *compliance* cooperativo e das novas formas de solução de controvérsias, não poderia engajar mais a sociedade e fazer com que a confiança e a segurança jurídica fossem confirmadas, fortalecidas, desestigmatizadas? Ainda deixo a reflexão como ponto de partida e não de chegada para produzir resultados, pois como já tratado acima, o tempo trará as respostas, sobre a forma pela qual a mudança de paradigma da Administração Tributária Federal em relação a seus contribuintes foi se delineando e concluindo. Cabe ressaltar que a última sessão de pleno do CARF ocorreu no ano de 2021, quando ainda presidia a 1ª seção do Tribunal. De lá para cá, já estamos no 2º ano em que, mais uma vez, adiou-se a sessão de Pleno, tão importante para a uniformização jurisprudencial administrativa brasileira, ainda mais neste momento em que o artigo

26 Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *O Estado do Futuro*. São Paulo: Pioneira, 1998. p. 165.

25, parágrafo 13 da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, anteriormente mencionada, estabeleceu que as súmulas editadas pelo CARF vinculariam todos os julgamentos realizados por órgãos colegiados tanto em 1ª quanto em 2ª instância.

5. CONCLUSÃO

Por óbvio, as posições divergentes que respaldam o sistema tributário têm por escopo a busca, em consonância ao princípio da segurança jurídica, mediante a uniformização de medidas no âmbito da Administração Tributária, que ilumine caminhos para vertentes consensuais e dialógicas, não havendo mais como se abarcar de modo exclusivo, atualmente, o *enforcement* puro e simples, sem traçar estratégias transversais em que o consenso seja concretizado nos diversos segmentos da Administração Tributária. Exatamente, por esta razão, entende-se que as medidas traçadas e apresentadas neste breve artigo, em busca do fomento dialógico do Fisco federal com seus contribuintes, são de crucial importância, como tendência, condução e incentivo à estabilidade nestas relações, diante de uma cultura persistente pautada na litigância. Seria possível mudar este paradigma em curto espaço de tempo?

Apesar de não ter resposta peremptória para esta pergunta, pode-se dizer que há esperanças? Fortes esperanças, para que, ao menos, a cultura da litigância atenuem e se busque, com mais ênfase, a prevenção ou mesmo a redução das demandas contenciosas?

Uma política de governança e respeito aos precedentes ora firmados; contribuiria em grande escala para maior segurança a todos os envolvidos na relação jurídico-tributária, tanto ao Fisco quanto aos contribuintes, gerando grandes possibilidades de se conferir maior efetividade a uma política de *tax compliance* no Brasil.

Na esperança de que, exatamente, estas e outras reflexões ultrapassem o campo apenas das ideias e teses para uma conclusão definida em padrões consolidados, de forma a atender com eficiência a prevenção dos litígios e demandas fiscais, o breve estudo se finda, e através das palavras de Mario Sergio Cortella²⁷ encerra-se por enquanto estas primeiras digressões acadêmicas: “Estamos vivendo a emergência de novos e múltiplos paradigmas. São novos tempos que exigem novas atitudes”. Vamos a elas, então?

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de; OLIVEIRA, Rafaella Amaral de. Teoria Harbeleana e Políticas Públicas: Por uma Ampliação na Concretização de Direitos Sociais. *In*: BATISTA, Gustavo Barbosa de Mesquita; GONÇALVES, Rogério Magnus Varela; STRAPAZZON, Carlos Luiz (Coords.).

27 Cf. CORTELLA, Mario Sergio. *Qual é a Tua Obra?* Inquietações Propositivas sobre Gestão, Liderança e Ética. Petrópolis: Vozes Nobilis, 2015.

Direitos Sociais e Políticas Públicas I. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: < <http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=b20bdabb93c52a6d> >. Acesso em: 14 nov. 2022.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. O Princípio da Proteção da Confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado. 2. ed. rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016 *apud* SCHMIDT, Luísa Silva. A Proteção Da Confiança Legítima E A Superação Do Paradigma Da Legalidade Estrita, *Revista CEJ*, Brasília, Ano XXIII, n. 78, jul./dez. 2019.

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. *Seminário de Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo*: Sumário Executivo, 2022. Disponível em: < https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/sumario_executivo_contencioso_tributario.pdf >. Acesso em: 05 jan. 2023.

BASTOS, Celso Ribeiro. *O Estado do Futuro*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). São Paulo: Pioneira, 1998.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Portaria n. 210, de 18 de agosto de 2022. Aprova a realização do Teste de Procedimentos no âmbito do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia). *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 18 ago. 2022, Edição 158, Seção 1, p. 36. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125631> >. Acesso em: 03 jan. 2023.

_____. Portaria RFB nº 259, de 29 de novembro de 2022. Altera a Portaria RFB nº 246, de 11 de novembro de 2022, que institui o Conselho Consultivo sobre Administração Tributária e Aduaneira da União. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-rfb-n-259-de-29-de-novembro-de-2022-447019964> > acesso em 05 de outubro de 2023.

_____. Portaria n. 253, de 23 de novembro de 2022. Institui o Fórum Administrativo de Diálogo Tributário e Aduaneiro (Fata) para a promoção da conformidade fiscal no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 1º dez. 2022, Seção 1, p. 8. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127371> >. Acesso em: 15 dez. 2022.

_____. Portaria ME nº 340, de 08 de outubro de 2020. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil- DRJs, e regulamenta o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113041> >. Acesso em 05 de outubro de 2023.

_____. Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993. Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8748.htm > acesso em 05 de outubro de 2023.

_____. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. 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/l13988.htm> acesso em 05 de outubro de 2023.

_____. Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14689.htm> acesso em 05 de outubro de 2023.

_____. Portaria MF nº 20, de 17 de fevereiro de 2023. Disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129047>> acesso em 05 de outubro de 2023.

_____. Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/ricarf-multi-14022022-alterada-ate-port-me-14814-2021.pdf/view>> acesso em 15 de outubro de 2023.

_____. Portaria RFB nº 309, de 31 de março de 2023. Dispõe sobre o funcionamento do Contencioso Administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-rfb-n-309-de-31-de-marco-de-2023-474540314>> acesso em 05 de outubro de 2023.

_____. Portaria Normativa MF nº 1005, de 28 de agosto de 2023. Dispõe sobre o rito administrativo e as competências para aplicação da pena de perdimento de mercadoria, veículo e moeda, e da multa ao transportador, de passageiros ou de carga, em viagem doméstica ou internacional, que transportar mercadoria sujeita à pena de perdimento, cria o Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras e altera as Portarias MF nº 159, de 3 de fevereiro de 2010, e nº 282, de 9 de junho de 2011, que dispõem sobre mercadorias abandonadas. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-normativa-mf-n-1.005-de-28-de-agosto-de-2023-506328565>> acesso em 05 de outubro de 2023.

_____. Portaria RFB nº 348, de 1º de setembro de 2023. Dispõe sobre o funcionamento do Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (Cejul). Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-rfb-n-348-de-01-de-setembro-de-2023-474540314>> acesso em 05 de outubro de 2023.

in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-rfb-n-348-de-1-de-setembro-de-2023-507365558 > acesso em 05 de outubro de 2023.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; STOPPINO, Mario (Orgs.). *Dicionário de Política*. 11. ed. Brasília: Editora UNB, 1998.

BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade: Para uma teoria geral da política*. 14. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes; CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. A fascinante hermenêutica constitucional de Peter Häberle, *Revista Jurídica Luso-brasileira*, Lisboa, ano 7, n. 4, 2021. p. 391. Disponível em: < https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/4/2021_04_0389_0418.pdf >. Acesso em: 12 dez. 2022.

CORTELLA, Mario Sergio. *Qual é a Tua Obra? Inquietações Propositivas sobre Gestão, Liderança e Ética*. Petrópolis: Vozes Nobilis, 2015.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição – Contribuição Para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MICHELS, Gilson Wessler. *Processo Administrativo Fiscal: Litigância Tributária no Contencioso Administrativo*. São Paulo: Cenofisco, 2018.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito Tributário e Diálogo Constitucional*. Niterói: Impetus, 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/transparency/> >. Acesso em: 10 jan. 2023. Vide também: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. BEPS Actions: Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> >. Acesso em: 10 jan. 2023.

ORWELL, George. 1984. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte, *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 39, 2018.



O REDESENHO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: ALTERAÇÕES NECESSÁRIAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO, EXECUÇÕES FISCAIS E A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Ariel Möller
Lorena Ferraz

Resumo

Partindo do problema estrutural da elevada litigiosidade tributária, o presente artigo analisa possíveis caminhos para reduzir o custo das execuções fiscais que congestionam a máquina pública. Destacam-se as sugestões elencadas no anteprojeto da Nova Lei de Execuções Fiscais, tendo em vista a importância de uma reformulação processual que se compatibilize com o paradigma de cooperação almejado entre fisco e contribuinte. Sendo assim, serão objeto de estudo as atualizações tanto da Lei nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, como as mudanças pretendidas na Lei nº 6.830/80 e os impactos nas Execuções Fiscais.

Palavras-chave: Litigiosidade tributária; Execuções Fiscais; Cooperação.

Abstract

Starting from the structural problem of high tax litigation, this article analyzes possible ways to reduce the cost of tax executions that clog the public sector. The suggestions listed in the draft of the New Tax Execution Law stand out, given the importance of a procedural reformulation that is compatible with the desired cooperation paradigm between tax authorities and taxpayers. Therefore, updates to Law No. 70,235/72, which regulates the tax administrative process, as well as the intended changes to Law No. 6,830/80 and the impacts on Tax Executions will be the object of study.

Keywords: Tax litigation; Tax Executions; Cooperation.

1. INTRODUÇÃO

Na dinâmica jurídica tributária, tem se aquecido cada vez mais uma aproximação entre o fisco e o contribuinte com intuito de redução da litigiosidade. Tendo em vista a combatida

complexidade dos processos tributários no Brasil, busca-se criar uma relação de menor animosidade, reconhecidas as circunstâncias nocivas que prejudicam o cumprimento adequado dos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

O diagnóstico já é conhecido, o elevado número de processos administrativos e judiciais envolvendo créditos tributários representa não somente alarmantes custos financeiros para os indivíduos e pessoas jurídicas no país, como também já se tornou um problema orçamentário. Em 2019, o estoque de crédito tributário em contencioso ultrapassou R\$ 5,4 bilhões, quantia que equivale a 75% do PIB do referido ano.¹

De acordo com o relatório do Conselho Nacional de Justiça de 2022, os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2021, apenas 10 foram baixados. O relatório também apresenta os impactos nos entes subnacionais, indicando que o maior peso das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra 86% dos processos, enquanto a Justiça Federal responde por 14%; a Justiça do Trabalho por 0,2%; e a Justiça Eleitoral por apenas 0,01%.²

Soma-se a isso o fato de que frequentemente os julgamentos na esfera administrativa não observam os precedentes firmados pelos Tribunais Superiores de observância obrigatória ou alto grau de persuasão – i.e os acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade e os precedentes firmados pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento repetitivo.

Nota-se que a taxa de congestionamento das execuções fiscais de 90% fere certamente a qualidade da prestação do serviço jurisdicional. Este problema, contudo, não pode ser facilmente solucionado por uma aceleração matemática do curso das execuções fiscais, tratando de maneira desproporcional situações diversas, e arrebatando ainda mais os tribunais com a impugnação de medidas irrazoáveis.

O processo administrativo fiscal foi concebido para a finalidade de controle prévio da legalidade dos atos administrativos da administração tributária. Contudo, são diversos os problemas institucionais que tornam este instrumento inócuo. A ausência de uniformidade entre os Processos Administrativos Fiscais dos diversos entes tributantes foi revelada pelo Diagnóstico do CNJ³: (i) 33,3% de divergência em relação aos elementos básicos do auto de infração e (ii) 61,5% de divergência no que se refere às hipóteses de vício no lançamento.

1 INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. Contencioso tributário no Brasil. Relatório de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/contencioso-tributario-alcancou-75-pib.pdf>. Acesso em: 3 set. 2023.

2 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2022. Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022, p. 171. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em 25 set. 2023.

3 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2022 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022, p.181. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em 28 set. 2023.

O paradigma que se pretende romper, portanto, é de que a instauração do processo administrativo coincide com uma busca pela absorção do patrimônio do particular pelo Estado, dinâmica que corrói garantias como o acesso à informação, a transparência do valor devido e a clareza nas fundamentações, de forma que o ímpeto arrecadatário acaba ensejando deficiências técnicas e democráticas.

Nesse cenário, acabam sendo necessários altos gastos do contribuinte com a gestão privada dos tributos, bem como gastos públicos expressivos em segurança e fiscalização, fazendo com que a arrecadação se realize em um ambiente de animosidade, litigiosidade e desconfiança, através de uma administração tributária baseada em repressão, punição e desconfiança.⁴

No âmbito da pessoalidade, assistimos a máquina pública se armar frente às possíveis fugas dos contribuintes de seu dever de tributar, mantendo uma mentalidade um tanto quanto defensiva nos órgãos fiscais e, empresas e contribuintes que se fundam na premissa de que o conflito judiciário é sempre a melhor solução.

Neste contexto de disparidade entre a administração tributária e o os contribuintes, em 23/02/2023 foi instituída por Ato Conjunto dos presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal a Comissão nº 01/2022, presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça, que reuniu sugestões para o aperfeiçoamento das normas que regem o processo administrativo federal e o processo tributário.⁵

A Comissão apresentou o seu relatório final com 16 (dezesseis) propostas estruturantes para o processo administrativo e tributário no país, que atualmente estão em trâmite no Congresso Nacional:

- PL n.º 2.481/22: Reforma da Lei nº 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo);
- PL nº 2.483/22: Dispõe sobre o processo administrativo tributário federal e dá outras providências.
- PL n.º 2.484/22: Dispõe sobre o processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal.
- PL n.º 2.485/22: Dispõe sobre a mediação tributária na União e dá outras providências
- PL n.º 2.486/22: Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira.

4 SOUZA, Danielle. 2019, posição 460. Acesso em 27 set. 2021.

5 BRASIL, Parecer nº 1/2022. Senado Federal. Presidente: Ministra Regina Helena Costa. Relator do Tema Processo Administrativo: Valter Shuenquener de Araújo. Relator do tema Processo Tributário: Marcus Lívio Gomes. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198213&ts=1662479383639&dispositon=inline>. Acesso em: 3 set. 2023.

- PL nº 2.488/22: Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e fundações de direito público, e dá outras providências.
- PL nº 2.489/22: Dispõe sobre custas devidas à União, na Justiça Federal de primeiro e segundo graus e dá outras providências.
- PL n.º 2.490/22: Dá nova redação para acabar com divergência doutrinária sobre o art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.
- PLP n.º 124/22: Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária.
- PLP n.º 125/22: Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes (Código de Defesa dos Contribuintes).
- INS n.º 56/22: Sugere ao Poder Executivo Federal que regulamente a atuação do conselheiro representante do contribuinte no CARF.

No presente artigo, destacam-se as sugestões elencadas no anteprojeto da Nova Lei de Execuções Fiscais, tendo em vista a importância de uma reformulação processual que se compatibilize com o paradigma de cooperação alcançado. Sendo assim, serão objeto de atualização tanto a Lei nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal como a Lei nº 6.830/80.

2. ALTERAÇÕES NA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS

O texto prevê a tramitação de processos apenas em dias úteis e a suspensão dos prazos processuais nos recessos de fim de ano, em conformidade com o Código de Processo Civil.

Outro ponto central é a vedação da inscrição em dívida ativa dos créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte em sede de Recurso Extraordinário e Especial Repetitivos, controle concentrado de constitucionalidade e Súmulas dos Tribunais Superiores, resguardando o contribuinte de autuações em matérias ainda pendentes de decisão.

O artigo 11 (incisos I a V) do projeto de lei prevê que a Administração Pública não poderá inscrever em Dívida Ativa créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte: (i) pelo STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade; (ii) pelo Supremo, em sede de controle difuso de constitucionalidade [a] submetido ao regime de repercussão geral ou [b] a respeito da qual tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou do ato inconstitucional; (iii) pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos; (iv) matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do STF em matéria constitucional e de súmula do STJ em matéria infraconstitucional; ou (v) em súmula administrativa.

Certamente a medida contribuirá em muito para o desafogamento do Judiciário, afinal, segundo o diagnóstico⁶ realizado pelo CNJ, 48,2% das autuações são reformadas por decisões judiciais de primeira instância, as quais são confirmadas pelos Tribunais em 93% dos casos.

Nesta seara, Diogo Ferraz e Fábio Fraga⁷ pontuam “o dilema sobre a existência, ou não, de hierarquia entre o STF e o STJ” é um dos principais problemas no desenho institucional dos Tribunais Superiores brasileiros. Assim os autores desenvolvem:

Diante disso, toda cobrança tributária deve superar dois filtros de validade cumulativos: ela precisa estar em conformidade com a Constituição e precisa estar em conformidade com a Lei de regência do tributo. Esses filtros fazem surgir quatro combinações possíveis:

A cobrança tributária pode ser constitucional e legal: por exemplo, a Autoridade Fiscal exige o recolhimento de um tributo sobre um fato que se enquadra na moldura constitucional e que, em concreto, foi eleito pela Lei Ordinária como fato gerador daquele tributo.

A cobrança tributária pode ser inconstitucional e ilegal: por exemplo, a Autoridade Fiscal exige o recolhimento de um tributo sobre um fato que não se enquadra na moldura constitucional e que não foi eleito pela Lei Ordinária como fato gerador daquele tributo.

A cobrança tributária pode ser legal, mas inconstitucional: por exemplo, a Autoridade Fiscal exige o recolhimento de um tributo sobre um fato que foi eleito pela Lei Ordinária como fato gerador daquele tributo, mas que não se enquadra na moldura constitucional delimitada para aquele mesmo tributo (i.e., a Lei é inconstitucional).

A cobrança tributária pode ser constitucional, mas ilegal: por exemplo, a Autoridade Fiscal exige o recolhimento de um tributo sobre um fato que, em tese, estaria dentro da moldura constitucional, mas que, em concreto, não foi eleito pela Lei Ordinária como fato gerador daquele tributo.⁸

Além disso, propõe-se uma oferta antecipada de bens em garantia, a substituição da garantia e a suspensão da execução até que haja uma decisão em segundo grau. O contribuinte poderá apresentar como garantia antecipada: (i) apólice de seguro-garantia ou carta fiança bancária; e (ii) quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora, observada a ordem de preferência do Código de Processo Civil.

6 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2022 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022, p. 171. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em 25 set. 2023.

7 FRAGA, Fábio; FERRAZ, Diogo. STJ, STF e o dilema da hierarquia. Jota. Coluna ABF. 2023, p.1.

8 *Op cit*, p. 5.

Acerca da problemática que desaguou nessa previsão, Marcus Lívio Gomes ressalta o seguinte:

Contudo, não é o que vem ocorrendo atualmente em face da diversidade de posturas adotadas pelos diversos órgãos de representação jurídica da Fazenda Nacional, o que vem provocando grave insegurança jurídica. Em algumas situações requer-se a execução antecipada do seguro garantia mesmo na ausência de qualquer decisão de mérito, seja na ação anulatória antecedente à execução fiscal, seja nos embargos à execução fiscal. O mais dramático é que por vezes aplica-se a litispendência com relação à ação anulatória antecedente, vedando-se ao contribuinte a cognição plena dos Embargos à Execução Fiscal na execução fiscal proposta posteriormente.⁹

Na tentativa de solucionar a divergência jurisprudencial sobre o tema, o artigo 55, §1º do Projeto estabelece que, nos casos em que os débitos estejam garantidos por seguro garantia ou fiança, a liquidação antecipada da garantia poderá ocorrer:

Caso o respectivo tribunal decida pela improcedência das alegações formuladas pelo embargante por ocasião do julgamento do mérito do eventual recurso de apelação interposto contra a decisão proferida em primeira instância.¹⁰

Importante inovação no contencioso é a previsão de que, antes da distribuição da Execução Fiscal, o contribuinte pode depositar o montante integral do débito administrativamente a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário (vide artigo do projeto de lei).

Nesse cenário, o devedor terá que ajuizar Ação Anulatória dentro do prazo de 30 dias (vide §1º do artigo 15) e, na ausência do ajuizamento da ação, o depósito será transformado em pagamento definitivo, com a extinção do crédito (nos termos do §2º do mesmo dispositivo).

A proposta também apresenta ao contribuinte logo de início a possibilidade de parcelar, negociar ou transacionar, rompendo com a dinâmica de intimação para o pagamento tão somente, acrescido ainda de multa, juros e encargos. Nesse sentido, o contribuinte terá as seguintes alternativas: (i) efetuar o pagamento do valor atualizado, acrescido de multa, juros e encargos; ou parcelar, negociar ou transacionar; (ii) ofertar antecipadamente garantia na esfera administrativa; ou (iii) apresentar Pedido de Revisão de dívida.

Ainda no que tange à revisão dos pontos de partida, o projeto impõe a necessidade de demonstração de tentativa infrutífera de autocomposição e consensualidade prévias como requisito de procedibilidade da Execução Fiscal. Ou seja, a solução consensual passa a ser condição para o ajuizamento da ação de execução fiscal, ou seja, o ente federativo terá que provar que tentou solucionar a questão por meio de mediação ou arbitragem antes de ajuizar a execução.

9 GOMES, Marcus Lívio. Afinal, para que serve o seguro garantia?2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/justica-tributaria-afinal-serve-seguro-garantia>. Acesso em: 25 set. 2023.

10 GOMES, Marcus Lívio. *Op cit.*

O projeto ainda prevê a alteração do limite de “Pequeno valor”: débitos correspondentes a 60 (sessenta) salários-mínimos para créditos federais e 40 (quarenta) para a esfera estadual, distrital e municipal e para títulos executivos extrajudiciais constituídos pelos Conselhos Profissionais (inclusive a OAB).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO. EXTINÇÃO POR FALTA DE INTERESSE DE AGIR. BAIXO VALOR. ONEROSIDADE DA AÇÃO JUDICIAL E POSSIBILIDADE DE PROTESTO DAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA. LEI 12.767/2012. CONTROVÉRSIA SOBRE A APLICABILIDADE DO TEMA 109. RE 591.033. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. PAPEL UNIFORMIZADOR DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RELEVÂNCIA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(RE 1355208 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-238 DIVULG 01-12-2021 PUBLIC 02-12-2021) Tema 1184 – Repercussão Geral.

Sérgio André Rocha já pontuava em 2011 a necessidade de criação de um procedimento preventivo de controle dos autos de infração:

Parcela dos problemas objeto de exame neste estudo decorre, como já referido, do poder atribuído às autoridades fazendárias para lavrar autos de infração sem qualquer medida de controle preventivo. Com efeito, no mais das vezes, um único fiscal tem o poder para lavrar autos de infração potencialmente lesivos ao contribuinte.¹¹

Neste sentido, ganhou corpo tal demanda doutrinária, a partir da redação dada ao § 2º do art. 6º do Projeto de Lei nº 2.488/2022¹², o qual determina que o órgão responsável pela constituição do crédito fiscal deve encaminhar todas as informações necessárias para a inscrição em dívida ativa e cobrança, administrativa ou judicial, dos créditos de natureza tributária ou não tributária, definitivamente constituídos, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, contados da data em que o crédito se tornar exigível, sob pena de responsabilidade funcional. Contudo, apesar das legítimas intenções, tal pode fortalecer o que se denomina como o “direito administrativo do medo”¹³, ao fixar, como regra geral, um prazo máximo de dias a contar da

11 ROCHA, Sérgio André. Ética da administração fazendária e o processo administrativo fiscal. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. 2011. p. 167.

12 Dê-se ao § 2o do art. 6o, do Projeto de Lei no 2.488, de 2022, a seguinte redação: “Art. 6o § 2o. O órgão responsável pela constituição do crédito fiscal deve encaminhar todas as informações necessárias para a inscrição em dívida ativa e cobrança, administrativa ou judicial, dos créditos de natureza tributária ou não tributária, definitivamente constituídos, no prazo máximo estabelecido em regulamento.”

13 CAMPANA, Priscilla de Souza Pestana. A cultura do medo na administração pública e a ineficiência gerada pelo atual sistema de controle. Revista de Direito. 2017, p. 7. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/252703892017090107/pdf>. Acesso em: 29 set. 2023.

data em que o crédito se tornar exigível, sem levar em conta as condições operacionais das unidades que deverão adotar as providências, prevendo que o servidor possa ser responsabilizado se o prazo não for cumprido.

A previsão normativa pode, inclusive, ensejar a prestação de informações incompletas e a prática de atos administrativos e funcionais incompletos ou deficientes, apenas para que um prazo fixado de forma arbitrária pela Lei seja observado, o que não coaduna com o novo paradigma proposto.

3. A PROPOSTA DE INSTITUIÇÃO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A intenção de expandir a arbitragem para as discussões envolvendo matéria tributária visa a atender os dois grandes objetivos almejados pelo Projeto: promover a prevenção de litígios e resolver os conflitos já instaurados no contencioso administrativo e judicial tributários.

A proposta não impõe qualquer restrição para o momento da instauração da arbitragem, que pode ocorrer desde a ciência do Auto de Infração até a judicialização da discussão.

De modo a evitar que o interesse público não seja atendido, a proposta prevê que a administração definirá por ato próprio o rol de hipóteses em que a arbitragem será admitida, bem como (i) os critérios de valor para submissão das controvérsias, (ii) as fases processuais (administrativas ou judiciais) em que será cabível, (iii) o procedimento para apreciação do “requerimento de arbitragem”, (iv) as regras para escolha da Câmara ou opção pela arbitragem *ad hoc* e (v) as regras relativas ao árbitro (escolha, indicação, impugnação e as balizas para fixação de honorários no caso de árbitro *ad hoc*).

O “requerimento de arbitragem” precede o compromisso arbitral. É por meio dele que a autoridade máxima do órgão vinculado à administração do crédito tributário, baseando-se na regulamentação mencionada no parágrafo anterior, aceita a submissão do litígio à arbitragem.

O projeto de lei também esclarece que a arbitragem tributária deve ser preferencialmente institucional (i.e regida pelo regulamento e pelas regras da Câmara escolhida) e excepcionalmente *ad hoc* (em que as partes controlam livremente todo o procedimento arbitral), desde que devidamente justificada.

A lei que será votada também prevê 2 vedações à instauração da arbitragem: (i) controvérsia que envolva a constitucionalidade de norma jurídica ou discussão sobre lei em tese e (ii) a prolação de sentença que resulte direta ou indiretamente em regime tributário especial.

Importante notar a previsão específica no sentido de que a sentença arbitral deve observar o artigo 927 do CPC sob pena de nulidade – ou seja, os precedentes firmados em sede de recursos representativos de controvérsia, os acórdãos em sede de controle concentrado e as súmulas vinculantes.

Deferido o “requerimento” pela autoridade competente, as partes firmarão o compromisso arbitral, que indicará (i) o objeto do litígio, (ii) os dados dos árbitros e a fixação da sua remuneração, (iii) a opção pela arbitragem institucional, mediante a indicação da respectiva Câmara, ou pela arbitragem ad hoc, devidamente justificada, (iv) o prazo para apresentação da sentença arbitral, que não pode ser superior a 1 ano, prorrogável somente por mais 12 meses, desde que acordado entre as partes.

A promessa de resolução de um litígio tributário em no máximo 2 anos fica ainda mais atraente se comparado com o tempo médio de tramitação de um processo da mesma natureza perante o Judiciário brasileiro. Por exemplo, o já mencionado estudo realizado pelo CNJ¹⁴ mostra que o tempo médio de tramitação de uma Execução Fiscal no Judiciário é de 8 anos e 1 mês.

Ademais, a norma prevê que as despesas obrigatórias (principalmente as estipuladas pela Câmara e os honorários arbitrais) serão antecipadas pelo sujeito passivo. A sentença arbitral condenará o vencido ao pagamento de honorários na forma do artigo 85 do CPC.

Caso o crédito tributário esteja inscrito em Dívida Ativa, os encargos legais ficam limitados a 10%, desde que o débito seja quitado em 30 dias contados da sentença arbitral, o que pode funcionar como verdadeiro atrativo para que o contribuinte procure a via alternativa de solução do conflito.

A sentença arbitral contrária à Fazenda Pública será paga via precatório ou, a critério do sujeito passivo, via compensação, já que se equipara nesse ponto à sentença judicial.

O Projeto prevê que seja editada lei específica no prazo de 2 anos prevendo hipóteses de redução de multas no caso de adesão à arbitragem de, no mínimo: (i) 60%, se a arbitragem tiver sido requerida no prazo de até 15 dias úteis, contados da data de ciência do Auto de Infração; (ii) 30%, se a arbitragem tiver sido requerida após o prazo de que trata o item anterior e previamente à decisão administrativa de primeira instância; e (iii) 10%, se a arbitragem tiver sido requerida previamente à decisão administrativa de segunda instância, à inscrição em Dívida Ativa ou à citação da Fazenda Pública em processo judicial.

Por fim, a proposta prevê prazo de 180 dias- contados da intimação da sentença – para as partes se socorrerem ao Judiciário visando à declaração de nulidade da sentença arbitral.

Neste sentido, Heleno Torres, defende que a arbitragem deve ser implementada somente para a prevenção de litígios, e não no curso de execuções fiscais, de acordo com o professor, em fala extraída de evento promovido pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas¹⁵, destacou que em um caso hipotético de uma sentença arbitral declarar a inconstitucionalidade e posteriormente o STF declarar constitucional determinado tributo, a convergência de instâncias geraria um problema de insegurança jurídica.

14 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em números 2022 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022, p. 130. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em 25 set. 2023.

15 Cf. <https://www.youtube.com/watch?v=bbrav5eoss8>. Acesso em: 29 set. 2023.

Neste sentido, o Parecer nº 01; 2022, ao apresentar suas hipóteses para concluir com contribuições à reforma do contencioso no Brasil, propõe:

Objetivando, principalmente, desobstruir os órgãos julgadores administrativos e judiciais do excessivo volume de processos fiscais existentes no Brasil, recomenda-se implementar (ou ampliar) a utilização dos meios alternativos de solução de litígios na área tributária, especialmente a transação, a mediação e a arbitragem, reforçando o entendimento de que a solução de litígios tributários não é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário. Ressalva-se, porém, que as soluções alternativas para a resolução de conflitos de natureza fiscal devem estar necessariamente adstritas ao princípio da legalidade e que as decisões que venham a ser proferidas, em decorrência da utilização desses métodos alternativos, têm que se pautar nos limites da moldura legal que rege a matéria litigiosa do país.¹⁶

Portanto, a partir do levantamento de dados apresentado pela Comissão, é possível é interessante observar que podem existir situações, em que é economicamente favorável a adoção de métodos de consensualidade, sem que se rompa com o primado da legalidade.

4. OS PRINCIPAIS PROBLEMAS QUE SE INTENTA SOLUCIONAR

O sistema tributário de direito material é complexo, o que aumenta a litigiosidade e insegurança jurídica, neste sentido a comunidade jurídica e as autoridades públicas se debruçam sobre novas concepções acerca da arquitetura constitucional do contencioso, examinando, desde a seara administrativa, quais elementos podem ser considerados incentivos à litigiosidade tributária. Neste contexto, o Processo Administrativo Tributário, como instância inicial da exação fiscal, tem que ser direcionado para cobrir toda essa complexidade, por esta razão, as propostas de reforma no contencioso tributário devem trazer um desenho dimensionado que enxergue o grau de litigiosidade.

Em termos estruturais, a administração tributária tem autonomia para separar as instâncias, contudo, embora tenham autonomia, suas esferas devem ser complementares. No modelo brasileiro, composto pelas Delegacias Regionais de Julgamento, Ministério da Fazenda e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a primeira instância detém a capacidade institucional, âmbito em que devem ser analisadas as questões fáticas.

A última instância, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF ¹⁷ é o órgão responsável por uniformizar as divergências de natureza da tese jurídica, sendo composto por membros

16 BRASIL, Senado Federal. *Op cit.*

17 O CARF é regulado pela Portaria MF nº 343/2015, que prevê uma composição proporcional e paritária. O art. 23 da Portaria prevê que as turmas são compostas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Pública e 4 (quatro) representantes dos contribuintes.

com alto grau de especialização. Nesse quesito, o novo paradigma de celeridade e efetividade do sistema tributário não pode confundir-se com a mitigação do efetivo contraditório, por esta razão uma composição colegiada se faz tão importante. O efeito epistemológico advindo do diálogo entre membros de um colegiado deve ser preservado, quanto mais membros discutindo, maior a chance de uma decisão ser acertada. Contudo, existe uma quantidade razoável, evitando-se um efeito cascata, que pode ser observado pela reprodução irrestrita de entendimentos e acompanhamentos de votos dos antecedentes sem a adequada fundamentação ou coerência.

Portanto, a seleção de membros de um colegiado leva em conta a capacidade técnica, o conhecimento e experiência, devendo ser considerada também a diversidade, diferentes perfis de profissionais com diferentes visões de mundo, preservando importantes aspectos como a autonomia dos julgadores e a criação de precedentes.¹⁸

Outro ponto essencial, que pode ser inclusive extraído do modelo português, é o aprimoramento da escuta do contribuinte no procedimento fiscal, lançamento tributário corresponde à liquidação em Portugal, este recuo permite uma melhor percepção da realidade material. Proporcionando que a administração tributária se aproxima do fato em si, da realidade e dinâmica das relações econômicas e possibilita um julgador mais sensível à realidade.

Noções como estas são essenciais para reduzir o custo das execuções fiscais que congestionam a máquina para buscar créditos, prevenindo também a litigiosidade.

Neste contexto, são essenciais os meios alternativos de solução de litígio, uma vez que este muitas vezes é causado pela falta de entendimento ou pela má interpretação de uma legislação tributária complexa.

Assim, o elevado custo do contencioso para o tributário, que se reflete em gastos com estrutura, pessoas e organizações que serão custeadas pelo orçamento. Portanto, o investimento na prevenção de litígios, cooperação entre fisco e contribuinte é uma forma de economia orçamentária, menos custosa do que a solução de conflitos no contencioso.

Portanto, a reforma no contencioso deve ser estruturada com vistas a trazer o conhecimento e visão do contribuinte, aprimorando a elaboração da legislação tributária, com normas que sejam mais coerentes com a realidade econômica.

Principalmente, deve ser privilegiado um tratamento diferenciado para cada conduta de cada tipo de contribuinte. O que reserva um tratamento diferenciado aquele que cumpre suas obrigações tributárias de forma diferente daquele que usualmente deixa de cumprir sua obrigação fundamental de pagar tributos.

18 Em 21 de setembro de 2023, foi publicada a Lei nº 14. 689/2023, disciplinando o retorno do voto de qualidade em caso de empate na votação do CARF, bem como dispendo sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária, no âmbito da Receita Federal. O art. 3º da Lei nº 14.689/2023 prevê ainda que os créditos inscritos em dívida ativa da União em discussão judicial que tiverem sido resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade, poderão ser objeto de proposta de acordo de transação tributária específica, de iniciativa do sujeito passivo.

Portanto, elencando como exemplo as melhores práticas internacionais, as principais medidas a serem adotadas para evitar litigiosidade, podem ser verificadas, na etapa de constituição do crédito tributário, a partir do atendimento qualificado ao contribuinte, orientação e consulta; enquanto na etapa da cobrança, devem ser almejados critérios para além do valor da dívida.

Trata-se, portanto, de uma mudança de lógica estrutural, em que se passa a enxergar o contribuinte e não somente números. Devem ser implementados instrumentos que permitam verificar quem é o contribuinte, qual a capacidade econômica do contribuinte, seu comportamento e demais circunstâncias que o perpassam.

5. CONCLUSÃO

As execuções fiscais são um dos principais fatores de morosidade da atuação judiciária. Neste sentido, revisitar o processo administrativo e judicial tributário importa em um aprimoramento dos instrumentos que possibilitem uma cobrança mais racional, capaz de gerar efeitos equânimes na aplicação da legislação fiscal.

Neste contexto, a administração pública tem aprimorado suas práticas burocráticas e processuais, aproximando-se de um paradigma de consensualidade e de diálogo com a sociedade, convergente com a ordem democrática consagrada na Constituição brasileira.

Os anteprojetos que visam modernizar o contencioso tributário tocam em pontos centrais como a uniformidade da legislação fiscal, o controle prévio dos autos de infração, a redução da onerosidade para a discussão de matéria tributária e o estímulo a medidas de diálogo de forma prévia à exação fiscal. A partir do levantamento de dados do teste de hipóteses¹⁹, foi possível delinear quais os melhores caminhos para o alcance destes objetivos.

A alteração na norma que trata da oferta de garantia tem o potencial de contribuir para a evolução da relação com o fisco e viabilizar com maior conforto ao contribuinte a discussão acerca do crédito tributário no Judiciário.

19 Hipóteses testadas: (i) Existe correlação entre a excessiva litigiosidade tributária no Brasil e a estrutura do Processo Tributário, associada à arquitetura institucional do contencioso fiscal e ao nosso modelo de federalismo fiscal, o qual confere autonomia legislativa aos entes federados, em matéria substantiva e processual; (ii) A diversidade e a complexidade da legislação processual fiscal brasileira contribuem para o incremento da litigiosidade tributária; (iii) Existe correlação entre o aumento do contencioso fiscal brasileiro e determinados incentivos de natureza econômica, financeira, jurídica e negocial, decorrentes das características do processo tributário nacional. (iv) A especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas. (v) A utilização de meios alternativos para a solução de conflitos é capaz de contribuir para a redução do estoque e para a celeridade processual no contencioso tributário brasileiro. (vi) Contribui para a diminuição da litigiosidade tributária, a adoção de medidas que promovam maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre Fisco e contribuinte. (vii) O tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores administrativos e judiciais, causa impactos negativos ao orçamento público, ao patrimônio do contribuinte e ao ambiente de negócios do país. 8 Compensação Tributária O grande volume de processos de compensação e restituição tributária é fator de incremento significativo do contencioso tributário nacional. BRASIL, *Parecer nº 1/2022. Senado Federal*. Presidente: Ministra Regina Helena Costa. Relator do Tema Processo Administrativo: Valter Shuenquener de Araújo. Relator do tema Processo Tributário: Marcus Lívio Gomes, p. 10/11.

A arbitragem em matéria tributária, por sua vez, surge como ferramenta importante na tentativa de reduzir a taxa de congestionamento do Judiciário, viabilizando uma solução rápida e efetiva para o conflito de interesses entre Estado e Fisco.

Fato é que a reforma do processo tributário no Brasil é premente e o Projeto parece contribuir em muito para o descongestionamento do Judiciário e para a melhora do *timing* e da qualidade das decisões judiciais em matéria tributária.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei nº 14.689/2023. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14689.htm. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL, *Parecer nº 1/2022. Senado Federal*. Presidente: Ministra Regina Helena Costa. Relator do Tema Processo Administrativo: Valter Shuenquener de Araújo. Relator do tema Processo Tributário: Marcus Lívio Gomes. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/docu mento?dm=9198213&ts=1662479383639&disposition=inline>. Acesso em: 3 set. 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei nº 2.481/2022* Reforma da Lei nº 9.784/99. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154735>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei nº 2.483/2022*. Dispõe sobre o processo administrativo federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154738>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL, *Projeto de Lei nº 2.484/2022*. Dispõe sobre o processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154739>. Acesso em: 30 ser. 2023.

BRASIL, *Projeto de Lei nº 2.485/2022*. Dispõe sobre a mediação tributária na União e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154740>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL, *Projeto de Lei nº 2.486/2022*. Dispõe sobre a arbitragem tributária e aduaneira. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154741>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL, *Projeto de Lei nº 2.488/22*. Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e fundações de direito público, e dá outras pro-

vidências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154742>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei nº 2.489/22*. Dispõe sobre custas devidas à União, na Justiça Federal de primeiro e segundo grau e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154743>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL, *Projeto de Lei Complementar nº 124/2022*. Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n%20124%2C%20de%202022&text=Dispõe%20sobre%20normas%20gerais%20de,processo%20administrativo%2C%20em%20matéria%20tributária.&text=Último%20local%3A,âmbito%20da%20Comissão%20de%20Juristas>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n.º 125/22*. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes (Código de Defesa dos Contribuintes) <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154737>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRASIL. *Indicação nº 56/2022*. Sugere ao Poder Executivo Federal que regulamente a atuação do conselheiro representante do contribuinte no CARF. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154734>. Acesso em 30 set. 2023.

CAMPANA, Priscilla de Souza Pestana. *A cultura do medo na administração pública e a ineficiência gerada pelo atual sistema de controle*. Revista de Direito. 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/252703892017090107/pdf>. Acesso em: 29 set. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2022*. Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2022, p. 171. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em 25 set. 2023.

DOURADO, Ana Paula. *Tax Litigation in Portugal: Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA*. Acórdãos publicados de 2018 a 2019. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa. Agosto de 2022.

FRAGA, Fábio; FERRAZ, Diogo. *STJ, STF e o dilema da hierarquia*. Jota. Coluna ABF. 2023

GOMES, Marcus Lívio. *Afinal, para que serve o seguro garantia?* 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/justica-tributaria-afinal-serve-seguro-garantia>. Acesso em: 25 set. 2023.

ROCHA, Sérgio André. *Ética da administração fazendária e o processo administrativo fiscal. Direito Tributário Atual nº 25, 2011*. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1583>. Acesso em 25 set. 2023.

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. *Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. Edição Kindle.



O IMPASSE NA REGULAMENTAÇÃO DOS CRIPTOATIVOS E SUAS IMPLICAÇÕES PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

Carla Abrantkoski Rister¹

Resumo

As transações financeiras e comerciais são marcadas pela interligação promovida pela rede mundial de computadores, digitalização da economia, difusão do acesso à internet pelo uso de *smartphones*, movimentações financeiras em tempo real, acesso a bancos digitais e uso de tecnologias inovadoras como o *blockchain*, o qual tem tido sua utilização ampliada para atestar a idoneidade de documentos, preservar dados confidenciais e criar criptomoedas. As criptomoedas desafiam o conceito de moeda por sua descentralização e possível recusa. Cresce o risco de que as operações que as envolvam fiquem a salvo de controles governamentais, dando ensejo a práticas de sonegação fiscal e crimes cibernéticos. Nesse cenário, o Direito Tributário passa a prever a incidência de tributos sobre os negócios digitais.

O escopo deste trabalho são as novas tecnologias utilizadas na economia digital e a aplicação das normas jurídicas tributárias brasileiras nesse mercado. As criptomoedas são o recorte da pesquisa. Com base na legislação brasileira e doutrina correlata, é adotada uma perspectiva descritiva do assunto. Metodologicamente, é retomado o conceito de moeda, do ponto de vista legislativo e histórico, realizando-se em seguida uma análise comparativa das legislações internacionais no que diz respeito à nova moeda. Ao final, são apontadas as principais limitações do Direito Tributário brasileiro em fazer incidir tributos sobre os criptoativos na economia digital, além de sugestões para possíveis regulações do tema que promoverão uma maior interação entre Direito e Economia.

Palavras-chave: criptomoedas; moeda; tributação; economia.

1 Juíza Federal, Doutora em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP), Professora Universitária.

Abstract

Financial and business transactions are influenced by the interconnection promoted by the world wide web, digitalization of the economy, widespread access to the internet through the use of smartphones, real-time financial transactions, access to digital banks and the use of innovative technologies such as blockchain, which has been widely used to certify the suitability of documents, preserve confidential data and create cryptocurrencies. Cryptocurrencies challenge the concept of currency due to their decentralization and possible denial. There is a growing risk that operations involving them will remain safe from government controls, giving rise to tax evasion and cybercrime practices. In this scenario, Tax Law begins to predict the incidence of taxes on digital businesses.

The scope of this work is the new technologies used in the digital economy and the application of Brazilian tax legal standards in this market. Cryptocurrencies are the focus of the research. Based on Brazilian legislation and related doctrine, a descriptive perspective on the subject is adopted. Methodologically, the concept of currency is revisited, from a legislative and historical point of view, followed by a comparative analysis of international legislation with regard to the new currency. In the end, the main limitations of Brazilian Tax Law in imposing taxes on crypto-actives in the digital economy are highlighted, as well as suggestions for possible regulations on the topic that will promote greater interaction between Law and Economy.

Keywords: *cryptocurrencies; coin; taxation; economy.*

1. INTRODUÇÃO

A crise financeira de 2008, pontuada com a falência oficial do Banco Lehman Brothers, estabeleceu-se como uma das maiores crises financeiras mundiais da história, ao lado da Grande Depressão de 1929, ensejando consequências devastadoras no sistema financeiro, econômico e social em todo o mundo. Em linhas gerais, o seu cerne foi a falta de organização e regulamentação do sistema financeiro-imobiliário, dando margem ao descontrole das vendas excessivas de imóveis a baixíssimos preços e longos prazos.

Conforme a autora Maria Chaves Jardim, a crise dos *subprimes*, como ficou conhecida a crise imobiliária, colocou em cheque a autorregulação dos mercados, revelando “dados sociológicos de bastante singularidade, impossíveis de serem notados em situações de ‘normalidade’ dos mercados”, abalando o entendimento e os fundamentos em que repousam a dinâmica da autorregulação dos mercados e o papel do Estado como “agente catalisador de políticas econômicas, integrador, modernizador e legitimador do capitalismo” (JARDIM, 2013).

Atualmente, com o advento da era da informação marcada pela difusão do acesso à internet, verificamos uma nova cognição social e econômica, estabelecida pelos indivíduos no seu

dia a dia no seu consumo e relação com a realidade, o que gerou materialidades econômicas ainda não consideradas pela legislação mundial, como descrito por Albanezi (2022). O cenário virtual facilitou o alcance aos bens de consumo, permitindo negociações sem a presença física ou aquisição de produtos e serviços com apenas um clique. Em contrapartida, a rede de pessoas e serviços interligados trouxe também muita desconfiança, uma vez que tais relações podem se revelar efêmeras e instáveis.

Junto à facilidade de acesso aos bens de consumo, instaurou-se também o desafio diante das dificuldades de tributação e taxaço dessas novas tecnologias inseridas na Economia Digital capitalista, onde o que prevalece é a moeda – meio de troca e objeto de aquisição de produtos e serviços –, principal ativo na evolução do universo financeiro, hoje representada pelo dinheiro, seja ele digital ou físico.

Neste contexto, temos o surgimento do fenômeno da “internet do dinheiro” – as criptomoedas, sendo o *bitcoin* a mais conhecida entre elas. Na fala do cunhador do termo destacado, Andreas M. Antonopoulos, em sua coletânea de palestras: “Sim, é dinheiro para a internet, mas é muito mais. Bitcoin é a internet do dinheiro. A moeda é apenas a primeira aplicação. Se você entender isso, você poderá olhar para além do preço, para além da volatilidade, para além do modismo. Na sua essência, *Bitcoin* é uma tecnologia revolucionária que mudará o mundo para sempre.”. As criptomoedas são hoje em dia ativos reais que precisam ser estudados de maneira objetiva, muito além da sua defesa fanática e irrestrita.

2. MOEDA

Neste capítulo não temos a intenção de esgotarmos o tema referente à conceituação de “moeda” no seu aspecto econômico ou jurídico, mas apenas trazer alguns pontos à tona para auxiliar na conceituação de criptomoeda.

Isto posto, vale imputar o conceito de moeda que, segundo Cozer (2006), tem fundamento:

“(…) na ‘circulação econômica’, o fato originário é a ‘troca’ de bens. Pode dar-se a interveniência de mais de um ‘bem’, no fato ‘troca’ (que pode ser ‘direta’ ou ‘indireta’). Para realizar-se, esta última depende de um ‘bem intermediário’, cuja função foi exercida historicamente por diversas espécies de bens, chegando-se à ‘moeda’, o ‘dinheiro’”, (COZER, 2006, p. 10).

A definição de moeda é praticamente consensual e simples: trata-se de um meio de troca pelo qual são efetuadas transações monetárias, ou ainda um ativo financeiro que serve como forma imediata de solver débitos ou adquirir produtos/serviços, com aceitabilidade geral. Sob o ponto de vista econômico, uma moeda deve possuir três funções principais: ser um meio de

troca, ou seja, um instrumento para o uso de pagamentos com um valor em que os agentes possuem confiança; ser uma reserva de valor, preservando seu poder de compra com o passar dos anos; e ser uma unidade de conta, que permite atribuir um preço a bens e serviços.

Segundo Nusdeo (2010), o mercado funcionava primitivamente por meio da troca, permuta ou escambo. A negociação era dificultosa, tendo em vista a probabilidade de encontrar produtos desejáveis àqueles que se dispunham a negociar. Essa dificuldade nascia da impossibilidade de fracionamento de alguns produtos, o que gerava um excesso de ganho por uma das partes e uma perda da outra, uma vez que a indivisibilidade impossibilitava a equivalência de valoração dos produtos e uma troca justa.

Destaca-se que outros objetos fracionáveis passaram a ser utilizados para facilitar as permutas pelo objeto desejado na busca de equilibrar lucros e prejuízos, além de negociações mais justas. Nessa ordem de acontecimentos, ainda segundo Nusdeo (2010), com as trocas de um tipo de produto por outros de outra espécie, o ato da troca passou a ser quebrado em duas unidades funcionais. A permuta, que originalmente seria apenas para adquirir o produto desejado de uso imediato, ganhou novos contornos. O produto passou a ser adquirido para posterior troca pela mercadoria que realmente se desejava adquirir.

No processo de evolução dos mercados, passou-se também a empregar como moeda de troca as ligas de metais, sob a forma de lingotes ou barras, em razão de sua natureza e características. Os metais preciosos como o ouro e a prata foram cada vez mais sendo utilizados nas trocas devido à sua valoração, passando posteriormente a ter características de uma moeda.

Desse modo, a moeda de troca passa a ter efeito oficial, sendo uma atribuição do soberano a emissão e a cunhagem de moedas. Assim prescindia a legitimação dessas peças metálicas, que posteriormente tiveram seu tamanho reduzido e arredondado (NUSDEO, 2010).

Em resumo, com a evolução da sociedade do consumo a moeda foi institucionalizada como meio de pagamento oficial pelos governos, sendo que estes monopolizaram o controle sobre esse ativo, buscando a estabilidade econômica das nações.

Com base no artigo 164 da Constituição Federal Brasileira de 1988, somente a União, através do Banco Central do Brasil, pode emitir moeda. O dispositivo aponta ainda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios necessitam organizar suas políticas fiscais de forma a manter a dívida pública em níveis sustentáveis. Destaca-se ainda que o texto constitucional é claro ao apontar que o objetivo desse sistema é promover o desenvolvimento equilibrado do país, atendendo aos interesses coletivos e cumprindo suas funções sociais.

Com o advento da revolução tecnológica, o modo de circulação da moeda por meios físicos não era mais compatível com a velocidade das transações comerciais do mundo globalizado, segundo Diniz (1999). Inicialmente, essa inovação vem através do dinheiro eletrônico e das transações realizadas através da internet. Já nesse momento inicial surge a dúvida: como os

governos devem adaptar a sua legislação tributária para abarcar as novas transações financeiras e, por fim, garantir uma base tributária justa?

Destarte, os criptoativos, com destaque neste artigo para o *Bitcoin*, não se inserem na classificação de moedas, uma vez que não assumem, ainda, alguns requisitos essenciais. Constituem-se como ativos financeiros altamente voláteis e com forte especulação, já que a maioria dos usuários aplica seu dinheiro visando sua valorização no curtíssimo prazo ou investir no longo prazo. No caso específico do *Bitcoin*, a volatilidade do preço em dólar advém do fato de não existir um regulador de seu preço, um Banco Central, como ocorre com as moedas nacionais, de acordo com Gonçalves (2018).

Seu valor como moeda não deriva do ouro ou de algum decreto governamental, e sim da quantia monetária que as pessoas lhe atribuem, sendo seu valor em reais ou euros determinado em um mercado aberto, da mesma forma que são estabelecidas as taxas de câmbio entre diferentes moedas mundiais. Entretanto, o seu valor também está intrinsecamente conectado com a demanda de pessoas interessadas em minerar e adquirir mais *bitcoins*, uma vez que a sua quantidade total disponível à mineração é finita e foi definida pelo seu criador no valor de 21 milhões de BTC.

3. A TECNOLOGIA DE BLOCKCHAIN: AS CRIPTOMOEDAS E OS SMART CONTRACTS

A necessidade de expansão das movimentações financeiras em tempo real, o acesso a bancos digitais e a pulverização do mercado financeiro vem impulsionando a utilização de *Blockchain* como meio mais eficiente, descentralizado, seguro e de baixo custo. Este léxico representa uma tecnologia de verificação e anotação das transações virtuais que garantem o anonimato das operações e as possibilidades de pagamento sem precisar de intermediários ou vinculação direta a um país ou instituição financeira (GONÇALVES, 2018). Isso muitas vezes não se verifica na utilização costumeira dos *bitcoins*, e necessita de instituições financeiras ou corretoras de câmbio intermediárias que fazem a troca da criptomoeda pela moeda corrente no país (MONTEIRO; ROCHA, 2023).

O Blockchain é a união de duas tecnologias: a distribuição de um banco de dados por meio de uma rede *peer-to-peer* (pessoa para pessoa) e a criptografia. Foi imaginado por Stuart e W. Scott Stornetta em 1991 com a incorporação das árvores Merkle, que tinham por função o aumento da capacidade de coleta e inclusão de mais documentos ou informações em um único bloco, aumentando a sua eficiência (MONTEIRO; ROCHA, 2023).

Contudo ganhou relevância, em 31 de outubro de 2008, com a publicação do *White Paper*, intitulado “*Bitcoin: A Peer-to-Peer Eletronic Cash System*”, pelo pseudônimo de Satoshi Nakamoto, cuja identidade ainda é desconhecida, lançando uma ideia central da criação de um dinheiro eletrônico – o *bitcoin* – totalmente descentralizado e *peer-to-peer*, sem a necessidade de um terceiro fiduciário.

A arquitetura da *Blockchain* é oriunda da atividade de programadores, ou *miners*. Estes utilizam códigos criptografados para serem enviados entre usuários de maneira *offline*. Os mineradores recebem como recompensa no fim do seu trabalho computacional uma determinada quantidade de criptomoedas – por isso a atividade de mineração também é por vezes nomeada como *Proof-of-work (PoW)*, no sentido de uma quantia que representa a prova do trabalho que é validado por outros mineradores. Sobre a *Blockchain*, Piscitelli postula:

“A *Blockchain* é uma rede pública e compartilhada de computadores na qual as transações com criptomoedas são registradas e verificadas. A verificação é realizada pelos chamados ‘mineradores’, que validam a transação pela checagem da conformidade com as regras da rede; essa checagem envolve a confirmação dos dados pela solução de um problema matemático encriptado. Aquele que primeiro resolve o problema e valida as informações adiciona a operação aos blocos anteriores, confirmando-a. Como resultado, obtém um determinado número de criptomoedas geradas pelo sistema. Sobre esse ponto, reitera-se que não há um sujeito emissor, uma autoridade central; a emissão é uma decorrência lógica da validação da transação e gerada pelo sistema”, (PISCITELLI, 2021, p. 576).

Seu sistema exprime como os dados das transações são armazenados, por meio de blocos ligados entre si formando uma corrente ou *chain* cujas informações são replicadas em computadores unidos em rede *peer-to-peer*, sem controle central. Por consequência, essa tecnologia tem tido sua utilização ampliada, seja para atestar a idoneidade de documentos ou preservar dados confidenciais.

O mecanismo de emissão e de validação das criptomoedas não depende de um intermediário, nem de um banco central ou governo, mas sim apenas de um sistema em cadeias de blocos, além de seu valor ser baseado na confiança. O *Blockchain* é então uma ferramenta que torna as transações das criptomoedas mais seguras, além de garantir um anonimato dos usuários detentores da criptomoeda (GONÇALVES, 2018).

O *Blockchain* também pode ser definido como um “protocolo da confiança”, segundo Belanda & Cavalcanti (2019). Ou ainda, segundo Saunders et. al. (2019, p. 242), “um livro-razão de informações que são publicadas em computadores unidos em uma rede ‘*peer-to-peer*’”. Configuram-se como bases de registros e dados distribuídos e compartilhados, criando um índice global para todas as transações que ocorrem em um determinado mercado.

“Os blocos são adicionados à *Blockchain* de modo linear e cronológico. Cada nó – qualquer computador que conectado a essa rede tem a tarefa de validar e repassar transações – obtém uma cópia da *Blockchain* após o ingresso na rede. A *Blockchain* possui informação completa sobre endereços e saldos diretamente do bloco gênese até o bloco mais recentemente concluído. (...)”, (BELANDA & CAVALCANTI, 2019, p. 35).

Os “mineradores” (*miners*) são pessoas ou empresas conectadas à rede que realizam os processos matemáticos de validação, disponibilizando seu poder computacional para resolver complexos algoritmos, segundo Gonçalves (2018). O minerador, por ser o primeiro a minerar tal bloco, pode ter direito a recompensas na forma de novas criptomoedas ou de uma taxa (GAS), que é uma porcentagem do valor da transação.

O *bitcoin*, assim como outras criptomoedas, são puramente digitais e usados principalmente *online*, como investimento ou meio padrão de pagamento pela internet, segundo Gonçalves (2018). Entretanto, já há registros de compras de automóveis ou até mesmo imóveis realizados por bitcoins. Isso acontece principalmente dentro da bolha de interessados em criptomoedas, sem haver um consenso sobre a sua aceitação (MONTEIRO; ROCHA, 2023). É estimado que o impacto ambiental da atividade de mineração de bitcoins seja tão grande que corresponde a 0,1% da emissão de gases do efeito estufa do ano de 2022 (NEUMUELLER, 2023). Em termos comparativos, o Brasil é responsável por 1,3% das emissões globais e Portugal, os mesmos 0,1% (S&P GLOBAL PLATTS, 2021).

A adesão ao *Bitcoin* cresceu exponencialmente nos últimos anos, sendo que em 2014 o seu valor de mercado fora estimado entre 5 e 10 bilhões de dólares americanos, dependendo da taxa de câmbio entre o Bitcoin e o dólar. Na última década surgiram outras criptomoedas, tais como o *Ethereum*, *Litecoin*, *Mastercoin*, que trabalham majoritariamente com o sistema de *proof-of-work* e a *blockchain* (STEFFENS; TESSARI, 2021, p. 02).

Como sabemos, a anonimidade e a criptografia geram segurança no uso dos dados, e no entanto, segundo Andrade (2017), podem também inviabilizar o controle e a regulamentação sobre as transações. O *Bitcoin* é a primeira rede descentralizada de pagamento que é atendida pelos usuários sem regulamentação central de um governo. As operações e a posse são anônimas, o que torna impossível o rastreamento para a identificação dos reais proprietários dos *bitcoins* (ANDRADE, 2017, p.43).

Para utilizar os *Bitcoins* são necessários *softwares* específicos, porém compatíveis com muitos sistemas operacionais de computadores, *tablets* e *smartphones*, que devem criar sua chave de acesso criptografada, como se fosse uma conta corrente única para cada usuário. Apesar da tecnologia em si ser bastante simples, hoje em dia não é mais tão fácil minerar “em casa”, uma vez que a competição entre os mineradores aumentou muito nos últimos tempos e verdadeiras fazendas foram criadas com esse propósito. O espriamento das informações torna também impossível um ataque *hacker*, uma vez que seria necessária a invasão de todos os computadores da rede ao mesmo tempo (GONÇALVES, 2018).

Com a criação do *Ethereum* em 2014, deu-se início a uma segunda onda evolutiva da *Blockchain*, na circulação de bens e valores no mundo digital. Criou-se uma nova *Blockchain*, com o intuito de ampliar as suas aplicabilidades para além de uma simples forma alternativa de pagamento, executando funções diversificadas (MONTEIRO; ROCHA, 2023). Nas palavras de João

Pedro Freire, a rede *Ethereum*, cuja principal criptomoeda é o Ether, consiste em “uma plataforma de software”, que mantém registro das aplicações e programas de computador criados dentro dela mesma, como uma *Blockchain* “mais maleável”, permitindo de forma livre e descentralizada a criação de novos programas dentro da *Blockchain*, abrangendo outros serviços, tais como: “registros eleitorais, financeiros, médicos e executar os mais variados contratos- smart contracts”.

A *Blockchain* da rede *Ethereum* tem a capacidade de processar um número bem maior de transações, podendo “acompanhar a circulação de bens numa cadeia de distribuição” (FREIRE, 2022). Enquanto no *Bitcoin* a capacidade média de formação de um bloco fica em torno de 10 minutos, na rede *Ethereum* esse processamento pode levar apenas 13 segundos. Com a perspectiva de dar mais velocidade ao registro das transações a rede *Ethereum* oferece maior escalabilidade, e as atualizações executadas convergem para o vencimento deste desafio, tornando a rede cada vez mais diligente e confiável.

Outro diferencial da rede *Ethereum* é o método de consenso; após a sua última atualização The Merge, as transações são processadas pelo mecanismo *proof-of-stake (PoS)*. Neste mecanismo, o bloco não é minerado e sim forjado: o algoritmo não funciona através da mineração da moeda digital; os utilizadores que queiram participar do processo devem funcionar como investidores lançando mão de uma quantidade de criptomoedas que será bloqueada, habilitando-o como validador por prova de participação. A recompensa é obtida pelas taxas de transação e não na moeda minerada (BINANCE, 2023).

Contudo, em que pese não ser o destaque do presente artigo, é de se dar atenção à grande ruptura trazida pela rede *Ethereum*: a possibilidade da criação e a operação dos chamados smart contracts que, conforme conceito inicial trazido por Nick Szabo, em 1994 é “um protocolo de transações computadorizadas que executa os termos de um contrato”, assim os nichos de transações econômicas passam a ter uma amplitude infinita, ampliando o desafio da regulamentação e formas de tributação, nesse novo ecossistema econômico/financeiro (SZABO, 1994).

A “rigidez da *Blockchain*” confere uma qualidade intrínseca aos *smart contracts* de modo geral, no que tange à segurança e certeza de sua execução em todos os seus termos e variáveis previamente previstos formatados ao negócio embarcado, com alta redução de custos “associados à contratação, como por exemplo, risco de incumprimento e litigância”, podendo ser resolvido, inclusive, sem o cumprimento integral (FREIRE, 2022).

Neste caso, do ponto de vista técnico, os *smart contracts* fogem da natureza jurídica obrigacional do contrato, ou seja, consentimento mútuo, oferta, aceitação e consideração, consistindo apenas em aplicações de condições pré-programadas, quando condições específicas são atendidas baseadas em lógica computacional correspondente à forma de automação de processos, mas não como contratos juridicamente vinculantes em si.

4. NATUREZA JURÍDICA DOS CRIPTOATIVOS

O nó de consenso para um cenário plausível de regulação dos criptoativos e dos *smart contracts* consiste necessariamente na compreensão da utilidade da tecnologia como sistema eletrônico de pagamento – commodity –, ou como um bem – ativo financeiro – possibilitando múltiplas transações no espaço virtual, dadas as suas características inerentes: descentralização, anonimidade e desvinculação estatal.

Raquel Novais e Alina Miyake destacam o anonimato das transações e a supranacionalidade como preocupações de grande relevância no aspecto político, “especialmente com relação à sonegação fiscal, lavagem de dinheiro, financiamento de atentados terroristas, fraudes, entre outros” (SAUDERS; PEPE, 2019). Essa preocupação é bastante razoável quando se pensa na ausência de fronteiras do mundo virtual e na baixa rastreabilidade dos titulares dos criptoativos.

Posto isto, a jornada conceitual dos criptoativos passa pela definição da sua “natureza jurídica”, remetendo-se à análise da essência da criptomoeda. Conforme a narrativa histórica desenvolvida nos capítulos anteriores, nota-se a exponencial evolução tecnológica dos criptoativos muito além da simples análise comparativa de ser ou não uma moeda – moedas fiduciárias de curso legal. A realidade de negócios hoje é complexa no mundo digital e não está associada apenas a uma forma alternativa de pagamento ou meio de troca de bens e serviços. Há concessão de empréstimos, financiamento de projetos, criação de tecnologias de inteligência artificial, comércio de arte digital (NFT), ou seja, vê-se a formação de um novo ecossistema econômico, financeiro e social, escalável globalmente, autorregenerativo e extremamente criativo.

A discussão quanto à natureza jurídica das criptomoedas ainda é incipiente e não é consensual entre a diversas jurisdições tributárias, variando significativamente em todo o mundo. As atividades regulatórias se limitam por ora mais a adequar as criptomoedas ao quadro normativo vigente, do que criar uma abordagem legal própria (SAUDERS; PEPE, 2019).

Seguindo o rumo da adequação dos criptoativos ao normativo vigente, Novais e Miyake destacam algumas categorias jurídicas e econômicas que podem melhor emprestar suas características à definição da natureza jurídica das criptomoedas: “i) investimento financeiro, ii) ativo intangível, iii) *commodity*, iv) bem para o propósito do direito civil, v) dinheiro digital, vi) valor mobiliário, vii) moeda”.

Para melhor trabalhar estas categorias jurídicas, descreveremos de maneira sucinta os exemplos dos principais mercados e jurisdições tributárias, a dizer os EUA, União Europeia, Japão e Brasil.

Os Estados Unidos têm aplicado às criptomoedas o conceito de propriedade, reconhecendo os criptoativos como bens jurídicos, que podem ser possuídos, transferidos e utilizados como meio de troca. O Internal Revenue Service (IRS) – Nota n.º 2014-21, citando novamente as palavras de Novais e Miyake, definiu que: “se um contribuinte recebe pagamento em criptomoe-

das, ele deve computar o custo de aquisição delas pelo valor justo de mercado convertido em dólares americanos na data do recebimento”, e “todos os pagamentos feitos em criptomoedas devem ser informados ao IRS da mesma forma que qualquer outro pagamento feito com propriedade”. Definiu, igualmente, que a tributação será relativa à atividade exercida pelo detentor que fizer uso do criptoativo (SAUDERS; PEPE, 2019).

Na União Europeia, em geral se conceitua o criptoativo como uma unidade de valor digital, sem curso legal estabelecido pelo banco central, cuja tributação está atrelada à atividade exercida pelo seu detentor e o uso dado, como forma de pagamento ou meio de troca (SAUDERS; PEPE, 2019).

Repete-se o mesmo entendimento no Japão, os criptoativos são meio de pagamento, porém a tributação ocorre no momento das operações de compra e venda, mediante registro nas corretoras de câmbio, sem correlação com as atividades do detentor.

No Brasil, temos um movimento primeiramente de exclusão ou negativa da categoria jurídica dos criptoativos, desqualificando-os como: i) a definição de moeda corrente, por não ser meio de troca com curso legal (BACEN, 2017), ii) de valor mobiliário, sua propriedade não gera direitos de participação, parceria ou remuneração, posto que não tem oferta pública (BRASIL, 2022a).

Novais e Miyake destacam o conceito das *commodities* como uma primeira ideia de qualificação a se adaptar à essência jurídica das criptomoedas, considerando que elas resultam de “atividade de mineração, negociável em larga escala”, para uma adequação à legislação vigente, com fins de regulamentar os criptoativos utilizando-se do arcabouço legal existente, até subsequente especialização jurídica.

O termo *commodities* significa em inglês apenas mercadorias, e são de acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) produtos de origem primária em seu estado bruto, que são comercializados internacionalmente, sem a distinção de origem. Seus preços são uniformemente definidos pela oferta e demanda global (MARIA, 2023). Contudo, devido a sua alta volatilidade, a ausência de valor intrínseco e as diferentes arbitragens sobre a mesma criptomoeda desqualificam a classe jurídica das *commodities* para esses criptoativos.

Retomando a caracterização dada aos criptoativos, como bens de troca em grande gama de jurisdições tributárias, devemos considerar o conceito de bem móvel como outra forma mais adequada a caracterizar a sua natureza jurídica. De acordo com o artigo 83 do Código Civil brasileiro, são divididos em corpóreos e incorpóreos: “São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.” (BRASIL, 2022b).

Bens corpóreos são bens físicos percebidos pelos sentidos, sua forma de transmissão de propriedade se dá por contrato de cessão de direitos e é aperfeiçoada pela entrega física deste. Os bens incorpóreos são bens abstratos sem existência física, mas com valor econômico e seu detentor tem direitos de propriedade sobre os mesmos.

Destarte, as criptomoedas não se encaixam na classificação de moedas, considerando a sua alta volatilidade e a sua não aceitação obrigatória, uma vez que não assumem a imposição estatal, curso forçado ou obrigação legal determinada pelo Banco Central. Estas têm por característica ser um bem incorpóreo, porém com valor econômico e propriedade definida pelo protocolo da blockchain, sendo instrumento financeiro em operações de compra e venda e ou garantia, nas *exchanges* e plataformas virtuais.

Dito isso, adotamos a tese qualificativa inicial, da natureza jurídica das criptomoedas como bem móvel incorpóreo. Em que pese neste conceito não englobar toda a classificação da natureza jurídica da tecnologia da *blockchain*, cuja características intrínsecas são mais complexas, ora se apresentando como negócio jurídico obrigacional tradicional (contratual, compra e venda de imóvel, por exemplo), ora como uma simples automação de processos, podendo ser classificado, inclusive, como espécie de serviço.

5. TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOATIVOS NO BRASIL

A tributação é o meio pela qual o Estado arrecada recursos financeiros para se sustentar e para cumprir seus objetivos estipulados na Constituição Federal mediante políticas públicas, conforme definição de Aliano e Carvalho (2022). O Brasil vinha tangenciando o tema regulatório das criptomoedas ou criptoativos, com uma normatização jurídica tímida e incipiente, até pouco tempo (Lei 14.478/2022). Até então existiam orientações e instruções normativas emitidas pelo Banco Central do Brasil, pela Receita Federal do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) sobre a tributação de *Bitcoins* e os criptoativos de modo geral.

Revisitando a história normativa aplicada e editada no país pelos referidos órgãos, verificamos uma certa dissonância de narrativa quando o Banco Central se preocupou em definir que os criptoativos são moedas virtuais, sem garantia por qualquer autoridade monetária, sem lastro, com valor definido na confiança, sem definir qualquer regramento ou tratamento à matéria (BACEN, 2017). Enquanto isso, a CVM passou a determinar que as operações com criptoativos são caracterizadas como valores mobiliários, tais como um contrato de investimento coletivo, estando afetadas as suas regulamentações de mesma natureza, sem englobar a simples compra e venda (CVM, 2023). Em 2022, num parecer técnico de n.º 40, foram consolidadas as normas aplicáveis aos criptoativos e considerados valores mobiliários, declinados os limites de atuação da autarquia nas funções fiscalizadora e disciplinadora da matéria (CVM, 2022).

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, debruçou-se sobre a tecnologia da *Blockchain* como forma de aprimoramento da coleta de informações e compartilhamento de dados, editando alguns atos normativos, tais como as Portarias n.º 1.636/2016 e a 1.788/2018, aprimorando o sistema de troca de informações, e evoluindo para a Instrução Normativa n.º 1.888/2019, que tornou obrigatória a declaração das operações com criptoativos ao órgão federal, reconhecendo-os como ativos com representação monetária, devendo os contribuintes declararem o seu valor de aquisição na ficha de bens e direitos da DIRPF.

Contudo, diante da ampla aceitação dos criptoativos no país, instaurou-se a necessidade latente do Direito Tributário Brasileiro de abarcar esse novo fenômeno social e econômico, buscando interpretar extensivamente a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional a fim de compreender a natureza das novas operações digitais.

Segundo Steffens e Tessari (2021), havia cinco Projetos de Lei em andamento no Congresso Nacional em 2021. O primeiro, de número 2.303/2015, teve como objetivo incluir a moeda digital na categoria “arranjos de pagamento”, tais como cartões de crédito, débito etc. Em 2017 foi instalada uma comissão especial na Câmara dos Deputados Brasileira para discutir a regulamentação de negociações com *bitcoins* pelo Banco Central, por meio do PL 2303/15. Segundo Ferrarezi (2019), as transações envolvendo *bitcoins* seriam fiscalizadas pelo Conselho de Controle de Atividade Financeira, porém o órgão já se posicionou contrariamente à regulamentação.

Em abril de 2019, foi apresentado novo Projeto de Lei 2.060/2019 que visa classificar os criptoativos como reserva de valor, meio de pagamento e *commodity* digital, e através disso, as operações com criptomoedas deveriam ser fiscalizadas pela CVM (FERRAREZI, 2019, p. 244).

“Há, ainda, dois outros Projetos de Lei: o Projeto de Lei 3.949/2019 – que possui redação similar ao PL 3.285/2019 – e regulamenta a utilização de moedas virtuais e o funcionamento das empresas intermediadoras dessas operações –; e o Projeto de Lei 4.207/2020 – o mais recente – que estabelece normas para a emissão de moedas e outros ativos virtuais, condições e obrigações para as pessoas jurídicas que exerçam atividades relacionadas a esses ativos; atribui competências fiscalizatórias e regulatórias à Receita Federal do Brasil, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras e tipifica como crime determinadas condutas praticadas com ativos virtuais”, (STEFFENS et. al., p. 04).

Recentemente foi aprovada a Lei nº 14.478/2019, que regulamenta a operação e a forma de fiscalização das operações de criptoativos. No dia 14 de junho de 2023, o Governo Federal editou o Decreto 11.563/23, que passou a determinar que o Banco Central do Brasil seja o regulador a que se refere a Lei 14.478/22, que trouxe contornos para a prestação e a regulação dos serviços de ativos virtuais. No que diz respeito à incidência do Imposto de Renda, o ganho de capital e/ou aumento de patrimônio com moedas digitais tem base legal, de acordo com o art. 3º, § 2º, da Lei nº 7.713/88. Ademais, ressalta-se que a Receita Federal do Brasil emitiu pareceres que legalizaram o uso de criptomoedas para o capital social de pessoas jurídicas (VITORINO, 2023, p. 131).

Mais especificamente, a Lei nº 14.478/2022 dispõe “sobre diretrizes a serem observadas na prestação de serviços de ativos virtuais e na regulamentação das prestadoras de serviços de ativos virtuais” (art. 1º) e considera “ativo virtual a representação digital de valor que pode ser negociada ou transferida por meios eletrônicos e utilizada para realização de pagamentos ou com propósito de investimento” (art. 3º).

Outros tributos também podem ser abrangidos, segundo Ferrarezi (2019), como o ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação), pois a transmissão de criptoativos também pode ser representada como um bem com valor econômico, valendo para doações ou na transmissão para herdeiros. Destaca-se ainda que as transações podem ficar sujeitas ao IOF (Imposto sobre Operações Financeiras).

“Não se pode esquecer também que o valor do ganho de capital auferido na venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível não constitui base de cálculo para as contribuições para o PIS e a Cofins na modalidade cumulativa, mas sofre a incidência dessas contribuições na modalidade não cumulativa. No caso específico dos *Bitcoins*, existem empresas que prestam serviço relacionado a estes criptoativos, que certamente serão passíveis da incidência de ISS”, (FERRAREZI, 2019, p. 247).

Além disso, a Constituição Federal Brasileira traz artigos que abordam tributos incidentes sobre o consumo, o que parece não englobar a totalidade das atividades e modelos de negócios existentes na economia moderna. O ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) disposto no artigo 156 da referida Carta Magna é o principal tributo municipal que é cobrado de empresas ou profissionais autônomos que realizam a prestação de serviços. Interpretações mais rígidas de tal dispositivo acreditam não ser cabível ao legislador infraconstitucional ou ao aplicador do Direito:

“A interpretação sistemática da legislação leva à conclusão que não é possível incluir no campo de incidência do ISS operações que não possuam efetivas ‘obrigações de fazer’ como atividade-fim não podem ser submetidas à tributação pelo ISS. A despeito da possível obsolescência da legislação referente à tributação sobre o consumo, não é cabível ao legislador instituir ISS sobre novos negócios desenvolvidos na era da economia digital que não se amoldem aos conceitos constitucionais em razão da simples inexistência de tributo que possua materialidade apta a absorver essas novas atividades”, (ALBANEZI, 2022, p. 02).

6. JURISPRUDÊNCIA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DAS CRIPTOMOEDAS

Nota-se que o que pode acelerar o processo de tributação sobre as criptomoedas é a possibilidade concreta de os Estados lucrarem com tal tipo de operação. O Brasil fez um primeiro passo não tão austero ao obrigar o contribuinte a declarar o ganho de capital com as moedas virtuais, se houver um ganho de capital acima de R\$ 35.000 por mês, quantia bastante alta.

Nos últimos dois anos, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem avançado, mesmo que embrioiariamente, na tributação sobre os *Bitcoins* e demais criptomoedas. Existem demonstrações de precedentes da Suprema Corte que permitem a interpretação extensiva para a criação de novos

fatos para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de acordo com Gurian (2022). Esse foi o entendimento em 29/06/2020, quando o STF julgou o Tema 296 de repercussão geral majoritariamente de acordo com sua relatora e ministra Rosa Weber. A tese é a de que “é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o artigo 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva” (GURIAN, 2022, p. 567).

Refletindo superficialmente sobre a análise da atividade de mineração das criptomoedas, nota-se que se trata de prestação de serviço, na medida em que a mineração pode ser considerada uma utilidade imaterial prestada em favor de terceiros, ou seja, dos usuários cujas transações venham a ser validadas ou, à rede *Blockchain*, a qual é remunerada mediante recompensa, o que validaria a cobrança do ISS.

Neste contexto, cabe ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou no sentido de que serviço é uma conduta humana que consiste em desenvolver “um esforço em favor de terceiro visando adimplir uma obrigação de fazer, em que o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado”. Silva (2020) descreve a decisão do Recurso Especial nº 888.852/ES22, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

“[...] 3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna *eclipsa ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma “obrigação de fazer” (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS ‘é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim’”, (REsp 888.852/ES, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, J. 04.11.2008 apud SILVA, 2020, p. 07).

Afonso *et. al.* (2021) defendem que os eventos tributáveis basilares das criptomoedas são: 1) *airdrops* – distribuição de uma criptomoeda de graça, sem custos; 2) oferta inicial de *token* (ou moedas) – ICOs – *initial coin offers*: pessoas que depositam uma moeda famosa ou moeda fiduciária e recebem em troca uma nova moeda que está sendo lançada no mercado; 3) mineração; 4) forjamento – participantes apostam seus tokens próprios para ter o direito de verificar uma transação e é creditada uma taxa de transação ou novos *tokens*.

Os criptoativos devem ser declarados pelo valor de aquisição na Ficha Bens e Direitos da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), uma vez que o Brasil já demonstrou considerar essas moedas como um ativo para fins do Imposto sobre a Renda. A RFB esclarece que:

“os ganhos obtidos com a alienação de criptoativos cujo total alienado no mês seja superior a R\$ 35.000,00 são tributados, a título de ganho de capital, segundo alíquotas progressivas estabelecidas em função do lucro, e o recolhimento do imposto sobre a renda deve ser feito até o último dia útil do mês seguinte ao da transação”, (AFONSO, *et. al.*, 2021, p. 453).

A isenção relativa às alienações de até R\$ 35.000,00 mensais deve observar o conjunto de criptoativos alienados no Brasil ou no exterior, independentemente de seu tipo (*bitcoin, altcoins, stablecoins*, entre outros). Caso o total alienado no mês ultrapasse esse valor, o ganho de capital relativo a todas as alienações estará sujeito à tributação. Esse valor é relativamente alto para ser adquirido em um mês através do investimento em criptomoedas e acaba não condizendo com a máxima da tributação progressiva.

Se as operações envolvendo as criptomoedas forem vistas como investimentos caberá aos órgãos responsáveis encará-las como negócios de renda variável. Os criptoativos possuem remuneração ou retorno de capital que não pode ser dimensionado no momento da aquisição, como acontece com os investimentos de renda fixa, uma vez que podem ser considerados ativos cujo valor pode variar positiva ou negativamente, de acordo com as expectativas do mercado, cabendo oscilações (FERRAREZI, 2019).

“Neste caso, os rendimentos auferidos, se caracterizados como operação financeira de renda variável, ficariam sujeitos à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), à alíquota de:

- a) 22,5%, em aplicações com prazo de até 180 dias;
- b) 20%, em aplicações com prazo de 181 dias até 360 dias;
- c) 17,5%, em aplicações com prazo de 361 dias até 720 dias;
- d) 15%, em aplicações com prazo acima de 721 dias”, (FERRAREZI, 2019, p. 256).

Essas taxas a serem aplicadas também estão acima dos valores hoje praticado pela Receita Federal, que cobra a taxa de 15% do valor transacionado, caso ultrapasse o montante mínimo.

7. CONCLUSÃO

É inegável que a cada dia crescem as transações envolvendo esses criptoativos, aqui com destaque para os *Bitcoins*. Tais ativos vêm sendo objeto de discussão em todo mundo no que diz respeito às suas características e seu entendimento legal. Todos buscam avançar nessa problemática, visando encontrar as molduras mais adequadas para a sua regulação, com destaque para a OECD, o G20 e os bancos centrais (OECD, 2020). De início, chegamos à conclusão de que não podem ser consideradas moedas, amoldando-se mais a bens incorpóreos.

Considere-se que o Brasil ainda tem um déficit bastante significativo com relação à conectividade universal. Com uma infraestrutura insuficiente, os criptoativos estão apenas disponíveis para uma parcela bastante reduzida da população. Ademais, a sua instabilidade e ausência de aceitação como meio de troca, deixam os criptoativos ainda bastante restritos ao seu nicho de apoiadores.

O Brasil avançou ao tributar, não as criptomoedas em si, mas em obrigar o contribuinte a declarar o ganho de capital com essas moedas virtuais, isto é, com vistas a apurar se houve ganho de capital. Assim, quando a hipótese for de alienação de *Bitcoin* – venda e compra da “moeda virtual” por moeda corrente de curso legal pertencentes à pessoa física ou jurídica –, ocorrendo um acréscimo patrimonial daí decorrente, haverá a ocorrência de fato gerador de Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital. Portanto, o Fisco brasileiro passou a tributar a hipótese de ganho de capital, arrecadando 15% de cada transação lucrativa do contribuinte envolvendo as criptomoedas. De outra ponta, a hipótese de aquisição de bens ou serviços utilizando o Bitcoin como meio de pagamento poderá dar ensejo à tributação pelo ICMS, no caso de aquisição de mercadoria (obrigação de dar) ou, então, pelo ISS, no caso de pagamento pela realização de um serviço (obrigação de fazer). Além disso, haveria também a necessidade da tributação através do ITCMD sobre os valores doados ou transmitidos em herança.

Após apontar diversas leis e normativas que deram um norte para tais negociações virtuais no Brasil, destaca-se ainda que, no recente dia 14 de junho de 2023, o Governo Federal editou o Decreto 11.563/23, que passa a determinar que o Banco Central do Brasil será o regulador a que se refere a Lei 14.478/22, que trouxe contornos para a prestação e a regulação dos serviços de ativos virtuais. O documento esclarece que a autorização de funcionamento para as prestadoras de serviços de ativos virtuais não abrange as atividades com valores mobiliários que estejam representados digitalmente na forma de tokens, conforme art. 4º, inciso III, do diploma legal. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) continuará fomentando o ambiente favorável ao desenvolvimento dos criptoativos, com integridade e com aderência a princípios constitucionais e legais relevantes.

Ademais, é fundamental que as instituições também tenham cautela ao lidar com a novel qualificação jurídica dos criptoativos, bem como seu regramento tributário, de forma que, ao tributar essas operações, não ocorram distorções econômicas que colocariam barreiras para que elas ocorram, já que são tendência firme no mercado futuro. Entretanto, o tema deve ser tratado com cuidado, principalmente ao entender que tipo de atividades estão sendo financiadas através desses ativos, e outrossim, quem são os detentores deste capital.

Destaca-se ainda que, em face da complexidade do tema, este trabalho não esgota suas discussões: foi apontado como o advento das tecnologias e o estabelecimento de novas formas de consumo estimularam as negociações virtuais, levando à criação das criptomoedas. Tais discussões mostram-se de extrema importância para o Direito Tributário e para a Economia, sendo que a sociedade, a cada dia, necessita que a legislação avance nas diretrizes futuras para regular e tributar as negociações virtuais, de modo a que haja segurança para a população em geral adquirir tais ativos, que representam uma das modalidades da poupança popular.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto; DA NÓBREGA, Marco Antônio Rios; CASTILHOS, Núbia Nette Alves Oliveira de. **Criptomoedas e Moedas Digitais dos Bancos Centrais** – Desafios e Perspectivas da Tributação no Brasil. Brasília, RDP. v.19, nº102, 441-475p., abr./jun. 2021. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/6270/2729>. Acesso em: 20 mai. 2023.

ALBANEZI, Thaís Blumer. A possibilidade de tributação das atividades da Economia Digital pelo ISS à luz da Constituição Federal e a posição do STF acerca do tema. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, nº 91 – mar./abr. 2022.

ALIANO, Dyone Pereira; CARVALHO, Thomaz Jefferson. Da incidência tributária sobre as moedas virtuais não vinculadas ao Estado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v.30, nº152, jan./mar. 2022.

ANDRADE, Mariana Dionísio de. Tratamento jurídico das criptomoedas: a dinâmica dos Bitcoins e o crime de lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**. Brasília, v. 7, n. 3, p. 43-59, 2017.

BACEN. **Comunicado BACEN Nº 31379 DE 16/11/2017**. 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=352560>. Acesso em 20 set. 2023.

BELANDA, Douglas; CAVALCANTI, Ana Elizabeth Lapa Wanderley. Sistema *Blockchain* e insegurança jurídica quanto à recuperação de créditos afetos a moedas virtuais na sociedade da informação. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v. 108, n. 1006, p. 165-185, ago. 2019.

BINANCE. **Proof of Stake e Proof of Work: entenda a diferença**. Disponível em: <https://www.binance.com/pt-BR/blog/markets/proof-of-stake-e-proof-of-work-entenda-a-diferen%C3%A7a-421499824684903234>. Acesso em: 17 jul. 2023.

BRASIL. **O que são valores mobiliários**. 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/investidor/pt-br/investir/como-investir/conheca-o-mercado-de-capitais/o-que-sao-valores-mobiliarios>. Acesso em 20 set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2022**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2022b.

COZER, Cristiano de Oliveira Lopes. **Natureza e propriedades da moeda: contribuição para o estudo do Direto Monetário no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Direito, Estado e Constituição)- Faculdade de Direito, Universidade de Brasília. Brasília. 171 p. 2006. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/args/cp131908.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2023.

CVM. **Ofertas/Atuações irregulares**. Comissão de Valores Mobiliários. 2023. Disponível em: https://conteudo.cvm.gov.br/menu/investidor/alertas/ofertas_atuacoes_irregulares.html. Acesso em: 20 set. 2023.

CVM. **Parecer de Orientação CVM 40**. Comissão de Valores Mobiliários. 2022. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/pareceres-orientacao/pare040.html>. Acesso em: 20 set. 2023.

DINIZ, Eduardo Henrique. Comércio eletrônico: fazendo negócios por meio da internet. **Revista de Administração Contemporânea**. Abr./1999. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rac/a/ZXfv7Xjdg6nfTKpbxYWdjxg/>. Acesso em: 20 mai. 2023.

FERRAREZI, Renata Soares Leal. O caminho das pedras para a tributação dos criptoativos. **Revista Tributária e Finanças Públicas**. Ano 27, 142, III trimestre, 2019.

FREIRE, João Pedro. Blockchain e smart contracts: implicações jurídicas. **Monografias Jurídicas**. Editora Almedina, 2022.

GONÇALVES, Antonio Baptista. Bitcoins, Criptomoedas e as Questões Tributárias. **Revista de Estudos Tributários**. Ano XXI – nº 124 – nov./dez./2018.

GURIAN, Jamil Fuad. **A possível tributação de Criptomoedas pelo ISSQN na visão do Construtivismo Lógico-Semântico-Pragmático**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 116-134, nov./dez. 2022.

JARDIM, Maria Chaves. **A crise financeira de 2008: os discursos e as estratégias do governo e dos fundos de pensão**. Dados, v. 56, n. 4, p. 901–941, out. 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0011-52582013000400006>. Acesso: 11.07.2023.

MARIA, Kathleen. **O que são commodities e como pode afetar a indústria? Sebrae Respostas**. Sebrae. Disponível em: <https://respostas.sebrae.com.br/o-que-sao-commodities-e-como-pode-afetar-a-industria/>. Acesso em: 26 jul. 2023.

MONTEIRO, F.; ROCHA, I. **Portugal, Paraíso das Criptomoedas**. 1. ed. Alfragide: [s.n.]. v. 1

NEUMUELLER, Alexander. **Bitcoin electricity consumption: an improved assessment**. Cambridge Centre for Alternative Finances. Disponível em: <https://www.jbs.cam.ac.uk/2023/bitcoin-electricity-consumption/>. Acesso em 11 ago. 2023.

NUSDEO, Fábio. Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico. São Paulo. 6ª ed. rev. e atual. **Revista dos Tribunais**, 2010.

OECD. **Taxing virtual currencies: an overview of tax treatments and emerging tax policy issues**, OECD Paris. 2020. Disponível em: www.oecd.org/tax/taxpolicy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-taxpolicyissues.htm. Acesso em: 23 jun. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. Criptomoedas e os Possíveis Encaminhamentos Tributários à Luz da Legislação Nacional: *how should Taxation be Addressed according to Brazilian Legislation*. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 537–554, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1507>. Acesso em: 17 jul. 2023.

SAUNDERS, Ana Paula; PEPE, F. C. (Org.); UTUMI, A. C. A. (Org.). **Estudos de Tributação Internacional - Edição Especial**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. v. 1. 528p.

SILVA, Maceno Lisboa da. Tributação das criptomoedas: uma análise da possível incidência do ISS e do ICMS sobre as operações envolvendo criptomoedas. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 23, n. 136, p. 73-91, nov./dez. 2020.

STEFFENS, Luana; TESSARI, Cláudio. A tributação das operações com criptomoedas no Brasil: o caso da Bitcoin. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Ed. RT, vol. 30. ano 6. p. 269-296, jul./set. 2021.

SZABO, Nick. **Smart Contracts**. 1994. Disponível em: <https://www.fon.hum.uva.nl/rob/Courses/InformationInSpeech/CDROM/Literature/LOTwinterschool2006/szabo.best.vwh.net/smart.contracts.html>. Acesso em 11 ago. 2023.

S&P GLOBAL PLATTS. **bp Statistical Review of World Energy 2021**. 2021. Disponível em: <https://www.bp.com/content/dam/bp/business-sites/en/global/corporate/pdfs/energy-economics/statistical-review/bp-stats-review-2021-full-report.pdf>. Acesso em 20 set. 2023.

VITORINO, Marcelo. Planejamento Tributário e os Criptoativos. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, nº 97, p. 115-132, mar./abr./2023.



MARCO LEGAL DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Carlos Henrique Machado
Luiz Flávio Silva Bastos

Resumo

Repensar a tributação e os métodos de resolução de conflitos fiscais exige empreender uma investigação dos pressupostos do pensamento jurídico tradicional. Os contribuintes, em sua condição de seres humanos dignos, passam a compor a centralidade dos direitos tributário e processual tributário, promovendo-se a superação do arquétipo de justiça fiscal com vocação impositiva. O Estado constitucional de direito consagra a participação ampla e democrática dos cidadãos na atividade arrecadatória, descortinando uma transição paradigmática da autoridade para o consenso. Nessa perspectiva, o sistema constitucional brasileiro é compatível com os meios alternativos (ou adequados) de resolução de conflitos tributários, desafiando a proposição do modelo multiportas no direito tributário e a implementação de ferramentas compositivas como a transação tributária. O presente artigo aborda o instituto da transação tributária, que possui previsão normativa no ordenamento jurídico brasileiro há mais de cinco décadas, porém só recentemente resultou efetivamente implementado, com o advento da Lei nº 13.988, de 2020.

Palavras-chave: Direito Tributário. Consensualidade. Modelo Multiportas. Transação Tributária. Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos (MASCs).

Abstract

Rethinking taxation and tax conflict resolution methods requires undertaking an investigation of the assumptions of traditional legal thinking. Taxpayers, in their condition as worthy human beings, become part of the centrality of tax and tax procedural rights, promoting the overcoming of the tax justice archetype with an imposing vocation. The constitutional state of law enshrines the wide and democratic participation of citizens in the tax activity, unveiling a paradigmatic transition from authority to consensus. In this perspective, the Brazilian constitutional system is compatible with alternative (or appropriate) ways of resolving tax conflicts, challenging a proposal for a multiport model in tax law and an implementation of composite tools such as tax transaction. This article addresses the institute of tax transactions, which has been

regulated by the Brazilian legal system for more than five decades, but recently it was effectively implemented, with the advent of Law No. 13,988, of 2020.

Keywords: *Tax Law. Consensuality Multidoor Courthouse System. Tax Transaction. Alternative Dispute Resolution (ADRs).*

1. INTRODUÇÃO

A consolidação da transação tributária no direito brasileiro, notadamente em âmbito federal, insere-se no contexto de um paradigma jurisdicional inovador, em progressivo trânsito afirmativo, que propugna a ruptura com a dogmática tradicional da justiça fiscal, historicamente centrada na figura impositiva do Estado arrecadador. Essa nova realidade, erigida a partir de uma concepção mais alargada e plural de justiça, alicerçada na autonomia e no consenso, responde por “modelo multiportas” (*Multidoor Courthouse System*).¹

Há tempos as deformidades do arcabouço fiscal brasileiro vêm sendo trazidas para o centro do debate socioeconômico. São fartos e contundentes os indicadores que realçam a enorme complexidade do aparato jurídico-tributário nacional, evidenciada no emaranhado caótico de normas anacrônicas, ambíguas e até mesmo desnecessárias. Em paralelo, a hostilidade entre os Poderes da República e as recentes crises que têm atormentado o ideário federativo acentuam a perturbação do cenário político-econômico desejavelmente estável, condição indispensável para o avanço de reformas tributárias cada vez mais inadiáveis.² Com o advento da pandemia provocada pelo coronavírus (Covid-19), desnudaram-se ainda mais as fragilidades institucionais e fiscais brasileiras.

O surto pandêmico fez irromper discussões fiscais aceleradas e capazes de impulsionar o necessário incremento tributário para a contenção da crise, apontando fochos de luz para um sistema arrecadatário injusto, estruturado a partir de uma lógica regressiva e predisposta a sobrecarregar com maior intensidade as camadas menos favorecidas da população. Um arquétipo político-fiscal alicerçado preponderantemente em tributação incidente sobre o consumo e desalinhado das melhores práticas encontradas no direito comparado,³ objeto de enfrentamento por diversas propostas de reforma tributária no Congresso Nacional, o que culminou na recém-publicada Emenda Constitucional nº 132, de 2023, alterando o Sistema Tributário Nacional.

1 MACHADO, Carlos Henrique. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021.

2 Recentemente, com o advento da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, que altera o Sistema Tributário Nacional, finalmente irrompeu a tão aguardada reforma tributária no Brasil. Embora represente um avanço ainda inicial e parcial, ataca sobretudo a tributação do consumo, com a implementação de uma modelo de IVA-dual. Digno de nota, foram introduzidas modificações importantes no art. 145 da Constituição Federal de 1988, com o acréscimo de dois novos parágrafos: “§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da *simplicidade, da transparência, da justiça tributária*, da cooperação e da defesa do meio ambiente. § 4º As alterações na legislação tributária buscarão *atenuar efeitos regressivos*.” (NR)”.

3 OECD. *OECD Economic Surveys: Brazil 2018*. Paris, OECD Publ., 2018. Disponível em: https://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-bra-2018-en. Acesso em: 05 mai. 2020.

Como o advento da Lei Federal nº 13.988, de 2020, o direito fiscal brasileiro finalmente contemplou o surgimento efetivo de um marco jurídico-legal para transação tributária, corporificando um anseio de juristas há diversas décadas, normativamente previsto já desde o advento do Código Tributário Nacional, em 1966. O flagelo sanitário da Covid-19 certamente potencializou o soerguimento do método autocompositivo de resolução de controvérsias (transação) nos redutos arrecadatórios, catapultado por um relevante e inegável protagonismo dos órgãos fazendários, malgrado toda a resistência histórica atrelada à utilização do instituto de ascendência privada.

2. MARCO LEGAL DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Lei Federal nº 13.988, de 2020, resultado de conversão da Medida Provisória nº 899, de 2019 (“MP do Contribuinte Legal”), inaugurou em solo brasileiro um modelo de transação para os créditos tributários de natureza federal, alegadamente inspirado em experiências estrangeiras, a exemplo do chamado *Offer in Compromise*, praticado pelo *Internal Revenue Service – IRS*, dos Estados Unidos da América; e domésticas, nos termos da Lei Municipal nº 8.532, de 2017, que instituiu a transação de créditos tributários e não tributários, objeto de execução fiscal ajuizada, no Município de Blumenau, no Estado de Santa Catarina. Desde então, o texto normativo foi objeto de incontáveis e sucessivas regulamentações mediante Portarias editadas pelo Ministério da Economia e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

O marco legal da transação tributária federal finalmente rompeu as amarras históricas em relação à (in)viabilidade da negociação de créditos públicos (tributários), dando voz ao comando previsto no art. 171 do Código Tributário Nacional,⁴ que faculta à lei, nas condições em que estabeleça, autorizar os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária a celebrarem uma transação que, mediante concessões mútuas, importe em (de)terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Atualmente, o modelo é permissivo da autocomposição envolvendo os créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, os créditos inscritos em dívida ativa e os tributos subordinados à cobrança pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, além dos créditos inscritos em dívida ativa das autarquias e fundações das públicas federais e dos créditos sujeitos a processo de cobrança pela Procuradoria-Geral Federal, e dos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União. Até o advento da Lei nº 14.375, de 2022, somente os créditos *não judicializados* sob a administração da Receita Federal do Brasil e do Ministério da Economia eram elegíveis para a transação.

4 “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.” BRASIL. Lei nº 5.172, de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. p. 12452. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 06 jul. 2020.

A transação tributária decreta a confissão irrevogável e irretratável dos créditos tributários abrangidos pela negociação, mediante aceitação plena e imutável de todas as condições legalmente estabelecidas. A legislação garante a atuação discricionária por parte dos organismos arrecadatários federais, pautados em juízos de oportunidade e de conveniência, assegurando-se a celebração dos negócios tributários com o propósito de (sempre) atenderem ao interesse público, observados os cânones de isonomia, capacidade contributiva, transparência, moralidade, razoável duração dos processos e eficiência, além da publicidade, com resguardo das informações protegidas por sigilo.

3. MODALIDADES DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

As modalidades de transação tributária estabelecidas pela Lei nº 13.988, de 2020, foram segmentadas basicamente em três categorias: (1) a *proposta individual* ou *adesão* na cobrança de créditos federais inscritos em dívida ativa (da União, suas autarquias e fundações públicas), na cobrança de créditos cuja competência seja da Procuradoria-Geral da União. A partir da Lei nº 14.375, de 2022, também os créditos em contencioso administrativo fiscal resultaram englobados nesta modalidade; (2) a *adesão* nos casos de contencioso judicial ou administrativo (extrajudicial) tributário; e (3) a adesão no contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. No caso da transação tributária na modalidade “adesão”, impõe-se a aceitação pelos devedores daquelas condições previamente estabelecidas em editais publicados pela fazenda pública. Em relação à “proposta individual de transação”, por outro lado, implica a possibilidade de extinção dos créditos tributários condicionadamente à assunção de compromissos por parte dos devedores, como desistir de impugnações e de recursos ou renunciar a direitos que tenham por objeto os créditos objeto da transação tributária.

Malgrado todo o progresso da legislação tributária na direção dos chamados métodos adequados de resolução de conflitos- MASCs (*alternative tax dispute resolution - ADRs*), a transação tributária assumiu um viés nitidamente conservador, afinando-se em parte com os programas de parcelamento fiscal, diante da ausência de uma participação *mais efetiva* dos sujeitos passivos na formatação do acordo, em muitos casos meramente limitada ao simples aceite (ou não) das regras publicizadas pelos órgãos fazendários. A esse respeito, a lapidar doutrina civilista de Orlando Gomes explica que o instituto da transação “é o contrato pelo qual, mediante concessões mútuas, os interessados previnem ou terminam um litígio, eliminando a incerteza de uma relação jurídica”, cujo objeto constitui, em princípio, “toda relação jurídica que seja *res dúbia*.” Ou seja, é indispensável que existam nas transações as *concessões mútuas* de qualquer teor, de maneira que as “concessões feitas somente por um dos interessados implicam *renúncia* ou reconhecimento do direito do outro. Tudo conceder sem nada receber não é transigir.”⁵

A espécie da *transação tributária na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas* consagra a possibilidade de acordo na cobrança da dívida ativa, a ser proposta de

5 GOMES, Orlando. *Contratos*. 26. ed. rev., atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 544-545.

forma individual pelas partes interessadas, ou por adesão ao edital do órgão arrecadatário. Além das Procuradorias-gerais competentes, conforme a natureza de cada crédito, ampliou-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, igualmente de forma individual ou por adesão, a possibilidade de transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal.

A transação não atinge o *montante principal* do crédito tributário, não poderá implicar redução superior a 65% do valor total dos créditos a serem transacionados e está limitada à concessão do prazo de 120 meses para a quitação (eram 84 meses até a edição da Lei nº 14.375, de 2022). Nesse regime transacional, abrange-se descontos somente de multas, juros de mora e encargos legais relativos aos créditos negociados, quando classificados como *irrecuperáveis* ou de *difícil recuperação*, assim como o oferecimento de prazos e formas especiais de pagamento, incluídos o diferimento e a moratória, e o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e constrições. Com a alteração promovida na Lei nº 13.988, de 2020, passou-se a permitir, ainda, a utilização de créditos oriundos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para a apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da própria CSLL, até o limite de 70% do saldo remanescente após a incidência dos descontos, bem como o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para a amortização de dívida tributária, seja o *montante principal*, a multa e os juros.

A chamada transação tributária *na cobrança da dívida* foi regulamentada pela Portaria PGFN nº 9.917, de 2020 (posteriormente substituída pela Portaria PGFN nº 6.757, de 2022, com base na aferição do grau de recuperabilidade e (in)capacidade de pagamento por parte dos devedores tributários, qualificando-se os créditos de acordo com as perspectivas de recuperação (alta perspectiva de recuperação = créditos tipo A; média perspectiva de recuperação = créditos tipo B; de difícil recuperação = créditos tipo C; irrecuperáveis = créditos tipo D). Descontos somente são admissíveis relativamente aos créditos de difícil recuperação ou irrecuperáveis.

Em paralelo, a *transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica* tem o objetivo de enfrentar os problemas relativos à complexidade do sistema tributário nacional, a ser regulamentada por proposta do Ministro da Economia, quando as questões tributárias ultrapassarem os interesses subjetivos da causa, a partir de suporte dos órgãos arrecadatários. Nesse regime, com enfoque em negociação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários, as propostas de transação e eventual adesão não poderão ser invocadas por qualquer das partes da relação como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese, compreendidas limitada e exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas.

As transações abrangem as reduções e as concessões legalmente admitidas, limitadas ao desconto de 50% do crédito negociado, com prazo máximo de quitação de 84 meses, sendo realizadas exclusivamente por meio eletrônico. Os créditos tributários alcançados nessa modalidade de transação são aqueles que, na data de publicação do edital, sejam objeto de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamações ou recursos administrativos pendentes de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação.

A Portaria ME nº 247, de 2020, estabeleceu os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica,⁶ definindo princípios, obrigações e vedações. Em especial, tratou de estabelecer que a apresentação da solicitação de adesão suspende a tramitação de processos administrativos referentes aos créditos tributários envolvidos, enquanto perdurar a sua apreciação, malgrado não suspenda de forma automática a exigibilidade dos referidos créditos tributários. Além disso, a adesão não autoriza a restituição ou a compensação de importâncias eventualmente pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos havidos antes da celebração do acordo.

A terceira espécie disciplinada é a *transação por adesão no contencioso de pequeno valor*, igualmente regulamentada por ato do Ministro de Estado da Economia, pautado nos princípios da racionalidade, economicidade e eficiência. Os contornos desse modelo restaram revisitados com o advento da Lei nº 14.375, de 2022, ampliando a sua aplicabilidade à dívida ativa da União de natureza não tributária, de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; a créditos de FGTS inscritos em dívida ativa, desde que autorizado pelo seu Conselho Curador; e à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, de competência Procuradoria-Geral Federal, bem como dos créditos de competência da Procuradoria-Geral da União.

De um lado, o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor compreende aquelas questões cujo lançamento fiscal ou a controvérsia não supere 60 salários-mínimos. Por outro lado, abrange a adoção dos mecanismos alternativos de resolução de litígios, envolvendo os processos de baixo valor. A transação abrange, nesse regime, os contenciosos de pequeno valor que tenham como sujeito passivo a pessoa natural, a microempresa ou a empresa de pequeno porte, contemplando benefícios, que deverão ser aproveitados de maneira isolada ou cumulativa, como a concessão de descontos com limite o máximo de 50%, incluído o montante principal, além do oferecimento de prazos e formas especiais para o pagamento, observado o prazo máximo de 60 meses, e o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e constrições.

A transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor foi também objeto de disciplina pela Portaria ME nº 247, de 2020, cujas propostas serão realizadas mediante publicação de edital do órgão fazendário.

6 “Art. 30. Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada aquela que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos, nos moldes dos arts. 1.036 e seguintes da Lei nº 13.105, de 2015. §1º A controvérsia será considerada disseminada quando se constate a existência de: I- demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, pelo menos, três Tribunais Regionais Federais; II - mais de cinquenta processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos; III- incidente de resolução de demandas repetitivas cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante; ou IV- demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo. §2º A relevância de uma controvérsia estará suficientemente demonstrada quando houver: I- impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos; II- decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF; ou III- sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial.” BRASIL. Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020. Disciplina os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 jun. 2020. p. 04. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=110356>. Acesso em: 06 jun. 2020.

4. EVOLUÇÃO DOS MODELOS DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA

Após a efetiva introdução do modelo transacional tributário no direito brasileiro, em 2020, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem desempenhado um papel crucial na promoção de programas que abrangem uma ampla gama de situações. Estes programas representam um avanço significativo na forma como as autoridades fiscais lidam com a quitação de dívidas fiscais e na relação com os contribuintes.

Alguns dos editais de transação tributária implementados pela PGFN podem ser destacados com notáveis resultados, como foi o caso da “Transação da Dívida Ativa Suspensa por Decisão Judicial há Mais de 10 Anos”. Essa iniciativa buscou resolver pendências fiscais que estavam suspensas por mais de uma década, proporcionando aos contribuintes uma oportunidade de regularizar sua situação de forma vantajosa, sendo possível a adesão por qualquer contribuinte, com entrada mínima de 2% (dois por cento) do valor da dívida, e ainda, com a possibilidade de parcelar a referida entrada em duas prestações, devendo o saldo ser parcelado em até 108 prestações mensais, com desconto proporcional à escolha do número de parcelas. Tal modalidade, no entanto, previa o limite de R\$ 15 milhões.

Outro modelo relevante envolveu a “Transação no Contencioso Tributário referente aos Débitos de Aproveitamento Fiscal de Despesas de Amortização de Ágio Decorrente de Aquisição de Participações Societárias”. Essa modalidade se limitou às operações de incorporação, fusão e cisão, demonstrando a flexibilidade e a adaptabilidade dos programas de transação para atender a casos específicos e complexos. Esta modalidade não previu limite de valor para os débitos, de modo que, com uma entrada de 5% (cinco por cento) do valor da dívida, parcelada em até cinco prestações, o saldo devedor poderia ser abatido em até 55 (cinquenta e cinco) prestações mensais, com descontos progressivos de até 50% do valor.

Com as mesmas condições de negociação do modelo acima citado, as autoridades fiscais também se dedicaram à “Transação no Contencioso Tributário referente aos Débitos em Discussão Administrativa ou Judicial referentes ao Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) a Empregados e Diretores”. Referida abordagem permitiu que empresas em disputas tributárias relacionadas ao PLR encontrassem soluções equitativas e eficazes.

Adicionalmente, a Procuradoria abordou temas sensíveis, como a “Transação Referente à Dívida Ativa do FGTS”, reconhecendo a importância de proporcionar um alívio financeiro aos contribuintes nessa área específica.

Ainda, editais com programas de destaque incluíram a “Transação do Simples Nacional” e a “Transação de Inscrições em Dívida Ativa Garantidas por Seguro Garantia ou Carta Fiança”. Essas iniciativas demonstram o compromisso da Procuradoria em encontrar soluções inovadoras e adaptáveis para diferentes contextos e necessidades dos contribuintes.

Dentre outros e tantos modelos adotados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional desde o ano de 2020, que se tornou protagonista no cenário transacional tributário, em 2023 foi a vez da Receita Federal do Brasil inaugurar o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF), mais conhecido publicamente como “Litígio Zero”, representando uma iniciativa extraordinária de regularização tributária. Esse programa proporciona a oportunidade de renegociar dívidas por meio da transação tributária, abrangendo débitos em discussão tanto nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) quanto no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Além disso, o PRLF engloba débitos de pequeno valor que estejam sob litígio administrativo ou inscritos na dívida ativa da União.

Referidos programas de transação tributária não apenas facilitaram a quitação de dívidas e a regularização fiscal, mas também fortaleceram a relação entre os contribuintes e as autoridades fiscais. Eles representam um passo significativo em direção a uma abordagem mais colaborativa e eficiente no tratamento das questões fiscais no Brasil, beneficiando tanto o Estado quanto os contribuintes. É evidente que esses esforços têm o potencial de melhorar a eficiência do sistema tributário e promover um ambiente mais favorável aos negócios e à conformidade fiscal.

Celebrando seu terceiro aniversário neste ano, o novo modelo de negociação de dívidas entre União e contribuintes acumula expressivos números que podem ser considerados como implementações de sucesso. Durante esse período, conforme informações disponibilizadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, registrou-se um montante de aproximadamente R\$ 500 bilhões em débitos tributários objeto de negociação, com perspectiva de receitas estimadas em R\$ 250 bilhões para os próximos anos.

Conforme disposto pelo órgão, atualmente, aproximadamente 33% dos R\$ 2,7 trilhões registrados como dívida ativa da União estão categorizados como garantidos, negociados ou em processo de quitação, levando em consideração também outros procedimentos de cobrança. Há três anos, essa proporção estava em 14%.

Inicialmente, para 2023, a Procuradoria havia projetado uma receita de R\$ 30 bilhões proveniente da recuperação de débitos. Entretanto, ao término do primeiro semestre, já havia alcançado um montante de R\$ 21,9 bilhões. Dentro desse total, destacam-se R\$ 10 bilhões como resultado de acordos firmados por meio da transação tributária.

Outro dado importante disponibilizado pela Procuradoria informa que até o momento, aproximadamente 25% dos acordos realizados envolvem micro e pequenas empresas. Isso inclui negociações simplificadas, abrangendo valores entre R\$ 1 milhão e R\$ 10 milhões, bem como a adesão por meio de edital para casos com valores inferiores a esse intervalo.

Tais informações evidenciam uma mudança significativa no cenário da transação tributária. Tradicionalmente, críticas eram direcionadas ao modelo por sua suposta inacessibilidade aos pequenos contribuintes, que enfrentavam dificuldades em negociar diretamente com o órgão fiscalizador.

Essa tendência sinaliza uma evolução positiva no que diz respeito à simplificação e à facilitação do processo de negociação, permitindo que empresas de menor porte encontrem soluções para suas obrigações fiscais de forma mais acessível. Referida abertura para a inclusão de pequenos contribuintes nas transações tributárias demonstra um compromisso em promover a equidade e aliviar a carga tributária sobre empresas que muitas vezes enfrentam maiores desafios financeiros.

Todavia, ainda que as informações disponibilizadas pela União denotem a boa evolução dos programas de redução de litígios por meio da utilização da transação tributária, o sistema tem sido objeto de críticas substanciais pelos contribuintes, em parte devido à falta de uma aproximação mais efetiva entre as autoridades fiscais e os contribuintes.

Além das questões mencionadas anteriormente, relevante questionamento se relaciona à ausência de critérios concretos para a definição da capacidade de pagamento dos débitos por parte dos contribuintes, tendo em vista que, este é um dos momentos mais cruciais da negociação, pois a classificação dos débitos influencia diretamente as condições de pagamento, incluindo descontos. A falta de critérios claros cria incertezas e inconsistências no processo, tornando-o menos transparente e previsível.

Outro ponto de crítica significativa é o valor mínimo estabelecido de R\$ 10 milhões para que seja possível propor uma transação individual, sendo esta a melhor das modalidades em virtude da possibilidade de negociação com o órgão fazendário, ao invés de apenas aderir aos requisitos impostos. Tal restrição pode excluir muitas empresas e contribuintes de menor porte que também enfrentam dificuldades financeiras e desejam regularizar suas dívidas de forma amigável. A rigidez desse critério contraria a busca por equidade no sistema tributário, favorecendo os grandes devedores em detrimento dos pequenos.

Além disso, a limitação do uso de prejuízos fiscais como forma de quitar parte dos débitos representa outra crítica importante, de modo que, a flexibilização da utilização em maior grau poderia ser uma ferramenta valiosa para facilitar a regularização de dívidas fiscais.

Legítima-se um falacioso discurso de que a transação tributária sugere mera opção ou faculdade dos sujeitos passivos, quando se sabe, entretanto, que a realidade econômica aniquila completamente o arbítrio e a livre manifestação pelos contribuintes. É inegável que o marco legal da transação tributária no Brasil representa um avanço importante, todavia os ideais de cidadania e de ampla participação dos sujeitos passivos na concertação fiscal ainda estejam longe de ser plenamente alcançados.

É necessário seguir avançando para que a transação tributária não esmoreça como uma política meramente transitória, oportunista e efêmera, revestida de escopo exclusivamente arrecadatório, sem uma preocupação verdadeira com a participação efetiva e democrática dos contribuintes na condução da boa arrecadação.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 dez. 2023. p. 01. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 01 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. p. 12452. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 06 jul. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 abr. 2020. p. 01. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 06 jun. 2020.

BRASIL. Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020. Disciplina os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05 jun. 2020. p. 04. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=110356>. Acesso em: 06 jun. 2020.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 26. ed. rev., atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 544-545.

MACHADO, Carlos Henrique. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021.

OECD. *OECD Economic Surveys: Brazil 2018*. Paris, OECD Publ., 2018. Disponível em: https://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-bra-2018-en. Acesso em: 05 mai. 2020.



JUSTIÇA MULTIORTAS: MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

Cláudia da Costa Tourinho Scarpa
Antonio Oswaldo Scarpa

Resumo

No presente artigo aborda-se a possibilidade de adoção de métodos consensuais na solução de conflitos de natureza tributária, seguindo a orientação de se estimular as soluções negociais de litígios, prevista no Código de Processo Civil Brasileiro. No campo do Direito Tributário, entendia-se que o princípio da indisponibilidade do interesse público e a compulsoriedade do crédito tributário seriam óbices intransponíveis à adoção de soluções consensuais. No entanto, a Constituição Federal brasileira não estabelece qualquer impedimento e o próprio Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de anistia, transação, remição ou parcelamento do crédito tributário. Assim, observa-se, aos poucos, que está havendo no Brasil uma mudança de paradigma, adotando-se meios alternativos de solução dos conflitos tributários, a exemplo de programas de transação e de conformidade. Um modelo de tributação justa deve estimular e fortalecer ferramentas que permitam a solução negocial dos conflitos tributários, desestimulando medidas impositivas e reduzindo a litigiosidade. O modelo multiportas (*multi-doorcourthouse*), em que a intervenção judicial na solução da disputa só será acionada se os meios consensuais não se mostrassem adequados ou eficazes, atende a essas finalidades, estabelecendo salutar diálogo entre o Fisco e o contribuinte.

Palavras-chave: Justiça multiportas, solução negocial de conflitos tributários, meios alternativos de solução de litígios tributários, transação, mediação, conciliação, indisponibilidade do crédito tributário

Abstract

This article addresses the possibility of adopting consensual methods in resolving tax conflicts, following the guidance of encouraging negotiation solutions to disputes, provided for in the Brazilian Civil Procedure Code.

In the field of Tax Law, it was understood that the principle of unavailability of the public interest and the compulsory nature of tax credit would be obstacles to the adoption of consensual solutions.

However, the Brazilian Federal Constitution does not establish any impediment and the National Tax Code itself provides for the possibility of transaction, remission or installments of the tax credit.

Thus, it is gradually observed that a paradigm shift is taking place in Brazil, adopting alternative means of resolving tax conflicts, such as transaction and compliance programs.

A fair taxation model must encourage and strengthen tools that allow for the negotiated solution of tax conflicts, discouraging tax measures and reducing litigation. The multi-doorcourthouse model, in which judicial intervention in resolving the dispute will only be triggered if consensual means do not prove to be adequate or effective, meets these purposes, establishing a healthy dialogue between the Tax Authorities and the taxpayer.

Keywords: *multi-doorcourthouse model, negotiation resolution of tax disputes, alternative means of resolving tax disputes, transaction, mediation, conciliation, unavailability of tax credit*

1. INTRODUÇÃO

O Código de Processo Civil Brasileiro (CPC) de 2015, seguindo tendência de se estimular as soluções negociais de litígios, consigna, em seu art. 3º, que o “Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual de conflitos” (§ 2º).

Tal diploma, a par de dedicar todo um capítulo à mediação e à conciliação (arts. 165 a 175), estabelece que, antes da apresentação da defesa pelo réu, haverá uma tentativa de autocomposição (arts. 334 e 695), que deve ser encorajada “por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial” (art. 3º, § 3º).

Como ressalta Fredie Didier Jr., não se cuida apenas de buscar meios econômicos e eficazes de solução de conflitos, mas de erigir os interessados à condição de protagonistas na construção da decisão jurídica que regulará a situação posta. Trata-se, assim, de instrumento de forte caráter democrático, que tem o condão de desenvolver a cidadania, permitindo a participação popular no exercício do poder.¹

Observe-se que, antes da edição do CPC de 2015, a Resolução n. 125/2010 do Conselho Nacional de Justiça já havia instituído a “Política Judiciária Nacional de tratamento dos conflitos de interesses, tendente a assegurar a todos o direito à solução dos conflitos por meios adequados à sua natureza e peculiaridade” (art. 1º, *caput*), estabelecendo que “aos órgãos judiciários incumbe oferecer mecanismos de solução de controvérsias, em especial os chamados meios

1 DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil. Vol. 1.** 22ª ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 359.

consensuais, como a mediação e a conciliação, bem assim prestar atendimento e orientação ao cidadão” (art. 1º, parágrafo único).

A mencionada Resolução, assim, fez menção expressa à mediação e à conciliação, tornando tais instrumentos de adoção obrigatória pelos órgãos do Poder Judiciário, a fim de que os conflitos de interesses, a ele submetidos, tivessem o adequado tratamento, de modo a consolidar uma política pública de incentivo e aperfeiçoamento dos mecanismos consensuais de solução de litígios.

Convém assinalar que, na contemporaneidade, observa-se um redimensionamento da intervenção judicial, consolidando-se um sistema de justiça multiportas (*multi-doorcourthouse*).

Tal acepção fora concebida por Frank Sander, professor da Harvard Law School, partindo de uma metáfora que nos permitiria enxergar, na entrada de um fórum, múltiplas portas, de modo que, a depender da natureza e das especificidades da questão litigiosa, as partes em conflito seriam direcionadas à mediação, à conciliação, à arbitragem ou à justiça estatal.² Nessa ótica, a intervenção judicial na solução da disputa assumiria, assim, um caráter excepcional, e só seria acionada se os meios consensuais não se mostrassem adequados ou eficazes.

2. MEDIAÇÃO E CONCILIAÇÃO NO PROCESSO CIVIL

Ambos os institutos, mediação e conciliação, são mecanismos de solução de conflitos em que há a intervenção de um terceiro, cuja função é auxiliar as partes na busca de uma composição. O terceiro, na mediação e na conciliação, não decide o conflito, como o faria o Poder Judiciário, mas apenas facilita o diálogo entre as partes para que elas próprias cheguem a um consenso, ocorrendo a autocomposição. Já, por exemplo, na arbitragem as partes confiam ao terceiro a resolução do problema, tratando-se de espécie de heterocomposição do conflito, à semelhança da resolução pelo Poder Judiciário.

Não há diferença substancial entre conciliação e mediação, consistindo apenas em técnicas diferentes de busca da solução do litígio. Enquanto o conciliador participa mais ativamente do processo, propondo soluções que lhe pareçam mais adequadas, como ocorre com o juiz em uma audiência de conciliação, o mediador atua preponderantemente como um facilitador do diálogo entre as partes, de modo que elas próprias possam chegar à solução. O mediador é mais indicado nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, a exemplo de cônjuges e sócios. Já o conciliador é mais incisivo e pode fazer proposta de solução da disputa. Para cada conflito uma técnica é adequada.

Tal diferenciação pode ser extraída do art. 165, §§ 2º e 3º, do CPC: “§ 2º O conciliador, que atuará preferencialmente nos casos em que não houver vínculo anterior entre as partes, poderá sugerir soluções para o litígio, sendo vedada a utilização de qualquer tipo de

constrangimento ou intimidação para que as partes conciliem. § 3º O mediador, que atuará preferencialmente nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, auxiliará aos interessados a compreender as questões e os interesses em conflito, de modo que eles possam, pelo restabelecimento da comunicação, identificar, por si próprios, soluções consensuais que gerem benefícios mútuos”.

Alguns princípios regem, indistintamente, as duas formas consensuais de solução de conflitos. A conciliação e a mediação são informadas pelos princípios da independência (o mediador e o conciliador devem atuar sem pressão), da imparcialidade (se aplicam aos conciliadores e mediadores as mesmas regras que disciplinam a atuação do Juiz no que diz respeito a impedimento e suspeição), da autonomia da vontade (as partes podem definir as regras da conciliação e mediação, podem dizer que não querem se submeter a conciliação, podem dizer que querem se submeter a conciliação e mediação extra judicial e podem de comum acordo escolher o conciliador e mediador), da confidencialidade (o sigilo é a pedra de toque da conciliação). O mediador e o conciliador sequer podem ser testemunhas em relação a essas informações que eles tiveram), da oralidade, da informalidade (é preciso tirar toda a solenidade que o Poder Judiciário costuma ter, como traje, linguagem etc.) e da decisão informada (os mediadores e conciliadores devem possibilitar que o processo de negociação seja um processo de aprendizagem, de construção e de conhecimento para que a decisão seja a mais embasada possível).

Estes princípios estão previstos no art. 166 do CPC, dispositivo que muito se assemelha ao art. 1º do Anexo III da Resolução 125/2010 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que disciplina a conciliação e a mediação, e foi uma das maiores inspirações do CPC, instituindo uma política pública para que o Estado promovesse a conciliação.

Um dos pontos interessantes da Resolução n. 125 do CNJ foi estabelecer que cada Tribunal do país criasse um centro de resolução de conflito, onde serão realizadas todas as audiências de mediação e conciliação, além de possuir também a competência de prestar informação jurídica e promover, orientar, estimular a população à conciliação. O Tribunal também poderá fazer convênio com câmaras privadas e públicas de conciliação (escolas, comunidades, faculdades, OAB, defensoria).

Os entes públicos também podem criar Câmaras administrativas para tentar a conciliação. Prevê o art.174 do CPC que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como: dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública; avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública e promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

3. DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Especificamente no campo do Direito Tributário, durante muito tempo entendeu-se que o princípio da indisponibilidade do interesse público e a compulsoriedade do crédito tributário seriam óbices intransponíveis à adoção de soluções consensuais nesse campo.

Questiona-se se o crédito tributário é ou não disponível, de modo a se permitir, ou não, que as controvérsias envolvendo questões de natureza tributária sejam submetidas a modos de solução negociais.

Na resposta a essa indagação, um primeiro ponto merece ser considerado. A Constituição Federal, ápice do ordenamento jurídico, não estabelece qualquer impedimento ou ressalva à adoção de métodos consensuais para solução de conflitos de natureza tributária.

Poder-se-ia, no entanto, dizer que a definição de tributo, trazida pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, representaria um obstáculo. Tributo, por definição legal, é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Diante dessa conceituação, notadamente o fato de que a cobrança deve se dar “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, poder-se-ia sustentar, como alguns o fazem, que não haveria espaço dentro do ordenamento jurídico para a solução negocial das controvérsias de ordem tributária.

Ocorre que a indisponibilidade é da atividade administrativa visando à arrecadação do tributo. De fato, a Administração não pode deixar de exercer a atividade de fiscalizar, lançar e arrecadar o tributo. Se não o fizer, o Fisco estará se desviando de sua missão institucional. Mas essa indisponibilidade, inerente à atividade de cobrança do crédito tributário, não alcança o próprio crédito tributário. Fosse de outro modo, não haveria possibilidade de anistia, transação, remição ou parcelamento do crédito tributário, situações, todas essas, expressamente previstas e autorizadas pelo Código Tributário Nacional (arts. 151, 156, 171 e 180).

O interesse público indisponível, assim, reside na atividade arrecadatória, vale dizer, na cobrança do crédito tributário. Uma vez configurado o fato gerador do tributo, não dispõe o Fisco de discricionariedade para se abster de lançar ou arrecadar o tributo, pois se trata de atividade vinculada. Isso não se confunde, todavia, com uma suposta indisponibilidade do crédito tributário.³

O festejado tributarista Heleno Torres salienta que o fato de a competência em matéria tributária outorgada pela Constituição ser indubitavelmente indisponível, não significa que o crédito tributário igualmente o seja.⁴

3 CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio: Forense, 2022, p. 491.

4 TORRES, Heleno Taveira. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 86. São Paulo, 2002, p. 56.

A disposição do crédito, no entanto, depende de lei que estabeleça os critérios e diretrizes que os agentes públicos devem adotar, em atenção ao princípio da legalidade. Situações que não envolvam diretamente a disposição, pelo Fisco, do crédito tributário, podem receber normatização infralegal e ser validamente adotadas sem a necessidade de lei específica, uma vez que o Código de Processo Civil prestigia indistintamente a adoção de soluções consensuais.

4. INTERESSE PÚBLICO PRIMÁRIO E INTERESSE PÚBLICO SECUNDÁRIO

Não se pode perder de vista, ainda, que o interesse público, na sua acepção maior, termina por se confundir com os interesses da própria coletividade, vale dizer, dos indivíduos vistos como membros de uma sociedade organizada, que são os destinatários finais da atividade administrativa. Afinal, a Administração deve buscar sempre a realização do bem comum, como preceituam os arts. 1º e 3º da Constituição Federal.

Na realidade, o entendimento de que meios alternativos de solução de conflitos não seriam compatíveis com a indisponibilidade do crédito tributário confunde o chamado interesse público primário, que é o interesse do Estado enquanto sociedade, com o interesse público secundário, que leva em conta o interesse do Estado enquanto pessoa política.⁵

No campo específico do direito tributário, “o interesse público primário se relaciona com o uso da tributação para a persecução dos fins do Estado – trata-se de assegurar que a estrutura tributária irá garantir formas justas de tributação, destinação correta dos recursos e formas institucionais de acesso à justiça que viabilizem o debate sobre a observância material dos valores constitucionalmente previstos. De outro lado, o interesse público secundário estaria vinculado com o interesse arrecadatório, que se identifica com o interesse da administração tributária em específico”.⁶

Convém salientar que essa distinção ou antagonismo entre interesse público primário e secundário vem sofrendo críticas da doutrina, pois não haveria “um interesse público do Estado ou da Administração em contraponto aos direitos dos cidadãos, os quais representam o verdadeiro interesse público”.⁷

Fato é que, ainda que se admita a distinção, não se pode ignorar que o interesse público primário – que visa ao desenvolvimento econômico, à geração de renda, ao pleno emprego, ao

5 FERNANDES, André Luiz Fonseca. **Desafios e Perspectivas para o Uso da Arbitragem na Resolução de Conflitos Tributários**. In: RIBEIRO DANTAS, Marcelo Navarro (Org.). *Inovações no Sistema de Justiça: Meios alternativos de resolução de conflitos, justiça multiportas e iniciativas para a redução da litigiosidade*. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2022, p. 964.

6 PISCITELLI, Tathiane. **Arbitragem no Direito Tributário: Uma Demanda do Estado Democrático de Direito**. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa e MENDONÇA, Priscila Faricelli de (Coord.). *Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa*. 2ª ed., rev., atual. e amp. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 192.

7 MEDAUAR, Odete. **O Direito Administrativo em Evolução**. 3ª Ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2017, p. 383/384.

incremento da atividade produtiva etc. – tem, indubitavelmente, preponderância sobre o interesse público secundário, que se vincularia estritamente ao interesse arrecadatário.

Assim, esse interesse meramente fiscal é claramente disponível, pois, caso contrário, não haveria legitimação para a edição de leis concedendo parcelamentos, moratórias, anistias, como comumente ocorre. O que importa é que a atuação do Estado se dê sempre visando ao interesse coletivo e à satisfação do bem comum (interesse público primário, esse sim, indisponível).

Logo, não se pode extrair da supremacia do interesse público óbice à solução consensual dos conflitos tributários, pois não há necessariamente uma posição de antagonismo entre o interesse público e o interesse individual. Não raro há coincidência entre os interesses público e particular, e a adoção de soluções alternativas visando à solução de pendências tributárias é matéria que atende e interessa tanto ao Estado quanto ao contribuinte. O que importa é que tal se dê em bases legais bem definidas e sem qualquer favorecimento.

Vale mencionar julgado do Supremo Tribunal Federal, de 2002, que, àquela época, já sinalizou no sentido da admissão da transação entre Fisco e contribuinte, conforme ementa transcrita a seguir:

EMENTA: Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à últimação deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido. (RE 253885, Rel. Min. Ellen Gracie, primeira turma, julgado em 04.06.2002, DJ 21.06.2002).

Convém mencionar, por fim, a própria justificação do tributo no Estado contemporâneo, como um instrumento de realização do bem comum.

Num Estado democrático e social, que busca interferir na economia e promover modificações na ordem social, buscando satisfazer necessidades de assistência vital aos indivíduos, o tributo deve ser visto como um meio para cumprir essa finalidade. É sob essa ótica, portanto, que devem ser legitimadas as soluções negociais.

Os impostos deixam de ser vistos como *mal necessário*, “passando a compor um elemento integrante da organização social e voltado à realização do *bem comum*”.⁸

8 MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo Multiportas no Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021, p. 29.

E é nesse plano, da justiça social, que se deve colocar a questão dos sacrifícios individuais em prol da coletividade, ou seja, em que medida é justo e adequado o patrimônio particular concorrer para a satisfação das necessidades coletivas. Nesse âmbito é que se insere o conceito de justiça fiscal, não se ignorando que, não raras vezes o Estado viola as liberdades individuais por meio de imposições tributárias ilegítimas.

É fundamental conciliar esses valores e princípios, estimulando-se a mútua colaboração entre poder público e contribuintes, e “somente um sistema de justiça multifacetada, municiado de instrumentos adequados para a prevenção e a resolução das disputas tributárias, marcado por maior sofisticação, celeridade e especialização, demonstra-se verdadeiramente capaz de representar a consagração de uma proposta moderna de acesso à justiça”.⁹

5. O ELEVADO NÚMERO DE EXECUÇÕES FISCAIS E A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA PREVENDO SOLUÇÕES NEGOCIAIS

Observa-se que o cenário vem se modificando, com a adesão do próprio Fisco à adoção de medidas alternativas de solução de conflitos tributários. Assim é que, diante do elevado número de ações de execução fiscal em curso, sobrecarregando o sistema de Justiça, que se vê impossibilitado de dar resposta a essas demandas com celeridade, a adoção de métodos alternativos termina por ser mais vantajosa para o Fisco e também para o contribuinte, que no mais das vezes não tem interesse em conviver com pendência dessa natureza e as restrições dela decorrentes.

Ainda quanto à suposta existência de óbices legais, frise-se que o Código Tributário Nacional, no seu art. 171, desde sua edição prevê o instituto da transação, que por muito tempo permaneceu esquecido, até ser resgatado nos últimos anos, com a edição de normas regulamentadoras pelo Fisco e a existência de propostas de mudança legislativa ampliando seu conteúdo.

Um avanço significativo foi a edição pela Fazenda Nacional da Portaria PGFN n. 742/2018, que, baseando-se no art. 190 do Código de Processo Civil de 2015, passou a prever a possibilidade de que negócios jurídicos processuais fossem celebrados em execuções fiscais. Embora tal normativo não chegue ao ponto de alcançar a possibilidade de redução do valor do débito fiscal, prevê alternativas de modo a evitar que o contribuinte tenha seu patrimônio e principalmente sua capacidade financeira sufocados em razão da cobrança da dívida.

Com efeito, tanto empresas, quanto particulares, não podem ter, respectivamente, sua atividade e suas necessidades vitais inviabilizados pela ação de cobrança. As empresas necessitam manter-se ativas, gerando riqueza e empregos, até mesmo para que possa honrar suas dívidas, aí incluída a de natureza fiscal. O particular, da mesma forma, tem necessidades pessoais e familiares que não podem ser sacrificadas.

9 MACHADO, Carlos Henrique. Op. cit., p. 71.

Por isso, quando tal normativo prevê a possibilidade de elaboração de um plano de amortização da dívida, estabelecendo-se um calendário processual, quando facilita a aceitação e substituição de garantias, alcançando, inclusive, a forma de constrição e alienação de bens, está buscando atender ao princípio de que a execução se dê da maneira menos gravosa ao devedor, atendendo, a um só tempo, aos interesses do Fisco e do contribuinte.

No Brasil, a conciliação é uma urgência, pois a situação do contencioso judicial tributário é alarmante. Há uma necessidade de reduzir o grande número de conflitos judiciais tributários.

Segundo pesquisa realizada por Marcus Lívio Gomes e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva¹⁰, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2021, apenas 10 foram baixados¹¹ e 18 anos e 11 meses é a média de tempo para a conclusão de um processo tributário no Brasil,¹² somando o processo administrativo e o judicial, sendo o tempo médio de 201 dias entre o ajuizamento e o despacho inicial, 582 dias entre o ajuizamento e a penhora, 218 dias entre a penhora e a expropriação dos bens e 323 dias entre o ajuizamento e o redirecionamento da execução fiscal. Conforme Justiça em números divulgado pelo CNJ em 2022, somente o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo possuía em tramitação doze milhões, dezesseis mil e setecentos e quarenta e seis processos de execução fiscal.

Nesta pesquisa também foi observado que 60% (sessenta por cento) do acervo de processos tributários é composto por apenas 04 tributos: IPTU (25% do total), ICMS (16,4%), PIS/COFINS (11%) e Contribuição Previdenciária (8,2%) e grande parte das execuções fiscais ajuizadas exige valores inferiores ao custo de tramitação do próprio processo de execução. Estes pesquisadores constataram também que parte da judicialização se dá em decorrência de irresignação quanto a ato praticado pelo fisco e em decorrência da figura do devedor contumaz. E concluíram que “há grande espaço para a redução da litigiosidade tributária na implementação de transparência ativa e gestão fiscal, de modo a gerar maior confiança na relação entre fisco e contribuinte através de: esclarecimento quanto às normas tributárias e sua interpretação; acesso à informação de maneira simples e amigável; uniformização da interpretação, revisão e proposição legal pelos aplicadores”.

Com este estudo chegou-se à conclusão, dentre outras, de que há necessidade de formar e treinar conciliadores e mediadores a fim de disseminar a cultura de pacificação social e que a utilização de meios alternativos para a solução de conflitos é capaz de contribuir para a redução do estoque e para a celeridade processual no contencioso tributário brasileiro, “propiciando às partes um tratamento qualificado do conflito tributário, bem como um

10 Gomes, Marcus Lívio; Cruz, E.S.P. **Política judiciária nacional contra a alta litigiosidade tributária**. Revista eletrônica de direito processual, v.24, 2022, p.363-380.

11 Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números. Brasília, DF: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias>. Acesso em: 27 set. 2023, p.170-171.

12 Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO). Disponível em: <https://www.etc.org.br>. Acesso em: 27 set. 2023.

estreitamento na relação entre Administração Tributária e contribuinte, o que impactaria positivamente o ambiente negocial de país”.

Uma das causas do longo tempo de conclusão do processo tributário é a ausência de integração entre as instâncias administrativa e judicial, além da possibilidade de ignorar a instância administrativa recorrendo à judicial.

Frise-se que, em 23 de fevereiro de 2022, os presidentes do Senado, Rodrigo Pacheco, e do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux, visando diminuir a judicialização, formalizaram a criação de uma Comissão de juristas para modernização da legislação de processo administrativo e tributário, com a finalidade de unificar, modernizar e, principalmente, agilizar procedimentos que impactam diretamente a vida dos cidadãos.¹³E, a Comissão, presidida pela Ministra do STJ Regina Helena, em 06 de setembro de 2022, concluiu o relatório e apresentou ao Presidente do Senado projetos de lei para discussão e votação. O propósito primordial da Comissão foi a busca da consensualidade visando a incentivar a administração tributária a adotar métodos preventivos de autorregularização e Programas de Conformidade Tributária.

Foram apresentadas dezesseis propostas e dentre elas constam medidas para simplificação de normas. As medidas propõem ampla reforma em ações que incentivam a solução consensual de conflitos em matéria tributária, a redução do contencioso tributário, a desjudicialização, a diminuição da litigiosidade entre o fisco e contribuintes, a simplificação de processos e a composição entre as partes. “Na parte do processo tributário, a comissão entregou oito propostas estruturantes: nova lei ordinária do processo administrativo tributário da União; nova lei ordinária de execução fiscal; nova lei ordinária de custas da justiça federal; lei complementar a inserir norma geral de prevenção de litígios, consensualidade e do processo administrativo tributário no Código Tributário Nacional; lei ordinária de criação de arbitragem em matéria tributária aduaneira; lei ordinária de mediação tributária da União; lei ordinária sobre processo de consulta tributária da União; e lei complementar de criação do Código de Defesa do Contribuinte”.¹⁴

Desde a publicação do código tributário, como dito, há a previsão de resolução dos conflitos mediante a negociação. O art. 171 do CTN de 25 de outubro de 1966 é claro ao dispor que “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”.

E, desde então, novas leis foram publicadas visando uma solução mais rápida dos conflitos tributários, a exemplo da Lei de arbitragem (Lei 9.307/1996 alterada pela Lei 13.129/2015); da Lei da Mediação (Lei 13.140/2015); da Lei de Transação Tributária (Lei 13.988/2020); da Lei

13 Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/02/23/criada-comissao-de-juristas-para-reformar-os-processos-administrativo-e-tributario>. Acesso em: 27 set. 2023.

14 Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias>. Acesso em: 27 set. 2023.

da recuperação judicial, da extrajudicial e da falência (Lei 10.522/2002, alterada pela Lei no 14.112/2020, e Lei 11.101/2005) e a Lei complementar 174/2020, que autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio; e prorroga o prazo para enquadramento no Simples Nacional em todo o território brasileiro, no ano de 2020, para microempresas e empresas de pequeno porte em início de atividade.

Especificamente quanto à Lei n. 13.988/2020, verifica-se que cuidou de disciplinar a transação tributária de débitos federais, como meio alternativo de solução de conflito fiscal visando à extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, III, do Código Tributário Nacional.

O objetivo principal dessa lei é diminuir o número de conflitos e permitir o recebimento de créditos tributários de difícil recuperação, mediante a concessão de descontos.

A lei em comento prevê três situações em que se autoriza a transação, a saber:

- a. créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, das Autarquias e Fundações Públicas, podendo-se dar por adesão ou individualmente, cabendo a iniciativa à Procuradoria da Fazenda Nacional ou ao próprio devedor;
- b. no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, aplicando-se a débitos que se relacionem a teses jurídicas que se encontrem em discussão administrativa ou judicial. Tal espécie tem como pressuposto que as discussões sobre o tema não tenham, na jurisprudência, um desfecho contrário/desfavorável ao contribuinte, cabendo ao Ministério da Fazenda definir tais situações, havendo a possibilidade de que sejam ofertados descontos de até 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário;
- c. contencioso tributário de pequeno valor, assim considerados aqueles débitos que não ultrapassam o valor de 60 (sessenta) salários mínimos e cujo sujeito passivo seja pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Convém observar, particularmente em relação ao item b supra, que se enxerga uma forma de dividir entre o Fisco e o devedor o risco de eventual insucesso na demanda, diante de situações controvertidas pendentes de solução definitiva pelo Poder Judiciário.

O Município de Porto Alegre foi pioneiro em editar a Lei n. 13.028/2022, que “institui a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre, cria a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF), vinculada à estrutura da Superintendência da Receita Municipal na SMF, e altera a Lei nº 12.003, de 27 de janeiro de 2016 – que institui a Central de Conciliação e dá outras providências –, criando a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Procuradoria-Geral do Município (CMCT/PGM) e a incluindo no rol das Câmaras da Central de Conciliação”.

O próprio CNJ publicou a Recomendação n. 120, de 21 de outubro de 2021, considerando, entre outras justificativas, que o relatório Justiça em Números 2021 do CNJ indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais tramitando no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%, bem como as recentes iniciativas do CNJ para redução de litígios e possíveis soluções para o enfrentamento do contencioso judicial tributário. Consta do art. 1º: “Recomendar aos(às) magistrados(as) com atuação nas demandas que envolvem direito tributário que priorizem, sempre que possível, a solução consensual da controvérsia, estimulando a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária, extensível à seara extrajudicial, observados os princípios da Administração Pública e as condições, os critérios e os limites estabelecidos nas leis e demais atos normativos das unidades da Federação”.

Percebendo que a negociação deve ser uma tendência, a Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro baixou a Resolução n. 4.324, de 07 de janeiro de 2019, alterada pela Resolução n. 4.826, de 16 de março de 2022, disciplinando a celebração de negócios jurídicos processuais no âmbito da Procuradoria da Dívida Ativa, da Procuradoria Tributária e da Procuradoria de Sucessões, bem como nas Procuradorias Regionais e da Procuradoria na Capital Federal. Dispõe o art. 1º que “fica autorizada a celebração de negócios jurídicos processuais (NJPs) que tenham por objeto estipular mudanças no procedimento ou dispor sobre ônus, poderes, faculdades e deveres processuais no âmbito das ações judiciais e execuções fiscais de competência das Procuradorias da Dívida Ativa, Tributária e de Sucessões, bem como nas correlatas atribuições da Coordenadoria Geral das Procuradorias Regionais e da Procuradoria da Capital Federal, observados os requisitos previstos na Lei Federal nº 13.105/2015 e as disposições desta Resolução”, visando a promover, conforme art. 2º, “I- a redução da litigiosidade e a menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; II- a eficiência na cobrança da dívida ativa; III- o estímulo à conformidade fiscal; IV- a autonomia da vontade das partes; V- a cooperação processual e a segurança jurídica; VI- a adequação dos instrumentos de cobrança à capacidade financeira dos devedores da dívida ativa do Estado; VII- a concorrência leal entre os devedores; e VIII- a publicidade, a impessoalidade e o interesse público”.

Em decorrência desta medida adotada pela Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro, entre 2021 e 2022,¹⁵ foram celebrados três negócios jurídicos processuais, estimando-se uma recuperação de créditos estimada em R\$ 190 milhões, havia doze negociações em curso com expectativa de recuperação de cerca de R\$ 900 milhões e o valor recuperável estimado com celebração dos NJPs era de cerca de R\$ 1 bilhão, até aquela data.

No âmbito federal também tem se conseguido resultados expressivos. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, utilizando a Lei de transação tributária (Lei n. 13.988/2020) tem editado várias portarias visando a regulamentar a transação na cobrança da dívida ativa da União. E, segundo consta do site da PGFN, em junho de 2022 foi alcançada a marca de 100 bilhões de reais regularizados com mais de 340 mil acordos.

15 Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/divida-ativa>. Acesso em: 27 set. 2023.

É de se ressaltar que, mesmo com alguns instrumentos que permitem a resolução de conflitos tributários, no Brasil, a utilização destes instrumentos alternativos ainda é muito incipiente, o que dificulta a política de desobstruir o Poder Judiciário, reduzindo o número de processos tributários em tramitação, e aumento da arrecadação. E, como bem concluiu os professores Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva e Marcus Lívio Gomes,¹⁶ “o tempo de julgamento dos litígios tributários, associado ao volume de processos em tramitação nos órgãos julgadores administrativos e judiciais, causa impactos negativos ao orçamento público, ao patrimônio do contribuinte e ao ambiente de negócios do país.”

A transação de débitos tributários é uma realidade mundial. A Alemanha, França, EUA e Itália prevêem a possibilidade de transação. E Portugal e Itália autorizam a arbitragem de débitos tributários.

Em Portugal, inclusive, a justiça arbitral institucionalizada do Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD tem um peso e relevância no direito português. De acordo com Ana Celeste Carvalho,¹⁷ “o CAAD tem vindo a aumentar a sua capacidade de resposta ao nível do número de processos decididos, o que faz elevar a sua importância no contencioso tributário português” e “o crescimento da justiça arbitral tributária, quer em número de processos, quer na diversidade de matérias julgadas, assim como a celeridade que é imprimida, conduzem a que a justiça arbitral decida cada vez mais casos e, por vezes, em primeiro lugar.” Conforme estudos realizados no Centro de Investigação de Direito Europeu, econômico, financeiro e fiscal, sob a Coordenação da professora Dra. Ana Paula Dourado, referente ao resultado sobre a litigância fiscal no CAAD, das decisões analisadas no CAAD, 53% (cinquenta e três por cento) foram proferidas no prazo de 6 (seis) meses. Realizando uma análise do tempo de duração do processo no CAAD entre áreas temáticas genéricas do recurso (matéria e procedimento) verificou-se que 2% (dois por cento) dos recursos referentes a procedimento são julgados em até 2 meses; 12% (doze por cento) de 2 a 4 meses; 36% (trinta e seis por cento) de 4 a 6 meses e 22% (vinte e dois por cento) de 6 a 8 meses. E, quanto à matéria, 1% (um por cento) dos recursos são julgados em até 2 meses; 19% (dezenove por cento) de 2 a 4 meses; 35% (trinta e cinco por cento) de 4 a 6 meses e 21% (vinte e um por cento) de 6 a 8 meses.

Mesmo com um avanço, um dos problemas ainda enfrentados em Portugal é a falta de interação entre a justiça arbitral e a justiça estadual. Como não é muito divulgada a jurisprudência proferida no CAAD, a justiça estadual não utiliza muito os julgados daquele Centro de Arbitragem.

No Brasil, convém fazer referência também à arbitragem tributária, questão que, posto venha sendo debatida há tempos, ainda não recebera a devida regulamentação.

16 In Diagnóstico do Contencioso Administrativo Tributário – Publicado no IDEFF (Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal).

17 Desembargadora, in estudo **Resolução de Conflitos Tributários. Discussão dos modelos Brasil/Portugal. Um estudo comparado.** (Aula 10 do Curso de Pós-Graduação On-line – IDEFF, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, em parceria com a Universidade do Estado do Rio de Janeiro, realizado em 2023).

Como já se pontuou, a arbitragem surge igualmente como modo de solução alternativa de conflitos com vistas a desafogar o Poder Judiciário, caracterizando-se pela submissão da controvérsia à resolução por um terceiro imparcial ou por entidade escolhidos de comum acordo pelas partes envolvidas no conflito.

Existem dois projetos de lei tramitando no Congresso Nacional visando implantar a arbitragem tributária (PL n. 4.257/19 e PL n. 4.468/20), de modo que a discussão sobre esse tema vem evoluindo e amadurecendo, esperando-se que em breve tal possibilidade tenha a necessária previsão legislativa e possa, então, ser adotada, como mais um instrumento hábil a resolver os conflitos tributários, como alternativa ao recurso às vias judiciais.

6. CONCLUSÃO

Aos poucos no Brasil está havendo uma mudança de paradigma para a conclusão dos conflitos tributários, focando em uma atuação mais proativa e buscando sempre o consenso. Estão se aplicando meios alternativos de solução dos conflitos tributários como programas de transação, negócio jurídico processual e programas de conformidade.

O programa de conformidade está sendo adotado pela Receita Federal, promovendo a regularização espontânea das obrigações tributárias e aduaneiras com ações que possibilitam aos contribuintes ficarem em dia e evitar penalidades. A Receita Federal identifica as infrações e incentiva a conformidade antes da abertura do procedimento fiscal. Após a análise da situação dos contribuintes, a Receita Federal concede certos privilégios como a utilização facilitada de créditos fiscais, procedimentos simplificados para a restituição de créditos, pagamentos facilitados de tributos e facilidades na renovação de regimes fiscais e abertura de novos estabelecimentos.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional também vem fazendo programas de transação. Para o sucesso desses acordos, os contribuintes são classificados pela idoneidade, ou seja, não estarem envolvidos em qualquer ocorrência envolvendo dolo, fraude, simulação ou esvaziamento patrimonial e também pela capacidade de pagamento e o tamanho do passivo.

A Receita Federal lançou, inclusive, o programa Litígio Zero para quitar os processos tributários que estiverem em julgamento administrativo (contencioso). De acordo com o programa, se a adesão for aprovada, o contribuinte desiste da discussão no processo e paga valores devidos com descontos e condições especiais, seguindo as regras previstas na Portaria Conjunta RFB/PGFN nº1/2023.¹⁸

Faz-se mister pontuar que com o início do programa de transação foram negociados mais de quatrocentos bilhões em dívidas até 2022.¹⁹

18 <https://www.gov.br/pt-br/servicos/aderir-ao-acordo-de-transacao-tributaria-pelo-programa-litigio-zero-junto-a-receita-federal>.

19 PGFN alcança R\$ 39,1 bilhões em valor arrecadado em 2022 — Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (www.gov.br).

Em relação ao Negócio Jurídico Processual, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) viabilizou a sua utilização com várias ações como a reunião de execuções fiscais em uma única vara, concentração de garantias, calendarização de pagamentos, a criação de plano para amortização do débito fiscal e modo de constrição ou alienação de bens.

Percebe-se, em consequência, como bem pontuou Aristóteles de Queiroz Camara²⁰, um impacto na advocacia com um aumento da atuação consultiva, uma maior gestão de ativos empresariais, gestão da classificação dos contribuintes, maior relevância das transações e possíveis novos campos de atuação (arbitragem e mediação).

Pode-se concluir, assim, que os meios consensuais de resolução do conflito tributário permitem uma participação mais efetiva e democrática dos cidadãos nesta seara, e, a par disso, uma ressignificação do processo tributário e uma maior aceitação da solução definida. Nesse contexto, Diogo Leite de Campos defende, no âmbito do processo tributário português, que tanto o procedimento fiscal quanto a fixação das bases tributáveis devem permitir uma “discussão com o contribuinte e, no caso de não se chegar a um acordo, tenha de ser uma instância independente a resolver o litígio”.²¹

Um modelo de tributação justa, portanto, deve estimular e fortalecer ferramentas que permitam a solução negocial dos conflitos tributários, desestimulando medidas impositivas e reduzindo a litigiosidade. O modelo multiportas atende a essas finalidades, estabelecendo salutar diálogo entre o fisco e o contribuinte.

20 In Desafios da Advocacia Tributário no Brasil, Publicado no IDEFF (Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal).

21 CAMPOS, Diogo Leite de. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 69.



BITCOIN: QUAL É A SUA NATUREZA JURÍDICA E COMO SE OPERA A TRIBUTAÇÃO RELATIVA AO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA NO TERRITÓRIO BRASILEIRO

Daniel Litwinczuk Lamarca
Felipe Medeiros

Resumo

Com o crescimento mundial do mercado de *criptoativos*, surge a necessidade e relevância de se analisar os possíveis desdobramentos da aplicação desse novo instrumento na economia e, principalmente, os impactos para a sociedade contemporânea. No primeiro momento, será abordada a evolução dos meios de pagamento ao longo do tempo a fim de introduzir o tema. Na sequência, será explicado todo o contexto histórico de criação do *Bitcoin*, seus fundamentos e funcionalidades no mundo contemporâneo, buscando-se entender, em razão da inexistência de legislação própria, qual seria a natureza jurídica desse *criptoativo*. Em seguida, os aspectos relacionados a tributação da renda serão analisados, principalmente sobre a possibilidade de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza nas diversas operações que podem ser realizadas com o *Bitcoin*, buscando assim, mediante pesquisa bibliográfica, contribuir para uma melhor compreensão do tema.

Palavras-chave: *Bitcoin*; *criptoativos*, natureza jurídica, tributação e imposto de renda.

ABSTRACT

With the global growth of the cryptocurrency market, there arises the need and relevance to analyze the possible developments resulting from the application of this new instrument in the economy, and more importantly, its impacts on contemporary society. Initially, the evolution of payment methods over time will be addressed to introduce the topic. Subsequently, the entire historical context of Bitcoin's creation, its fundamentals, and functionalities in the contemporary world will be explained, aiming to understand the legal nature of this cryptocurrency due to the absence of specific legislation. Following that, aspects related to income taxation will be examined, particularly regarding the potential imposition of Income Tax on Gains of Any Nature

in the various operations that can be conducted with Bitcoin. Through literature research, this endeavor seeks to contribute to a better understanding of the subject.

Keywords: *Bitcoin, cryptoactive, legal status, taxation and income tax.*

1. INTRODUÇÃO

Blockchain, Bitcoin e Criptoativos, são termos específicos, bem nichados, e extremamente incomuns para boa parcela da sociedade mundial. Embora grande parte da doutrina brasileira se dedique à análise dos aspectos regulatórios dessas novas tecnologias¹ e do metaverso², os aspectos tributários apenas começaram a ser alvos de estudos recentemente. Mas, antes de aprofundar sobre essa questão que o presente trabalho se propõe a abordar, é fundamental contextualizar alguns aspectos dos meios de pagamento e da rede mundial de computadores que integram esse novo mercado global. O advento da *internet* e a evolução dos meios de comunicação germinou os elementos essenciais para importantes mudanças na dinâmica da moeda³. Trabalhos recentes apontam que as tecnologias de informação e comunicação (TICs) estão cada vez mais presentes na vida das pessoas, especialmente com o uso da *internet*⁴. A digitalização e a virtualização são realidades no mundo atual, e não se resumem apenas às mídias e às redes sociais, mas também à educação à distância, ao *internet banking* e aos *criptoativos*, isto é, ativos digitais transacionados de forma eletrônica⁵.

Apenas a título informativo e a fim de demonstrar que a adoção dessa tecnologia vem se expandido ano após ano, estudo recente⁶ aponta que em janeiro de 2021, havia, no mundo, 106 milhões de pessoas interagindo, de certa forma, com *criptoativos*. Em dezembro do mesmo ano, esse número já havia ultrapassado a marca de 295 milhões pessoas; crescimento de quase cento e oitenta por cento. Apenas no Brasil, em 2021 e 2022, a plataforma *Chainalysis* apontou

1 RIBEIRO, Rodrigo Marcial Ledra Ribeiro. **Bitcoin no Sistema Financeiro Nacional**. R. *Tecnol. Soc.*, Curitiba, v. 14, n. 33, p. 190-205, jul./set. 2018. Disponível em: < <https://periodicos.utfpr.edu.br/rts> >. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

2 CARPINETTI, Ana Carolina e CAUMO, Renato Heringue. **Tributação na internet 3.0**. Jota, 1 de maio de 2022. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/metaverso-tributacao-na-internet-3-0-nfys-01032022> >. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

3 CARDOSO, Amilde Adilio, COSTA, Erico Souza e SILVEIRA, Fernando Alves. **Criptomoedas e Blockchain no Processos de Inovação Social**. Disponível em: < <https://periodicos.unesc.net/ojs/index.php/admcomex/article/view/4461/4085> >. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

4 FORNASIER, Mateus de Oliveira. **The applicability of the Internet of Things (IoT) between fundamental rights to health and to privacy**. Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, v. 6, n. 2, p. 297-321

5 FRIEDRICH, Denise Bittencourt e PHILIPPI, Juliana Horn Machado. **Inclusão digital e blockchain como instrumentos para o desenvolvimento econômico**. International Journal of Digital Law. Disponível em: < <https://journal.nuped.com.br/index.php/revista/article/view/friedrichv1n1/264> >. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

6 Disponível em: < <https://crypto.com/research/2021-crypto-market-sizing-report-2022-forecast> >. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

que os brasileiros movimentaram cerca de 731 bilhões de reais em *criptoativos*⁷, se tornando o sétimo maior mercado do setor, justificando a importância de se estudar os desdobramentos tributários relacionados ao tema no Brasil. Veja-se que, já em 2017, os usuários (clientes de *exchanges*) superaram o número de inscritos na Bolsa de Valores de São Paulo, movimentando, no mesmo ano, 4 bilhões de reais⁸.

Nesse sentido, o presente trabalho busca entender e estudar, em razão da inexistência de legislação tributária própria, a possibilidade de tributação do *Bitcoin*, relativamente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza nos diversos regimes de tributação, no tocante às pessoas jurídicas, e nas operações realizadas pelas pessoas físicas, principalmente quanto à possibilidade de tributação de sua expressão econômica, que não se deve limitar à mera incidência do Imposto de Renda sobre a diferença positiva verificada entre seus valores de aquisição e alienação (ganho de capital)⁹. Assim, restam dúvidas, tanto por parte da fazenda pública, quanto dos contribuintes.

Para tanto, no primeiro item será abordado o contexto histórico dos meios de pagamento e a importância da *internet* para o desenvolvimento de diversas ferramentas inovadoras, a fim de introduzir a temática e explicar os motivos pelos quais o *Bitcoin* vem avançando e se valorizando ao longo do tempo.

O segundo item irá abordar a história de criação do *Bitcoin/Blockchain*, passando pelos principais eventos que desencadearam no nascimento dessa tecnologia descentralizada, a fim de se chegar ao esboço de qual seria a sua natureza jurídica no Brasil. Ao final trataremos sobre a possibilidade, em que pese a inexistência de norma legal geral sobre o tema, de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza nos diversos regimes de tributação, no tocante às pessoas jurídicas, e nas operações realizadas pelas pessoas físicas.

O objetivo do presente artigo é demonstrar que ainda não existe uma natureza jurídica bem definida do que vem a ser o *Bitcoin* e, ainda, que falta na norma legal hipóteses claras de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre as operações realizadas com esse *criptoativo*, a fim de contribuir com a literatura para aprofundamento do tema ainda tão pouco estudado pela academia.

7 Disponível em: < <https://exame.com/future-of-money/brasil-movimentou-mais-de-r-731-bilhoes-em-criptomoedas-entre-2021-e-2022-aponta-levantamento/> .> Acesso em: 10 de setembro de 2023.

8 Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1507/934>. Acesso em 20/09/2023.

9 Alex Ribeiro Bernardo, Aline Della Vittoria. A Carência de Regulamentação das Criptomoedas e Seus Reflexos na Recuperação de Tributos. Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central. / Banco Central do Brasil. Procuradoria-Geral. Vol. 15, n. 2, dez. 2021. Brasília: BCB, 2021.

2. OS AVANÇOS DOS MEIOS DE PAGAMENTO E O PAPEL DA INTERNET

Nossos antepassados se nutriam da caça ou da pesca, não tendo, em um primeiro momento, qualquer preocupação com a moradia. Porém, o avanço da sociedade desencadeou a necessidade de inclusão nas relações sociais da permuta de objetos, alimentos ou até de serviços.¹⁰

Com o desenvolvimento das civilizações, novas descobertas foram sendo feitas. Logo, itens como o algodão, tabaco, sal, açúcar, a depender da região, ganharam o *status* de moeda-mercadoria¹¹. A moeda-mercadoria, aos poucos, passou a ser substituída. A escassez desses nobres materiais começou a despertar a atenção dos povos antigos. No século VII antes de Cristo, as primeiras moedas foram confeccionadas em cobre na Grécia¹². A implementação desse novo meio de troca, além de gerar uma evolução, permitiu que as pessoas acumulassem grandes riquezas e ainda que os governos implementassem a coleta de impostos. Ouro e prata começaram a se destacar ao longo dos anos.

No final da dinastia Tang; entre 618 e 907 antes de Cristo; o alto escalão chinês e os grandes comerciantes introduziram as cédulas de papel, a fim de evitar o grande uso de metais nas transações comerciais¹³. Durante o século treze, alguns viajantes, entre eles Marco Polo, levaram ao ocidente esse novo conceito. Com o avançar dos séculos, mais precisamente em 1661, um novo modelo de trocas foi implementado com o surgimento do papel-moeda, iniciando assim o sistema monetário.

Os progressos tecnológicos e comerciais geraram uma necessidade da sociedade se adaptar a essa nova realidade. Nesse contexto, a fim de evitar os transtornos decorrentes da negociação de vultosos valores, surge um novo instrumento de trocas: o cheque, documento de papel que tem como atributo ordenar a quitação de uma quantia fixada a um portador. Seu principal papel na antiguidade foi agilizar as transações financeiras. Por possuir lastro, em razão da riqueza dos bancos, representou um papel de protagonista no progresso monetário.

Durante o avanço da América nos anos de 1920, a empresa *Western Union* identificou uma demanda crescente entre os viajantes que cada vez mais precisavam realizar pagamentos longe dos seus domicílios bancários. Pensando nisso, os seus clientes passaram a dispor de “créditos” em hotéis, postos de gasolina e outros estabelecimentos. Através do fornecimento de uma pequena placa metalizada; usualmente denominada de cartão de crédito; era possível a realização, pelo tomador, de um pagamento nos estabelecimentos, sem a utilização de dinheiro.

10 SANTOS, Edson Luiz dos; **Do escambo à inclusão financeira: a evolução dos meios de pagamento**. Lino-tipo Digital, v. 1, p. 18/25, 2014.

11 Ibid.

12 Ibid.

13 PELLIZZARI, Bruno Henrique Miniuchi. Dissertação de mestrado FMU/SP: **Desafios para a regulação de criptomonedas como meio de pagamento e a desestatização do dinheiro na sociedade da informação**. São Paulo: 2020. Disponível em: < <https://arquivo.fmu.br/prodisc/mestrador/bhmp.pdf> >. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

No entanto, no que tange ao cartão de crédito, a maioria dos estudos¹⁴ orienta que esse meio de pagamento foi inventado por *Frank McNamara*, então presidente do *Hamilton Credit Corporation*, que, ao esquecer sua carteira em casa, não conseguiu pagar a sua conta em um jantar de negócios com *Alfred Bloomingdale e Ralph Schneider*. A partir desse evento, *Frank* e mais um sócio tiveram a ideia de reunir alguns estabelecimentos e amigos, dando início ao *Diners Club Card* que passou a ser utilizado nesses comércios e, após, no mundo todo, gerando um progresso sem precedentes.

O *Barclays Bank*, em 1967, possibilitou que seus clientes consultassem seus saldos e efetuassem saques de quantias através do primeiro caixa eletrônico. Na década de 80, surge a idealização do que hoje chamamos de “*internet banking*”. Porém, diante da precariedade da *internet* à época, os serviços de transferência eram realizados por meio de fax e telefones. Com o avanço da globalização pelo mundo e, principalmente, com o desenvolvimento crescente da *internet*, novas formas de pagamento foram desenvolvidas, entre elas, o *PayPal*, *startup* americana que possibilitou o envio e recebimento eletrônico de dinheiro apenas mediante um cadastro de e-mail.

Em 1999, Kevin Ashton, enquanto pesquisava dentro do *Massachusetts Institute of Technology* uma solução para a *Procter & Gamble* melhorar suas transações comerciais através da *internet*, propôs que, os computadores, uma vez conectados aos objetos utilizados diariamente, por sensores ou através da conectividade sem fio, poderiam gerenciar esses dispositivos, reduzindo desperdícios e custos, entre outros benefícios¹⁵.

Após a desordem financeira causada pela crise do “subprime americano” em 2008¹⁶, Satoshi Nakamoto (pseudônimo de um ou vários programadores), incomodado com a utilização de dinheiro público no resgate do sistema bancário americano nesse período, idealizou o *Bitcoin*¹⁷, cujo principal objetivo era a realização de transações globais, pelo sistema *peer-to-peer*, de forma descentralizada através do Blockchain, sem a interferência de um estado.

Os meios de pagamento foram novamente impactados com a criação e ampla difusão dos *smartphones*. O *mobile payment* cada vez mais vem se difundindo pela sociedade, tendo todo o sistema bancário, atualmente, se curvado a essa nova tecnologia. Transferências bancárias e pagamentos estão sendo realizados por uma parcela da população mundial bancarizada. No Brasil, especificamente, o Banco Central¹⁸ inovou ao criar o PIX em outubro de 2020, proporcionando

14 ROSENBERG, Jennifer. **Invention of Credit Cards**. 2019. Disponível em: < <https://www.thoughtco.com/flappers-in-the-roaring-twenties-1779240>>. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

15 ASHTON, Kevin. **That ‘Internet of Things’ Thing**. RFID Journal LLC. Disponível em: < <https://www.itrco.jp/libraries/RFIDjournal-That%20Internet%20of%20Things%20Thing.pdf>>. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

16 FERREIRA, Mariana Suzart Paschoas; ARAUJO, Vitor Eduardo Lacerda de. **Regulação das criptomoedas pelo sistema jurídico brasileiro: estudo de direito comparado**. *Revista de Direito e as Novas Tecnologias* vol. 03, abr./jun. 2019. Artigo consultado na Base de Dados RT online mediante assinatura. Em PDF

17 NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System**. 2008. Disponível em: < <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

18 Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/pix>> Acesso em: 10 de setembro de 2023.

aos brasileiros a transferência de recursos de forma instantânea entre contas bancárias. Reportagem recente¹⁹ informa que o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e o Banco de Compensações Internacionais defendem a criação da *Central Bank Digital Currency*; moedas digitais emitidas pelos bancos centrais com o auxílio de uma *Blockchain*; com o intuito de gerar um maior desenvolvimento global, tal como já vem sendo feito aqui no Brasil por meio do Drex, primeira moeda eletrônica estatal da América do Sul.

A história conta que os avanços tecnológicos e, principalmente, a *internet*, proporcionaram uma evolução sem precedentes nos meios de pagamento. Acompanhando essa modernização, em um futuro não tão distante o dinheiro como conhecemos também será impactado. A era do dinheiro eletrônico e da economia virtual se aproxima. A partir desse momento, não será mais necessário possuir dinheiro físico, cheque e nem mesmo um cartão em mãos para efetuar um pagamento ou realizar uma transferência, o que torna extremamente necessário o aumento de estudos voltados aos desdobramentos fiscais e tributários que essa revolução irá causar, principalmente os seus efeitos aplicados aos *criptoativo*, nesse trabalho representado pelo *Bitcoin*.

3. BITCOIN E BLOCKCHAIN

A evolução tecnológica consoante com o avanço nos meios de comunicação e a *internet*, como visto, alimentou as condições para o surgimento de novos meios de pagamento. No ano de 1988, Timothy May, cofundador do movimento *cyberpunk* e escritor do *Crypto Anarchist Manifesto*, descreveu que criptografia seria à prova de adulteração, o que denominou como modelo *tamper proof boxes*. Discorreu ainda sobre os protocolos de criptografia, realização de negócios e contratos eletrônicos²⁰. No mesmo ano, a *The Economist*, publicou uma matéria com o seguinte título: *Get ready for a wold currency*²¹. O artigo vislumbrava que o mundo moderno seria extremamente conectado. Em vez das moedas tradicionais, a *Phoenix Coin* seria amplamente adotada e utilizada por todos, simplificando as transferências internacionais.

Milton Friedman, vencedor do Prêmio Nobel em Ciências Econômicas, ao conceder uma entrevista em 1999 para *National Taxpayers Union*, foi enfático ao afirmar que um método confiável, mas discreto de transações financeiras se desenvolveria na *internet* em breve²². David Chaum, Adam Back e Wei Dai, Nick Szabo²³, são algumas das mentes que, em algum

19 Disponível em: <<https://cointimes.com.br/fmi-banco-mundial-e-bis-defendem-criacao-de-cbdc-para-facilitar-pagamentos-internacionais/>> Acesso em: 10 de setembro de 2023.

20 Disponível em: <<https://groups.csail.mit.edu/mac/classes/6.805/articles/crypto/cypherpunks/may-crypto-manifesto.html/>> Acesso em: 10 de setembro de 2023.

21 Disponível em: <<https://bitcoin.co.uk/1988-economist-magazine-prediction-come-true//>> Acesso em: 10 de setembro de 2023.

22 Disponível em: <<https://pt-br.facebook.com/cointimesnews/videos/milton-friedman-prev%C3%AA-a-cria%C3%A7%C3%A3o-do-bitcoin-d%C3%A9-cada-atr%C3%A1s/915567219186981/>> Acesso em: 10 de setembro de 2023.

23 Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2015/05/17/business/decoding-the-enigma-of-satoshi-nakamoto-and-the-birth-of-bitcoin.html>> Acesso em: 10 de setembro de 2023.

momento da história, também externalizaram a sua opinião sobre como a criptografia aliada com a *internet*, iria quebrar barreiras.

Como já citado, no auge da maior crise do capitalismo nas últimas décadas, estima-se que quase setecentos bilhões de dólares foram injetados pelo tesouro americano na compra de ativos ilíquidos dos bancos²⁴. No meio desse resgate, Satoshi Nakamoto (pseudônimo de um ou vários programadores), em 2008, mesclando as ideias de David Chaum, Adam Back, Wei Dai e Nick Szabo, externalizou seus pensamentos através de um white paper de nove páginas, intitulado de *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*²⁵, cujo principal objetivo era a realização de transações independentes, efetuadas com pessoas ao redor do mundo, através de um instrumento inovador: o *Blockchain*, sem a intermediação de um estado ou, em resumo, o primeiro sistema monetário autônomo²⁶. No formato *Peer-to-Peer*, os computadores conectados à rede fazem parte do protocolo, sendo clientes e servidores, não necessitando de um intermediário²⁷. Apesar do lançamento oficial em 2008, apenas no dia 3 de janeiro de 2009, o “bloco 0”, ou gênese, foi registrado no *Blockchain do Bitcoin*. A história desses instrumentos disruptivos são coincidentes. Porém, cada um exerce sua função nesse universo. A partir desse fato, constata-se que *Blockchain* não é sinônimo de *Bitcoin*, mas sim a tecnologia que rege todo esse meio de pagamento, ou melhor: o banco de dados que registra todas as transações. Essa nova tecnologia assemelha-se a um livro contábil virtual no qual as informações são processadas e registradas, existindo blocos com informações imutáveis ligados entre si por códigos criptografados que possuem registro temporal²⁸. A ideia de um bloco ser imutável e distribuído é de enorme utilidade não apenas no aspecto financeiro, mas também para outros fins sociais e econômicos²⁹.

O Blockchain possibilita a criação de próprios sistemas de regras. Do ponto de vista econômico, essa nova tecnologia cada vez mais vem sendo adotada e difundida mundialmente. Engana-se quem considera o *Blockchain* apenas um instrumento disruptivo no campo financeiro. Pelo contrário, essa nova tecnologia de governança serve como mais uma forma institucional de coordenar as ações econômicas de um grupo de pessoas. Apenas a título ilustrativo, a Organização das Nações Unidas, através de sua entidade ONU Mulheres, em parceria com o Programa

24 JUNIOR, Gilberto Rodrigues Borça e FILHO, Ernani Teixeira Torres. **Analisando a Crise do Subprime**. Revista do BNDES. Rio de Janeiro, v. 15, n. 30, p. 133, dez. 2008. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/8344/1/RB%2030%20Analisando%20a%20Crise%20do%20Subprime_P_BD.pdf>. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

25 NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System**. 2008. Disponível em: <<https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

26 COSTA, José Augusto Fontoura; SOLA, Fernanda. **Desenvolvimento e direito de autor na sociedade de informação**. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*. Curitiba: v. 1, n. 2, p. 287, jul./dez. 2010.

27 BORGES, Ana Beatriz dos Santos. Dissertação de mestrado da PUC/SP: **Bitcoin – A moeda Digital que Desafia o Sistema Financeiro Tradicional e seus Aspectos Legais**. São Paulo: 2019. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/22903/2/Ana%20Beatriz%20dos%20Santos%20Borges.pdf>>. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

28 FRIEDRICH, Denise Bittencourt e PHILIPPI, Juliana Horn Machado. **Inclusão digital...**, p. 14

29 STELLA, Julio Cesar. **Moedas virtuais no Brasil: como enquadrar as criptomoedas**. Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central vol. 11, n. 2. Brasília, dez. 2017, p. 149-162. Disponível em: <<https://revistapgbcb.bcb.gov.br/index.php/revista/issue/view/26/v.11%20-%20N.2>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

Mundial de Alimentos, está utilizando o *Blockchain* em um campo de refugiados localizado na Jordânia³⁰. Por meio do programa *Building Blocks*, os refugiados são previamente cadastrados e assim conseguem, mediante reconhecimento da íris previamente cadastrada, sem a necessidade de uso de cartões ou dinheiro, realizar pagamentos no supermercado localizada dentro do campo de refugiados³¹.

O fenômeno da “virtualização” chegou para ficar. A tecnologia disruptiva no campo financeiro traz em si impactos para a sociedade como um todo, acarretando assim um olhar rigoroso do Estado sobre essa nova categoria de ativos digitais. Assim, a fim de começar a introduzir, a seguir trataremos sobre a natureza jurídica do *Bitcoin*, importante aspecto a ser analisado no campo da tributação.

4. BITCOIN E SUA NATUREZA JURÍDICA

Diante do avanço dos *criptoativos* e da grande valorização do *Bitcoin* nos últimos anos, cada vez mais o Estado vem se esforçando para entender qual a natureza jurídica dessa criptomoeda. Afinal, essa classificação é de extrema importância para delimitação ontológica do que venha a ser considerado como passível de tributação. O Brasil não estaria de fora desse debate. Embora em um primeiro momento pareça fácil conceituar a natureza jurídica do *Bitcoin*, essa temática vem gerando ainda muitas dúvidas entre os especialistas.

A primeira dificuldade refere-se a escolha do método de análise dessa problemática. Isso porque, poderíamos determinar a natureza jurídica do *Bitcoin* por meio da verificação de seu fim. Contudo, tal abordagem poderia levar a visões distorcidas, uma vez que um bem pode ser utilizado para fins diversos do qual foi propositalmente criado. Exemplificando o problema diante de uma simples situação: veículos automotores as quais tenham como fim atentar contra a saúde, ou mesmo contra a vida de um indivíduo, não são equiparados a uma arma.

Nesse contexto, tal lógica foi erroneamente utilizada no passado por portais de grande renome e confiabilidade como a *Forbes*³² e até mesmo o *FinCen (Financial Crimes Enforcement Network)*³³ de forma a correlacionar transações envolvendo o *Bitcoin* ao caso *Liberty Reserve*. Nessa hipótese, utilizaram-se de possíveis semelhanças para aproximar as situações, tais quais a transferência de valores e a possibilidade de lavagem de dinheiro, a despeito de todas as diferenças que separam as hipóteses.

30 BERMAN, Ana. **ONU Mulheres usará tecnologia Blockchain no programa de trabalho para refugiados na Jordânia**. Disponível em: < <https://cointelegraph.com/news/un-women-to-use-blockchain-technology-in-refugee-work-program-in-jordan> >. Acesso em: 15 de agosto de 2022.

31 JUSKALIAN, Russ. **Na Jordânia, campo de refugiados é organizado por blockchain**. Disponível em: < <https://neai-unesp.org/na-jordania-campo-de-refugiados-e-organizado-por-blockchain/> >. Acesso em: 15 de agosto de 2022.

32 Disponível em: < <https://www.forbes.com/sites/petercohan/2013/05/29/after-liberty-reserve-shut-down-is-bitcoin-next/?sh=3fa3caf97412> > Acesso em 25 de março de 2023.

33 Disponível em: < <https://www.fincen.gov/news/news-releases/fincen-fines-btc-e-virtual-currency-exchange-110-million-facilitating-ransomware> > Acesso em 19 de setembro de 2023.

No Brasil, após diversos anos sem regulamentação específica, recentemente a Lei nº 14.478/2022 entrou em vigor. Em síntese, a nova legislação reconhece o que são ativos digitais e trata das responsabilidades, inclusive penais, dos intermediários e prestadores de serviço. O artigo 3º da Lei expressamente reconhece um ativo virtual como uma representação digital de valor que pode ser negociada ou transferida por meios eletrônicos e utilizada para realização de pagamentos ou com propósito de investimento, não incluídas as hipóteses previstas nos incisos do mesmo dispositivo legal. Em que pese o pioneirismo brasileiro em regulamentar a matéria, nos parece que a Lei nº 14.478/2022 falha em não diferenciar o *Bitcoin* dos milhares de *criptoativos* existentes.

O exame da natureza jurídica do *Bitcoin* por meio da utilização geral empenhada aos *criptoativos* não nos parece correta. Nesse contexto, para definir a natureza jurídica do *Bitcoin*, nos parece acertada a observação de suas características, para então, enquadrá-lo em uma definição pré-existente.

Diferentemente das moedas emitidas pelos Bancos Centrais, o *Bitcoin* possui um lastro. A afirmativa anterior, em um primeiro momento, provavelmente irá causar um “bug” ao leitor, mas pode-se explicada da seguinte maneira: diferentemente da moeda *fiat* que após a Conferência de Bretton Woods rompeu com o padrão ouro de reservas, o lastro do *Bitcoin* se relaciona com a matemática por trás da tecnologia *Blockchain*, a qual não precisa de bancos centrais, políticos ou governos para garantir o seu perfeito funcionamento, e na confiança da segurança de uma rede de comunicação descentralizada, espalhada pelo mundo.

Outra característica marcante do *Bitcoin* é alta volatilidade da moeda, não havendo previsibilidade, até o momento, quanto à estabilização de seu valor.

Diferentemente das moedas tradicionais, esse *criptoativo* é finito, possuindo um limite pré-fixado em seu código-fonte, o qual não pode ser alterado.

Do mesmo modo, o *Bitcoin* não é dotado de curso legal, tampouco de poder liberatório, características essas que, segundo o Supremo Tribunal Federal³⁴, são imprescindíveis para a conceituação de um bem como moeda. Inclusive, atualmente, não há legislação brasileira que caracterize o *Bitcoin* como moeda, devendo-se buscar outra definição adequada com as características peculiares desse *criptoativo* para fins de definição de qual seria sua natureza jurídica.

Analisando as características do *Bitcoin*, nota-se que este não pode ser enquadrado como um valor mobiliário (ou *security token*). Para afastar tal definição, basta a aplicação do Teste

34 Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 478.410/SP. “Recurso Extraordinário. Contribuição previdenciária. Incidência. Vale-transporte. Moeda. Curso legal e curso forçado. Caráter não salarial do benefício. Artigo 150, I, da Constituição do Brasil. Constituição como totalidade normativa. [...] O instrumento monetário válido e padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório e qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda esta relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.” (Rel. Min. Eros Grau, 10 mar. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611071>>. Acesso em: 25 de setembro de 2023.

de Howey³⁵, segundo o qual, caracteriza-se como um ativo de valor imobiliário aquele que (i) requer investimento de recurso; (ii) que haja expectativa de lucro; (iii) em uma empresa em comum; e (iv) o lucro deve ser gerado por força de movimentos de terceiros. A *Securities and Exchange Commission*, órgão americano equivalente à Comissão de Valores Imobiliário, ao aplicar o Teste de Howey ao Bitcoin, concluiu que essa criptomoeda não pode ser classificada como um valor mobiliário³⁶.

Nesse sentido, acreditamos que, levando-se em conta todas as informações trazidas até o momento, o Bitcoin deve ser tratado como uma *commoditie*, pois, assim como o quilo do ouro ou o barril do petróleo são avaliados na respectiva pecúnia de cada país, sendo finito e limitado, não dependendo ou sendo influenciado por uma entidade central. Esse, inclusive, é o posicionamento da *Commodities Trading Future Commission* que definiu o *Bitcoin* como uma *commodity*³⁷, sujeitando-se às disposições da *Commodity Exchange Act*.

Dessa forma, uma vez definida a natureza jurídica de *commodity do Bitcoin*, passar-se-á a analisar a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza sobre os ganhos e operações envolvendo esse *criptoativo*.

5. BITCOIN E A RELAÇÃO COM O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Ultrapassada a discussão acerca da natureza jurídica do *Bitcoin* e assim partindo da premissa de que estamos diante de uma *commodity*, a seguir trataremos das questões relativas à relação entre essa criptomoeda e o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, adentrando nas questões atinentes à obrigação principal.

O Imposto Sobre a Renda tem como objetivo incidir sobre acréscimos patrimoniais, seja de pessoa física ou jurídica, obtidos em determinado lapso de tempo e em decorrência de uma relação jurídica que tenha por origem o capital do contribuinte, seu trabalho ou a combinação de ambos. Decorre de determinada ação, qual seja, a situação dinâmica de a uma pessoa auferir rendimentos³⁸.

O conceito de renda, tomando-se por base o texto constitucional, possui correntes distintas em relação ao. Nesse sentido, de um lado, o constituinte originário teria se limitado a afixar a competência da União, nos termos do art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), para instituir e exigir o tributo, ao passo que o conceito de renda caberia ao legislador, nos termos do art. 146, III, a, da CF/88.

35 UHDRE, Dayana de Carvalho. Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica. São Paulo: Almedina, 2021.

36 Disponível em: < <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=7b7c738c-10e4-4aea-9855-7b1399a-26bc>> Acesso em: 01 de setembro de 2023.

37 Disponível em < https://www.cftc.gov/sites/default/files/2019-12/oceo_bitcoinbasics0218.pdf> Acesso em: 06 de setembro de 2023

38 CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 44.

O debate com relação ao art. 153, III, da CF/88 pode ser sintetizado com as posições de Paulo Ayres Barreto e José Bulhões Pedreira. Para Paulo Ayres Barreto, admitir que o legislador infraconstitucional é quem definiria as referências sgnicas constitucionais, significaria esvaziar a repartição de competências impositivas delineada pelo legislador constitucional³⁹. O conceito constitucional de renda deve ser entendido como um acréscimo do patrimnio, assim definido como um conjunto de bens e direito, pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica, dentro de um lapso temporal em que são comparados ingressos com desembolsos.

Em sentido diverso, José Luiz Bulhões Pedreira, sustenta que a legislação ordinária deve definir conceito de renda tributável. No entanto, o poder do Congresso Nacional é limitado pela Constituição Federal, ficando sujeito  análise, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. Cabe ao Congresso Nacional apenas restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, mas, jamais ampli-lo.⁴⁰

Já pela outra perspectiva, haveria um conceito constitucional de renda, cabendo a legislação apenas sua definição. O que se vê é que mesmo nos aspectos mais elementares da exação, inúmeras são as celeumas, de modo que a imprecisão, a vagueza e a ambiguidade fomentam dvidas, de modo que não raras as vezes situações que não condizem com o fato gerador do tributo são assim adjetivadas.

Basta ver a comum e equivocada equiparação de conceitos como “disponibilidade patrimonial”, “receita”, “faturamento” ou “acréscimo patrimonial”. Ademais, há sólida doutrina no sentido de que apenas a “renda realizada” deva sofrer a incidência da exao⁴¹.  necessária, nesse sentido, nova riqueza, e não mera mutação do patrimnio, consoante Rubens Gomes de Souza, para quem *“tanto em se tratando de ‘renda’ como de ‘proventos’, o elemento essencial do fato gerador é a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial”*.⁴²

De qualquer forma, o conceito de renda atualmente vigente é o previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁴³ que está em consonância com os ditames constitucionais⁴⁴. O mencionado artigo prevê que o imposto sobre a renda incidirá sobre a renda e proventos de

39 BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 56.

40 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda. São Paulo: APEC, 1969. pp. 2-21.

41 CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 828.

42 Rubens Gomes de Souza. Pareceres – 3 – Imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 277.

43 Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 283.

44 Vale destacar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n 201.465-6, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, entendeu que, para fins de definição da base de cálculo tributável pelo imposto de renda, deveria recorrer-se  legislação ordinária. Ainda que exista margem para sustentar que o CTN, recepcionado por força de lei complementar, teria competência para definir o conceito de renda, a liberdade do legislador não seria absoluta, de modo que tal manifestação do Supremo Tribunal Federal deve ser vista como uma decisão preliminar, que não esgotou a matéria.

qualquer natureza tendo por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (i) de renda, “*assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*”; ou (ii) de proventos de qualquer natureza, que corresponderiam aos demais acréscimos patrimoniais.

O dispositivo reflete os conceitos de renda como acréscimo patrimonial e renda como produto⁴⁵, uma vez que a renda corresponderia aos acréscimos patrimoniais e aumentos positivos no patrimônio, abrangendo o produto do capital e do trabalho. Dessa forma, também são tributados os ganhos de capital, que podem ser definidos como ganhos não recorrentes decorrentes da transmissão de bem ou direito a terceiro, cujas origens dissociam-se daquelas normalmente atribuída à “renda”.⁴⁶

Pela leitura do art. 43 do CTN, se poderia, de plano, cogitar a incidência exação sobre a alienação das criptomoedas, quando da geração de acréscimo patrimonial, não configurando assim a hipótese de incidência do tributo no caso de simples valorização⁴⁷. O conceito de disponibilidade exige que a tributação só ocorra quando os ganhos, rendimentos e demais proventos sejam efetivos e realizados, e não quando considerados potenciais ou meramente virtuais⁴⁸. Em outras palavras, a disponibilidade surge quando o contribuinte possuir “*o direito de dispor da renda, sem a realização de qualquer condição*”.⁴⁹

E talvez este seja o principal desafio ao tentar se tributar a “renda” nas operações realizadas com o *Bitcoin*, uma vez que as operações realizadas não se resumem sempre a uma simples alienação, podendo-se destacar, ainda, as operações de permuta, *forks*, *pools de staking*, mineração, dentre outras que não serão tratadas no presente trabalho.

Apesar de existir desde o final de 2008, o *Bitcoin* somente se popularizou nos últimos anos. Por esse motivo, até o ano de 2017, não havia nenhuma manifestação oficial por parte do Fisco Federal Brasileiro acerca da tributação dos criptoativos, não servindo o dispositivo supramencionado, pura e simplesmente, como regulamentação para incidência da exação em relação às criptomoedas.

45 As principais teorias econômicas que tratam do conceito de renda estão relacionadas ao conceito de renda como renda-produto ou acréscimo patrimonial (Cf. COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 21.). De acordo com a teoria renda-produto, ou teoria da fonte, considera-se a renda o fruto periódico de uma fonte permanente. Por outro lado, a teoria da renda- acréscimo patrimonial adota o conceito de renda a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Nesse último grupo inclui-se o sistema SHS (Schanz-Haig-Simons), de acordo com o qual a renda corresponderia ao acréscimo líquido de riqueza, acrescido da renda imputada e dos gastos com consumo em um determinado período.

46 Cf. FREEDMAN, Judith. Treatment of Capital Gains and Losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (orgs.) *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD. 2005, p. 191.

47 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código tributário Nacional. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.89.

48 Cf. XAVIER, Alberto. A Diferença de Tratamento Tributário de Receitas Financeiras e Ganhos de Capital na Aquisição de Créditos por Terceiros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 201, São Paulo: Dialética, 2012, p. 41.

49 Cf. HÁVILA, Humberto. “Disponibilidade jurídica e poder decisório”. In: “*Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*” – São Paulo: IBDT, 2019, p. 84.

Nesse sentido, o Brasil se situa no rol de países com maior permissividade legal, de modo que inexistem regras proibitórias em relação às transações envolvendo criptomoedas. O crescimento do interesse/procura por tais ativos fez com que o Banco Central (“BC”), a Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) e a Receita Federal do Brasil (“RFB”) editassem os primeiros atos normativos sobre o tema.

Em relação ao Banco Central, o comunicado n. 31.379/17 suscitou que *“moedas virtuais com finalidade especulativa estão sujeitas a riscos imponderáveis, incluindo, nesse caso, a possibilidade de perda de todo o capital investido, além da típica variação de seu preço. O armazenamento das moedas virtuais também apresenta o risco de o detentor desses ativos sofrer perdas patrimoniais”*.⁵⁰

À Comissão de Valores Mobiliários, a Instrução CVM 555⁵¹, bem como o Ofício-Circular CVM/SIN 01/18 e o Ofício Circular nº 11/2018/CVM/SIN, explicitam ser da CVM a competência para a fiscalização em relação ao investimento *indireto* em criptomoedas.

Em 2017, a Receita Federal do Brasil se manifestou sobre a tributação dos *criptoativos* nos questionamentos de números 447 e 604 nas “Perguntas e Respostas”⁵². Na indagação, de número 447, questionou-se a necessidade da declaração das moedas virtuais. Como resposta, a RFB indicou que os *criptoativos* deveriam ser declarados na ficha de “Bens e Direitos” como “outros bens”, haja vista que poderiam ser equiparadas a um ativo financeiro. Na pergunta 607, buscou o contribuinte entender se seriam tributados os ganhos com a alienação das criptomoedas. O Fisco Federal esposou que os ganhos obtidos com a alienação de *criptoativos*, cujo total alienado no mês fosse superior a R\$ 35.000,00, seriam tributados, de forma progressiva, a título de ganho de capital à alíquota de 15% e o recolhimento deveria ocorrer até o último dia do mês seguinte ao da transação.

Mais recentemente, por intermédio das Soluções de Consulta Cosit nº 214/2021 e 6.008/2022, a Receita Federal do Brasil equiparou os *criptoativos* a “bens” e, determinou que rendimentos decorrentes de alienação devem ser declarados quando o seu custo de aquisição for igual ou superior a R\$ 35.000,00. Os rendimentos, por sua vez, estarão sujeitos a apuração e tributação do ganho de capital pelo imposto de renda às alíquotas progressivas de 15% (para ganho de até R\$ 5 milhões), 17,5% (para ganho de R\$ 5 milhões até R\$ 10 milhões), 20% (para ganho de R\$ 10 milhões a R\$ 30 milhões) e 22,5% (para ganhos superiores a R\$ 30 milhões).⁵³

50 Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidade financeira/exibenormativo?tipo=Comunicado&numero=31379>.

51 Disponível em <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst555.html>.

52 Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2017.pdf/view>> Acesso em: 26 de setembro de 2023.

53 MONGUILOD, Ana Carolina. **Tributar ou não tributar a permuta de criptoativos: eis a questão**. Valor Investe, 4 de fevereiro de 2022. Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/blogs/ana-carolina-monguilod/coluna/tributar-ou-nao-tributar-a-permuta-de-criptoativos-eis-a-questao.ghtml>>. Acesso em: 28 de outubro de 2022

O principal fundamento adotado pela Receita Federal do Brasil na edição da Solução Cosit nº 214/2021 foi o artigo 3º da Lei nº 7.713/1998, que traz a previsão de que o ganho de capital deverá ser apurado em operações que importem alienação de bens e direitos, dentre elas, a permuta. Ao se utilizar desta fundamentação, o Fisco se posicionou acerca da permuta de criptoativo, entendendo ao final que uma simples troca entre diferentes *criptoativo* estaria sujeita ao recolhimento do ganho de capital. O entendimento firmado pela Receita Federal do Brasil já é alvo de debate. Isso porque há o entendimento de que a tributação das operações de permuta entre *criptoativos*; seja o *Bitcoin* ou outro; viola os próprios conceitos de renda e de rendimentos. Explica-se: o fundamento da troca é que ela seja realizada por bens de igual valor, não havendo, portanto, acréscimo patrimonial que possa ser considerado como rendimento sujeito à tributação.

Um segundo ponto contrário apontado é de cunho prático: como seria calculado o ganho da capital? Como seria possível aferir em reais os custos de aquisição e o valor envolvido se as *exchanges* podem estar espalhadas pelo mundo. Esses argumentos reforçam a tese de que o ganho de capital deverá ser apurado apenas na venda dos *criptoativos*; no caso tratado no presente trabalho, do *Bitcoin*; por moeda fiduciária, não podendo incidir nas operações de permutas. Não se pode esquecer que se encontra em trâmite o Projeto de Decreto Legislativo nº 03/2022 proposto pelo Deputado Federal Kim Kataguiri para sustar os efeitos da Solução de Consulta Cosit nº 214/2021, sob o fundamento de que teria sido criada “*modalidade de tributação por meio do IR sem qualquer previsão nas leis que tratam do imposto*”.⁵⁴

Em se tratando de pessoas jurídicas, existem duas variáveis que podem influenciar na tributação, quais sejam: (i) ter como atividade principal a operação de criptomoedas; e (ii) quando a atividade principal não é essa, quando se deve observar a presença do *criptoativo*, nesse trabalho representado pelo *Bitcoin*, na conta do ativo circulante ou do ativo não circulante. Na primeira hipótese, podem ser qualificadas como instituições financeiras, já que praticam atos de custódia, processamento e liquidação.⁵⁵

Nesse sentido, se aplicaria a vedação de base presumida, conforme dispõe o art. 257, II, do RIR, que replica o art. 14 da Lei 9.718/98, de modo que, após se apurar fatos- acréscimos e fatos decréscimos que compõe a receita bruta (art. 476 do RIR), aplicam-se as deduções das parcelas previstas no art. 223, I, do RIR, para se obter o lucro operacional. Eventual provisionamento de perda por financiamento de crédito ou de diversa operação financeira, será computada para apuração do IR, nos termos do art. 350 do RIR⁵⁶.

54 KATAGUIRI, Kim. Justificativa de Motivos do Projeto de e Decreto Legislativo nº 03/2022. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/854886-proposta-anula-orientacao-da-receita-federal-sobre-tributacao-de-criptoativos>> Acesso em: 01 de novembro de 2022.

55 COUTO, Renan do Nascimento. Tributação das criptomoedas: a influência do direito monetário para uma tributação além do imposto de renda por ganho de capital. UERJ (dissertação de mestrado). Rio de Janeiro: 2023. P 106

56 COUTO, Renan do Nascimento. Op. Cit. P. 108

Quanto aos fatos acréscimos, pode-se destacar quatro hipóteses que poderiam ensejar a incidência do Imposto de Renda, sendo elas: (i) taxa pela aproximação de usuários com interesse em operar compra e venda de criptomoedas; (ii) custódia dos *criptoativo*; (iii) ágio nas operações de compra e venda, quando a escrituração ocorrer apenas na estrutura interna; e (iv) operação de compra e venda na rede *blockchain* fazendo uso de moeda fiat, criptomoedas ou outros ativos⁵⁷.

Em relação às empresas optantes pelo lucro presumido, na forma do art. 25, § 1º, da Lei nº 9.430/96, tributar-se-á, do mesmo modo, a diferença entre o valor da aquisição e de venda do *Bitcoin*. A venda é considerada receita financeira, sujeita à alíquota de 15%, além do adicional de 10%, nos termos do art. 225 do RIR/2018.

Quanto à tributação das empresas optantes pelo lucro real, reparadas as peculiaridades deste regime de tributação, não se poderá falar em recolhimento do Imposto apenas da renda relacionada com a venda do *Bitcoin*, uma vez que serão contabilizados os ganhos/prejuízos das alienações para em momento subsequente apurar o lucro a ser tributado, nos termos do art. 222 do RIR/2018, podendo-se deduzir do lucro líquido eventual prejuízo decorrente da desvalorização da moeda, ou em ocorrendo venda desvantajosa, nos termos do art. 187, 1, “b”, da Lei nº 6.404/76.

Na hipótese de a pessoa jurídica ser optante pelo Simples Nacional, o ganho de capital auferido será tributado observando a diferença entre o valor de aquisição e de alienação do bem, observado o fato de que a tributação ocorrerá de absoluta, ante o fato de que, nos termos da Lei Complementar nº 123/2006⁵⁸, o recolhimento do tributo por empresas optantes do Simples é realizado através de documento único. 1, “b”, da Lei nº 6404/76.

Com relação a tributação da mera operação de compra e manutenção do *Bitcoin* no patrimônio do adquirente, nos parece que não se deve admitir a tributação da renda nessa hipótese, tal como vem tentando promover o governo federal por meio do Projeto de Lei 4.173/2023. Não se demonstra razoável ignorar o conceito de disponibilidade anteriormente explicado a fim de aumentar a arrecadação do governo federal.

Como se pode observar, o debate sobre a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza nas operações realizadas com os criptoativos; no caso tratado no presente trabalho, o *Bitcoin*; vem crescendo. Percebe-se que, citando apenas alguns exemplos, que ainda não há um consenso sobre a matéria, seja por divergências conceituais ou pela dificuldade de melhor compreender as operações que já ocorrem, dificultando sua qualificação em relação às hipóteses de incidência. Isso, quando não no aspecto material, não raras vezes no aspecto temporal.

57 COUTO, Renan do Nascimento. Op. Cit. p 108.

58 Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm Acesso em: 11 de março de 2023.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi o de contribuir com a literatura para aprofundamento do tema sobre qual seria a natureza jurídica do *Bitcoin* e como se opera a tributação relativa ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza no território brasileiro nas operações realizadas com esse *criptoativo*. A análise realizada a partir da revisão bibliográfica orienta para uma tendência de crescente debate da matéria, principalmente nos aspectos relacionadas a tributação dessa criptomoeda.

O fenômeno da “virtualização” caracterizado por uma mudança marcada por uma desterritorialização acarretou a transformação da nossa realidade. No Brasil, existem mais investidores/participantes em relação aos *criptoativos* do que na própria Bolsa de Valores do Estado de São Paulo. A tecnologia disruptiva no campo financeiro traz em si impactos para a sociedade como um todo, que também devem ser analisados no campo tributário.

Hoje, não apenas as informações são transferidas e disponibilizadas em velocidade praticamente instantânea, mas o uso cada vez mais comum das moedas virtuais e do dinheiro eletrônico, que são não apenas transferidos de forma igualmente instantânea, e isso, sem as barreiras e controle habitualmente observáveis nas operações tradicionais.

Não há sequer a necessidade de suporte físico, comum a essas. Atualmente, é incomum que se vá a um banco, ou caixa eletrônico. As operações ocorrem, no mais das vezes, pelo telefone, através de aplicativos e demais ferramentas virtuais. E os aparelhos celulares, que outrora se tratava de artigos de luxo, são cada vez mais acessíveis, de modo que, ademais das diferenças econômicas, a ampla maioria da população tem acesso, realizando as operações tradicionais de forma virtual.

O desuso de modelos tradicionais e a adoção de novos modelos relacionados com as novas tecnologias impactaram também as moedas, de modo que a moeda fiduciária, bem como os títulos de crédito têm sido superados, eliminando-se o papel e a escrituração manual, substituindo por instrumentos virtuais, de que é exemplo o *Bitcoin*.

Buscou-se analisar os fatos geradores pertinentes (ou não) em relação aos *criptoativos*, em especial o *Bitcoin*. Nesse sentido, se ressaltou a ausência de regulamentação específica, que acaba por causar divergência em relação à natureza jurídica do *Bitcoin*.

Prova disso é a divergência de entendimento entre o Banco Central (para o qual não se trata de moeda fiduciária, de modo que seria matéria alheia à sua competência), à CVM (para a qual não se trata de valores mobiliários, fora, portanto, de sua competência) e a Receita Federal (para a qual se trata de ativos financeiros, sujeitos, portanto, à incidência do Imposto de Renda na hipótese de variação positiva entre o custo de aquisição e o valor de alienação).

Há, nesse sentido, dúvidas não apenas em relação à incidência (ou não) da tributação, mas também em relação à contabilização no caso das pessoas jurídicas e ainda quando se daria (se é que ocorreu) a realização da renda em determinadas operações. O que se constata é que o Direito, ademais de buscar refletir a realidade social, ainda está em descompasso em relação à

tributação do *Bitcoin* e das novas tecnologias suscitadas no presente estudo, de modo que essas trouxeram rupturas que ainda não foram adequadas e legalmente absorvidas pelo Estado.

Defendeu-se que a natureza jurídica do Bitcoin, a partir do ordenamento jurídico atual, se trata de uma *commodity*, uma vez que possui oferta limitada e podem ser utilizados como meio de troca, se assemelhando, nesse sentido, com o que ocorre com o ouro. Ao final, chegou-se à conclusão de que a tributação de *criptoativos* é um dos temas mais polêmicos do mundo do direito tributário contemporâneo. Embora no cenário brasileiro ainda seja cedo para antecipar o desfecho dessas controvérsias, já se vislumbram relevantes argumentos capazes de amparar um entendimento favorável aos contribuintes nesse tema.

7. REFERÊNCIAS

RIBEIRO, Rodrigo Marcial Ledra Ribeiro. **Bitcoin no Sistema Financeiro Nacional. R. Tecnol. Soc., Curitiba, v. 14, n. 33, p. 190-205, jul./set. 2018.** Disponível em: < <https://periodicos.utfpr.edu.br/rts> >. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

TOMÉ, Matheus Parchen Dreon. **Bitcoin e Tributação: Análise da Possibilidade de Tributação Relativamente ao Imposto de Renda (IRPJ e IRPF).** Revista Direito Tributário Atual, n. 41, ano 37, p. 318-338. São Paulo: IBDT, 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/bitcoin-e-tributacao-analise-da-possibilidade-de-tributacao-relativamente-ao-imposto-de-renda-irpj-e-irpf/>>. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

CARPINETTI, Ana Carolina e CAUMO, Renato Herinque. **Tributação na internet 3.0.** Jota, 1 de maio de 2022. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/metaverso-tributacao-na-internet-3-0-nfys-01032022> >. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

CARDOSO, Amilde Adilio, COSTA, Erico Souza e SILVEIRA, Fernando Alves. **Criptomoedas e Blockchain no Processos de Inovação Social.** Disponível em: < <https://periodicos.unesc.net/ojs/index.php/admcomex/article/view/4461/4085> >. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

FORNASIER, Mateus de Oliveira. **The applicability of the Internet of Things (IoT) between fundamental rights to health and to privacy.** Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, v. 6, n. 2, p. 297-321

FRIEDRICH, Denise Bittencourt e PHILIPPI, Juliana Horn Machado. **Inclusão digital e blockchain como instrumentos para o desenvolvimento econômico.** International Journal of Digital Law. Disponível em: < <https://journal.nuped.com.br/index.php/revista/article/view/friedrichv1n1/264> >. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

SANTOS, Edson Luiz dos; **Do escambo à inclusão financeira: a evolução dos meios de pagamento.** Linotipo Digital, v. 1, p. 18/25, 2014.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica.** São Paulo: Almedina, p.213-214, 2021.

PELLIZZARI, Bruno Henrique Miniuchi. Dissertação de mestrado FMU/SP: **Desafios para a regulação de criptomoedas como meio de pagamento e a desestatização do dinheiro na sociedade da informação**. São Paulo, 2020. Disponível em: < <https://arquivo.fmu.br/prodisc/mestrador/bhmp.pdf>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

Bellis, Maris. **Invention of Credit Cards**. 2019. Disponível em: < <https://www.thoughtco.com/who-invented-credit-cards-1991484>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

ROSENBERG, Jennifer. **Invention of Credit Cards**. 2019. Disponível em: < <https://www.thoughtco.com/flappers-in-the-roaring-twenties-1779240>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

ASHTON, Kevin. **That 'Internet of Things' Thing**. RFID Journal LLC. Disponível em: < <https://www.itrco.jp/libraries/RFIDJournal-That%20Internet%20of%20Things%20Thing.pdf>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

FERREIRA, Mariana Suzart Paschoas; ARAUJO, Vitor Eduardo Lacerda de. **Regulação das criptomoedas pelo sistema jurídico brasileiro: estudo de direito comparado**. Revista de Direito e as Novas Tecnologias vol. 03, abr./jun. 2019. Artigo consultado na Base de Dados RT online mediante assinatura. Em PDF.

NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System**. 2008. Disponível em: < <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

QUIROGA MOSQUERA, Roberto. **Direito monetário e tributação da moeda**. São Paulo: Dialética, p.39-60, 2006

ARANHA, Christian. **Bitcoin, Blockchain e muito dinheiro: uma nova chance para o mudo**. Rio de Janeiro, Ed. Valentina, v. 2, p.57. 2020.

HACHEM, Daniel Wunder. **A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, Curitiba, v. 13, n. 13, p.387.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

JUNIOR, Gilberto Rodrigues Borça e FILHO, Ernani Teixeira Torres. **Analisando a Crise do Subprime**. Revista do BNDES. Rio de Janeiro, v. 15, n. 30, p. 133, dez. 2008. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/8344/1/RB%2030%20Analisando%20a%20Crise%20do%20Subprime_P_BD.pdf>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

COSTA, José Augusto Fontoura; SOLA, Fernanda. **Desenvolvimento e direito de autor na sociedade de informação**. Revista de Direito Econômico e Socioambiental. Curitiba, v. 1, n. 2, p. 287, jul./dez. 2010.

BORGES, Ana Beatriz dos Santos. Dissertação de mestrado da PUC/SP: **Bitcoin – A moeda Digital que Desafia o Sistema Financeiro Tradicional e seus Aspectos Legais**. São Paulo,

2019. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/22903/2/Ana%20Beatriz%20dos%20Santos%20Borges.pdf>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

STELLA, Julio Cesar. **Moedas virtuais no Brasil: como enquadrar as criptomoedas**. Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central vol. 11, n. 2. Brasília, dez. 2017, p. 149-162. Disponível em: < <https://revistapgbc.bcb.gov.br/index.php/revista/issue/view/26/V.11%20-%20N.2>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

BERMAN, Ana. **ONU Mulheres usará tecnologia Blockchain no programa de trabalho para refugiados na Jordânia**. Disponível em: < <https://cointelegraph.com/news/un-women-to-use-blockchain-technology-in-refugee-work-program-in-jordan>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

SCHEER, Steven. **Israel Refuses To Recognize Bitcoin As Currency**. Disponível em <<https://forward.com/fast-forward/391653/israel-refuses-to-recognize-bitcoin-as-currency/>> Acesso em 22 de setembro de 2023.

JUSKALIAN, Russ. **Na Jordânia, campo de refugiados é organizado por blockchain**. Disponível em: <<https://neai-unesp.org/na-jordania-campo-de-refugiados-e-organizado-por-blockchain/>>. Acesso em: 15 de novembro de 2022.

MELLO, Leandro França de. **Como o Blockchain está ajudando em crises humanitárias**. Disponível em: <https://cryptowatch.com.br/como-o-blockchain-esta-ajudando-em-crises-humanitarias/>>. Acesso em: 15 de setembro de 2023.

TRENDS, ETF. **Only 10% of Bitcoin Supply Left to Be Mined**. Disponível em <<https://www.nasdaq.com/articles/only-10-of-bitcoin-supply-left-to-be-mined>> Acesso em 25 de setembro de 2023.

HUDAK, Steve. **FinCEN Fines BTC-e Virtual Currency Exchange \$110 Million for Facilitating Ransomware, Dark Net Drug Sales**. Disponível em: <<https://www.fincen.gov/news/news-releases/fincen-fines-btc-e-virtual-currency-exchange-110-million-facilitating-ransomware>> Acesso em 19 de setembro de 2023.

COHAN, Peter. **After Liberty Reserve Shut Down, Is Bitcoin Next?** Disponível em: < <https://www.forbes.com/sites/petercohan/2013/05/29/after-liberty-reserve-shut-down-is-bitcoin-next/?sh=3fa3caf97412>> Acesso em 25 de setembro de 2023.

LAW, Gordon. **The Howey Test: Is your Crypto Token a Security?**. Disponível em: < <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=7b7c738c-10e4-4aea-9855-07b1399a26bc>> Acesso em: 01 de setembro de 2023.



LEGITIMAÇÃO DE MEIOS COERCITIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS: UM OLHAR A PARTIR DOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS DOS CONTRIBUINTES

Danielle Bertagnolli

Resumo

A Constituição Federal brasileira prevê diversos direitos dos contribuintes tributários, dentre os quais se destacam a segurança jurídica, o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, a proporcionalidade e a razoabilidade. Tais direitos são resultado da superação, em 1988, dos regimes ditatoriais e da reinserção do Estado Democrático de Direito no Brasil. Nesse contexto, viu-se na Constituição Federal de 1988 a oportunidade de garantir aos contribuintes os mais básicos direitos, tornando-os imprescindíveis para que se possa ter uma justa e regular cobrança, pelo Fisco, dos créditos tributários que lhe são devidos. Contudo, da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça verifica-se que os direitos dos contribuintes eram mais respeitados na época dos regimes ditatoriais, tendo sido continuamente mitigados desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Assim, o texto constitucional editado para proteger os contribuintes tem, pelo contrário, sido flexibilizado para permitir maiores afrontas aos seus direitos. No presente artigo são analisados precedentes das Cortes Superiores proferidos em dois momentos distintos: em primeiro lugar, na época ditatorial e, em segundo lugar, na vigência da atual Constituição Federal, notadamente no ano de 2023. A partir da análise de tais julgados, concluiu-se que na década de 60, quando o Brasil existia sob um regime ditatorial militar, o que poderia fazer supor que os interesses públicos estariam em primeiro plano, com ampla ofensa a quaisquer direitos dos contribuintes, naquela época eram plenamente garantidos os direitos dos contribuintes, inclusive com a garantia de manutenção dos estabelecimentos empresariais em funcionamento mesmo no caso de a empresa ter dívidas. Em sentido contrário, desde 1988, embora tenha sido consagrado o Estado Democrático de Direito e garantidos diversos direitos à população como um todo, tem-se visto uma progressiva mitigação dos direitos dos contribuintes.

Palavras-chave: processo tributário; direitos dos contribuintes; meios coercitivos de cobrança; jurisprudência.

Abstract

The Brazilian Federal Constitution provides many rights for taxpayers, including legal certainty, due process of law, adversarial proceedings, full defense, proportionality and reasonableness. These rights are the result of overcoming dictatorial regimes in 1988 and the reintroduction of the Democratic Rule of Law in Brazil. In this context, the Federal Constitution of 1988 provided an opportunity to ensure that taxpayers have the most basic rights, making them essential in order to ensure fair and regular collection by the tax authorities of tax debts owed to them. However, an analysis of the caselaw of the Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice shows that taxpayers' rights were more respected during dictatorial regimes, having been continuously mitigated since the enactment of the Federal Constitution of 1988. In this way, the constitutional text that was enacted to protect taxpayers has, on the other hand, been flexibilized to allow greater affronts to their rights. This article analyzes Supreme Court decisions from two different periods: firstly, during the dictatorial era and, secondly, under the current Federal Constitution, notably in the year of 2023. Based in the analysis of these judgments, it was concluded that in the 1960s, when Brazil existed under a military dictatorial regime, which could lead one to assume that public interests would be at the first place, with a broad offence against any taxpayers' rights, at that time taxpayers' rights were fully guaranteed, including the guarantee of keeping business establishments running even if the company had debts. On the other side, since 1988, although the Democratic State of Law has been enshrined and various rights have been guaranteed to the population, we have seen a progressive mitigation of taxpayers' rights.

Keywords: *tax procedure; taxpayers' rights; coercive means of collection; case law.*

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal brasileira prevê diversos direitos dos contribuintes tributários, dentre os quais se destacam a segurança jurídica, o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, a proporcionalidade e a razoabilidade. Tais direitos são imprescindíveis para que se possa ter uma justa e regular cobrança, pelo Fisco, dos créditos tributários que lhe são devidos pelos contribuintes. Sem o respeito a tais direitos, estaria se admitindo a indevida invasão na esfera patrimonial dos contribuintes, com a utilização de meios coercitivos inconstitucionais.

Não obstante as regras constitucionais prevendo os direitos fundamentais dos contribuintes brasileiros, tem-se visto uma tendência das Cortes Superiores à mitigação de tais direitos, de modo a valorizar o pagamento dos débitos que são objeto de ações judiciais. Em outras palavras, em detrimento dos direitos fundamentais dos devedores, as Cortes Superiores têm autorizado a utilização de medidas excepcionais de coerção para o pagamento dos débitos que são objeto de processos judiciais.

Nesse contexto, o presente artigo tem como objetivo analisar a evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal brasileiros ao longo dos anos em cotejo com alguns dos precedentes firmados pelas cortes judiciais portuguesas. Não se tem qualquer pretensão de esgotar a análise dos julgados, buscando-se apenas demonstrar como têm sido tratados os direitos fundamentais dos devedores em processos judiciais no Brasil e em Portugal, notadamente dos contribuintes inadimplentes e seus débitos cobrados por meio de execuções fiscais.

2. DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES BRASILEIROS

A Constituição Federal brasileira foi promulgada em 1988, num momento de retomada do Estado Democrático de Direito no Brasil. Na ocasião, a busca pela segurança jurídica levou os constituintes a se preocuparem em garantir sobretudo o respeito aos direitos individuais dos cidadãos, dentre os quais se insere o devido processo legal. Assim, o inciso LIV do artigo 5º da Constituição Federal brasileira prevê que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Como decorrência da previsão do devido processo legal, a Constituição Federal brasileira garantiu também os direitos ao contraditório e à ampla defesa, tal como se extrai do inciso LV do artigo 5º do texto constitucional.

O devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, juntamente com diversas outras normas contidas no texto da Constituição Federal brasileira, contribuem para que se possa formar a ideia de segurança jurídica. Ademais disso, a razoabilidade e a proporcionalidade surgem não só como um critério para a resolução dos conflitos entre regras e princípios, como também como verdadeiro direito dos contribuintes, na medida em que não é aceitável lhes impor sanções ou coações para recolhimento dos tributos que não sejam razoáveis e proporcionais.

Assim, em que pese a Constituição Federal brasileira preveja incontáveis outros direitos aos contribuintes, assim como tenhamos a previsão de direitos igualmente importantes na legislação infraconstitucional, entendemos que a segurança jurídica, o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, a proporcionalidade e a razoabilidade são os direitos mínimos que devem ser garantidos aos contribuintes, sem os quais não se pode imaginar um sistema tributário justo, especialmente no que se refere aos métodos de cobrança dos tributos. Nesse contexto, passamos a analisar individualmente tais direitos.

2.1. Segurança jurídica

A segurança jurídica é um dos princípios basilares do direito brasileiro, que deve pautar todas as relações jurídicas existentes entre os contribuintes e o Fisco. Corolário lógico dos princípios da legalidade e da moralidade administrativa, a segurança jurídica concede aos indivíduos a certeza da consequência que resultará dos atos por eles praticados.

A segurança jurídica é reflexo direto do Estado Democrático de Direito. Sem segurança jurídica, simplesmente não há Estado Democrático de Direito, pois, para que a democracia seja viável, é imprescindível que os cidadãos possam confiar nos Três Poderes, estando protegidos dos abusos estatais. A segurança jurídica, então, ainda que não seja objeto específico de uma previsão legal ou constitucional, é extraída do conteúdo da Constituição Federal como objeto máximo da proteção dos cidadãos frente ao autoritarismo e se reflete nas inúmeras vezes em que o texto constitucional refere a expressão “segurança”.

Para que a segurança jurídica possa se realizar, portanto, é necessário que os cidadãos possam confiar no Sistema Jurídico. Para que possam basear suas atitudes, os cidadãos precisam poder confiar no sistema, precisam confiar que de fato lhes será aplicada a regra jurídica da qual têm conhecimento. Surge, assim, o princípio da proteção da confiança, que exige, dentre seus requisitos, uma base de confiança e o exercício dessa confiança pelo cidadão. Não fosse a viabilidade de o contribuinte confiar na aplicação da norma tributária, nenhum ato jurídico seria realizado com segurança. É totalmente inviável que um cidadão possa praticar quaisquer atos da vida civil sem que lhe seja resguardado o direito de ver aplicada a norma jurídica da qual tem conhecimento e sobre a qual baseou a definição das suas atitudes.

E a definição de tais aspectos é de suma importância para que o contribuinte possa traçar sua esfera de previsibilidade acerca das possíveis consequências do tratamento tributário que está sendo destinado a um determinado fato jurídico, ao que Humberto Ávila chama de “*calculabilidade*”, explicando:

calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situe dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente. Sua previsão é bem-sucedida quando a decisão adotada se enquadra no âmbito das alternativas interpretativas antecipáveis e nas consequências abstratamente previstas e capazes de verificação mediante critérios e estruturas argumentativas¹.

Cleide Previtalli Cais defende que da observância à segurança jurídica “resulta a lealdade que deve nortear os atos da Administração em relação aos administrados”². Ainda segundo a autora, o princípio da segurança jurídica

é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o direito é obje-

1 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 635.

2 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 49.

tivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discreparão³.

Nesse mesmo sentido, Leandro Paulsen identifica cinco conteúdos que podem ser atribuídos ao princípio da segurança jurídica, sendo eles:

1 – certeza do direito (e.g: legalidade, irretroatividade); 2 – intangibilidade das posições jurídicas (e.g: proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito); 3 – estabilidade das situações jurídicas (e.g: decadência, prescrição extintiva e aquisitiva); 4 – confiança no tráfego jurídico (e.g: cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança); 5 – tutela jurisdicional (e.g: direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança e o *habeas corpus*)⁴.

A segurança jurídica tem, portanto, o fundamento precípua de garantir que o cidadão contribuinte possa prever os efeitos que serão ocasionados pelos seus atos. Além disso, é também um atributo da norma, diretamente relacionado com o conseqüente normativo, na medida em que, ausente a segurança e realizada a hipótese, ao indivíduo não será dado conhecer, de antemão, os efeitos que decorrerão do antecedente realizado.

2.2. Devido processo legal

O devido processo legal deriva do postulado inglês do *due process of law* e encontra-se previsto no artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal brasileira⁵. De acordo com tal preceito, é garantido aos contribuintes o acesso à justiça, com o respeito a todas as normas que regem o procedimento judicial e, bem assim, possibilidade da promoção da sua defesa em juízo, com a correta e imparcial análise do caso pelo juízo competente. Pode-se ver, então, que do devido processo legal decorrem diversas outras garantias processuais, tais como o juízo imparcial, o contraditório e a ampla defesa.

Conforme ensina Nelson Nery Junior, “a cláusula *procedural due process of law* nada mais é do que a possibilidade efetiva de a parte ter acesso à justiça, deduzindo pretensão e defendendo-se do modo mais amplo possível”⁶. Cleide Previtalli Cais, de seu turno, alerta que,

em matéria tributária, o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de extraordinária importância diante da relação fisco/contri-

3 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 52.

4 PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2014, p. 978.

5 Art. 5º. [...] LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

6 NERY JUNIOR, Nelson. Princípios do processo civil na Constituição Federal. 6. ed. rev., ampl. e atual. com a lei da ação direta de inconstitucionalidade (9.868/99), lei da arguição de descumprimento de preceito fundamental (9.882/99) e a lei do processo administrativo (9.784/99). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 41.

buinte, considerando-se que o poder administrativo no exercício da atividade tributária cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância das suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhe foram assegurados⁷.

O desequilíbrio de forças na relação entre o Fisco e os contribuintes é inerente ao tipo de relação. É inegável que o Fisco nitidamente possui maior força, com mais amplo arsenal de medidas a seu dispor, que os contribuintes. Exemplo claro da maior força coercitiva do Fisco é, por exemplo, o acesso às declarações fiscais que revelam o patrimônio do contribuinte, podendo utilizar tais dados para a constrição de bens, o que não ocorre nas execuções judiciais entre cidadãos. Assim, somente a partir do respeito ao devido processo legal é que se pode garantir aos contribuintes o regular acesso à Justiça, possibilitando-lhes a defesa dos seus interesses.

Não é demais lembrar que, conforme a máxima de John Marshall, *“the power to tax involves the power to destroy”*⁸. Então, se não respeitado o devido processo legal, assim como todos os demais direitos do contribuinte, se estará indevidamente invadindo a esfera patrimonial dos cidadãos, o que contraria frontalmente a Constituição Federal brasileira, que em seu artigo 5º, inciso XXII, garante a todos o direito de propriedade.

2.3. Contraditório e ampla defesa

O contraditório e a ampla defesa são consequências lógicas e diretas do devido processo legal e encontram-se previstos no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal brasileira⁹. Para que se tenha por respeitado o devido processo legal é necessário que o contribuinte possa adequadamente promover sua defesa, ou seja, tenha por respeitados seus direitos ao contraditório e à ampla defesa. Tal como ensina José Augusto Galdino da Costa, “ninguém pode sofrer prejuízo, causado por decisão interlocutória ou pela sentença, sem que tenha tido a oportunidade, em primeira ou segunda instância, de se defender ou contrapor provas às que foram produzidas pela parte contrária”¹⁰.

Em que pese o contraditório e a ampla defesa sejam direitos relacionados e quase sempre mencionados em conjunto, eles não se confundem entre si. O direito ao contraditório se refere à intimação do contribuinte sobre os andamentos processuais e sua capacidade de manifestação, de modo a contrapor as acusações que tiverem sido feitas contra si. Já a ampla defesa se refere à possibilidade de utilização de todos os meios disponíveis para a promoção da sua defesa.

7 CAIS, Cleide Previtali. O processo tributário. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 90.

8 Frase proferida por John Marshall (1755-1835), Juiz da Suprema Corte dos EUA, que no caso *McCulloch vs. Maryland*, julgado em 1819, declarou, em tradução livre: “o poder de tributar envolve o poder de destruir”.

9 Art. 5º. [...] LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

10 COSTA, José Augusto Galdino da. Princípios gerais no processo civil: princípios fundamentais e princípios informativos. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 21.

Na lição do processualista Nelson Nery Junior,

por contraditório deve entender-se, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes, e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhe sejam desfavoráveis. Os contendores têm direito de deduzir suas pretensões e defesas, de realizar as provas que requereram para demonstrar a existência de seu direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos¹¹.

Já em relação à ampla defesa, James Marins explica que a constitucionalidade do processo está diretamente vinculada à apreciação das questões arguidas pelas partes, de modo que se “deve ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações”¹².

Nesse contexto, guardando relação direta com a observância do devido processo legal, os princípios do contraditório e da ampla defesa garantem o pleno acompanhamento do processo por aqueles que figuram nos polos ativo e passivo, além de garantir também que ambas as partes possam provar suas alegações, bem como terem suas provas e alegações de fato apreciadas pelo juízo a que a questão tiver sido submetida.

2.4. Razoabilidade e proporcionalidade

A razoabilidade e a proporcionalidade são conhecidas técnicas para a resolução de conflitos entre princípios e regras, de modo a afastar a incidência de um, sem que se retire a eficácia do outro. Além disso, quando duas normas constitucionais estiverem em conflito, a solução também deverá ser alcançada pelo cotejo de ambas de acordo com os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade.

Mas a aplicação destes princípios não se limita a ponderação entre a validade de dois princípios ou regras conflitantes. Para que um ato administrativo atenda aos preceitos da razoabilidade e da proporcionalidade, é necessário que ele seja estritamente essencial à consecução de determinado objetivo, bem como não ultrapasse os limites lógicos daquilo que é necessário à obtenção do efeito pretendido.

Em outras palavras, Humberto Ávila assim define tais princípios:

11 NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 6. ed. rev., ampl. e atual. com a lei da ação direta de inconstitucionalidade (9.868/99), lei da arguição de descumprimento de preceito fundamental (9.882/99) e a lei do processo administrativo (9.784/99). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 131-132.

12 MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 192.

Relativamente à razoabilidade, dentre tantas acepções, três se destacam. Primeiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, a razoabilidade é empregada como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que com ela se pretende atingir. Terceiro, como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas. [...] O postulado da proporcionalidade exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para a realização de seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca¹³.

Em caracteres bastante simples, tal como ensina Cleide Previtalli Cais¹⁴, é possível determinar a amplitude do princípio da razoabilidade como o conjunto de limites lógicos que ligam a causa à sua consequência, calcando-se no primado da eficiência, que deve ser seguido pela Administração Pública, nos termos do que dispõe o artigo 37 da Constituição Federal brasileira¹⁵.

Segundo Mariá Brochado, o princípio da razoabilidade surgiu a partir do devido processo legal norte-americano, “a partir da aplicação da chamada ‘regra da razão’ (*rule of reason*), significando que uma lei, para ser considerada razoável, deveria parecer ‘sensata, digna de aplauso e compreensível aos intérpretes’”¹⁶. A norma razoável, portanto, é aquela que, guardando relação com os deveres de eficiência e moralidade impostos à Administração Pública, se mostra logicamente adequada ao caso que pretende reger ou solucionar.

Já “pelo princípio da proporcionalidade assegura-se ao administrado a equivalência de tratamento em relação à Administração”¹⁷. Desse modo, o ato administrativo é proporcional quando praticado nos estritos limites do necessário para a obtenção da finalidade pretendida, ade-

13 ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 152-158.

14 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 242.

15 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

16 BROCHADO, Mariá. O princípio da proporcionalidade e o devido processo legal. Revista de Informação Legislativa, ano 39, n. 155, p. 125-141, jul./set. 2002. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/799/R155-09.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 23 set. 2023, p. 129.

17 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 243.

quando à pretensão que se destina, bem como se as vantagens dele resultantes forem superiores às desvantagens provocadas às partes.

A análise do princípio da proporcionalidade deve ser feita através das três sub-regras que o compõe, quais sejam: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A adequação impõe que através do meio utilizado, seja possível buscar a consecução do objetivo pretendido. Para que se atenda à necessidade, por sua vez, é necessário que “a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido”. A proporcionalidade em sentido estrito, de seu turno, consiste no “sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva”¹⁸.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade diferenciam-se na medida em que, enquanto o primeiro impõe à Administração que exerça sua discricionariedade em sintonia com as finalidades que originaram a outorga da competência então exercitada, o segundo prevê que tais competências sejam praticadas na extensão e intensidade do realmente necessário ao cumprimento da finalidade a que se destina¹⁹.

Tais princípios, como dito, são imprescindíveis para que se possa aferir estar sendo lícita a ofensa ao direito do cidadão, em prol de um bem proposto à coletividade. Em se tratando de direito tributário, onde o patrimônio de um é sacrificado em prol do interesse público, a propriedade é o mais frequente direito fundamental que poderá ser atingido e, com isto, posto à prova ante os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

3. PRECEDENTES JUDICIAIS NOS TRIBUNAIS BRASILEIROS

Na justiça brasileira, a última palavra sobre ofensas à Constituição Federal é dada pelo Supremo Tribunal Federal, composto por onze ministros indicados pelo Presidente da República. Além disso, com a promulgação da Constituição Federal brasileira, em 1988 foi criada a figura do Superior Tribunal de Justiça, responsável por, ao lado do Supremo Tribunal Federal, resolver as questões envolvendo conflitos entre leis, ou seja, ofensa à matéria infraconstitucional²⁰.

18 SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 798, p. 23-50, 2002.

19 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 108-110.

20 A interposição de recursos ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal depende do preenchimento de requisitos formais e materiais, tais como a ofensa à lei ou à Constituição, além do caráter repetitivo da matéria, de modo que a solução dada por estas cortes máximas terá abrangência e poderá ser aproveitada pela sociedade como um todo, não apenas pelas partes envolvidas no processo judicial que está sob julgamento. Todavia, considerando que tais requisitos de ordem processual não fazem parte do escopo de abrangência do presente trabalho, seu estudo não será aprofundado.

Quando se tem por ofendidos direitos de uma ou outra parte nos processos judiciais envolvendo matéria tributária, acaba-se, por fim, por recorrer ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal para ver-se resguardado o direito postulado. Contudo, ao longo dos anos, tem-se visto uma alteração no entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, especialmente quanto à preservação dos direitos dos devedores.

A análise dos casos a seguir descritos demonstrará que a justiça brasileira está passando por um momento de mutação jurisprudencial, pois, enquanto na década de 60 tinha supremacia a proteção do contribuinte, atualmente tem-se visto uma maior proteção aos interesses dos credores, sejam eles particulares ou a Fazenda Pública.

Interessante notar que, na década de 60, o Brasil existia sob um regime totalitário de ordem militar, o que poderia fazer supor que os interesses públicos estariam em primeiro plano, com ampla ofensa a quaisquer direitos dos contribuintes. Diferentemente, desde 1988 foi consagrado o Estado Democrático de Direito com a edição da atual Constituição Federal brasileira, na qual foram previstos e garantidos diversos direitos à população como um todo.

As garantias expostas na Constituição Federal brasileira de 1988 são, justamente, um resultado dos anos em que o Brasil viveu sob os regimes ditatoriais, de modo que, tão logo foi possível, editou-se a nova e atual Constituição, como forma de garantir os mais básicos direitos civis. Não obstante, os casos a seguir expostos parecem demonstrar uma progressiva mitigação desses direitos, senão vejamos.

3.1 Primeiro momento: respeito absoluto ao procedimento legalmente previsto

Na década de 60, mais precisamente nos anos de 1963 e 1969, o Supremo Tribunal Federal editou três súmulas que garantiam os direitos dos contribuintes contra as então mais comuns formas de afronta. São elas as súmulas 70, 323 e 547, que assim dispõem:

Súmula 70 – É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 – Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

As súmulas mencionadas demonstram uma preocupação do Supremo Tribunal Federal em garantir que os contribuintes seguissem exercendo regularmente suas atividades empresariais, não obstante a existência de débitos tributários. Assim, a interdição de estabelecimento e a apreensão de mercadorias não poderiam ser utilizadas como formas de coagir os contribuintes ao pagamento dos tributos devidos. No mesmo contexto, a Fazenda Pública não poderia impe-

dir os contribuintes de adquirem estampilhas²¹ necessárias à regularização dos produtos nem por qualquer outro meio impedir o livre exercício das atividades profissionais.

Aparentemente, estava muito clara no Supremo Tribunal Federal a noção de que, impedindo-se o contribuinte de exercer sua atividade empresarial, aí sim é que se estaria inviabilizando a quitação do tributo devido, porquanto não se teriam receitas suficientes para garantir o pagamento.

Algumas décadas depois, em meados dos anos 2000, tornou-se frequente a tentativa de os Estados brasileiros buscarem impedir as empresas devedoras de imprimirem blocos de notas fiscais, o que igualmente foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Em março de 2005, julgando o recurso extraordinário n. 413.782/SC, assentou-se o entendimento de que o impedimento à impressão de blocos de notas fiscais fere o princípio da proporcionalidade, “porque o Estado se está valendo de um meio desproporcional, com força coercitiva, para obter o adimplemento do tributo”. Do voto do Min. Relator Marco Aurélio se extrai o seguinte trecho, que bem demonstra a questão posta em litígio e a solução dada ao caso:

Em síntese, a legislação local submete o contribuinte à exceção de emitir notas fiscais individualizadas, quando em débito para com o fisco. Entendo conflitante com a Carta da República o procedimento adotado. A Fazenda há de procurar o Judiciário visando à cobrança, via executivo fiscal, do que devido, mostrando-se impertinente recorrer a métodos que acabem inviabilizando a própria atividade econômica, como é o relativo à proibição de as empresas em débito, no tocante a obrigações, principal e acessórias, vir a emitir documentos considerados como incluídos no gênero fiscal. Imagine-se o que implica, a cada negócio jurídico, ter-se de requerer à repartição fazendária competente a emissão de nota fiscal avulsa. A regência local da matéria abrange previsão incompatível com a ordem natural das coisas, com o princípio constante do parágrafo único do artigo 170 da Carta da República, segundo o qual é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica. Repita-se: a dinâmica da própria atividade desenvolvida, fica inviabilizada a atuação, se aquele que a implementa necessita, caso a caso, de recorrer ao fisco, para a obtenção de nota fiscal avulsa. Em Direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele. Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, como acaba por ocorrer, levando a empresa ao caos, quando inviabilizada a confecção de blocos de notas fiscais²².

21 As estampilhas eram selos acrescentados às garrafas de bebidas sujeitas ao recolhimento de IPI, servindo como comprovante de que aquela determinada bebida estava regular quanto ao recolhimento do imposto. Diferentes cores de estampilhas comprovavam o recolhimento de diferentes alíquotas de tributos, conforme a bebida que se estava tributando, o que deu origem ao livro de Alfredo Augusto Becker intitulado *Carnaval Tributário*.

22 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso extraordinário n. 413.782/SC. Débito fiscal – impressão de notas fiscais – proibição – insubsistência. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se

No mesmo sentido foi o julgamento do recurso extraordinário n. 914.045/MG, de relatoria do Min. Edson Fachin, em que foi reconhecida a repercussão geral da questão e assentada a tese de julgamento no sentido da “inconstitucionalidade de restrições impostas pelo Estado ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quando aquelas forem utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos, na esteira da jurisprudência pacífica desta Corte”²³.

Reforçando o posicionamento pacífico do Supremo Tribunal Federal no sentido de garantir a continuidade das atividades dos contribuintes e suprimir as indevidas coações dos entes públicos na busca pela quitação dos tributos devidos, identificou-se um único caso em que, de fato, foi aceita a interdição do estabelecimento como forma de buscar o adimplemento do débito, porquanto constatada a ocorrência de fraude, com o inadimplemento sistemático de imposto.

Trata-se da ação cautelar n. 1.657/RJ, de relatoria do Min. Cezar Peluso, em que foi feito o devido *distinguishing* para esclarecer que, na indústria de tabacos (ramo de atuação da empresa no caso em análise), há regime específico que regulamenta o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados e do qual depende a manutenção da própria livre concorrência. Assim, das razões de decidir apostas no julgamento se extrai que

toda a atividade da indústria de tabaco é cercada de cuidados especiais em razão das características desse mercado, e, por isso, empresas em débito com tributos administrados pela SRF podem ver cancelado o registro especial – que é verdadeira autorização para produzir –, bem como interditados os estabelecimentos. [...] Ademais, o caso é do que a doutrina chama de tributo extrafiscal proibitivo, ou simplesmente proibitivo, cujo alcance, a toda a evidência, não exclui objetivo simultâneo de inibir ou refrear a fabricação e o consumo de certo produto. A elevada alíquota do IPI caracteriza-o, no setor da indústria do tabaco, como tributo dessa categoria, com a nítida função de desestímulo por indução na economia. E isso não pode deixar de interferir na decisão estratégica de cada empresa de **produzir** ou **não produzir** cigarros. É que, determinada

encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa. Relator: Min. Marco Aurélio, 17 de março de 2005. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2193170>>. Acesso em: 29 set. 2023.

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo n. 914.045/MG. Recurso extraordinário com agravo. Repercussão geral. Reafirmação de jurisprudência. Direito tributário e direito processual civil. Cláusula da reserva de plenário. Art. 97 da Constituição Federal. Jurisprudência do Tribunal Pleno do STF. Restrições impostas pelo estado. Livre exercício da atividade econômica ou profissional. Meio de cobrança indireta de tributos. 1. A jurisprudência pacífica desta Corte, agora reafirmada em sede de repercussão geral, entende que é desnecessária a submissão de demanda judicial à regra da reserva de plenário na hipótese em que a decisão judicial estiver fundada em jurisprudência do Plenário do Supremo Tribunal Federal ou em Súmula deste Tribunal, nos termos dos arts. 97 da Constituição Federal, e 481, parágrafo único, do CPC. 2. O Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente entendido que é inconstitucional restrição imposta pelo Estado ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quanto aquelas forem utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos. 3. Agravo nos próprios autos conhecido para negar seguimento ao recurso extraordinário, reconhecida a inconstitucionalidade, incidental e com os efeitos da repercussão geral, do inciso III do §1º do artigo 219 da Lei 6.763/75 do Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Edson Fachin, 15 de outubro de 2015. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4844218>>. Acesso em: 29 set. 2023.

a **produzi-lo**, deve a indústria submeter-se, é óbvio, às exigências normativas oponíveis a **todos os participantes** do setor, entre as quais a regularidade fiscal constitui requisito necessário, menos à concessão do que à preservação do registro especial, sem o qual a produção de cigarros é **vedada e ilícita**. [...] Donde se conclui que, perante as características desse mercado industrial concentrado, em que o fator tributo é componente decisivo na determinação dos custos e preços do produto, o descumprimento das obrigações fiscais é aqui acentadamente grave, dados seus vistosos impactos negativos sobre a concorrência, o consumidor, o erário e a sociedade. E representa, ainda, tentativa de fraude ao princípio da igualdade e de fuga ao imperativo de que a generalidade dos contribuintes deva pagar tributos. [...] Tal distinção permite dar ao caso o tratamento singular que suas particularidades exigem, sem permitir à administração pública tirar, de eventual decisão contrária à demandante, tese aplicável a outras hipóteses em que se não verifique situação típica de comportamento anticoncorrencial aqui presente²⁴.

O caso da indústria de tabacos somente vem a corroborar a regra geral que vinha sendo aplicada pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de impedir as limitações à atividade empresária. De fato, no caso da tabagista demonstrou-se que o imposto inadimplido (Imposto sobre Produtos Industrializados) é importante fatos de composição do preço dos produtos (cigarros) e que o próprio funcionamento da indústria depende da concessão de um registro especial, cujo deferimento depende, como condição *sine qua non*, da manutenção da regularidade fiscal. Ou seja, a partir do momento em que a indústria tabagista deixou de adimplir com seus tributos, conseqüentemente ela perdeu seu direito ao registro especial, passando a ser ilícita sua produção.

E no próprio voto o Min. Relator deixa claro que o entendimento adotado neste caso específico não invalida a posição unânime do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que é incabível qualquer limitação à atividade empresarial como forma de coerção ao pagamento de tributos. A exceção, então, serve justamente para confirmar a regra.

Contudo, a jurisprudência mais recente, notadamente nos últimos cinco anos, tem demonstrado uma tendência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça para a flexibilização dos direitos dos devedores em processos judiciais (dentre os quais se encontram, em

24 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Medida cautelar em ação cautelar n. 1.657-6/RJ. Recurso. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. Relator: Min. Cezar Peluso, 27 de junho de 2007. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2514351>>. Acesso em: 29 set. 2023.

alguns casos, os contribuintes) na busca por uma maior efetividade no recebimento dos valores pelos credores em geral (condição na qual se insere a Fazenda Pública, quando no polo ativo de execuções fiscais). Passamos, com isso, a analisar os julgados mais recentes, que nos conduzem a este segundo momento e à legitimação dos meios coercitivos para cobrança de tributos.

3.2 Segundo momento: legitimação de meios coercitivos para a cobrança de tributos

A jurisprudência mais recente das Cortes Superiores, como dito, tem se inclinado para uma mitigação dos direitos dos devedores em prol da eficácia dos processos judiciais e, bem assim, cumprimento das obrigações em favor dos credores. A partir de um recorte de casos julgados no ano de 2023, serão analisados três precedentes que demonstram essa aparente mutação jurisprudencial.

O primeiro precedente a ser analisado diz respeito à ação direta de inconstitucionalidade n. 5.941, ajuizada pelo Partido dos Trabalhadores sob o fundamento de que não se poderia admitir o impedimento à participação em licitações, a apreensão de passaporte ou de carteira nacional de habilitação como atos executivos atípicos, sob pena de ensejar a violação ao direito de liberdade de locomoção e à dignidade da pessoa humana. É que o Código de Processo Civil, promulgado em 2015, incluiu o artigo 139, prevendo os poderes, deveres e responsabilidade do juiz de primeiro grau, dentre os quais o inciso IV dispôs sobre a incumbência de “determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária”²⁵.

Do voto proferido pelo relator, Min. Luiz Fux, se extrai a aplicação de uma análise utilitarista do direito, calcada na análise econômica do direito, veja-se:

O dilema que se apresenta na atual conjuntura, portanto, é quanto à efetividade da jurisdição, máxime porque o acesso à justiça não se esgota com o simples direito de ação. [...] De nada valeria a prerrogativa teórica de provocar o Poder Judiciário e dele obter uma resposta, se inexistentes os meios de assegurar, tempestivamente, o cumprimento de suas decisões. [...] A sociedade como um todo sofre, igualmente, os efeitos da morosidade e inefetividade das decisões judiciais. Repartem-se entre a coletividade os custos decorrentes da manutenção da estrutura institucional do Poder Judiciário, da movimentação da sua máquina e da prestação de assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos, já que, nas clássicas lições de Sunstein e Holmes, direitos têm custos, eis que não podem ser protegidos ou aplicados sem apoio e financiamento público (SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company Ltd., 1999, p. 15) [...] Demais disso, há muito, sabe-se que o papel

25 BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

do magistrado não se restringe à mera subsunção do fato à norma, seja porque, como dito, a dinamicidade da sociedade contemporânea fez proliferar a utilização de princípios, conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais – o que é incompatível com o ideal teórico oitocentista de separação dos poderes, pelo qual o juiz desempenharia função de mera boca da lei –, seja porque, como bem destacado pelo Ministro Eros Grau em seu célebre Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito, interpretação e aplicação do Direito são operações indissociáveis entre si:²⁶.

Não se desconhece o fato de que os juízes poderão utilizar medidas coercitivas excepcionais, já que foram previstas no Código de Processo Civil. Contudo, dois pontos devem ser salientados: i) as medidas coercitivas excepcionais devem ser aplicadas de maneira isonômica, ou seja, se aplicáveis aos contribuintes, deverão também ser aplicadas nos processos em que a Fazenda Pública estiver na posição devedora, como forma de se garantir a tratamento equânime e, bem assim, respeitar-se a proporcionalidade e o devido processo legal; além disso, ii) no processo tributário, o juiz deverá analisar a eventual aplicação das medidas coercitivas excepcionais à luz do artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/1980), segundo o qual a aplicação do Código de Processo Civil é subsidiária, ao passo que a própria Lei n. 6.830/1980 prevê medidas ordinárias suficientes para a garantia do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Superada a breve análise das medidas coercitivas excepcionais, cuja aplicação aos processos tributários, por si só, seria suficiente para um outro trabalho acadêmico, seguimos com a análise de um julgado que igualmente mitigou os direitos dos devedores, desta feita diretamente em caso de direito tributário.

Trata-se do recurso especial n. 1.996.660/RS, por meio do qual o Superior Tribunal de Justiça autorizou a liquidação do seguro que servia de garantia para a execução fiscal antes do trânsito em julgado dos embargos à execução. A questão discutida, portanto, cingia-se à determinação do momento em que poderia ser determinada a liquidação do seguro-garantia: se apenas após o trânsito em julgado da decisão que julgou improcedentes os embargos à execução fiscal ou se logo após a sentença de improcedência dos embargos à execução fiscal, mesmo que haja recurso pendente de julgamento, neste caso sem efeito suspensivo.

26 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.941/DF. Ação direta de inconstitucionalidade. Os artigos 139, IV; 380, parágrafo único; 400, parágrafo único; 403, parágrafo único; 536, caput e §1º e 773, todos do Código de Processo Civil. Medidas coercitivas, indutivas ou sub-rogatórias. Atipicidade dos meios executivos. Pedido de declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto, para afastar, em qualquer hipótese, a possibilidade de imposição judicial de medidas coercitivas, indutivas ou sub-rogatórias consistentes em suspensão do direito de dirigir, apreensão de passaporte e proibição de participação em concursos públicos ou em licitações. Ausência de violação à proporcionalidade. Medidas que visam a tutelar as garantias de acesso à justiça e de efetividade e razoável duração do processo. Inexistência de violação abstrata e apriorística da dignidade do devedor. Ação conhecida e julgada improcedente. [...] 16. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada improcedente. Relator: Min. Luiz Fux, 09 de fevereiro de 2023. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5458217>>. Acesso em: 29 set. 2023.

O acórdão, de relatoria do Min. Francisco Falcão, entendeu que

nos termos da Súmula n. 317 do STJ, “é definitiva a execução de título extrajudicial, ainda que pendente apelação contra sentença que julgue improcedentes os embargos”. Além disso, a regra é que a apelação interposta contra sentença que julga improcedentes os embargos à execução fiscal seja recebida apenas no efeito devolutivo, ressalvada a concessão, excepcional, de efeito suspensivo quanto à execução, desde que analisados e validados os critérios autorizadores de seu deferimento. [...] Aplicável, no caso, portanto, o art. 19, II, da Lei de Execuções Fiscais, segundo o qual “não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias, pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória”. Ademais, de todo modo, a liquidação do seguro-garantia, com intimação para depósito em juízo do valor não tem perigo de irreversibilidade, porque, frise-se, não se autoriza o levantamento imediato de tal montante, esse sim, condicionado ao trânsito em julgado²⁷.

Em suma, o Superior Tribunal de Justiça entendeu pela possibilidade de liquidação do seguro-garantia antes do trânsito em julgado da decisão que tenha julgado improcedentes os embargos à execução fiscal, ainda que pendente de julgamento eventual recurso que tenha sido recebido apenas no efeito devolutivo, desde que o valor permaneça depositado em juízo e somente seja liberado em favor do exequente após o trânsito em julgado da decisão.

Não se pode olvidar, contudo, que a liquidação do seguro-garantia se converte em uma dívida que a empresa deverá adimplir para com a seguradora. Portanto, de um lado tem-se a obrigatoriedade de que o valor do seguro liquidado permaneça depositado em juízo até o trânsito em julgado da decisão, por força do artigo 32, § 2º, da Lei n. 6.830/1980, enquanto, de outro lado, tem-se a constituição de um novo débito que deverá ser imediatamente adimplido pelo contribuinte-executado em favor da seguradora que lhe concedera a garantia.

Na prática, portanto, o efeito da liquidação antecipada do seguro-garantia é tanto ou até mais grave do que seria a realização de uma penhora online na conta bancária do devedor enquanto

27 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso especial n. 1.996.660/RS. Tributário. Execução fiscal tributária. Embargos à execução. Seguro-garantia. Liquidação anterior ao trânsito em julgado. Efeito suspensivo atribuído aos embargos. Recurso especial. Não ocorrência de negativa de prestação jurisdicional. Possibilidade de liquidação anterior ao trânsito em julgado, ressalvado o levantamento de valores. Sentença de improcedência dos embargos em relação aos débitos controvertidos. Insustentabilidade do efeito suspensivo. Controvérsia relativa à ocorrência de sinistro. Súmula n. 7 do STJ. Recurso especial parcialmente conhecido e nessa parte provido. [...] X- Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido, para autorizar, em relação ao Débito n. 91.6.16.032230-17, a intimação da executada para pagamento do valor atualizado do débito ou, subsidiariamente, a intimação da seguradora para que deposite em juízo o valor, sob pena de redirecionamento da cobrança. Relator: Min. Francisco Falcão, 16 de maio de 2023. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=183405623®istro_numero=202201056698&peticao_numero=&publicacao_data=20230622&formato=PDF>. Acesso em: 29 set. 2023.

o débito encontra-se garantido em juízo. Veja-se que, na prática, tem-se de um lado a garantia promovida pelo seguro, que se converterá em depósito judicial. De outro, tem-se a constituição de um novo débito, de mesmo valor, que deverá ser suportado pelo contribuinte em favor da seguradora. Nesse contexto, em razão de um mesmo débito haverá um duplo prejuízo ao devedor.

Assim, considerando que a liquidação antecipada do seguro-garantia não se coaduna com a regra processual contida no artigo 32, § 2º, da Lei n. 6.830/1980, há afronta ao devido processo legal. Além disso, a expectativa do contribuinte é no sentido de que somente tenha que desembolsar valores e suprir o débito após o trânsito em julgado da decisão que julgar improcedentes os embargos à execução fiscal, na linha do que prevê a Lei de Execuções Fiscais. Na hipótese de o contribuinte ser intimado a quitar o débito, ainda que perante a seguradora, em momento anterior ao trânsito em julgado, pode-se também visualizar ofensa à segurança jurídica, na medida em que se está ferindo a esfera de calculabilidade, pelo contribuinte-devedor, em relação ao procedimento que deverá ser seguido no rito da execução fiscal e dos seus embargos.

Por fim, um último caso que merece destaque diz respeito a uma completa e inequívoca ofensa ao direito do contribuinte ao contraditório e, bem assim, ao devido processo legal. Trata-se de processo judicial em que, mesmo após o cumprimento da ordem de penhora online nas contas bancárias do contribuinte, foi mantido o sigilo incidente não apenas sobre a petição em que requerido o bloqueio de valores, como também sobre o restante dos autos processuais.

Com efeito, é sabido que, ao protocolar pedido de penhora online, a Fazenda Pública comumente insere caráter de sigilo na petição, assim como a decisão que defere o pedido de bloqueio também figura com sigilo até que seja cumprida. Trata-se de medida tendente a evitar que, sabendo da existência de pedido de penhora online, o contribuinte esvaziasse suas contas bancárias, impedindo a eficácia da medida. Não obstante o sigilo nesta fase anterior ao cumprimento da medida já se mostre como ofensivo ao contraditório e ao devido processo legal, a medida é compreensível para que se tenha por, de fato, cumprida a eficácia da penhora online.

Contudo, em hipótese alguma se pode admitir a manutenção do sigilo após a realização do bloqueio. A retirada do sigilo é medida imprescindível para que o devedor possa adequadamente promover sua defesa, sob pena de se consolidar a ofensa ao contraditório e ao devido processo legal, o que acaba por igualmente ofender o conteúdo da Constituição Federal, especialmente os incisos LIV e LV do artigo 5º do texto constitucional.

Assim, havendo ofensa direta à Constituição Federal, a manutenção do sigilo após o cumprimento da decisão que determinou o bloqueio da conta bancária do contribuinte deveria ser apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, porquanto encontra-se no seu âmbito de julgamento. Todavia, até o momento não se tem notícia de que a Corte Constitucional tenha recebido demanda nesse sentido.

Além das ofensas à Constituição Federal, a manutenção do sigilo após o cumprimento da determinação de bloqueio também implica ofensa à legislação federal, em especial ao artigo

107 do Código de Processo Civil²⁸ e ao artigo 7º, inciso XV, da Lei n. 8.906/1994²⁹. Tais dispositivos legais garantem o direito dos advogados de ter acesso aos autos dos processos judiciais, justamente como forma de garantir que, no exercício do mandato que lhes foi conferido, possam adequadamente promover a defesa dos seus clientes e, bem assim, garantir o cumprimento do contraditório e do devido processo legal.

Em relação às ofensas à legislação infraconstitucional, o Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua Presidência, não conheceu do recurso especial interposto sob o n. 2.366.809/SP, de modo que também nesta Corte o mérito da questão não chegou a ser apreciado.

O que resta, então, é novamente a insegurança jurídica, porquanto, sem manifestação das Cortes Superiores impedindo tal manutenção do sigilo, os tribunais locais poderão seguir não só o impondo, como também, indevidamente, obstando a regular defesa dos interesses dos réus pela manutenção do sigilo mesmo após o cumprimento da medida de penhora online.

4. CONCLUSÕES

- a. Aos contribuintes são garantidos diversos direitos na esfera dos processos judiciais, dentre os quais se destacam a segurança jurídica, o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, a proporcionalidade e a razoabilidade. Tais direitos são resultado do advento da Constituição Federal de 1988, promulgada num momento de retomada do Estado Democrático de Direito no Brasil e fundamentada na busca pela garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos.
- b. A segurança jurídica é princípio basilar do Estado Democrático de Direito e tem a função de garantir, ao cidadão, a previsibilidade acerca das consequências de seus atos à luz da legislação vigente.
- c. O devido processo legal é a garantia de que o cidadão somente será privado de seus bens após o transcurso de processo regularmente instruído, no qual sejam garantidos o contraditório e a defesa, bem como respeitado o rito legalmente previsto.
- d. O direito ao contraditório se refere à intimação do cidadão acerca de todos os andamentos processuais, garantindo-se a sua capacidade de manifestação, de modo a contrapor as acusações que tiverem sido feitas contra si. Já a ampla defesa se refere à possibilidade de o cidadão utilizar todos os meios disponíveis para a promoção da sua defesa.

28 Art. 107. O advogado tem direito a: I- examinar, em cartório de fórum e secretaria de tribunal, mesmo sem procuração, autos de qualquer processo, independentemente da fase de tramitação, assegurados a obtenção de cópias e o registro de anotações, salvo na hipótese de segredo de justiça, nas quais apenas o advogado constituído terá acesso aos autos; II- requerer, como procurador, vista dos autos de qualquer processo, pelo prazo de 5 (cinco) dias; III- retirar os autos do cartório ou da secretaria, pelo prazo legal, sempre que neles lhe couber falar por determinação do juiz, nos casos previstos em lei.

29 Art. 7º São direitos do advogado: [...]XV- ter vista dos processos judiciais ou administrativos de qualquer natureza, em cartório ou na repartição competente, ou retirá-los pelos prazos legais;

- e. A razoabilidade se tem por cumprida quando a medida adotada guarda relação com a finalidade que se busca alcançar. Já a proporcionalidade diz respeito à relação entre a extensão e a intensidade realmente necessárias ao cumprimento da finalidade a que se destinam as medidas adotadas.
- f. Os precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal quanto a legitimação dos meios coercitivos de cobrança de tributos, à luz dos direitos constitucionais dos contribuintes, podem ser divididos em dois momentos.
- g. Num primeiro momento, que remonta à década de 60, pode-se identificar que os contribuintes tinham plenamente garantidos seus direitos especialmente em relação à plena manutenção de suas atividades empresariais. Assim, em respeito à segurança jurídica, ao devido processo legal, à proporcionalidade e à razoabilidade, as Cortes Superiores tinham posição uníssona acerca da impossibilidade de se limitar a atividade empresarial dos contribuintes, notadamente em relação à interdição de estabelecimentos, à apreensão de mercadorias e à aquisição de estampilhas, matérias que, inclusive, são objeto de súmulas do Supremo Tribunal Federal.
- h. No segundo momento, contudo, identifica-se uma maior tendência ao utilitarismo do processo judicial, de modo a promover uma maior eficiência nas execuções de valores, como forma de garantir o recebimento dos débitos pelos credores, em detrimento de direitos constitucionais dos contribuintes. Assim, as Cortes Superiores já proclamaram a constitucionalidade dos meios extraordinários de cobrança de débitos, bem como admitiram a liquidação do seguro-garantia antes do trânsito em julgado dos embargos à execução fiscal e a manutenção do sigilo de documentos inseridos no processo judicial mesmo após o exaurimento da medida de penhora online. Nesse contexto, identifica-se, no segundo momento, a ofensa aos direitos dos contribuintes à segurança jurídica, ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa, à proporcionalidade e à razoabilidade.
- i. É interessante notar que, na década de 60, quando o Brasil existia sob um regime ditatorial militar, o que poderia fazer supor que os interesses públicos estariam em primeiro plano, com ampla ofensa a quaisquer direitos dos contribuintes, naquela época eram plenamente garantidos os direitos dos contribuintes, inclusive com a garantia de manutenção dos estabelecimentos empresariais em funcionamento mesmo no caso de a empresa ter dívidas. Diferentemente, desde 1988 foi consagrado o Estado Democrático de Direito com a edição da atual Constituição Federal brasileira, na qual foram previstos e garantidos diversos direitos à população como um todo. Contudo, nos últimos anos tem-se visto uma progressiva mitigação dos direitos dos contribuintes, inclusive com a instauração de segredo de justiça que impossibilita o devedor de regularmente promover sua defesa, em verdadeiro processo judicial *kafkaniano*.
- j. Disso decorre a necessidade de uma reforma do processo judicial tributário e da maximização dos meios alternativos de resolução de conflitos na esfera tributária,

a fim de que sejam plenamente respeitados os direitos constitucionais dos contribuintes e, ao mesmo tempo, se tenha eficácia na cobrança dos débitos tributários, assim garantindo uma sociedade mais justa e igualitária, com o equilíbrio da carga tributária e afastamento de indevidos privilégios tanto em favor de contribuintes inadimplentes quanto em favor da Fazenda Pública.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 17 de março de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso especial n. 1.996.660/RS**. Tributário. Execução fiscal tributária. Embargos à execução. Seguro-garantia. Liquidação anterior ao trânsito em julgado. Efeito suspensivo atribuído aos embargos. Recurso especial. Não ocorrência de negativa de prestação jurisdicional. Possibilidade de liquidação anterior ao trânsito em julgado, ressalvado o levantamento de valores. Sentença de improcedência dos embargos em relação aos débitos controvertidos. Insubsistência do efeito suspensivo. Controvérsia relativa à ocorrência de sinistro. Súmula n. 7 do STJ. Recurso especial parcialmente conhecido e nessa parte provido. [...] X- Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido, para autorizar, em relação ao Débito n. 91.6.16.032230-17, a intimação da executada para pagamento do valor atualizado do débito ou, subsidiariamente, a intimação da seguradora para que deposite em juízo o valor, sob pena de redirecionamento da cobrança. Relator: Min. Francisco Falcão, 16 de maio de 2023. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=183405623®istro_numero=202201056698&peticao_numero=&publicacao_data=20230622&formato=PDF>. Acesso em: 29 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.941/DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Os artigos 139, IV; 380, parágrafo único; 400, parágrafo único; 403, parágrafo único; 536, caput e §1º e 773, todos do Código de Processo Civil. Medidas coercitivas, indutivas ou sub-rogatórias. Atipicidade dos meios executivos. Pedido de declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto, para afastar, em qualquer hipótese, a possibilidade de imposição judicial de medidas coercitivas, indutivas ou sub-rogatórias consistentes em suspensão do direito de dirigir, apreensão de passaporte e proibição de participação em concursos públicos ou em licitações. Ausência de violação à proporcionalidade. Medidas que visam a tutelar as garantias de acesso à justiça e de efetividade e razoável duração

do processo. Inexistência de violação abstrata e apriorística da dignidade do devedor. Ação conhecida e julgada improcedente. [...] 16. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada improcedente. Relator: Min. Luiz Fux, 09 de fevereiro de 2023. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5458217>>. Acesso em: 29 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida cautelar em ação cautelar n. 1.657-6/RJ**. Recurso. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. Relator: Min. Cezar Peluso, 27 de junho de 2007. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2514351>>. Acesso em: 29 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso extraordinário n. 413.782/SC**. Débito fiscal – impressão de notas fiscais – proibição – insubsistência. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa. Relator: Min. Marco Aurélio, 17 de março de 2005. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2193170>>. Acesso em: 29 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo n. 914.045/MG**. Recurso extraordinário com agravo. Repercussão geral. Reafirmação de jurisprudência. Direito tributário e direito processual civil. Cláusula da reserva de plenário. Art. 97 da Constituição Federal. Jurisprudência do Tribunal Pleno do STF. Restrições impostas pelo estado. Livre exercício da atividade econômica ou profissional. Meio de cobrança indireta de tributos. 1. A jurisprudência pacífica desta Corte, agora reafirmada em sede de repercussão geral, entende que é desnecessária a submissão de demanda judicial à regra da reserva de plenário na hipótese em que a decisão judicial estiver fundada em jurisprudência do Plenário do Supremo Tribunal Federal ou em Súmula deste Tribunal, nos termos dos arts. 97 da Constituição Federal, e 481, parágrafo único, do CPC. 2. O Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente entendido que é inconstitucional restrição imposta pelo Estado ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quanto aquelas forem utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos. 3. Agravo nos próprios autos conhecido para negar seguimento ao recurso extraordinário, reconhecida a inconstitucionalidade, incidental e com os efeitos da repercussão

geral, do inciso III do §1º do artigo 219 da Lei 6.763/75 do Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Edson Fachin, 15 de outubro de 2015. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4844218>>. Acesso em: 29 set. 2023.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

COSTA, José Augusto Galdino da. **Princípios gerais no processo civil**: princípios fundamentais e princípios informativos. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 6. ed. rev., ampl. e atual. com a lei da ação direta de inconstitucionalidade (9.868/99), lei da arguição de descumprimento de preceito fundamental (9.882/99) e a lei do processo administrativo (9.784/99). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2014.



A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS MEIOS ALTERNATIVOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS

Fabiola Cassiano Keramidas
Gabriella Xavier de Paiva

Resumo

A presente pesquisa presta-se a analisar as mudanças que serão possivelmente trazidas pela Reforma Tributária e como a utilização dos meios de solução alternativos de controvérsia são necessários para ajudar na fase de transição do regime pré-estabelecido para o regime novo.

Palavras chaves: reforma tributária, métodos alternativos de solução de controvérsia, transição, complexidade fiscal.

ABSTRACT

This research aims to analyze the changes that will possibly be brought about by the Tax Reform and how the use of alternative means of dispute resolution is necessary to help in the transition phase from the pre-established regime to the new one.

Keywords: tax reform, alternative dispute resolution methods, transition, tax complexity.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem como finalidade analisar o impacto que a Reforma Tributária, com a proposição da PEC 45/2019, já aprovada na Câmara dos Deputados e pendente de votação no Senado Federal, terá em relação ao contencioso tributário brasileiro.

Conforme será exposto, serão diversas as transformações propostas na estrutura do sistema tributário brasileiro o que, por certo, poderá acarretar o aumento ou a redução dos conflitos (Fisco x Contribuinte).

Em que pese a importância de uma reforma no complexo sistema tributário nacional, é preciso que as alterações observem possíveis litígios seja pela questão material da instituição de novas formas de tributação, assim como da interpretação da nova legislação tributária.

Atualmente, o ordenamento pátrio estabelece a forma como os tributos são arrecadados, divididos constitucionalmente em três esferas: tributos federais, estaduais e municipais; sendo tributada a renda, o serviço, o faturamento, as receitas, a industrialização, importação, a circulação de mercadorias e serviços, as operações financeiras, a propriedade, a transferência *causam mortis* e a doação.

De acordo com artigo de Emanuel Marcos Lima e Amaury Jose Rezende¹, em estudo desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) “a carga tributária brasileira saltou de 7,00% em 1920, para 38,95% em 2005. De 1920 a 1958, a carga tributária acumulou aumento de mais de 170% passando de 7% para 19% do PIB.”

Os mesmos autores ainda esclarecem:

“O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) fez um estudo sobre o nosso sistema tributário e concluiu que, para o contribuinte compreender razoavelmente a realidade tributária brasileira, seria necessário analisar três mil normas fiscais, estudar os 61 tributos cobrados no Brasil. E, ainda, verificar 93 obrigações acessórias que pressionam todas as empresas brasileiras, bem como os profissionais atuantes na área tributária. Compreenderiam, também, segundo o estudo, por que o crime por evasão fiscal não significa desrespeito com a fiscalização, mas, muitas vezes, simples e compreensível desinformação. Sem falar na tributação em cascata, ou seja, a incidência reiterada de um mesmo tributo nas várias etapas da produção ou circulação, ou seja, a CPMF incide sobre o montante do ICMS, do IPI, do PIS e COFINS, do INSS, do Imposto de Renda, da Contribuição Social, e assim por diante. Exemplo similar ocorre com a tributação do PIS e da COFINS que incidem sobre o valor do ICMS, do INSS, do IRPJ e da Contribuição Social.”

Este sistema intrincado tem como consequência uma cultura de guerra fiscal entre fisco, contribuinte e Estados, seja em razão da arrecadação, pelo não pagamento de tributos ou pela tentativa de escape das obrigações tributárias.

Por óbvio, tal situação desencadeia um enorme contencioso na esfera administrativa e judicial.

De acordo com dados levantados pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), em 2018, foi apontado que o contencioso tributário (administrativo e judicial), ultrapassavam 50,4% do PIB².

No atual cenário brasileiro, de acordo com o Relatório de 2022 (ano base 2021³) do Conselho Nacional de Justiça – CNJ (órgão responsável pela governança e gestão do Poder Judiciário

1 Lima, Emanuel Marcos e Rezende, Amaury Jose, in “Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer”, Recebido em: 20/05/2017; revisado e aprovado em 22/05/2017; aceito em 29/08/2017 DOI: <http://dx.doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>

2 Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo- https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf

3 Relatório da Justiça em Números – Sumário Executivo – Justiça em Números 2022, <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/sumario-executivo-jn-v3-2022-2022-09-15.pdf>

Brasileiro⁴) os processos de execuções fiscais (que representam os tributos não pagos) significam, aproximadamente, 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário. A taxa de congestionamento das execuções fiscais foi de 90%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram em 2021, apenas 10 foram baixados, o percentual é 15,8 pontos superior à taxa de congestionamento em toda a Justiça (74,2%).

Em relação ao ano de 2020, os casos novos de execução fiscal cresceram 39,4%, retornando a um patamar próximo ao observado nos anos anteriores à pandemia. As varas exclusivas de execução fiscal ou de fazenda pública foram responsáveis em 2021 pela baixa de 70% dos processos desse tipo e concentrou 69% dos pendentes de execução fiscal.

Ressalte-se ainda que, em 10 de fevereiro de 2022, foi publicado o Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro⁵, que teve como objetivo a identificação das causas do contencioso tributário brasileiro e a apresentação das formas de melhoria para qualificação da prestação jurisdicional, consoante os princípios basilares da Constituição Federal, quais sejam, duração razoável do processo, contraditório, ampla defesa e celeridade.

Da análise desse diagnóstico, o Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper, contratado pelo CNJ para efetivar a pesquisa, verificou algumas hipóteses para este congestionamento, como a quantidade de processos por tributo, o elevado número de processos e a complexidade da legislação tributária.

Por meio dos dados e da metodologia aplicada foi possível obter informações que permitiram o reconhecimento de diversas questões a serem sanadas para redução da litigiosidade tributária, como, por exemplo, a utilização de meios alternativos para a resolução de conflitos.

Contudo, na prática ainda é baixa a utilização dos métodos alternativos no Brasil, o que vai de encontro aos entendimentos dos Estados Contratantes da Convenção Modelo da OCDE, demonstrando a necessidade do país avançar nessa seara.

O propósito do presente trabalho é demonstrar que a utilização dos métodos alternativos de resolução de conflito para resolução de controvérsias originárias pela Reforma Tributária poderá representar uma oportunidade para redução de litígios e a mudança de cultura da disputa, passando do litígio para um procedimento de convergência entre contribuinte e fisco.

4 O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) é uma instituição pública que visa a aperfeiçoar o trabalho do Judiciário brasileiro, principalmente no que diz respeito ao controle e à transparência administrativa e processual. - <https://www.cnj.jus.br/sobre-o-cnj/quem-somos/>

5 Objeto do Contrato n. 05/2021, celebrado entre o CNJ e o Insper. Processo n. 08400/2020).- <https://www.cnj.jus.br/contrato-n-05-2021-realizacao-de-pesquisa-intitulada-a-efetividade-do-contencioso-judicial-tributario-brasileiro-referente-ao-campo-tematico-contencioso-tributar/>

2. A COMPLEXIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Reforma Tributária em trâmite no Congresso promete simplificar todo o Sistema Tributário, trazendo mais segurança jurídica, aliás, é este o seu propósito. E pretende isso com a redução da quantidade de tributos, alíquotas e formas de tributação.

Os veículos legislativos utilizados para isso são as Propostas de Emenda Constitucional – PECs – 45 e 110/2019. Inicialmente pretendia-se que fosse criado um imposto, comparável ao IVA – Imposto sobre Valor Agregado – Europeu e extintos 9 tributos, alguns federais, um estadual e outro municipal. Também haveria uma variação reduzida de alíquotas para este imposto.

O texto que resultou da votação da Câmara de Deputados, consolidado como PEC 45-A/2019 – situação considerada quando da elaboração deste artigo, sendo que atualmente a Reforma Tributária aguarda o resultado do relatório do Relator no Senado- propõe a extinção de cinco tributos e a criação de dois “IVA’s”, o que está sendo denominado como “IVA dual”, que inclusive especificamente não se denominam como IVA, mas como IBS e CBS. Além de um “imposto seletivo” que acaba fazendo a mesma função antes realizada pelo IPI.

O ICMS (estadual – atual imposto sobre bens) e o ISS (municipal – atual imposto sobre serviços), resultarão na criação de um tributo único, o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços⁶, que será gerido por um Conselho Federativo formado por representantes dos Estados e Municípios. E o PIS, Cofins e IPI, todos federais, serão extintos com a implementação da CBS- Contribuição Sobre Bens e Serviços⁷- a ser recolhida pela União.

“Ao abrir a sessão, o presidente do Senado, Rodrigo Pacheco, destacou que a Casa tem trabalhado para alcançar um sistema tributário mais unificado, mais transparente e mais claro.”⁸

O tal imposto seletivo incidirá somente sobre alguns produtos para desestimular o consumo de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente – exemplo cigarros e bebidas. A cobrança neste caso será sobre a produção, importação ou comercialização, não

6 Proposta – Alteração da Constituição Federal/88 – inclusão de artigo

“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”

7 Proposta – Alteração da Constituição Federal/88 – inclusão de dispositivo:

Art. 195

I-

d) o valor agregado nas operações com mercadorias e serviços.

(...)

§ 13. Lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição de que trata o inciso I, ‘a’, do caput deste artigo poderá ser substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre receita ou faturamento. § 14. Lei poderá instituir outras fontes de custeio da previdência social em substituição, total ou parcial, à contribuição de que trata o inciso I, ‘a’, do caput deste artigo, inclusive mediante estabelecimento de adicional dos impostos previstos nos arts. 153, III e VII.”

8 Nota sobre Votação da PEC 45/2019: [“Reforma tributária: governadores defendem autonomia e apontam divergências” — Senado Notícias](#)- Fonte: Agência Senado

incidindo sobre as exportações. O imposto será de competência da União e a receita será compartilhada com estados e municípios seguindo as atuais regras do IPI⁹.

Resta claro que a simplificação que se pretendia já não está mais tão simples, com 5 tributos tornando-se 3.

Há ainda espaço no texto legislativo para a criação de mais tributos sobre o patrimônio, a serem exigidos sobre meios de transporte de luxo e heranças.

Outra questão a ser considerada é o tal Conselho Federativo¹⁰, previsto para uniformizar os entendimentos entre Estados e Municípios, sendo que até o momento não há um consenso de como será seu funcionamento. A composição prevista é de 27 membros representando os Estados e 27 membros representando os municípios (14 eleitos por maioria mais 14 por maioria de população).

A alíquota padrão inicialmente proposta para a tributação do consumo seria de 25%, com possibilidade de redução de 60% para algumas atividades entendidas por essenciais. O texto aprovado na Câmara dos Deputados já prevê outras exceções, os chamados IVA's Regionais, sem mencionar que há ainda a previsão de que Estados e Municípios definam suas próprias alíquotas, que terá que ser única para o IBS naquela cidade ou Estado.

Quer dizer, não há meios de se aferir de plano qual vai ser a alíquota final de cada serviço/produto e, possivelmente será necessária a análise caso a caso.

Ainda, o novo IVA dual será não cumulativo, permitindo a tomada de créditos na cadeia produtiva. Importante registrar que uma das maiores contingências passivas fiscais atuais, principalmente no tribunal administrativo federal, refere-se justamente às contribuições ao PIS e COFINS, porque são não cumulativas. Isto é, mesmo estando vigentes há 20 anos, ainda se discute o conceito de insumo para tomada de crédito na sistemática destas contribuições.

Outra mudança significativa é que a cobrança do IBS será realizada no destino (lugar do consumo), ao contrário do que é feita hoje em dia, no local da origem (lugar da produção). Mas, esta mudança será gradual, de 2029 até 2078, isto é, em 50 anos.

Já o período de transição de regimes será em 10 anos, iniciando-se em 2026, finalizando em 2033. Ou seja, longo o tempo de adaptação.

9 Proposta – Alteração da Constituição Federal/88 – alteração de artigo

“153 (...)

VIII – produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV, V e VIII.

10 Proposta – Alteração da Constituição Federal/88 – inclusão de artigo

“Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (...)”

Importante ainda não esquecermos da PEC 46/2022, já aprovada pela Câmara dos Deputados e que também está em trâmite no Senado Federal, que objetiva simplificar a cobrança dos impostos sobre o consumo unificando as leis estaduais, do Distrito Federal e municipais que regulam o ICMS e o ISS. Inclusive, a PEC 46/2022 é conhecida como “Simplifica Já”.

Tal projeto, diferente da PEC 45-A concentra-se na tributação estadual e municipal sobre o consumo, de modo que, o objetivo é descomplicar as legislações do ICMS e ISS, transformando-as em uma única legislação nacional.

Estas breves linhas são suficientes para se compreender que a Reforma Tributária que passou na Câmara dos Deputados não está, exatamente, simplificando o sistema jurídico tributário. São muitas mudanças significativas e outras que ainda poderão ser criadas.

A realidade é que o assunto da reforma tributária demanda estudo, análise técnica, cooperação e harmonia dos entes e contribuintes e uso da tecnologia para modernização e desenvolvimento das ferramentas necessárias para simplificação tão esperada.

3. UMA SOLUÇÃO ALTERNATIVA NO TEXTO DA PRÓPRIA REFORMA - O CONSELHO FEDERATIVO

Diante de tantas alterações que serão implementadas e a promessa de simplificação, segurança jurídica e eficiência, é natural que também sejam levantadas questões referentes à aplicação de um modelo mais aprimorado de resolução de conflitos, que também seja simples, pautado na segurança jurídica e eficiente.

Nesse viés, e considerando a amplitude da reforma tributária é preciso aproveitar a oportunidade e colocar em discussão a necessidade de adoção de métodos de solução de controvérsias que sejam formas de redução da litigiosidade tributária no Brasil.

Afinal, o litígio não favorece nem contribuinte nem Fisco e menos ainda o desenvolvimento econômico do país.

Nesse sentido, talvez, a PEC 45/2019 deva ser aperfeiçoada, na medida em que poderia prever de plano formas adequadas de resolução de conflitos para aumentar a efetividade da recuperação do crédito tributário, como a mediação, por exemplo.

Contudo, diante do que já foi aprovado no texto base podemos constatar a possibilidade do Conselho Federativo, tido como aquele terá um papel fundamental na operacionalização do novo modelo de tributação de consumo, seja o início de um órgão que poderá usufruir da aplicação de meios alternativos para resolução dos litígios tributários.

Isto porque, de acordo com o disposto no art. 156-B, IV, o Conselho Federativo é o responsável pela resolução de questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário envolvendo o contribuinte e a administração tributária.

“Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

(...)

IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.”

É bem verdade que a criação do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços ainda divide opiniões, principalmente, no tocante à arrecadação e autonomia dos entes.

Entretanto, é certo que o texto já aprovado prevê uma luz no fim do túnel para dirimir controvérsias.

Poderia o Conselho Federativo ser o incentivador da composição entre as partes, adotando métodos alternativos de resolução de conflitos e, conseqüentemente frear a cultura da demanda existente no Brasil? Qual método seria utilizado para tal situação? Mediação? Arbitragem? Transação?

Ressalte-se que, o objetivo da criação do Conselho Federativo é de um órgão integrador, com atuação coordenada entre as fazendas estaduais e municipais para que a gestão do IBS seja exercida de modo uniforme, com corpo técnico qualificado, o que pode ser percebido como incentivo à atuação colaborativa de todos os entes envolvidos e um espaço para utilização dos métodos alternativos para sanar os confrontos tributários.

Inclusive, esse foi um ponto indicado no relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC 45/2019¹¹

É fundamental, também, que esse órgão atue de forma harmoniosa com a Administração Federal, para que os impostos federal e estadual/municipal funcionem de forma eficiente e integrada. Isso, além de tornar mais eficiente, cria uma integração maior entre as administrações tributárias de todos os entes federativos, tornando a tributação sobre o consumo colaborativa, em substituição à disputa pela base tributária que se observa hoje.

Por óbvio, tal análise sobre como será a regulamentação referente à resolução de disputa em matéria tributária ainda é muito incipiente dentro da PEC 45, mas, claramente poderá ser aperfeiçoada e, o que se espera é que sejam aplicados instrumento mais adequados para tanto.

¹¹ <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reformatributaria/propostas/prl-1-gtstn-pec-45-2019.pdf>

Isso significa dizer, a reforma tributária deve ser utilizada também como estímulo para programas de conformidade e uma regulamentação que promova medidas de maior cooperação, confiança e transparência nas relações entre o fisco e contribuinte.

Por fim, vale lembrar que em 19/04/2023 foi publicado no Diário Oficial da União o Decreto nº 11.495/2023, que instituiu o Conselho da Federação e, conforme disposto no §1º do art. 1º trata-se de *órgão de integração e de promoção da cooperação dos níveis de Governo federal, estadual, distrital e municipal, com a finalidade de subsidiar e de promover a articulação, a negociação e a pactuação de estratégias e de ações de interesses prioritários comuns, com vistas ao desenvolvimento econômico sustentável e à redução das desigualdades sociais e regionais.*

O Conselho é formado por 18 integrantes, seis de cada esfera executiva¹². Frise-se que, a reforma tributária é um dos propósitos da agenda do citado Conselho. Entretanto, até o momento não se tem notícias sobre a deliberação desse órgão em relação ao tema da reforma.

4. OUTRAS OPÇÕES QUE PODEM SER SOMADAS

É certo que a adoção de métodos alternativos para resolução de controvérsias tributárias ainda é bem tímida no Brasil, ainda mais diante de uma cultura de litígios e “REFIS” (*parcelamentos longos com anistia de multas e juros regularmente criados pelo governo federal*).

Contudo, a realidade da excessiva litigiosidade é cada vez mais gritante, vide o relatório “Justiça em Números 2022”, do CNJ, de modo que não é mais possível não pensar em adotar o diálogo extrajudicial como um meio para prevenção dos litígios.

Na atualidade, o único método alternativo que vem sendo utilizado no âmbito federal é a transação tributária, que por meio da Lei Federal nº 13.988/2020, por exemplo, estabelece os requisitos e condições para transação resolutiva de litígio.

12 Art. 5º O Plenário do Conselho da Federação é composto por dezoito integrantes, da seguinte forma: I- no âmbito da representação federal:

- a) o Presidente da República, que o presidirá;
- b) o Vice-Presidente da República;
- c) os Ministros de Estado:

- 1. da Secretaria de Relações Institucionais da Presidência da República, que será o seu Secretário-Geral; e
- 2. da Casa Civil da Presidência da República; e

- d) dois Ministros de Estado indicados e designados pelo Presidente da República;

II- no âmbito da representação estadual e distrital:

- a) um representante do Fórum dos Governadores;
- b) um representante do Consórcio Interestadual de Desenvolvimento Sustentável da Amazônia Legal- Consórcio Amazônia Legal;
- c) um representante do Consórcio Interestadual de Desenvolvimento Sustentável do Nordeste- Consórcio Nordeste;
- d) um representante do Consórcio Interestadual de Desenvolvimento do Brasil Central- Consórcio Brasil Central; e
- e) dois representantes do Consórcio de Integração Sul e Sudeste, sendo um de cada região; e

III- no âmbito da representação municipal:

- a) dois representantes da Associação Brasileira de Municípios;
- b) dois representantes da Confederação Nacional de Municípios; e
- c) dois representantes da Frente Nacional de Prefeitos.

Tal instituto, inclusive, já recuperou de acordo com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), R\$ 21,9 bilhões inscritos em dívida ativa no primeiro semestre de 2023¹³.

Esta mesma PGFN¹⁴ informa que até 2022, foram regularizados R\$ 404,3 bilhões (apenas em 2022, o valor regularizado somou R\$ 189 bilhões..

Necessário registrar que apesar dos números em âmbito federal e da existência da previsão da transação tributária no Código Tributário Nacional (art. 156, III), muitos estados e municípios ainda não regularam o tema.

Por meio do último levantamento do Observatório de Transações Tributárias do Núcleo de Tributação do Insper, foi verificado que das 27 unidades federativas do Brasil, somente em 15 há a promulgação de legislação sobre transação tributária. De outro modo, pelo lado dos municípios, foram sinalizadas 10 previsões legais sobre o instituto.

Como destaque vale mencionar a transação no município de Blumenau/SC instituída pela Lei nº 8.532/2017, vencedora do Prêmio Innovare 2020.

Em 2022, Mais de R\$ 12,6 milhões foram movimentados com a Lei Municipal de Transação Tributária, durante o Mutirão do Acordo de Dívidas Municipais de Blumenau, realizado de 12 a 23 de setembro.¹⁵

Outros meios que podem ser utilizados para solução alternativa de conflitos são a mediação e a arbitragem, que já possuem projetos de lei em tramitação.

Sobre a mediação, Porto Alegre foi a primeira capital brasileira a instaurar o instituto na área tributária, já sendo realizadas 29 mediações, com valor discutido de R\$ 152 milhões. Na Procuradoria Geral do Município (PGM) ingressaram 25 demandas e os procedimentos concluídos com acordos envolveram valores da ordem de R\$ 80 milhões¹⁶

No âmbito federal tramita o PL nº 2485/2022, que tem a mediação como meio de prevenção consensual de conflitos em matéria tributária administrativa e judicial e, atualmente, está em discussão no Senado Federal.

Na obstante as alternativas já citadas, ainda se discute a implementação da arbitragem tributária, nos projetos de lei nº 4468/2020, 2486/2022 e 2791/2022.

13 <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alcanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semester>

14 Relatório PGFN em números 2023 (ano base 2022) - <https://www.gov.br/pgfn/ptbr/assuntos/noticias/2023/pgfn-em-numeros-2023-ja-esta-disponivel-na-internet>

15 <https://www.tjsc.jus.br/web/imprensa/-/mutirao-do-acordo-de-dividas-municipais-supera-r-12-6-milhoes-arrecadados-em-blumenau?redirect=%2F>

16 <https://prefeitura.poa.br/smf/noticias/projeto-de-mediacao-tributaria-completa-um-ano-em-porto-alegre#:~:text=Porto%20Alegre%20foi%20a%20primeira,tributos%20de%20compet%C3%Aancia%20do%20munic%C3%ADpio.>

Enfatiza-se o PL 2791/2022 elaborado pela Comissão de Juristas presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que propõe a arbitragem em matéria tributária e aduaneira, para prevenir e resolver litígios.

Apesar de ser um instituto que encontra certa resistência para sua implantação é preciso ressaltar que, a adoção desse método vai de encontro com o objetivo do país, que quer entrar na OCDE, que prevê expressamente a aplicação de procedimento amigável entre os Estados signatários e a arbitragem.

Por certo, a aplicação de qualquer um dos métodos alternativos para resolução de litígios será mais efetivo que o atual ambiente do contencioso tributário que tem se revelado um verdadeiro inibidor para fisco e contribuinte que se veem presos em uma estrutura engessada que demanda muito tempo e pouca efetividade em relação à justiça fiscal.

5. CONCLUSÃO

A complexidade do Sistema atual de tributação cumulada com a proposta para o novo Sistema atualmente em texto aprovado pela Câmara, denominado PEC 45- A/19, certamente trará dúvidas aos intérpretes e aplicadores do direito. E estas dúvidas ocasionam ainda mais discussões, um contencioso sem fim, moroso engessador da sociedade como um todo.

Só que este fato é um contrasenso com a própria Reforma Tributária, que pretende exatamente o oposto, simplificar o sistema fiscal e reduzir o absurdo do contencioso fiscal administrativo e judicial brasileiro.

A nosso ver existe apenas uma forma de se amenizar os impactos necessários da Reforma proposta, alcançando-se, além da intentada redução de carga tributária, uma redução do contencioso fiscal.

Esta forma consiste em fazer tramitar e aprovar, juntamente com os textos da Reforma Tributária, aqueles que versam sobre a criação e instituição, em nosso ordenamento jurídico, das soluções de métodos alternativos de conflito.

Tal tarefa é absolutamente possível pois, conforme acima explicado, atualmente existem textos, em análise no Congresso Nacional sobre todos os métodos alternativos de solução de conflito. É uma oportunidade de ajuste do sistema que tem que ser considerada.

Além do direito material é preciso que também se atente na equação para o direito processual, a forma operacional de se solucionar os problemas que serão causados com tanta alteração de forma e substância fiscal.

Ademais, se as mudanças trouxerem em seu bojo o ideal da conciliação, do ajuste, como está fazendo com a previsão do Conselho Federativo, toda a forma de interpretação do sistema **se altera**.

A simplificação das normas e das relações tem que ser uma orientação de interpretação. Assim como a solução ao invés da controvérsia.

A Sociedade precisa de soluções e celeridade para seus prolemas, de confiança no Sistema e nas instituições. A redução da carga tributária cominada com a redução do contencioso administrativo e judicial, certamente trará uma maior segurança jurídica e, por consequência lógica e indissociável, um maior crescimento econômico do País.



CONCEITUAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS E ENQUADRAMENTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO COM OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS

Perla Cristina Sansevero
Gabriela Vaz Junqueira Artiaga

Resumo

Neste estudo, realizaremos uma análise detalhada do mercado de criptomoedas, considerando suas diversas vertentes e aplicações financeiras, bem como as formas atuais de classificação pela Receita Federal e as implicações decorrentes para os investidores. Além disso, serão apresentados conceitos aprofundados sobre moedas tradicionais e criptomoedas, comparando-as e discutindo suas principais diferenças, com destaque para o Bitcoin. Analisaremos, também, a regulamentação das criptomoedas em outros países, como o Japão, e um caso específico em que uma grande quantidade de dinheiro pertencente a uma empresa japonesa não pôde ser rastreada. No âmbito brasileiro, examinaremos as obrigações fiscais impostas pela Receita Federal aos investidores de criptomoedas, esclarecendo qual imposto deve ser pago para dissipar as dúvidas recorrentes sobre a tributação dos ganhos. Por fim, apresentaremos uma possível proposta de enquadramento das criptomoedas por meio de projeto de lei ou medida legislativa semelhante, a fim de propor soluções para a atual falta de clareza regulatória no mercado em questão.

Palavras chave: Bitcoin, criptomoedas, *blockchain*, Receita Federal, investimentos, criptoativos.

Abstract

In this study, we will carry out a detailed analysis of the cryptocurrency market, considering its various aspects and financial applications, as well as the current forms of classification by the Internal Revenue Service and the resulting implications for investors. In addition, we will present in-depth concepts of traditional currencies and cryptocurrencies, comparing them and discussing their main differences, with emphasis on Bitcoin. We will also analyze the regulation of cryptocurrencies in other countries, such as Japan, and a specific case in which a large amount of money belonging to a Japanese company could not be traced. In the Brazilian context, we will

examine the tax obligations imposed by the Internal Revenue Service on cryptocurrency investors, clarifying which tax must be paid in order to dispel recurring doubts about the taxation of gains. Finally, we will present a possible proposal for a framework for cryptocurrencies by means of a bill or similar legislative measure, in order to propose solutions to the current lack of regulatory clarity in the market in question.

Keywords: *Bitcoin, cryptocurrencies, blockchain, Internal Revenue Service, investments, cryptoassets.*

1. INTRODUÇÃO

No presente artigo, faremos uma abordagem sobre as criptomoedas no Brasil e suas possíveis implicações tributárias. Inicialmente abordaremos o surgimento das criptomoedas, a popularização dos Bitcoins e as ramificações do crescente mercado de criptos e suas crises. A título de exemplo, em 04/04/2023, um bitcoin estava valendo aproximadamente, US\$28.170,00 (vinte e oito mil e cento e setenta dólares). Este valor é baixo quando comparado ao ano de 2021, quando cada bitcoin valia US\$ 64.400,00 (sessenta e quatro mil e quatrocentos dólares).

O entendimento do funcionamento das Blockchains, que são os sistemas emissores de criptomoedas, é fundamental para a compreensão e deslinde do tema em análise. O investidor precisa compreender onde está investindo o seu dinheiro, para ter maior segurança em suas transações, incentivando então o crescimento de mercado.

Outra abordagem de suma importância refere-se ao encaixe das criptomoedas no ordenamento jurídico brasileiro por não se tratar de moeda virtual e também não se enquadrar como moeda tradicional. O texto faz um estudo dos reflexos tributários no Brasil, além de abordar um exemplo do Japão, bem diferente do Brasil.

Observamos, ainda, a posição da Receita Federal e suas implicações, quanto à incidência de imposto nos detentores das criptomoedas, tendo em vista que ainda não foram editadas leis ou decretos sobre o assunto. Como são feitas as declarações de criptomoedas por pessoas físicas, mostrando o imposto a ser pago em caso de lucro por parte do investidor, pois os valores advindos de operações com criptomoedas configuram acréscimo patrimonial, podendo ser qualificados ora como renda, enquanto produto do capital e do trabalho, ora como proventos de qualquer natureza.

E por fim, concluímos a questão das criptomoedas com enquadramento no ordenamento jurídico brasileiro, escalrecendo se as criptomoedas são semelhantes as moedas estrangeiras, as moedas virtuais ou se equivalem a moeda nacional.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

a. Do conceito de criptomoedas.

Ao falar da natureza das criptomoedas, vale ressaltar que não se trata de moeda tradicional, como as moedas internacionais que circulam no mercado financeiro. Nas criptos não é aplicado o sistema normativo pátrio.

No Brasil, a Constituição Federal disciplina em seus artigos 21 inciso VII e 48 inciso XIV, que apenas a União tem o poder de emitir moeda e os seus limites de emissão estão entrelaçados na dívida mobiliária federal. E determina ainda, no artigo 164, que apenas o Banco Central exerce a competência da União para emitir moeda. Já as criptomoedas se afastam de toda essa previsão legal e controle estatal perante a moeda que circula no país, pois são descentralizadas, o que significa dizer que não estão sujeitas ao controle do governo ou de instituições financeiras para serem emitidas.

Ao contrário das moedas tradicionais, esses ativos operam sem uma autoridade central ou instituição reguladora, que tem como responsabilidade gerenciar o fluxo de dinheiro. Assim a classificação das transações de criptos, que são criadas por meio de mineração por programas de computador constantemente ligado à rede, que sempre está variando de acordo com os acontecimentos mundiais e incentivos financeiros, chega a ser semelhante à bolsa de valores, só que no mercado de cripto acontecem mudanças mais drásticas do dia para a noite. Os gestores desses ativos não são identificáveis de plano, caracterizando o temido anonimato existente na internet, além de sua natureza altamente volátil, o que aumenta o seu risco.

Atualmente, existem milhares de criptomoedas em circulação no mercado. Confira, a seguir, as principais: Bitcoin, criado em 2008, por Satoshi Nakamoto; a Litecoin, lançada em 2011, é uma moeda digital criada por Charlie Lee, um ex-funcionário do Google; o Ripple foi lançada em 2012 e é um sistema de liquidação bruta em tempo real, câmbio de moedas e rede de remessas; e a Ethereum, lançada em 2015, é uma plataforma descentralizada e de código aberto para executar contratos inteligentes e aplicações sem centralização.

O valor de mercado dos Bitcoins no ano de 2017 teve sua maior alta e chegou a valor até US\$ 20.000 (vinte mil dólares). Entretanto, mesmo sendo a criptomoeda pioneira, que trouxe esse mercado para o público, não é garantido que se manterá como a de maior valor de mercado. Considerando a antecedência do Bitcoin, quando comparado com outras moedas como Ether e XRP, que chegam ao mercado com a experiência do bitcoin, porém mais aperfeiçoadas, por terem aprendido com os erros da precursora.

Arrola-se o conceito de Julio Cesar Strella sobre criptomoeda (2017, p.151).

Criptomoeda, ou moeda criptografada, é um ativo digital denominado na própria unidade de conta que é emitido e transacionado de modo descen-

tralizado, independente de registro ou validação por parte de intermediários centrais, com validade e integridade de dados assegurada por tecnologia criptográfica e de consenso em rede. Trata-se de instrumentos desenhados para viabilizar transferências de valores em rede de maneira segura e independente de um sistema de intermediação financeira.

Extraem-se do trecho algumas características específicas das criptomoedas, tais como: possuem estrutura operacional descentralizada e serem denominadas em sua própria unidade de conta. O autor confere que meios de pagamentos eletrônicos e títulos negociáveis eletronicamente no Brasil são denominados em real, diferente das criptomoedas

Outro ponto de extrema relevância é que o Bitcoin e a Litecoin utilizam a tecnologia blockchain, pensado para ser um sistema econômico alternativo, onde tudo é controlado e verificado pelos próprios usuários, por ser uma espécie de banco de dados em que as negociações de Bitcoins e outros ativos digitais ficam gravadas.

Assim, importante explicar o funcionamento da *Blockchain* por ser a plataforma mais conhecida e ter como principal produto as criptomoedas, pois traz a oportunidade de operações econômicas seguras e anônimas de forma que as partes presentes na transação não são reveladas, podendo aparecer apenas o nome cadastrado no sistema que pode ser qualquer *nickname* escolhido pelo detentor da conta.

A *blockchain* chega a ser muito atraente, também, devido à segurança oferecida e também por ser um sistema que jamais se encontra fora do ar, até porque são vários servidores dando suporte. Além disso, para fraudar a blockchain seria preciso alterar os dados registrados em cada um dos diversos computadores ligados à rede. Essa fraude exigiria que o computador do hacker tivesse uma capacidade de processamento maior do que o total de todos os computadores existentes hoje. Devido a esses fatos é valorado o “protocolo de confiança”.

Ademais, a origem do nome *Blockchain* vem do registro que é feito, a cada dez minutos, de todas as transações que foram feitas naquele curto período, e anotado em um bloco que é salvo concomitantemente em computadores de vários voluntários. Esses blocos formados de dez em dez minutos ficam vinculados mutuamente gerando uma corrente (*chain*), por isso o nome *Blockchain*.

Nesse sentido, a doutrina tem considerado o seguinte:

Para que haja falha na rede do sistema que emite as criptomoedas, seria necessário que todos os computadores da rede sofressem ataque ou fossem desligados simultaneamente, o que dificilmente aconteceria, pelas informações divulgadas até o momento e mencionada pelos conhecedores desta área do conhecimento científico, como a seguir será destacado. (BERNARDES; SILVA, 2020, p. 26).

Ressalte-se, que a maior inovação notada é que não é necessária a presença de um terceiro para monitorar as operações feitas, o próprio sistema já garante a segurança das transações e também não revela a identidade das partes envolvidas no negócio. É citado o conceito de criptografia que se dá por um estudo matemático feito para proteger informações de segurança. Muitos entusiastas acreditam que essa tecnologia pode ser a peça-chave para uma nova forma de armazenar e acessar informações. Quando pensamos nessa nova proposta de compartilhamento e validação de informações, as possibilidades podem ser inúmeras.

A palavra blockchain já entrega parte do processo: como dissemos, ela é uma cadeia de blocos. Cada bloco é formado por várias informações sobre as diversas transações e possui uma assinatura digital única, chamada de *hash* ou *proof of work*. Essa assinatura funciona como uma impressão digital do bloco e ajuda a dar mais segurança ao processo, já que tudo é criptografado.

No funcionamento de uma *Blockchain*, a cada período de dez minutos é registrado em um novo bloco, onde todas as transações feitas naquele determinado tempo ficam atreladas a esse novo bloco. Em decorrência da geração de blocos de dez em dez minutos o sistema fica interligado entre si, gerando uma corrente de blocos (*Blockchain*), a segurança principal vem de que o *blockchain* não tem servidor específico devido a esse fato, a segurança fica extremamente blindada. Quando um servidor é derrubado, a corrente de blocos já está estabilizada e garantida em outro servidor, com centenas de servidores que estarão ao dispor caso mais algum seja derrubado.

2.1 Do funcionamento da *Blockchain* e da emissão de Criptomoedas.

Blockchain é uma tecnologia de registro distribuído que permite registrar transações de forma segura, transparente e descentralizada. Ela serve como um livro contábil digital para transações financeiras, registros de propriedade, votações eletrônicas e outras aplicações.

Sua principal característica é a segurança criptográfica, que impede a alteração ou fraude dos registros, além de dispensar a necessidade de intermediários, tornando as transações mais rápidas e econômicas.

A forma de circulação e emissão vai de acordo com a configuração de cada *Blockchain* de moeda específica. Levam o nome de mineradores os entrelaces da rede que validam as transações feitas com criptomoedas. A prova de trabalho mais comum dos mineradores é uma cópia do código do bitcoin com uma leve alteração.

Os mineradores são recompensados com o pagamento de tarifas e pela atribuição de direitos de emitir novas criptomoedas. Com isso, a quantidade de trabalho empenhada por um minerador é proporcionalmente recompensada. O autor deixa claro que uma infra-estrutura computacional vantajada é imprescindível para conseguir emitir novas moedas e registrar transações. Devido a isso, usuários comuns não conseguem se enquadrar como mineradores.

Da *Blockchain*, também conhecida como livro razão distribuído: Tal tecnologia é denominada em inglês como: *distributed ledger technology* (DLT). A *Blockchain* do Bitcoin é um exemplo muito claro de DLT, onde em seu sistema todos os usuários têm acesso ao livro de razão distribuído, que é basicamente o histórico de transações feitas. Considerando que o usuário, que tenha certa capacidade computacional, pode se conectar a *Blockchain*, de forma que também consiga emitir moedas, tornando-se um minerador, com capacidade de validar outras transações, de forma automática.

O funcionamento da *Blockchain* se dá por um armazenamento periódico de informações de transações em lotes, chamados blocos. Esses blocos recebem uma impressão digital no qual leva o nome de Hash que é um código matemático único, que são interligados em um conjunto em ordem cronológica, formando uma linha continua de bloco de acordo com as transações que são feitas a todo tempo. Devido a esse bloco de notas sempre estar sendo atualizando a cada minuto, é muito seguro e basicamente inviolável. Outro fator muito atraente é que a moeda não tem vínculo com uma pessoa, apenas com seu nome no sistema (nickname) que pode ser escolhido pelo criador. Devido a todos estes fatos, as operações de criptomoedas são não rastreáveis.

2.2 Do enquadramento brasileiro para as criptomoedas e suas possíveis extensões

Para as criptomoedas passarem a ser tributadas pelo ordenamento jurídico brasileiro, é necessária a criação de uma norma jurídica que estabeleça um dever específico, de forma precisa para o particular detentor do ativo. Para que a tributação seja possível, são necessárias duas condições: fatos típicos dentro da lógica tributária e também que não sejam proibidos e nem obrigatórios quando se trata do ordenamento.

No Brasil as criptomoedas são consideradas *commodities*, equiparadas a ativos financeiros, com a possibilidade de gerar ganho financeiro com sua alienação, devendo ser declaradas no imposto de renda como bem de direito.

A compreensão do sistema tributário financeiro brasileiro se dá por bases normativas sólidas. Assim, é de extrema importância que as relações privadas e suas dinamicidades sejam respeitadas e protegidas para que não sejam instaladas medidas autoritárias estatais. A complexidade em determinar o tratamento tributário aplicável às moedas virtuais é diretamente proporcional à dificuldade em se determinar a natureza jurídica desse ativo virtual.

Quanto à carência da regulamentação discorrem os autores Ricardo Luiz Sichel e Sydney Rodrigues (2018, p. 20):

A realidade virtual transforma-se, igualmente, em um desafio para o jurista, no tocante a seu uso pela Administração Pública. Esta, como determina o artigo 37 da Constituição Federal, deve pautar seus atos por uma série de princípios, dentre os quais se encontra o da legalidade. Em matéria de contratação de serviços, estabelece a Lei no 4320/64, em seu artigo 87, a exis-

tência de um controle contábil para os contratos celebrados pela Administração Pública. Por outro lado, a mesma Lei estabelece no artigo 60 ser vedada a realização de despesa sem prévio empenho. Já o inciso III, do parágrafo segundo do artigo 7o da Lei no 8666/93 estipula que somente poderão ser licitados obras e serviços quando houver uma previsão orçamentária que garanta o pagamento dos mesmos. Todos estes preceitos, de natureza financeira, visam dar a necessária segurança no firmamento de contratos públicos, no que se refere aos meios de pagamento envolvidos.

O texto traz a dificuldade de especificação de criptomoedas no âmbito tributário devido a suas várias inovações, dificultando seu enquadramento. Fica a dúvida se deve ser enquadrado como contratação de serviço ou até mesmo se deve ser equiparado com uma moeda estrangeira.

Dessa forma, a grande dificuldade no enquadramento das criptomoedas no ordenamento jurídico brasileiro: já que não se encaixam na teoria estatal de moeda e também fica muito amplo quando comparado à moeda eletrônica, título de crédito ou valor mobiliário escritural. As criptomoedas necessitariam de uma conta particular e abstrata, e essa definição implicaria em não ser representação eletrônica de qualquer coisa.

Por seu turno, a Receita Federal do Brasil emitiu a Instrução Normativa RFB nº 1.888/2019, disciplinando a obrigatoriedade de prestação de informações relativas as operações com criptoativos.

A novel legislação abarcou expressamente a definição para fins jurídicos do que se considera Criptoativo e Exchange de Criptoativos, conforme depreende-se da leitura de seu 5º artigo:

Art. 5º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

I- criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal; e

II- exchange de criptoativo: a pessoa jurídica, ainda que não financeira, que oferece serviços referentes a operações realizadas com criptoativos, inclusive intermediação, negociação ou custódia, e que pode aceitar quaisquer meios de pagamento, inclusive outros criptoativos.

Parágrafo único. Incluem-se no conceito de intermediação de operações realizadas com criptoativos, a disponibilização de ambientes para a realização das operações de compra e venda de criptoativo realizadas entre os próprios usuários de seus serviços.

Embora a Instrução Normativa não determine a natureza jurídica exata das criptomoedas, ela se torna pertinente pelo fato de que afasta seu conceito do conceito de moeda, e não exclui a possibilidade de caracterizá-las como bem.

2.3 Enquadramento das criptomoedas em países estrangeiros

Vejamos o exemplo japonês sobre as criptomoedas, já que aquele país é mais evoluído que o Brasil sobre o tema em debate. Segundo Eduardo Mesquita Kobayashi (2019, p. 119)

O marco regulatório dos criptoativos no Japão pode ser dividido em duas fases. A primeira fase é marcada pela introdução da Lei das Fintechs em 2016, enquanto a segunda fase tem início com reformas aprovadas de maio de 2019. Como as alterações de 2019 ainda não entraram em vigor, elas serão brevemente apresentadas, mas o foco do artigo será a primeira fase da regulação. Lei Fintchs; Em março de 2016, foi aprovada no Japão a chamada “Lei das Fintechs”, um projeto de alterações legais com o objetivo de adaptação da legislação nacional às transformações no ambiente de tecnologia da informação, e dentro da qual foi incluída a regulação das criptomoedas. O marco regulatório entrou em vigor em 1º de abril de 2017, e, no âmbito das moedas virtuais, alterou dois diplomas legais: 1) a Lei sobre Arranjos de Pagamentos; e 2) a Lei de Prevenção de Movimentação de Recursos Provenientes do Crime. Duas situações distintas estão por trás dessa nova legislação. Em primeiro lugar, temos um incidente específico, que é a falência da Mt. Gox, empresa constituída no Japão conhecida como a primeira grande Exchange de moedas virtuais do mundo, que deu entrada em um pedido de recuperação judicial em 2014, no ápice de suas atividades, quebrando no mesmo ano. Na ocasião, 650 mil bitcoins e 280 milhões de ienes “desapareceram” da plataforma, totalizando perdas de quase 340 milhões de dólares. O administrador da empresa alegou que sua plataforma havia sido atacada por hackers, mas foi acusado pelas autoridades por apropriação indébita. O caso é relevante no contexto regulatório japonês por dois motivos. Por um lado, provocou os primeiros debates no âmbito do direito público sobre definições de moedas virtuais, criptoativos e etc., bem como as medidas necessárias para proteger usuários, regular operadores e classificar suas atividades. Por outro lado, o processo de falência em si gerou uma importante discussão no direito privado sobre a natureza jurídica das moedas virtuais e a sobre a possibilidade de propriedade sobre as mesmas. Como será demonstrado adiante, a nova legislação ainda não preencheu as lacunas no campo do direito privado relacionadas às moedas virtuais, mas estabeleceu definições e bases conceituais que são necessárias para entender como os tribunais e a doutrina japonesa estão interpretando as questões relacionadas a esses ativos. A segunda situação que motivou a elaboração do marco regulatório foi a preocupação geral com o uso de moedas virtuais em lavagem de dinheiro. Essa preocupação tem origem não em incidentes específicos dentro do Japão, mas nas diversas recomendações sobre cuidados a serem tomados com esses ativos e possíveis medidas para implementação apresentadas por

organismos como o G7 e a FAT F em 2016. A pressão externa levou o governo japonês a agir de forma a adequar sua legislação às recomendações internacionais. Vejamos, portanto, os detalhes da legislação que resultou da tentativa de lidar com essas duas situações.

Assim, conseguimos verificar a magnitude que as operações de criptomoedas podem alcançar, como por exemplo, o caso da empresa japonesa Mt. Gox que, de forma imediata, fez desaparecer cerca de 340 milhões de dólares à época. Com isso, o Governo Japonês viu-se obrigado a tomar medidas urgentes quanto à criação de uma lei reguladora que tratasse desse mercado específico.

Assim, o Japão foi um dos primeiros países a regular o uso e a tributação das criptomoedas em sua jurisdição, sendo um marco para a criptoconomia global. A regulação madura do Japão pode ser um ponto de observação interessante para servir como paradigma na regulação no Brasil.

Outro exemplo é a Bulgária, país do continente Europeu que se tornou o primeiro do mundo onde as reservas de ouro foram superadas pelas reservas da criptomoeda Bitcoin. A estimativa em agosto de 2019, é que as reservas de Bitcoins (o equivalente a US\$ 2,1 bilhões) superaram a quantidade da reserva de ouro do país (equivalente a US\$ 1.8 bilhão).

As criptomoedas na Bulgária passaram a ter importância extrema, despertando não somente o interesse de reconhecê-las, mas também de regulamentá-las, visto que a mineração e o comércio geram receitas para um considerável número de pessoas.

3. CONROVÉRSIAS DA TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS NO BRASIL

A tributação de transações de criptomoedas no Brasil, como já dito, não tem previsão legal. O enquadramento das criptomoedas no ordenamento jurídico brasileiro é feito de forma vaga e implícita. Hodiernamente, o excepcional crescimento do preço de mercado, corrobora a necessidade de uma regulamentação permanente, garantindo a segurança jurídica tributária indispensável aos investidores, ao sistema financeiro e ao funcionamento do mercado de capitais.

As criptomoedas trazem um grande problema para o responsável em fiscalizar suas transações e atividades comerciais, por ser praticamente impossível saber quem é o detentor de cada moeda. O anonimato prevalece quando se fala em grandes proprietários de criptomoedas. Essa inclusive é uma das características mais atrativas para quem entra nesse mercado, o fato de não atrelar sua identidade ao seu bem.

No Brasil, a tributação das criptomoedas ainda se encontra em período embrionário, sendo que não há um sistema que identifique quais pessoas estão envolvidas no mercado, seja ativamente ou esporadicamente. Com isso, deveria haver uma forma eficiente de fiscalização, para não atrapalhar os participantes do mercado, mas trazer uma noção melhor para o Estado em relação ao mercado que cresce cada vez mais.

Uma sugestão seria o enquadramento tributário das criptomoedas como uma nova classe de ativo financeiro. Um ativo que se utilizasse de características das moedas estrangeiras e também das moedas digitais, fazendo assim uma nova classificação que consiga comportar o funcionamento de uma *blockchain*.

A implementação poderia se dar por Lei Ordinária, estabelecendo limites e normas para lidar com criptomoedas, sem deixar de tipificar e identificar seus conceitos primordiais como: as criptomoedas continuarão sendo não rastreáveis, não ocorrerá intervenção alguma no funcionamento das *blockchains*, a medida de fiscalização deve ter seu foco em grandes investidores que lidam com valores consideráveis, a tributação deve ser observada para não inibir os investidores de entrar no mercado e também para evitar as sonegações.

Finalmente, em razão das dificuldades atreladas à tecnologia envolvida, bem como diante da inexistência de normas regulatórias sobre o tema, a cobrança do tributo estaria mais dependente da correta prestação de informações no âmbito dos deveres instrumentais em comparação com outras formas usuais de operações com ativos financeiros. Nesse contexto, mostra-se imprescindível que a Receita Federal tenha conhecimento da tecnologia envolvida nas operações com criptomoedas para que seja viabilizado o recolhimento dos tributos em harmonia com as balizas constitucionais e legais.

4. CONCLUSÃO

O estudo foi realizado para entender a definição de criptomoedas, abordando o seu funcionamento e os desafios na tributação das criptomoedas no Brasil. Estudando sua geração na blockchain, trazendo entendimentos doutrinários, bem como observando o cenário mundial e nacional no que tange à regulamentação e tributação.

Concluiu-se, também, que a complexidade em determinar o tratamento tributário aplicável às moedas virtuais é diretamente proporcional à dificuldade em se determinar a natureza jurídica desse ativo virtual.

Desta forma, como instrumento de regulação de condutas, o Direito deve refletir a realidade da sociedade e se adaptar às mudanças necessárias para garantir a liberdade e reprimir qualquer ato que gere danos a terceiros ou tenham tal potencial, assim as entidades fiscalizatórias dos tributos devem se aprofundar em investimentos e conhecimento tecnológico desse instituto a fim de garantir a fiscalização das operações com as criptomoedas, uma vez que o anonimato é uma de suas características e há necessidades que se desenvolvam dispositivos eficazes que garantam a eficácia das fiscalizações.

É incontestável a necessidade de um enquadramento específico para as criptomoedas, considerando os avanços tecnológicos e o contínuo crescimento do mercado. Assim, o Estado deve exercer um papel mais ativo, sob pena de prejuízos para a economia do país e consequentemente à sociedade.

O artigo se encerra exaltando a esperança dos detentores de criptomoedas de que no futuro suas moedas sejam aceitas como forma de pagamento, sem depender de ente estatal ou privado. O enquadramento sugerido no texto é de criptomoedas como coisa incorpórea, mais especificamente um domínio eletrônico, com um valor abstrato ao qual se atribui direito de propriedade.

5. REFERÊNCIAS

BERNARDES, Flávio Couto; SILVA, Suélen Marine. Criptomoedas e o planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 6, n. 1, p. 23-43, jan./jun. 2020. 21p.

CASTELLO, Melissa Guimarães. Bitcoin é moeda? Classificação das criptomoedas para o direito tributário. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 3, 2019.

CESAR, Strella, Julio. Moedas Virtuais no Brasil: como enquadrar as criptomoedas. Publicado 4 de jul de 2018. Disponível em: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2023.

KOBAYASHI, Eduardo Mesquita. Regulação de criptoativos no Japão. *Revista de direito público da economia: RDPE*, Belo Horizonte, v. 17, n. 67, p. 115–135, jul./set., 2019.

TORRES, Victor. Bicoín e criptomoedas saiba tudo sobre a contabilidade desses ativos, dezembro 2022, Disponível em: <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/bitcoin-e-criptomoedas/>



ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O GANHO DE CAPITAL NA PERMUTA SEM TORNA DE CRIPTOMOEDAS

Hugo Leonardo Abas Frazão
Marília Cavagni

Resumo

Este trabalho possui a intenção de analisar o imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente das operações de permuta sem torna de criptomoedas. Uma vez que as administrações tributárias mundiais têm dedicado muito tempo para acompanhar os desafios propostos pela economia digital. Além disso, a integração do mundo digital com o mundo real, através da tecnologia, já vem ocorrendo de forma exponencial e o Direito precisa acompanhar essa mudança. Dessa integração ocorreu o surgimento dos *tokens*, mais especificamente *Tokens* de pagamento (criptomoedas), objeto da nossa análise. Neste trabalho buscamos refletir sobre a tributação apresentada pela Receita Federal no Brasil através do ganho de capital sobre a permuta diante da imensa movimentação de valores produzida por essas criptomoedas no Brasil e trazer alguns aspectos muito importantes a respeito desses *Tokens* para uma tributação mais justa analisando as teorias da renda adotadas pelo Código Tributário Nacional e a Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: *Tokens*, criptomoedas, tributação, ganho de capital, criptoativos.

Abstract

This paper has the intention of analyzing the income tax on capital gains arising from cryptocurrency barter transactions. The world's tax administrations have devoted much time to keep up with the challenges posed by the digital economy. The integration of the digital world and the real world through technology has been occurring exponentially and the Law has to keep up with this change. From this integration occurred the emergence of tokens, more specifically payment tokens (cryptocurrencies), object of our analysis. In this paper, we seek to reflect on the taxation presented by the Federal Revenue in Brazil through the capital gain on the exchange before the immense movement of values produced by these cryptocurrencies in Brazil and bring some very important aspects regarding these Tokens for a fairer taxation analyzing the theories of income adopted by the National Tax Code and the 1988 Federal Constitution.

Keywords: *Tokens*, cryptocurrencies, taxation, capital gain, cryptocurrency.

1. INTRODUÇÃO

Uma das bases mais importantes da nossa vida no planeta Terra é o dinheiro. Para estarmos bem emocional, mental e fisicamente ele é de suma importância, tanto que serve como parâmetro de indicadores econômicos e sociais, de desenvolvimento humano, entre outros, além de estar presente nas relações básicas do nosso dia a dia como consumo e serviço.

No entanto, nem sempre a forma do dinheiro foi como conhecemos atualmente. Desde sua origem já foi considerado como moeda, ou valor, a troca dos excedentes de produção, o sal, a moeda em metal ou papel tal qual conhecemos hoje e, por fim, estamos começando a conhecer um novo formato: criptomoeda, que ainda não podemos chamá-la de moeda, de acordo com os órgãos reguladores, mas que exerce um papel muito importante levando em consideração o valor por elas movimentado.

Quando a humanidade deixou de ser nômade passando a fixar-se em algumas regiões, iniciou-se o sistema de trocas diretas, o escambo ou a permuta. As pessoas produziam seus alimentos e trocavam entre si pelo excedente de outra. A regra era simples, uma parte precisava do que a outra tinha e elas mesmo definiam valores para os itens trocados.

Muito embora a sociedade tenha evoluído muito, ainda é comum encontrar essa prática em propriedades rurais, com mais dificuldade, pois a cada dia que passa se torna mais difícil equalizar o valor de cada coisa nas trocas diretas. A partir daí conhecemos as moedas-mercadorias, moedas de metais preciosos até chegarmos nas cédulas de papel.

A busca por evolução, no entanto, é algo intrínseco ao ser-humano, o desenvolvimento e a busca por novas tecnologias sempre foi uma constante na história da humanidade. Começamos pela caça e pesca, passamos pelas grandes navegações, máquinas à vapor, máquinas de escrever, chegamos aos computadores e celulares e agora: a inteligência artificial, que nos fascina e nos faz temer quanto a nossa própria utilidade no planeta¹.

A história da internet começou na Guerra Fria (1945-1991) com o objetivo de facilitar a troca de informações, pois o Departamento de Defesa dos Estados Unidos (ARPA - *Advanced Research Projects Agency*)², com medo dos ataques dos soviéticos, criou um sistema de compartilhamento de informações entre pessoas distantes geograficamente, com o intuito de facilitar as estratégias de guerra. Nesse momento, surgiu o protótipo da primeira rede de internet, a Arpanet (*Advanced Research Projects Agency Network*).

A evolução intelectual da humanidade é notável. Hoje, em 2023, as metatecnologias, sendo a *blockchain*³ a primeira criada essencialmente no Século XXI e ainda muito desconhecidas pelo

1 CAPARROZ, Leo. Inteligência artificial vai defender um réu no tribunal. Abril- Super Interessante, 2023. Disponível em: <<https://super.abril.com.br/ciencia/inteligencia-artificial-vai-defender-um-reu-no-tribunal/>>. Acesso em: 08 de fev. de 2023.

2 HISTÓRIA da internet. Museu do Computador da UEM, 1996. Disponível em: <http://ws2.din.uem.br/~museu/hist_dainternet.htm>. Acesso em: 08 de fev. de 2023.

3 Blockchain: a conceituação faz parte do trabalho de pesquisa e poderá ser compreendida nos próximos capítulos.

mundo jurídico, são capazes de influenciar a vida humana e seu cotidiano tal qual o computador e a internet fizeram, e futuramente a computação quântica fará.

Para além da própria tecnologia *Blockchain*, nosso objeto de estudo são as criptomoedas. Essas que são um tipo de *token*, o *token de pagamento*, que em muitos momentos substitui o dinheiro.

Para que possamos ter uma dimensão econômica a Câmara dos Deputados divulgou uma pesquisa da Receita Federal, na qual afirma que os brasileiros movimentaram R\$ 127 bilhões em criptomoedas em 2020⁴, e entre 2021 e 2022 passaram a movimentar cifras acima de 700 bilhões, como veremos a seguir.

Diante do potencial de interferir na economia global e das regras criadas até então pela Receita Federal do Brasil, o foco do presente trabalho é uma análise sobre a tributação das criptomoedas na operação de permuta, na qual incide o imposto de renda sobre o ganho de capital, partindo de uma análise sobre as teorias de renda adotadas pelo Código Tributário Nacional.

2. UM BREVE HISTÓRICO DO SURGIMENTO DAS CRIPTOMOEDAS

Como já pudemos citar anteriormente, a modernização tecnológica evoluiu até a criação da *blockchain*, que inicialmente tinha o objetivo de viabilizar a criptomoeda *Bitcoin*⁵. Após a crise financeira de 2008 se deu início a uma atmosfera de desconfiança crescente nas instituições financeiras o que gerou a necessidade de um sistema financeiro alternativo.

De forma muito simples “Satoshi Nakamoto”, que até hoje ninguém sabe exatamente quem é, se uma pessoa ou um grupo, concluiu o *Whitepaper*⁶ do Bitcoin definindo a utilidade da *Blockchain*:

“Propusemos um sistema para transações eletrônicas sem depender da confiança. Começamos com a estrutura usual de moedas baseadas em assinaturas digitais, que proporcionam um grande controle de posse, mas que é incompleta sem um meio de prevenir o gasto duplo. Para resolver este problema, propomos uma rede ponto-a-ponto usando uma prova-de-trabalho para fazer o registo histórico das transações que rapidamente se tornam de mudança impraticável para um atacante se os nós honestos controlarem a maioria da capacidade de processamento. A rede é robusta dada a sua simplicidade desestruturada. Os nós trabalham em simultâneo com pouca coordenação. Eles não necessitam ser identificados, uma vez que as mensagens não são encaminhadas para uma localização particular

4 MUGNATTO Sílvia, Receita diz que brasileiros movimentaram R\$ 127 bilhões em criptomoedas em 2020. <https://www.camara.leg.br/noticias/821381-receita-diz-que-brasileiros-movimentaram-r-127-bilhoes-em-criptomoedas-em-2020/>

5 Bitcoin: a conceituação faz parte do trabalho de pesquisa e poderá ser compreendida nos próximos capítulos.

6 NAKAMOTO, 2008.

e só precisam ser entregues numa base do melhor esforço. Os nós podem abandonar e retornar à rede à vontade, aceitando a cadeia de prova-de-trabalho como prova do que aconteceu enquanto estiveram ausentes. Voltam com a sua capacidade de processamento, exprimindo a sua aceitação de blocos válidos trabalhando na sua extensão e rejeitando blocos inválidos rejeitando a sua evolução. Quaisquer regras ou incentivos podem ser obrigados com base neste mecanismo de consenso.”

Portanto, a *Blockchain* nada mais é que um livro-razão de dados descentralizados que são compartilhados com segurança.

A criptomoeda mais conhecida no mundo, o Bitcoin, levou a uma revolução dos criptoativos num todo, surgindo pelo menos 6 tipos de *blockchains*⁷ com criptoativos nativos. Em março de 2017, por exemplo, havia mais de oitocentos criptoativos, embora o Bitcoin representasse quase 70% do valor de rede total. Em segundo lugar vinha o *Ether*, do *Ethereum*.⁸

No entanto, muito antes disso, no ano de 1992, um grupo de aposentados, conhecidos por *cypherpunks*⁹, reuniram-se para discutir questões complexas de criptografia, privacidade e liberdade, tendo sido realizada em 1997 a primeira tentativa de transação anônima de uma moeda digital por Adam Back.¹⁰

Criptomoeda é, portanto, a partir de vários conceitos difundidos na rede, um sistema de pagamento digital que não depende de bancos para verificar e confirmar transações por isso costuma-se chamar de sistema financeiro descentralizado. É um sistema ponto a ponto que permite à qualquer pessoa enviar e receber pagamentos de qualquer lugar. Diferentemente do dinheiro físico que pode ser transportado e trocado no mundo real, os pagamentos em criptomoeda existem unicamente como valores digitais em um banco de dados online que documenta transações específicas. Ao transferir fundos de criptomoeda, as transações são registradas em um livro contábil público, a *Blockchain*, e normalmente as criptomoedas são armazenadas em carteiras digitais.

A criptomoeda tem esse nome porque usa o recurso de criptografia para verificar as transações, possui uma codificação avançada no seu armazenamento e na transmissão de dados entre as carteiras e os livros contábeis públicos (*blockchain*). O objetivo da criptografia é oferecer segurança e proteção.

7 QUAIS são os tipos de blockchain que existem? Novadex, 2022. Disponível em: <<https://www.novadax.com.br/entendendo-criptomoedas/quais-sao-os-tipos-de-blockchain-que-existem/>>. Acesso em: 08 de fev. de 2023.

8 (BURNISKE; TATAR, apud SOUZA, 2020, p. 31).

9 GARCIA, Tayna: O que é Cypherpunk e como o movimento busca privacidade para as pessoas, 21 de outubro de 2020, Disponível em: <https://jovemnerd.com.br/direto-do-bunker/o-que-e-cypherpunk/> Acesso em 24 de fevereiro de 2023.

10 <https://www.linkedin.com/in/adam-back-043342/?originalSubdomain=mt>

O preço de uma criptomoeda é determinado por uma série de fatores que impactam na cotação dos ativos como, por exemplo, a lei da oferta e da demanda, cujo valor tecnológico é determinado pela rapidez, segurança, facilidade do uso do protocolo, energia necessária para a mineração, regulamentação ou proibição de circulação dos governos, entre muitas outras variáveis.

Já podemos perceber a complexidade das criptomoedas, por estarem dentro de um sistema financeiro descentralizado, no entanto, mesmo ainda existindo uma regulação muito frágil por parte do Estado, as criptomoedas despertaram o interesse do Direito Tributário, pelo fato de chegarem a movimentar mais de R\$ 731 bilhões entre os anos de 2021 e 2022.¹¹

Como descrito acima, a regulamentação é praticamente inexistente, o Projeto de Lei nº 4.207/20, de autoria da ex-Senadora Soraya Thronicke (PSL/MS), buscou definir os *Tokens*, o que inclui as criptomoedas por serem tokens de pagamento, da seguinte forma:

“Ativos virtuais intangíveis (tokens) que representem, em formato digital, bens, serviços ou um ou mais direitos, que possam ser emitidos, registrados, retidos, transacionados ou transferidos por meio de dispositivo eletrônico compartilhado, que possibilite identificar, direta ou indiretamente, o titular do ativo virtual, e que não se enquadrem no conceito de valor mobiliário disposto no art. 2º da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976”

No entanto, o Projeto não foi aprovado.

Ainda, por definição da Instrução Normativa nº 1.888/2019, criptoativos, incluindo os tokens são:

“A representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal”.

A CVM, em seu Parecer de Orientação¹²nº 40 de 22 de outubro de 2022, inovou trazendo a informação de que *tokens* são apenas uma forma de representação de criptoativos e que são títulos digitais intangíveis, podendo possuir natureza de ativos financeiros ou não, dependendo do ativo por ele representado.

11 Malar, João Pedro: “Brasil movimentou mais de R\$ 731 bilhões em criptomoedas entre 2021 e 2022, aponta levantamento. Disponível em: <https://exame.com/future-of-money/brasil-movimentou-mais-de-r-731-bilhoes-em-criptomoedas-entre-2021-e-2022-aponta-levantamento/> Consultado em 24 de fevereiro de 2023.

12 BRASIL. Ministério da Economia. Comissão de Valores Mobiliários. Parecer de Orientação CVM nº40, de 11 de outubro de 2022. Os CriptoAtivos e o Mercado de Valores Mobiliários. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2022. Disponível em: <<https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/pareceres-orientacao/pare040.html>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

Criptoativos são ativos representados digitalmente, protegidos por criptografia, que podem ser objeto de transações executadas e armazenadas por meio de tecnologias de registro distribuído (Distributed Ledger Technologies – DLTs). Usualmente, os criptoativos (ou a sua propriedade) são representados por tokens, que são títulos digitais intangíveis.

Embora existam inúmeros tipos e espécies de criptoativos com diferentes funções a Receita Federal do Brasil optou por escolher sua “forma” para definir todos os ativos digitais: a de criptoativos; como acima afirmamos usou-se dessa nomenclatura para se tratar da gama de *tokens* disponíveis no mercado descentralizado, incluindo os que são objeto da nossa pesquisa os *tokens* de pagamento ou criptomoedas.

3. TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS NO BRASIL

Importa iniciarmos esse capítulo fazendo uma reflexão acerca dos impostos incidentes sobre a propriedade, pois o nosso sistema tributário prevê a incidência de três tributos: o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), que incide sobre o valor dos veículos automotores e é cobrado pelos estados; o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), que incide sobre a propriedade de bens imóveis urbanos e é cobrado pelos municípios; e o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), que incide sobre a propriedade territorial rural e é cobrado pela União Federal.

A propriedade de criptomoedas não se enquadra em nenhuma dessas categorias, razão pela qual o simples domínio desses bens não enseja tributação. Contudo, tanto pessoas físicas quanto jurídicas devem declarar a propriedade em suas declarações de imposto de renda, quando suas operações, isolado ou conjuntamente, ultrapassar R\$ 30.000,00 (trinta mil reais),¹³ conforme as diretrizes da Receita Federal do Brasil sob pena de incidência de multas que podem

13 (Brasil, art 6º, IN RFB nº 1.888, 2019) Art. 6º Fica obrigada à prestação das informações a que se refere o art. 1º:

I- a exchange de criptoativos domiciliada para fins tributários no Brasil;

II- a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil quando:

a) as operações forem realizadas em exchange domiciliada no exterior; ou

b) as operações não forem realizadas em exchange.

§ 1º No caso previsto no inciso II do caput, as informações deverão ser prestadas sempre que o valor mensal das operações, isolado ou conjuntamente, ultrapassar R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

§ 2º A obrigatoriedade de prestar informações aplica-se à pessoa física ou jurídica que realizar quaisquer das operações com criptoativos relacionadas a seguir:

I- compra e venda;

II- permuta;

III- doação;

IV- transferência de criptoativo para a exchange;

V- retirada de criptoativo da exchange;

VI- cessão temporária (aluguel);

VII- dação em pagamento;

VIII- emissão; e

IX- outras operações que impliquem em transferência de criptoativos.

chegar até 3% (três por cento) do valor da operação a que se refere a informação omitida, inexata, incorreta ou incompleta.¹⁴

O Brasil ainda não conta com uma legislação específica voltada para regulação das operações com *tokens*, como dissemos anteriormente o Projeto de Lei 4.207/20 não foi aprovado e o “Marco Legal das Criptomoedas”, Lei nº 14.478 de 2022, não trata especificamente do assunto sendo muito simplista na conceituação de “ativo virtual” em seu artigo 3º, inc. IV:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, considera-se ativo virtual a representação digital de valor que pode ser negociada ou transferida por meios eletrônicos e utilizada para realização de pagamentos ou com propósito de investimento, não incluídos:

IV - Representações de ativos cuja emissão, escrituração, negociação ou liquidação esteja prevista em lei ou regulamento, a exemplo de valores mobiliários e de ativos financeiros.

Da mesma forma, no campo tributário não existem regras ou mesmo manifestações das autoridades fiscais quanto ao enquadramento fiscal desses bens, sendo-lhes aplicável, portanto, as regras gerais de tributação aos contribuintes.

14 (Brasil, art 10º, IN RFB nº 1.888, 2019) Art. 10. A pessoa física ou jurídica que deixar de prestar as informações a que estiver obrigada, nos termos do art. 6º, ou que prestá-las fora dos prazos fixados no art. 8º, ou que omitir informações ou prestar informações inexatas, incompletas ou incorretas, ficará sujeita às seguintes multas, conforme o caso:

I- pela prestação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês ou fração de mês, se o declarante for pessoa jurídica em início de atividade, imune ou isenta, optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, ou que na última declaração apresentada tenha apurado o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês ou fração de mês, se o declarante for pessoa jurídica não incluída na alínea “a”; ou

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês ou fração, se pessoa física;

II- pela prestação com informações inexatas, incompletas ou incorretas ou com omissão de informação:

a) 3% (três por cento) do valor da operação a que se refere a informação omitida, inexata, incorreta ou incompleta, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), se o declarante for pessoa jurídica; ou

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) do valor da operação a que se refere a informação omitida, inexata, incorreta ou incompleta, se o declarante for pessoa física; e

III- pelo não cumprimento à intimação da RFB para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, o valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

§ 1º A multa prevista na alínea “a” do inciso II do caput será reduzida em 70% (setenta por cento) se o declarante for pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

§ 2º A multa prevista na alínea “b” do inciso I do caput será aplicada também, em caso de apresentação das informações fora do prazo previsto no art. 8º, à pessoa jurídica que na última declaração tenha utilizado mais de uma forma de apuração do lucro ou tenha realizado operação de reorganização societária.

§ 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade nos casos em que a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

Art. 11. Sem prejuízo da aplicação da multa prevista no inciso II do caput do art. 10, poderá ser formalizada comunicação ao Ministério Público Federal, quando houver indícios da ocorrência dos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998.

Na ausência de norma específica sobre o tema, a tributação das criptomoedas vem seguindo outras outrora existentes no ordenamento jurídico. Numa análise superficial realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB) considera-se que a criptomoeda deve ser tributada do ponto de vista de sua forma, pois a IN nº 1.888/19, atribui aos *tokens de pagamento (criptomoedas)* a nomenclatura de criptoativo, como já demonstrado anteriormente.

Para tanto analisaremos mais profundamente a Tributação dos *Tokens* a partir da legislação interna do Imposto de Renda sobre o ganho de capital.

3.1 Tributação na permuta criptoativos através do IR sobre o ganho de capital na legislação brasileira.

Importa inicialmente conceituarmos o significado da tributação do Imposto de Renda através do Ganho de Capital que, de acordo com o art. 2º, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, é considerado como a diferença positiva entre o valor de alienação¹⁵ de bens ou de direitos e o respectivo custo de aquisição¹⁶, exceto quando decorrentes de algumas operações.¹⁷

Sendo que a operação de alienação, a qualquer título, de bens ou de direitos ou de cessão ou de promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins, estão sujeitas ao ganho de capital.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, os criptoativos, incluindo as criptomoedas e os demais *Tokens*, não são moeda em curso legal e, portanto, estão sujeitos à apuração de ganho de capital na alienação e permuta, o que analisaremos a seguir. No *“Perguntas e Respostas do Imposto de Renda de 2022”*¹⁸, disponibilizado no Portal Gov.br, o órgão fiscalizador esclarece que “os ganhos obtidos com a alienação de criptoativos cujo total alienado no mês seja superior

15 (BRASIL, art. 19, IN SRF nº 84/2001, 2001) Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I- o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

II- o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

V- no caso de permuta com recebimento de torna, o valor da torna;

§ 1o O cálculo e o pagamento do imposto devido sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos devem ser efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês, quaisquer que sejam.

16 (BRASIL, art. 5º, IN SRF nº 84/2001, 2001) Art. 5o Considera-se custo dos bens ou direitos o valor de aquisição expresso em reais.

17 (BRASIL, art. 1º, IN SRF nº 84/2001, 2001) Art. 1o Os ganhos de capital percebidos por pessoas físicas são apurados e tributados pelo imposto de renda na forma desta Instrução Normativa, exceto quando decorrentes de operações realizadas:

I- em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

II- com ouro, ativo financeiro;

III- em mercados de liquidação futura fora de bolsa. Ganho de Capital

18 RECEITA FEDERAL. Perguntas e Respostas IRPF 2022. Gov.br, 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2022.pdf/view>>. Acesso em: 08 de fev. de 2023.

a R\$ 35.000,00 (trinca e cinco mil reais) são tributados, a título de ganho de capital, segundo alíquotas progressivas estabelecidas em função do lucro, e o recolhimento do imposto sobre a renda deve ser feito até o último dia útil do mês seguinte ao da transação, no código de receita 4600. A isenção relativa às alienações de até R\$ 35.000,00 mensais deve observar o conjunto de criptoativos alienados no Brasil ou no exterior, independentemente de seu tipo, (Bitcoin, altcoins, stablecoins, NFTs, entre outros)”.

Através do mesmo Portal, *Perguntas e Respostas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) de 2022*, a RFB de manifestou-se da seguinte forma:

Os criptoativos não são considerados moeda de curso legal nos termos do marco regulatório atual. Entretanto, podem ser equiparados a ativos sujeitos a ganho de capital e devem ser declarados pelo valor de aquisição na Ficha Bens e Direitos (Grupo 08 – Criptoativos), considerando os códigos específicos a seguir (01, 02, 03, 10 e 99), quando o valor de aquisição de cada tipo de criptoativo for igual ou superior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)”.

O que começa a gerar uma série de questionamentos é a questão que a Receita Federal, na Solução de Consulta COSIT de 20 de dezembro de 2021¹⁹, optou por tributar os *tokens* de pagamento (criptomoedas) pelo ganho de capital apurado na alienação de criptomoedas, em situações nas quais **“uma é diretamente utilizada na aquisição de outra” (grifo nosso)**, ainda que a criptomoeda de aquisição **“não seja convertida”** previamente em real ou em outra moeda fiduciária, é tributado pelo imposto sobre a renda da pessoa física sobre o ganho de capital, e sujeito a alíquotas progressivas.

Esse enunciado é o grande ponto de partida para nossa análise, primeiro pela própria natureza da operação uma vez que um criptoativo utilizado na aquisição de outro é uma permuta e não uma alienação, e, em seguida, pela incompreensão acerca da afirmação do enunciado em aplicar o disposto no art. 21, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Explica-se: na Regra Geral do Imposto de Renda por ganho de capital, quando se trata de unidades imobiliárias a permuta sem torna o ganho de capital é expressamente excluído²⁰, por motivos talvez óbvios, não existe acréscimo patrimonial nem alteração do patrimônio nessa operação como veremos a seguir:

“Permuta”, “escambo”, “troca” e “barganha” são sinônimos²¹. Antes mesmo de ser criada qualquer tipo de moeda fiduciária, esse modelo já era utilizado pela sociedade como explica-

19 O ganho de capital apurado na alienação de criptomoedas, quando uma é diretamente utilizada na aquisição de outra, ainda que a criptomoeda de aquisição não seja convertida previamente em real ou outra moeda fiduciária, é tributado pelo imposto sobre a renda da pessoa física, sujeito a alíquotas progressivas, em conformidade com o disposto no art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (BRASIL, SC Cosit nº 214-2021, 2021)

20 (BRASIL, art. 29, IN SRF nº 84/2001, 2001) Art. 29. Na determinação do ganho de capital sujeito à incidência do imposto são excluídos os ganhos de capital decorrentes de: IV- permuta, sem torna, de unidades imobiliárias;

21 (PEREIRA, 1999)

mos na introdução. O art. 533, do Código Civil de 2002²² dispõe que se aplicam ao instituto da permuta as regras referentes à compra e venda.

“A diferença mais notável entre a compra e a venda reside no aspecto de que nesta há plena distinção entre a coisa e o preço; existem a coisa vendida e o preço, enquanto na permuta há dois objetos que servem reciprocamente de preço”, conforme observação do Professor Sílvio de Salvo Venosa²³.

Portanto, no negócio jurídico de permuta, as partes acordam a entrega recíproca de bens representativos de prestações juridicamente equivalentes e contraprestação em dinheiro, ou seja, o negócio típico de permuta no âmbito do Direito Privado pressupõe a celebração de contrato em que os permutantes prometem uma coisa (bem ou direito) em troca de outra (bem ou direito). Entende-se que as prestações das partes permutantes são juridicamente equivalentes o que também entendemos se aplicar à hipótese permuta de criptoativos sem torna.

De acordo com Luís Flávio Neto

A permuta é uma interessante hipótese de estudo, pois todas as evidências parecem conduzir à constatação de que o legislador competente para instituir o IRPJ optou pura e simplesmente pela remissão, com recepção implícita do conceito de permuta consagrado no Direito Privado.²⁴

A lei tributária recepcionou implicitamente os conceitos consagrados no Direito Privado sobre permuta, mas não adotou nenhuma ação efetiva para que as operações assim qualificadas assumissem feição diversa para a apuração do imposto sobre a renda.

Isso significa que, operações típicas de “permuta de criptoativos sem torna”, assim qualificadas no âmbito do Direito Privado, devem ser respeitadas no que concerne à materialidade desse imposto.

Portanto, sob essa premissa, é possível constatar que esse fato jurídico típico de “permuta de criptoativos sem torna” não dá ensejo à ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda e suas consequências tributárias, pois a Receita Federal do Brasil optou por classificar todos os ativos digitais com uma única natureza jurídica: a de criptoativo. Além disso, é praticamente impossível definir o valor de cada item na troca direta, pois o valor dos criptoativos é extremamente volátil, como já mencionado, tendo em vista que depende da lei de oferta e procura, da aceitação no mercado, do aumento do número de carteiras digitais, da regulação dos países, entre outros aspectos. Portanto, não existe um órgão centralizado capaz de dizer quanto vale cada criptoativo na permuta, principalmente quando se trata de criptomoedas. Partindo desse contexto, é necessário analisar rapidamente as teorias relativas à renda no Brasil.

22 (BRASIL, art. 533, Código Civil, 2002)

23 (VENOSA, 2014, p. 98-99)

24 (NETO, 2017, p. 105)

Observa-se no presente estudo que as prestações das partes da relação jurídica apresentada “definindo que o ganho de capital apurado na alienação de criptomoedas/ criptoativos, quando **uma/ um é diretamente utilizada na aquisição de outra**”, são equivalentes juridicamente entre si, se compensam mutuamente (rem pro re).

Não obstante, é preciso rememorar que o constituinte elegeu a Lei complementar (art. 146, III, a, da CRFB/1988) para definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos previstos na Constituição, conseqüentemente, o legislador ordinário fica impedido de criar regras que ampliem o conceito de renda definido no CTN, que assim dispõe sobre a incidência do Imposto de Renda no Brasil, no art. 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O dispositivo, a partir de uma análise baseada nas teorias econômicas, demonstra que a opção do legislador complementar primou por utilizar a teoria da fonte do inciso I e a do acréscimo patrimonial no inciso II. Nota-se também a amplitude admitida pelo legislador complementar para delimitar a materialidade do tributo, que compreende não apenas a renda como produto do capital e do trabalho, mas também os “proventos de qualquer natureza”.

O Professor Tadeu Poretz Iglesias conclui que:

É dizer que o CTN, ao determinar o fato gerador do imposto, determinou a tributação sobre um acréscimo, do qual o patrimônio deriva, que dele se cria ou a ele se acresce. A necessária existência de conteúdo econômico, segundo Roque Carraza, consiste em pressuposto para identificação da impossibilidade de que este alcance fatos que, na perspectiva do contribuinte, fossem economicamente vazios.²⁵

Roque Carraza continua:

Como se vê, a Constituição distinguiu, perfeitamente, para fins de tributação, os conceitos de renda e patrimônio (capital). E evidentemente o que a constituição distinguiu não pode o legislador da União confundir ou amalgamar. Se o fizer, estará incidindo em inconstitucionalidade.

25 (IGLESIAS, 2022, p. 49)

Nunca é demais recordar que renda, para fins de tributação por meio do imposto específico, é a parcela acrescida (plus) de riqueza de que o titular, sem diminuir seu patrimônio, pode efetivamente dispor.²⁶

Para o Professor Queiroz, após uma análise de pelo menos 17 teorias econômicas sobre a renda, a definição é de que:

Renda é o acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou de simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária, em espécie ou real²⁷.

O Professor segue explicando que as teorias econômicas, apesar dos evidentes e importantes acertos e contribuições, parecem não diferenciar renda de rendimentos, nem se ocupam em identificar a natureza da fonte produtora da renda, além de não analisarem, com o devido cuidado, eventuais despesas e custos para composição do que seria a renda ou o acréscimo líquido, mas que são dois conceitos inconfundíveis:

- a. Aquisição de um novo direito subjetivo patrimonial que se realiza em certo instante e que decorre de um determinado fato jurídico; e
- b. O acréscimo de riqueza que alguém obtém em determinado período de tempo, o qual é o resultado positivo da combinação de certos fatos que informam o acréscimo e decréscimo de valor de um dado patrimônio.

Considerando que são dois conceitos distintos e que para fins tributários a perfeita separação dos mesmos é relevante, parece adequado atribuir a cada um deles nomes diversos. Neste sentido costuma-se denominar o primeiro conceito de rendimento, e o segundo conceito de renda.²⁸

No entanto, é importante informar que a teoria da fonte somada ao acréscimo patrimonial não é unânime, boa parte da doutrina posiciona-se pela necessidade de acréscimo patrimonial, enquanto os professores Luis Eduardo Schoueri e Alcides Jorge Costa, defendem que existe tributação da renda mesmo quando não há acréscimo patrimonial, para os dois a mera existência de renda-produto, mesmo que inexistente o acréscimo patrimonial corresponde a renda para fins de tributação.

26 (CARRAZA, 2009, P.110)

27 (QUEIROZ, 2017, p. 115)

28 Idem, p. 115.

Quando se discute a incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital auferido em operações de permuta, não se cogita a adoção da teoria da renda-produto, pois esta teoria tem como característica geral não contemplar a tributação de ganhos de capital, pois apenas compreende como “renda” o produto periódico de uma fonte permanente sejam eles, bens de capital ou trabalho. Nesse sentido, os principais requisitos para a identificação da renda tributável seriam periodicidade e permanência da fonte produtora. A tributação alcançaria apenas os frutos da árvore, mas não a árvore em si ou a alienação desta por ativos equivalentes.

As teorias de renda-produto, ou teoria da fonte, definem renda como os produtos de uma fonte permanente, deduzidos os gastos necessários à sua percepção, que se encontram disponíveis para o consumo.²⁹

Já a teoria do acréscimo patrimonial dá ideia de que a renda é o acréscimo líquido do patrimônio em um período de tempo determinado, incluindo os benefícios e rendimentos remunerados por terceiros.³⁰

Para essa teoria no conceito de renda, incluem-se todos os ingressos, oriundos de fonte produtiva ou não, periódicos ou não, mantendo a fonte produtora ou não. Incluem-se, então, heranças, prêmios, legados, presentes, ganhos de capital, serviços, entre outros. É a mais abrangente das teorias.

Luís Cesar Souza de Queiroz, ao resumir as teorias de renda como acréscimo patrimonial, utiliza o conceito adotado pelas teorias econômicas e de produto, apenas com a diferença de não admissão da chamada renda real (produtos ou serviços adquiridos).³¹

Já para o Professor Luís Eduardo Schoueri³², grande parte da doutrina dá ênfase ao modelo da “renda-acréscimo patrimonial”, pelo qual a renda surge a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Modelo esse que pressupõe um intervalo, consistindo a renda na diferença — positiva — entre a situação patrimonial no final e no começo do período.

O Professor Luís Flávio Neto em seu brilhante trabalho intitulado “Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação?” aponta para o relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna trazendo uma importante análise sobre a teoria da renda-acréscimo.³³

Sob a perspectiva da “teoria da renda-acréscimo”, nas palavras do Professor Alcides, “constitui renda, para todos os indivíduos e para as sociedades, o

29 (MARTINS, 2011, p. 65)

30 (QUEIROZ, 2003, p. 139)

31 Idem, p. 143.

32 Idem, p. 44.

33 (NETO, 2017, p. 107)

acrécimo dos ativos em determinado período e, renda tributável, o crescimento líquido do patrimônio calculado deduzindo-se do valor bruto as perdas de capital, os gastos gerais e de manutenção, os juros e, em certos casos, as obrigações passivas”.

Substancialmente mais abrangente, essa segunda teoria permite que sejam onerados os referidos ganhos de capital, pois considera renda tributável o acréscimo patrimonial “originado de qualquer fonte eficiente, interna ou externa ao patrimônio aumentado, sendo, portanto, irrelevante a participação deste na obtenção do acréscimo” 33. Em uma operação de venda de ativo não circulante da pessoa jurídica, a teoria da renda-acréscimo patrimonial consagrada no art. 43 do CTN permite a incidência do imposto na hipótese de se verificar resultado positivo entre o custo de aquisição e o valor da alienação do bem (ganho de capital) 34

Portanto, seja adotada a corrente que considera a necessidade de acréscimo patrimonial ou a que considera a renda-produto somada ao acréscimo patrimonial, o fato é que o art. 43 expressou a necessidade de uma definição do momento (aquisição) em que o contribuinte passa a dispor dos valores posteriormente oferecidos a tributação sobre a renda. A ideia de disponibilidade, que ocorre no momento da aquisição da renda, constitui verdadeiro critério para a incidência do Imposto sobre a Renda.

Para Schoueri:

Não há sentido cogitar renda tributável se não estiver disponível: somente com a liquidez pode o particular contribuir com os gastos da coletividade. Mesmo o Código Tributário Nacional reforça aquela noção ao definir, como “fato gerador” do imposto, a “aquisição de disponibilidade” sobre a renda (art. 43). E aquilo que se emprega e despense no negócio, com vistas à obtenção de lucro, não está, evidentemente, disponível para tributação.³⁴

A questão central, portanto, é definir se a operação de permuta de criptoativos sem torna ensejam acréscimos patrimoniais, tal como concebidos pelo legislador complementar para a definição de “renda tributável”. Entendemos, ao longo desta análise, que a resposta é negativa. Contabilmente tratando, a substituição de uma posição patrimonial da pessoa física por outra juridicamente equivalente, por não verificar acréscimo patrimonial nem disponibilidade da renda, não configura o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Como bem contemplado pelo Professor Luís Flávio Neto:

“No Direito Privado o contrato de permuta não requer a precificação ou atribuição de valor ao negócio jurídico realizado (os bens trocados compensam-se, pois são juridicamente equivalentes), tampouco há exigência para que

34 (SCHOUERI, p. 600)

o contribuinte inclua em seus contratos de permuta sem torna o valor dos bens dados e dos bens recebidos (como o de mercado, por exemplo), para fins do imposto de renda.³⁵

Como já observado anteriormente, a permuta sem torna de unidades imobiliárias está alocada nas hipóteses de não incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. De forma equivalente a permuta de criptoativos também deveria estar, quando refere-se ao ganho de capital, pois ao comparar os direitos adquiridos e aqueles despendidos, o resultado deve ser considerado “zero”, correspondendo à ausência de “acréscimo patrimonial”, o que impossibilita o exercício do Poder de Tributar da União para a cobrança de ganho de capital sobre essa operação.

4. CONCLUSÃO

Como amplamente demonstrado existe um grande desafio acerca da tributação de criptomoedas no Brasil e de veras no mundo. Atualmente, os governos estão lidando com as grandes mudanças trazidas pela inovação tecnológica, transformações essas que causam impactos que podem ser observados em todas as relações humanas.

As criptomoedas ainda permanecem com uma natureza jurídica controversa, no entanto, temos observado o esforço conjunto dos países em regular tal setor, impulsionados pela OCDE, na busca pela revisão de políticas fiscais acerca do tema e pelo forte sentimento de cooperação internacional.

Como exaustivamente explicado, em 20 de dezembro de 2021, foi publicada a Solução de Consulta Cosit nº 214, por meio da qual a Receita Federal do Brasil manifestou entendimento pela incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital em operações de permuta entre criptoativos que ultrapassem o limite mensal de R\$ 35 mil. Por força da Instrução Normativa nº 2.058/2021, esse entendimento tem força vinculante no âmbito de atuação da RFB.

A Receita Federal fundamentou tal conclusão pelo dever de recolhimento do imposto sobre o ganho de capital, a Solução de Consulta menciona o artigo 3º da Lei nº 7.713/1998, que estabelece que o ganho de capital deverá ser apurado em operações que importem alienação de bens e direitos, entre as quais se inclui a permuta.

O efeito prático dessa solução de consulta é que milhares pessoas físicas que realizaram esse tipo de operação e que não tenham apurado e recolhido o imposto estão sujeitos à autuação para a exigência de tributo, em caso de fiscalização pela RFB, e como falamos no decorrer do texto estamos falando de operações de mais de R\$ 700 bilhões de reais.

No entanto, buscamos comprovar que quando ocorrer uma operação de permuta, exclusivamente entre outros criptoativos, ela deve ser excluída na determinação do ganho de capital

35 Idem.

da pessoa física desde que não tenha havido torna, pois fere conceitos de renda e rendimentos como pudemos demonstrar.

A operação de permuta de criptoativos, sem o recebimento de valor complementar (torna), não pode, em hipótese alguma, gerar variação patrimonial, pois a somatória do valor de cada um dos criptoativos recebidos terá que ser exatamente igual ao valor do criptoativo dado em permuta.

Além dos desafios de compreensão da tecnologia em si, e de inúmeras novidades proporcionada pela economia digital, a análise da tributação das operações de permuta de criptomonedas traz interessantes desdobramentos, dos quais vão muito além deste trabalho, no entanto, em prol da segurança jurídica dos contribuintes, e da economia processual vale mencionar a análoga discussão sobre o conceito de receita para empresas imobiliárias que recebam imóveis em dação em pagamento ou em permuta por outros imóveis. Para esses casos, tanto o CARF quanto o Superior Tribunal de Justiça possuem entendimento pela neutralidade financeira e patrimonial da operação de permuta, o que impede a incidência do imposto sobre a renda.

Ainda há de ser reiterar que a neutralidade financeira e tributária da permuta é determinada pela não alteração do custo do patrimônio na ficha de bens e direito da declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, assim determina a própria legislação ao estabelecer que, em operação de permuta, o custo de aquisição do novo bem/direito deverá corresponder ao exato custo de aquisição do bem/direito cedido (artigo 136, §5º, Decreto nº 9.580/2018).

A legislação também determina que somente o montante da torna será considerado valor de alienação (artigo 134, §3º, Decreto nº 9.580/2018) para efeitos de cálculo do ganho de capital, aplicando-se tal regra para qualquer permuta.

O próprio regulamento do Imposto de Renda, portanto, estabelece que em permutas sem torna, como é o caso das operações entre criptoativos/criptomoedas o tratamento tributário deverá ser neutro, o que impões ao contribuinte a atribuição de mesmo valor ao bem/direito recebido do bem/direito cedido. Portanto, se, então, os valores são os mesmos, inexistente base para apuração de ganho de capital pois o resultado é zero.

5. REFERÊNCIAS

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Código Tributário Nacional (CTN). Brasília: Senado Federal, 2007. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR). Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2018. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm#:~:text=DECRETO%20

[N%C2%BA%209.580%2C%20DE%2022,que%20lhe%20confere%20o%20art.](#) >. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 14.478, de 21 de dezembro de 2022. Dispõe sobre diretrizes a serem observadas na prestação de serviços de ativos virtuais e na regulamentação das prestadoras de serviços de ativos virtuais; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), para prever o crime de fraude com a utilização de ativos virtuais, valores mobiliários ou ativos financeiros; e altera a Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, que define crimes contra o sistema financeiro nacional, e a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, que dispõe sobre lavagem de dinheiro, para incluir as prestadoras de serviços de ativos virtuais no rol de suas disposições. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14478.htm>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 118, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, de propriedade de pessoa física. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2000. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14802>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 84/2001. Dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas (Alterado(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005). Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2001. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15526>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF Nº 599, de 28 de dezembro de 2005. Dispõe sobre os arts. 38, 39 e 40 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, relativamente ao Imposto de Renda incidente sobre ganhos de capital das pessoas físicas. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2005. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15526>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14802>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.888 de 03 de maio de 2019. Institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2019. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/web/dou/-/instru%C3%87%C3%83o-normativa-n%C2%BA-1.888-de-3-de-maio-de-2019-87070039>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit Nº 214, de 20 de Dezembro de 2021. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. IRPF. INCIDÊNCIA. ALIENAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS. ISENÇÃO - OPERAÇÕES DE PEQUENO VALOR. R\$ 35.000,00. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2021. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=122341>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Projeto de Lei nº 4207, de 2020. Dispõe sobre os ativos virtuais e sobre as pessoas jurídicas que exerçam as atividades de intermediação, custódia, distribuição, liquidação, transação, emissão ou gestão desses ativos virtuais, sobre crimes relacionados ao uso fraudulento de ativos virtuais, bem como sobre o aumento de pena para o crime de “pirâmide financeira”, e altera a Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998. Brasília: Senado Federal, 2020.

CARRAZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord). Estudos sobre o imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

IGLESIAS, Tadeu Poretz. Dedutibilidade de despesas com subornos e propinas da base de cálculo do IRPJ. – São Paulo, SP: IBTD, 2022 (série Doutrina Tributária, 46)

MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação da renda imobiliária. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

NAKAMOTO, Satoshi. Bitcoin: Um sistema de dinheiro eletrônico ponto-a-ponto, 2008. Tradução: Lucas Bassotto. Disponível em: <https://bitcoin.org/files/bitcoin-paper/bitcoin_pt.pdf>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

NETO, Luís Flávio. Entre o Amor e a Indiferença: vamos discutir a Relação? O Relacionamento do Direito Tributário com o Direito Privado e o Caso da Permuta de Ações sem Torna. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 38, p. 92–116, 2017. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1467>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. 10ª. Ed, vol. 3. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda de São Paulo. Resposta à Consulta Tributária 22841/2020, de 10 de março de 2021. São Paulo, SP: Diário Oficial do Estado de São Paulo, 2021. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22841_2020.aspx>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo: Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda- estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira- São Paulo, SP: IBDT, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio Imposto de Renda e Capacidade Contributiva: a Periodicidade Anual e Mensal no IRPJ. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 569-613. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral

SOUZA, Wallace Fabrício Paiva. BLOCKCHAIN E A CAPTAÇÃO PÚBLICA DE RECURSOS: um comparativo entre IPO e ICO à luz das normas da CVM- livro eletrônico- Belo Horizonte, 2020: Editora Expert.

TILBERY, Henry. A tributação dos ganhos de capital. São Paulo: Resenha tributária e IBDT, 1977.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil – contratos em espécie. São Paulo: Atlas, 2014.



CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DE ÁRBITROS E FEDERALISMO

Larissa Duarte de Oliveira
Olívia Waldemburgo de Oliveira Abrunhosa

Resumo

O artigo propõe-se a analisar a adequação da arbitragem tributária como meio adequado de resolução de conflitos, apto a contribuir com a redução do estoque de processos judiciais pendentes e a relação entre os critérios de seleção dos árbitros tributários, previstos no PL nº 2486/2022 e o federalismo.

Palavras-chave: contencioso judicial tributário; meios adequados de resolução de conflitos; arbitragem; federalismo fiscal.

Abstract

The article aims to analyze the adequacy of tax arbitration as an adequate mean of conflict resolution, capable of contributing to the reduction of the stock of pending lawsuits and the relationship between the criteria for selection of tax arbitrators, provided by the PL nº 2.486/2022, and federalism.

Keywords: tax litigation; appropriate means of conflict resolution; arbitration; fiscal federalism.

1. DO CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO E POSSÍVEIS CAUSAS

O volume do contencioso tributário, administrativo e judicial, no Brasil, é expressivo. No que tange ao contencioso tributário judicial, de acordo com o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em relatório¹ denominado “Justiça em números 2022”, referente ao ano-base de 2021, os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 35% dos processos judiciais pendentes e 65% das execuções pendentes, com uma taxa de congestionamento de 90%.

1 Conselho Nacional de Justiça (CNJ), Justiça em números 2022: [justica-em-numeros-2022-1.pdf](#) ([cnj.jus.br](#)). Acesso em 14/07/2023.

Não só há uma grande quantidade de execuções fiscais, ajuizadas ano a ano, a compor o estoque de processos judiciais pendentes, como também há uma taxa de congestionamento relevante a impedir o desafogo da prestação jurisdicional. De acordo com os dados apresentados, em um universo de 100 processos de execução fiscal, apenas 10 foram baixados no ano de 2021.

Os números são impactantes e evidenciam que os processos judiciais pendentes de natureza tributária, em específico as execuções fiscais, contribuem, e muito, para a morosidade da atuação do Poder Judiciário.

E, quais as causas desse robusto contencioso judicial tributário? Não se pretende aqui, esgotar, em extensão e em profundidade, as causas do contencioso tributário atual, tendo em vista os objetivos e limites do artigo, razão pela qual propõe-se tão somente uma breve exposição.

A relação entre Fisco e contribuinte é naturalmente conflituosa, tendo em vista os polos da relação jurídico-tributária serem compostos por sujeitos com interesses contrapostos. O Estado tem interesse na arrecadação tributária para suprir os gastos necessários ao desempenho das suas atividades e o contribuinte tem interesse em resguardar o seu patrimônio.

E os conflitos se avolumam a partir do momento em que o contribuinte não se enxerga como destinatário do dever de pagar tributos. Toda organização social humana demanda contribuições, pecuniárias ou não, das pessoas que nela tomam parte; e, o contribuinte, enquanto parte integrante de uma determinada sociedade possui o dever de contribuir para o atendimento das necessidades desta.

O professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, em análise da tese de doutoramento do professor José Casalta Nabais denominada “O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo”, aponta que os deveres fundamentais, nos quais se incluem, no Brasil, os deveres de pagar impostos e contribuições para a seguridade social², apresentam caráter estrutural e instrumental em relação ao Estado Democrático e Social de Direito instituído pela Constituição de 1988³.

2 Segundo o professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, a construção teórica de Casalta Nabais evidencia que a fundamentalidade material alcança apenas os tributos unilaterais, mormente os impostos, ou aqueles que possam ser reconduzidos ao “conceito constitucional de imposto”, ou seja, aqueles cujo fato gerador representa uma exteriorização de riqueza do contribuinte. No Brasil, ante a especificidade do nosso Sistema Tributário Constitucional, o autor sustenta que, para a correta migração da tese, deve-se falar em dever fundamental de pagar impostos e contribuições de seguridade social dos empregadores.

3 CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988. In: Alexandre Freitas Costa; Flávio Couto Bernardes. (Org.). Constituição Federal: 30 anos – o moderno Direito Constituição Tributário. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018, v. 1, p.87-118.

É possível extrair de dispositivos constitucionais, a exemplos daqueles que estabelecem a liberdade econômica⁴ e profissional⁵ e o papel subsidiário do Estado no âmbito econômico⁶, que o constituinte estatuiu o Estado Fiscal como meio de viabilizar o Estado Social de Direito. Ou seja, a principal fonte de custeio das mais variadas atividades estatais, ante a impossibilidade primária, prevista constitucionalmente, de recorrer ao mercado, decorre da retirada de parcela do patrimônio auferido pelos particulares justamente no exercício da atividade econômica. Por isso, é extremamente importante que o particular contribuinte tenha consciência do seu dever de participação no financiamento das atividades do estado, a manter a organização da sociedade na qual participa.

No entanto, o cidadão-contribuinte brasileiro, ante a ausência de consciência fiscal, que pode ser atribuída a diversos fatores⁷, furta-se, frequentemente, ao seu dever de contribuição, o que ocasiona conflitos recorrentes com o Fisco.

No contexto, Fernando Facury Scaff, ancorado em trabalho de Nelson Saldanha, intitulado “O jardim e a praça – Ensaio sobre o lado privado e o lado público da vida social e histórica”, aponta que há um enorme desdém pela praça pública, ou seja, à sociedade entendida como coletividade. O contribuinte, muitas vezes, não se vê como parte integrante do Estado e, por isso, também responsável, no caso, pelo seu financiamento⁸.

Mas não só o contribuinte é responsável pelos conflitos de natureza tributária. O fisco também possui parcela de responsabilidade nos citados conflitos ao adotar postura altamente repressiva e vocacionada à aplicação de pesadas sanções a eventuais contribuintes infratores, o que, no mínimo, mantém a o nível de beligerância entre os polos da relação jurídico-tributária. Uma postura outra, baseada na cooperação, a exemplo do uso efetivo de mecanismos de consulta, e na conscientização fiscal do contribuinte poderia reduzir os níveis de litigiosidade tributária⁹.

Ademais, o Sistema Tributário Nacional, em larga medida constitucionalizado, é, por si só, altamente complexo. A distribuição de competências tributárias nos três níveis federativos, mui-

4 Art. 170, CF/88. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (...).

5 Art. 5º, XIII, CF/88: é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

6 Art. 173, CF/88. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

7 Exemplos de fatores que, no momento histórico atual, dificultam a conscientização fiscal dos contribuintes no Brasil: a descrença na legítima execução orçamentária, os inúmeros casos de corrupção e desvios de recursos, existência de um sistema tributário regressivo e a percepção de ausência de retribuição estatal pelos valores pagos a título de tributos.

8 SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. Revista do Instituto de Hermenêutica, Belo Horizonte, amo 1, nº 4, jan./dez. 2006, p. 97-110.

9 ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, nº 39, 2018, p.507-527.

tas vezes, a ensejar dúvidas acerca de qual tributo incidirá em determinada operação é exemplo da complexidade do nosso Sistema Tributário. Nesse cenário, a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, nas suas respectivas justificativas, visam, não a redução da carga tributária, mas sim, a simplificação do sistema:

Trecho da justificativa da PEC nº 45/2019. As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.

Trecho da justificativa da PEC nº 110/2019. A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia.

Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia.

As mudanças visam a uma “reengenharia” do sistema tributário, com impacto semelhante ou até maior do que o ocorrido com o Plano Real (1994).

Ainda, há uma complexidade excessiva presente nas normas de natureza tributária, de ordem quantitativa e qualitativa, que contribui, em grande medida, para o aumento ou, ao menos, a manutenção dos altos níveis de litigiosidade tributária. A existência de significativa quantidade de normas tributárias, a linguagem de difícil compreensão e o uso indiscriminado de conceitos indeterminados podem suscitar dúvidas no contribuinte quanto à adequada conduta a seguir e, eventuais conflitos com o Fisco acaso haja divergências.

Outrossim, a propagação da utilização de lançamentos por homologação favorece o aumento de litígios entre contribuintes e Fisco. Nessa espécie de lançamento, o contribuinte é responsável pela interpretação e aplicação da norma tributária, cabendo a ele apurar o montante do tributo devido e antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa competente.

José Casalta Nabais descreve, em artigo designado “A liberdade de gestão fiscal das empresas”, tal fenômeno, denominando-o de “administração privada dos impostos”:

Aliás, é sobretudo a propósito do actual papel das empresas como sujeitos passivos de impostos relativamente aos quais não são contribuintes ou como retentores de impostos alheios, que vimos falando, desde a algum tempo, do fenómeno da “administração privada” ou “gestão privada” dos impostos. (...)

Segundo este novo paradigma, aos particulares, o que quer dizer fundamentalmente às empresas, pertence agora o principal papel ativo da administração ou gestão dos impostos, o que se vem traduzindo em duas importantes manifestações. De um lado, uma parte cada vez mais significativa dos impostos actuais é liquidada e cobrada pelas empresas, seja enquanto contribuintes através do mecanismo da autoliquidação, como no caso do IRC, IVA e contribuições para a segurança social das entidades patronais, seja como terceiros actuando em substituição dos contribuintes com base na conhecida técnica de retenção na fonte, como no caso do IRS sujeito a taxas ou alíquotas liberatórias definitivas e das contribuições (designadas por quotizações) para a segurança social dos trabalhadores¹⁰.

Ante o exposto, percebe-se ser essa última causa mais um ingrediente a compor a receita da litigiosidade tributária. Que outro resultado, que não o incremento dos conflitos tributários, poderia surgir da imposição de mais um difícil dever fiscal, sem o correspondente e efetivo auxílio do Fisco ao contribuinte?

Acrescenta-se, ainda, às causas de litigiosidade judicial tributária, a existência de diversas regras referentes ao processo administrativo fiscal, no âmbito de cada ente federativo e a ausência de integração entre as esferas administrativa e judicial.

2. DOS MEIOS ADEQUADOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS: ARBITRAGEM

No contexto de conflito apresentado, surgem os meios adequados de resolução de conflitos tributários, dentre os quais inclui-se a arbitragem tributária, como instrumentos de pulverização da atividade de resolução de litígios entre Fisco e contribuintes.

Em auxílio ao Poder Judiciário, a ampla utilização dos meios adequados de resolução de conflitos visa não só reduzir os estoques do contencioso judicial tributário, como também, pela perspectiva do contribuinte, assegurar o direito fundamental, previsto no art. 5º, LXXVIII da Constituição Federal de 1988, de duração razoável do processo, no âmbito judicial e administrativo, e dos meios que garantam a celeridade de sua tramitação¹¹.

Desponta, nesse cenário, a arbitragem como uma alternativa interessante à jurisdição estatal.

10 NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 5, nº 29, set./out. 2007, p.1-13.

11 É interessante ressaltar que, em completa inobservância ao direito fundamental à razoável duração do processo, o tempo médio de tramitação de um processo de execução fiscal é de 6 anos e 11 meses, segundo dados obtidos em documento do CNJ: Justiça em números 2022: [justica-em-numeros-2022-1.pdf](https://www.cnj.jus.br/justica-em-numeros-2022-1.pdf) ([cnj.jus.br](https://www.cnj.jus.br)). Acesso: 15/07/2023.

A arbitragem é exemplo de método heterocompositivo de resolução de conflitos em que partes capazes submetem a composição da sua controvérsia a um terceiro imparcial, denominado árbitro.

No âmbito do direito privado, a arbitragem é amplamente admitida e encontra regulamentação na Lei nº 9.307/1996, cujo artigo 1º dispõe que “As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

No entanto, no que tange aos conflitos que envolvem pessoas jurídicas de direito público, apenas com a Lei nº 13.129/2015, que incluiu o §1º ao art. 1º da lei que dispõe sobre arbitragem, passou-se a prever de forma expressa e genérica o uso de tal procedimento pelos entes e entidades da Administração Pública para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis¹².

Até então, havia, tão somente, previsões esparsas acerca do uso da arbitragem pela Administração Pública, a exemplo do art. 11, III, da Lei nº 11.079/2004 e do art. 23-A, da Lei nº 8987/1995, abaixo transcritos:

Art. 11, Lei nº 11.079/2004. O instrumento convocatório conterá minuta do contrato, indicará expressamente a submissão da licitação às normas desta Lei e observará, no que couber, os [§§ 3º e 4º do art. 15](#), os [arts. 18, 19 e 21 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995](#), podendo ainda prever:

III – o emprego dos mecanismos privados de resolução de disputas, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da [Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996](#), para dirimir conflitos decorrentes ou relacionados ao contrato.

Art. 23-A, Lei nº 8.987/1995. O contrato de concessão poderá prever o emprego de mecanismos privados para resolução de disputas decorrentes ou relacionadas ao contrato, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da [Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996](#).

Também havia doutrina que propugnava pela admissibilidade do uso da arbitragem pela Administração Pública, direta e indireta, para além das hipóteses específicas legalmente previstas:

Defende-se, portanto, que a Lei nº 9.307/96, ainda que não direcione-a especificamente à Administração Pública, é suficiente, se invocada em conjunto com os princípios constitucionais acima elencados, para legitimar a cláusula compromissória pactuada por ente público, mesmo que não haja lei específica prevendo essa possibilidade, desde que a escolha de tal mecanismo preserve em maior grau os interesses públicos envolvidos, num juízo de ponderação proporcional¹³.

12 Art. 1º, Lei nº 9.307/1996. As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. § 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

13 RODRIGUES, Marco Antonio dos Santos; ALVAREZ, Pedro de Moraes Perri. Arbitragem e a Fazenda públi-

A Lei nº 13.129/2015, conforme já mencionado, veio, então, a prever expressa e claramente a possibilidade de utilização do procedimento arbitral pelas pessoas integrantes da Fazenda Pública. Contudo, a referida lei nada dispôs acerca dos conflitos em matéria tributária: poderiam eles ser objeto do procedimento de arbitragem?

Defende-se, aqui, que sim. Inicialmente, é interessante apontar que indisponibilidade do interesse público, princípio afeto à atuação da Administração Pública, não se confunde com indisponibilidade do processo judicial.

O princípio da indisponibilidade do interesse público, segundo José dos Santos Carvalho Filho, significa que esse deve ser conservado pela Administração e seus agentes. Os bens e interesses públicos são, em verdade, da coletividade, razão pela qual não pode a Administração deles livremente dispor¹⁴.

Contudo, durante uma disputa tributária entre Fisco e contribuinte, o interesse público pode restar mais bem preservado ante uma atuação extrajudicial. Em diversas situações, o interesse público, inclusive o arrecadatório, essencial ao financiamento das prestações públicas, será mais bem atendido através do recurso aos meios adequados/alternativos de resolução de conflitos, no caso a arbitragem, em virtude da possível celeridade do procedimento, da especialização dos árbitros e da predisposição do contribuinte em acolher e cumprir voluntariamente uma decisão proferida em procedimento ao qual anuiu.

Por isso, não se deve confundir indisponibilidade do interesse público com indisponibilidade do processo judicial.

Outrossim, também não se deve concluir pela indisponibilidade absoluta do crédito tributário a impedir o uso da arbitragem tributária. Não se olvida que, nos termos do art.3º e 142 do CTN, a atividade de lançamento e de cobrança do crédito tributário seja vinculada. Todavia, há que se reconhecer algum grau de disponibilidade ao crédito tributário, ou não se poderiam imaginar legítimos, entre outros, os institutos da transação, da isenção e de regularização tributária.

Por fim, há aspectos técnicos, que demandam conhecimentos específicos, que podem ser objeto de arbitragem tributária, a exemplo da definição da natureza de um produto ou serviço ou a análise de sua classificação fiscal¹⁵.

Ante todo o exposto, reforça-se a defesa da possibilidade de uso da arbitragem em matéria tributária.

ca. Revista Eletrônica de Direito processual, v. 14, 2014.

14 CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo, 33ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

15 RODRIGUES, Marco Antonio. Curso de processo administrativo e judicial tributário. 1ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2021, p.396.

3. ARBITRAGEM E O PL Nº 2486/2022

Após a conclusão pela legitimidade do uso da arbitragem em matéria tributária, é fundamental, em virtude das especificidades inerentes à relação jurídica tributária, a regulamentação legislativa do uso desse meio de solução adequada/alternativa de controvérsias.

Nesse contexto, surge o projeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira, resultado do trabalho da Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022, cujo objetivo é autorizar, de modo amplo, a submissão à arbitragem de controvérsias tributárias e aduaneiras.

Não se pretende, tendo em vista os objetivos do artigo, realizar uma análise exaustiva do PL nº 2486/2022 (Projeto da arbitragem tributária). No entanto, cabe destacar brevemente dois aspectos interessantes do projeto de lei mencionado.

O primeiro apoia-se no caráter prioritariamente preventivo da arbitragem tributária. Nos termos do respectivo art.1º, a arbitragem promoverá, prioritariamente, a prevenção dos litígios tributários e aduaneiros e, subsidiariamente, resolverá aqueles já instaurados no contencioso administrativo e judicial. Isto é, a arbitragem, nos traços delineados no PL nº 2486/2022, se apresenta como mecanismo que avança no agir combativo às desavenças judiciais tributárias. Para além da ideia, ainda dominante, de resolução de conflitos já estabelecidos, a arbitragem visará evitar a formação de conflitos tributários.

Art. 1º, PL nº 2486/2022. Esta lei dispõe sobre a utilização da arbitragem, nos termos do art. 22, I, da CF/1988, para, prioritariamente, promover a prevenção do litígio e, subsidiariamente, resolver aqueles já instaurados no contencioso administrativo e jurisdicional, envolvendo matéria tributária e aduaneira.

E um dos exemplos da atuação preventiva da arbitragem tributária pode ser aquele desenvolvido no âmbito da consulta tributária. O contribuinte, em caso de dúvida, dirige-se ao órgão administrativo em busca de uma orientação; caso esta seja contrária aos interesses do contribuinte, é possível a instauração do procedimento arbitral a fim de se revisar o entendimento exarado pela Administração e, com isso, impedir o surgimento de conflito entre os polos da relação jurídico-tributária.

Trata-se de uma atuação pertinente tanto aos interesses do contribuinte quanto aos interesses imediatos e mediatos do Fisco, consistentes, respectivamente, na prevenção de um litígio específico e na redução da litigiosidade tributária, administrativa e judicial.

Já o segundo aspecto relaciona-se ao prazo da arbitragem tributária. Nos termos do art.9º, II do projeto de lei, o prazo para apresentação da sentença arbitral não poderá ser superior a 12 meses, prorrogável uma única vez, desde que haja acordo entre as partes e que tal período não exceda a 24 meses¹⁶.

16 Art. 9º, PL nº 2.486/2022. No procedimento arbitral, deverão ser observados os seguintes prazos: (...) II – o prazo máximo de 12 (doze) meses para a apresentação da sentença arbitral, contado da data de celebração do compromisso arbitral. (...)

§ 2º O prazo a que se refere o inciso II do caput poderá ser prorrogado uma vez, desde que seja estabelecido acordo entre as partes e que o período não exceda 24 (vinte e quatro) meses.

Tal previsão normativa demonstra uma clara preocupação do legislador com o tempo de solução de controvérsias, que, atualmente, extrapola os limites do razoável, conforme já mencionado anteriormente no corpo desse artigo.

3.1 PL nº 2.486/2022 e os critérios de escolha dos árbitros

Não obstante a importância dos aspectos anteriormente apresentados, merece destaque, por sua relevância e, especialmente, por atender aos propósitos do artigo, em tópico apartado, o tema do processo de seleção dos árbitros do procedimento arbitral tributário, tal como delimitado pelo PL nº 2.486/2022.

Segundo o descrito no projeto de lei, o conflito tributário será submetido à apreciação, em regra, de uma câmara de arbitragem previamente credenciada junto ao ente federativo.

Art. 4º, PL nº 2.486/2022. A arbitragem de que trata esta Lei observará as seguintes condições: (...)

VI – uma câmara arbitral previamente credenciada pelo ente federativo deverá ser escolhida para compor o litígio.

E tal credenciamento deverá observar os critérios previstos em ato próprio do respectivo ente federado, conforme se depreende dos artigos 2º, IV e 11, do PL nº 2486/2022:

Art. 2º, PL nº 2486/2022. A Fazenda Pública estabelecerá por ato próprio o rol de hipóteses gerais em relação às quais poderá optar pelo uso da arbitragem tributária ou aduaneira.

§1º Além das hipóteses gerais previstas no caput, cada ente estabelecerá por ato próprio: (...)

IV- regras para escolha da câmara de arbitragem ou para a opção devidamente justificada pela arbitragem ad hoc;

Art. 11, PL nº 2486/2022. Os critérios de credenciamento e indicação das câmaras arbitrais observarão o disposto em ato conjunto das autoridades indicadas no art. 2º desta Lei.

Isto é, cada ente da federação deverá estabelecer, em ato próprio, os critérios a serem observados para o credenciamento das câmaras arbitrais. Assim, haverá diversos regramentos quanto ao credenciamento das câmaras arbitrais, um para cada ente que implementar o procedimento arbitral tributário e aduaneiro.

Do mesmo modo, o PL prevê, em seu art. 12, que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, cada ente federativo estabelecerá, por ato próprio, os critérios de escolha do(s) árbitro(s), que deverão, no mínimo, estar no gozo de plena capacidade civil, deter conhecimen-

to compatível com a natureza do litígio e não ter relações que caracterizem as hipóteses de impedimento ou suspeição do CPC/2015 com as partes ou com o litígio que lhe for submetido¹⁷.

Novamente, haverá um diferente regramento quanto à escolha dos árbitros a ser observado no âmbito de cada ente federativo.

Essa organização, tal como prevista pelo projeto de lei, pode suscitar questões quanto a eventual falta de homogeneidade, em âmbito nacional, da sistematização e estruturação dos órgãos de julgamento do processo arbitral tributário. Contudo, esse arranjo institucional leva em consideração princípio erigido à condição de cláusula pétrea, qual seja, o princípio federativo.

3.1.1 Os critérios de escolha dos árbitros e o federalismo

O estado federal é caracterizado pelo exercício descentralizado de poder político em função do território. Há repartição de poder no espaço territorial e a consequente criação de entes periféricos que, assim como o ente central, irão formular e executar as mais diversas decisões políticas.

E em que pese não exista um conceito uniforme de estado federal, há dois elementos essenciais a toda federação, quais sejam, a autonomia e a participação. Os entes federados, como um todo, possuem autonomia, que se manifesta pela capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração e os entes federados periféricos devem participar do processo de formação da vontade política válida para a organização federal.

Ricardo Lodi Ribeiro, em artigo intitulado “Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar”, elenca outras características comuns ao estado federal, tais como, a indissolubilidade do vínculo federativo, a possibilidade de intervenção federal nos Estados e a repartição constitucional de competências, inclusive a tributária.

No entanto, em referência a Raul Machado Horta, traz a interessante afirmação de que as características identificadoras do estado federal podem não ser encontradas, em seu conjunto, em todas as formas reais de federação. A depender do grau de amadurecimento da experiência federal, uma ou outra característica pode não estar presente¹⁸.

17 Art. 12, PL nº 2486/2022. O árbitro ou os árbitros serão escolhidos conforme regramento estabelecido na forma do art. 2º desta Lei, e deverão, no mínimo: I – estar no gozo de plena capacidade civil; II – deter conhecimento compatível com a natureza do litígio; e III – não ter, com as partes ou com o litígio que lhe for submetido, relações que caracterizem as hipóteses de impedimento ou suspeição de juízes, conforme previsto na Lei no 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, bem como outras situações de conflito de interesses previstas em lei ou reconhecidas em diretrizes internacionalmente aceitas ou, ainda, nas regras da instituição arbitral escolhida. Parágrafo único. A atuação como árbitro em matéria tributária e aduaneira é considerada exercício de função pública para os fins do art. 327 do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940- Código Penal.

18 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estados e a repartição do poder de tributar. Revista Interdisciplinar de Direito da Faculdade de Direito de Valença, v. 16, nº 1, p.335-362, jan./jun. 2018.2.

No Brasil, a experiência constitucional federativa remonta à Constituição de 1891. Desde a primeira constituição republicana adota-se a forma federativa de estado e, com a Constituição de 1988 aprofundou-se o nosso estado federal ante a criação de mais uma espécie de ente federativo, qual seja, o município.

Assim, a nossa federação é caracterizada por ser de 2º grau, em razão da existência reconhecida de três ordens, a da União (ordem central), a dos Estados-membros (ordem regional) e a dos Municípios (ordem local), todas autônomas e com consectários decorrentes dessa autonomia.

Quando o PL nº 2.486/2022 estabelece, nos art. 2º, §1º, IV c/c 11 e 12, que tanto o credenciamento de câmaras arbitrais quanto a escolha dos árbitros observarão os critérios previstos em ato próprio de cada ente federativo, privilegia-se a sistemática do estado federal.

Ciente das diferenças existentes entre os entes integrantes de graus distintos do nosso sistema federal (Estados-membros x Municípios) e, até mesmo, entre entes integrantes do mesmo grau (Estados-membros e Estados-membros, por exemplo), o PL conferiu, com tal previsão, a possibilidade de real implantação do processo arbitral tributário e aduaneiro.

Cada ente federativo, em atenção às suas particularidades, deverá, por ato próprio, dispor, dentre outras matérias, dos critérios a serem observados para o credenciamento das câmaras arbitrais e para a escolha dos árbitros. Tal disposição pode gerar, efetivamente, uma falta de homogeneidade, mas o Brasil não é homogêneo.

Pensar em homogeneidade normativa sem a correspondente homogeneidade real pode dificultar, se não obstaculizar, a própria efetivação da lei.

Por isso, é de importante sensibilidade a previsão do art. 12 do PL nº2.486/2022, ao estabelecer, tão somente, critérios mínimos e genéricos a serem complementados por outros, mais específicos, quando da edição do ato próprio de cada ente federativo.

4. ARBITRAGEM E A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA

A arbitragem em matéria tributária foi introduzida, no ordenamento jurídico português, por meio do Decreto-Lei nº 10/2011, como uma forma alternativa de resolução de conflitos e que visava, nos termos do seu veículo normativo introdutor, alcançar os seguintes objetivos: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Considerando os objetivos do artigo, destacam-se tão somente alguns pontos do processo arbitral tributário português.

Ressalta-se, inicialmente, o prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral para a emissão da decisão arbitral, admitida a prorrogação por sucessivos períodos de dois meses, até o limite de seis meses¹⁹.

A fixação de tal exíguo prazo encontra-se em consonância com os objetivos estabelecidos no preâmbulo do decreto-lei nº 10/2011, pois traz uma diretriz objetiva e razoável para a consecução da celeridade processual. Ademais, a previsão, e efetiva observância do prazo estabelecido, permite que as partes, Fisco e contribuinte, tenham previsibilidade quanto à duração do processo arbitral, o que inspira maior segurança jurídica na organização das respectivas atividades e na relação entre os polos da relação jurídico-tributária.

Em segundo lugar, o artigo 2º do Decreto-Lei nº 10/2011 já traz as matérias sujeitas à arbitragem tributária, no que difere do PL nº 2486/2022, que delega tal definição a ato próprio de cada ente federativo:

Artigo 2º, DL nº 10/2011. Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; c) (Revogada).

Finalmente, no que tange à finalidade específica do artigo, na arbitragem tributária portuguesa, o decreto-lei dispõe acerca dos critérios para designação dos árbitros. Os árbitros devem ser escolhidos dentre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, além de serem juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário²⁰. Esses requisitos para seleção dos árbitros transmitem maior segurança aos contribuintes quanto à capacidade técnica dos árbitros julgadores dos litígios, o que é extremamente positivo.

No entanto, caberia replicar tais critérios de seleção na futura arbitragem tributária brasileira?

19 DL 10/2021. Artigo 21.º Prazo 1- A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral. 2- O tribunal arbitral pode determinar a prorrogação do prazo referido no número anterior por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam.

20 Artigo 7º, DL 10/2011. 1- Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público. 2- Os árbitros devem ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.

5. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, a arbitragem tributária surge como uma possível alternativa à resolução dos conflitos tributários, responsáveis por grande parte do estoque judicial pendente.

A partir da implementação de tal meio adequado/alternativo de resolução de conflitos, pretende-se dispersar a atividade de resolução de disputas entre Fisco e contribuintes. Não só o Poder Judiciário ou a Administração Pública são os responsáveis pela atividade resolutive de litígios; essa previsão normativa centralizadora contribuiu para o atual nível de litigiosidade tributária.

Nesse cenário, o PL nº 2.486/2022, ao dispor acerca da arbitragem tributária, surge como uma tentativa de aprimoramento do sistema de composição de conflitos.

O projeto de lei fixa um prazo razoável para a apresentação da sentença arbitral, em total consonância com os objetivos do seu bastidor, qual seja, alcançar a celeridade processual e reduzir o estoque judicial pendente.

Ademais, o PL nº 2486/2022, sensível à heterogeneidade do nosso País, delegou a cada ente federativo a atribuição de, por ato próprio, dispor dos critérios específicos para credenciamento das câmaras arbitrais e dos árbitros tributários. O projeto de lei trouxe tão somente os critérios genéricos como, por exemplo, o gozo de plena capacidade civil, o conhecimento compatível com a natureza do litígio e não ter, com as partes ou com o litígio sob apreciação, relações que caracterizem hipóteses de impedimento ou suspeição.

Acertado o posicionamento contido do legislador. O nosso Estado federal é marcado por sua assimetria. Os entes federativos possuem realidades econômicas, sociais e culturais diversas, de modo que, em determinados entes longínquos, podem não existir árbitros tributários com mais de dez anos de experiência profissional, a exemplo do exigido na experiência arbitral tributária portuguesa.

Assim, tecer em minúcias, por meio do citado projeto de lei, os critérios a serem observados para seleção dos árbitros poderia dificultar ou impedir a implementação da arbitragem tributária, além de violar as características do nosso Estado federal.

O modelo de seleção de árbitros adotado por Portugal em sua arbitragem tributária revela-se interessante e, conforme já dito, inspira segurança e confiança no contribuinte quanto à elevada capacidade técnica dos árbitros responsáveis pelo julgamento dos seus conflitos com o Fisco. No entanto, não cabe replicar tal modelo em nossa realidade.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Conselho Nacional de Justiça (CNJ), Justiça em números 2022: [justica-em-numeros-2022-1.pdf](#) (cnj.jus.br). Acesso em 14/07/2023.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988. In: Alexandre Freitas Costa; Flávio Couto Bernardes. (Org.). Constituição Federal: 30 anos – o moderno Direito Constituição Tributário. Belo Horizonte> D’Plácido, 2018, v. 1, p.87-118.

SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. Revista do Instituto de Hermenêutica, Belo Horizonte, amo 1, nº 4, jan./dez. 2006, p. 97-110.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, nº 39, 2018, p.507-527.

NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 5, nº 29, set./out. 2007, p.1-13.

RODRIGUES, Marco Antonio. Curso de processo administrativo e judicial tributário. 1ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

CASTILHO, Ian Fernandes de. Arbitragem tributária: aspectos teóricos e possibilidade jurídica/ Tax arbitration: theoretical aspects and legal possibility. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 9, julho/dezembro, 2019.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões. Revista Direito Tributário Atual nº 48. ano 39. p. 734-759. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021.

RODRIGUES, Marco Antonio dos Santos; ALVAREZ, Pedro de Moraes Perri. Arbitragem e a Fazenda pública. Revista Eletrônica de Direito processual, v. 14, 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo, 33ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estados e a repartição do poder de tributar. Revista Interdisciplinar de Direito da Faculdade de Direito de Valença, v. 16, nº 1, p.335-362, jan./jun. 2018.2.

TÔRRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico, Belo Horizonte, ano 3, nº 5, mar./ago. 2014, p.25-35.



ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA E O PROJETO BRASILEIRO

Leandro Paulsen

Resumo

O texto aborda a arbitragem tributária como método heterocompositivo que pode apresentar vantagens decorrentes da escolha de árbitros especializados e do estabelecimento de prazos curtos para a obtenção de uma decisão definitiva. Traça-se o panorama da arbitragem tributária internacional e o potencial da arbitragem para a resolução de questões internas no contexto das diretrizes pela implementação de métodos alternativos, adequados ou preferenciais de solução de conflitos. Analisa-se o modelo português de arbitragem tributária, operativo há mais de dez anos, com destaque para o a atividade do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Apresentam-se três projetos de lei que visam à instituição da arbitragem tributária no Brasil. Propõe-se o uso do instituto do negócio jurídico processual para a obtenção, também no próprio Judiciário, de efeitos semelhantes aos que se pretende com a arbitragem.

Palavras-chave: Litigiosidade. Arbitragem tributária. Negócio jurídico processual. Direito comparado.

Resumen

El texto aborda el arbitraje tributario como método de heterocomposición que puede tener ventajas derivadas de la elección de árbitros especializados y del establecimiento de plazos breves para la obtención de una decisión final. Se esboza una visión general del arbitraje fiscal internacional y el potencial del arbitraje para la resolución de cuestiones internas en el contexto de lineamientos para la implementación de métodos alternativos, adecuados o preferentes de resolución de conflictos. El modelo portugués de arbitraje tributario que opera desde hace más de diez años y la actividad del *Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)* son analizados. Se presentan tres proyectos de ley para la institución del arbitraje tributario en Brasil. Se propone utilizar el instituto de los negocios jurídicos procesales para obtener, en acciones judiciales, efectos similares a los que son mirados por el arbitraje.

Palabras clave: Litigiosidad. Arbitraje tributario. Negocio juridico procesal Comparación jurídica.

1. INTRODUÇÃO

Frank Sander realizou uma palestra em congresso a respeito dos problemas da administração da Justiça nos Estados Unidos, em 1976, intitulada *Varieties of Dispute Processing*,¹ propugnando pela adoção dos mecanismos conhecidos por *Alternative Dispute Resolutions* (ADR), bem como pela implantação de um Dispute Resolution Centre ou *multi-door court house*, dando origem ao movimento que conhecemos como Justiça Multiportas. Deparando-se com um crescimento massivo de conflitos aportando aos tribunais federais e de projeções catastróficas, tratou de analisar meios para intervir nesse cenário, evitando o colapso. Pontuou que os advogados, surgida uma disputa, consideravam os tribunais como os órgãos naturais e óbvios para sua composição, enquanto, em verdade, haveria uma variedade de procedimentos distintos que poderiam se revelar mais efetivos. Propugnou por um olhar mais prático, comprometido com a solução mais simples e adequada de cada litígio, conforme a natureza da demanda e as partes envolvidas, e, sempre que possível, consensual, deixando-se para o Judiciário apenas os casos que não encontrassem outro encaminhamento mais simples e rápido.

Aos métodos alternativos que visam à composição dos litígios mediante consenso (negociação ou transação, mediação e conciliação)², soma-se a arbitragem, em que, mediante acordo quanto ao modo e ao tempo, se comete a um terceiro a solução da controvérsia, normalmente, em caráter irrecorrível, sem aceder-se ao Judiciário.

A questão é relevante também para os conflitos envolvendo o poder público, especialmente no âmbito tributário, porquanto a litigiosidade nesta área assola o Judiciário brasileiro e prejudica tanto o Fisco como os agentes econômicos. A questão é objeto de atenção por parte do Conselho Nacional de Justiça que, mediante a Resolução 471/2022, lançou programa denominado Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário. O Senado e o Supremo Tribunal Federal também constituíram comissão de juristas para a apresentação de projetos voltados a dinamizar, unificar e modernizar os processos administrativo e judicial tributários, sendo que, dessa comissão, surgiu proposta envolvendo a arbitragem tributária.

1 SANDER, Frank E. A. *Varieties of dispute processing = Variedades en el procesamiento de disputas : versión en español*. Trad. De Julio César Betancourt. London: Chartered Institute of Arbitrators, 2010. Print. Obs: trata-se de um opúsculo de apenas 21 páginas.

2 Há diversas técnicas de negociação, mediação e conciliação. O Projeto de Lei 9.444/2017, em tramitação na Câmara dos Deputados, inova, dispondo sobre a inclusão da Constelação Sistêmica como instrumento de mediação entre particulares, a fim de assistir a solução de controvérsias. A Portaria 3923/2021, da 3ª Vice-Presidência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, regulamenta a utilização das Constelações Sistêmicas nos Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania – CEJUSCs e nas práticas restaurativas no Estado de Minas Gerais (<http://www8.tjmg.jus.br/institucional/at/pdf/pr39232021.pdf>). A constelação sistêmica também vem sendo utilizada como ferramenta para a solução consensual de conflitos, sobretudo na área familiar, com apoio no trabalho desenvolvido pelo psicoterapeuta alemão Bert Hellinger. Vide, também: <https://www.hellinger.com/pt/constelacao-familiar/>.

Vislumbra-se na arbitragem tributária uma possibilidade para a solução especializada e expedita de conflitos tributários complexos e pontuais, como os relacionados ao planejamento tributário, às pautas fiscais, aos arbitramentos e a diversos temas de tributação internacional, como os preços de transferência.

O trabalho é dividido em quatro partes.

Na primeira parte, apresenta-se o instituto da arbitragem no contexto do sistema de resolução de conflitos.

A segunda parte cuida do panorama da arbitragem tributária. A arbitragem tem um longo histórico em matéria comercial e já figura nas convenções modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) para aplicação em matéria tributária. Mas para a solução de controvérsias tributárias internas, a arbitragem ainda é incipiente, contando com a experiência precursora de Portugal e com projetos no Brasil.

A terceira parte é dedicada ao modelo português. Analisam-se o Decreto-Lei nº 10/2011 e a atividade do Centro de Arbitragem Administrativa, inclusive com apresentação e crítica dos dados empíricos sobre a sua atuação. Destacam-se o caráter institucionalizado da arbitragem em Portugal, a recorribilidade das decisões do CAAD e o curto prazo que vem sendo obtido até a decisão arbitral.

Na quarta parte, três projetos de lei para instituição da arbitragem tributária no Brasil são objeto de atenção, com destaque para o produzido pela Comissão de Juristas que se dedicou a propor reformas e inovações para o processo tributário brasileiro. Cotejam-se as propostas e levantam-se alguns questionamentos, apontando-se, por exemplo, a demasia do prazo de até 24 meses previsto em lei, considerado exagerado para um instrumento cujo principal trunfo deve ser a celeridade.

A quinta e última parte do trabalho é focada no negócio jurídico processual, inovação criada pelo Código de Processo Civil de 2015 e que, se associada à especialização dos órgãos judiciais, pode gerar, no próprio âmbito judicial, efeitos similares aos que se pretende para a arbitragem.

2. A ARBITRAGEM NO SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS.

Vêm ganhando espaço, há muitos anos, os meios alternativos de resolução de conflitos (ADR – *Alternative Dispute Resolution*), dentre os quais visualizamos um rol de meios autocompositivos (negociação/transação, mediação, conciliação) e um meio heterocompositivo (arbitragem). Na autocomposição, as partes convencionam uma solução para o caso, por si mesmas ou com o auxílio de um terceiro que aproxima e facilita ou que orienta o acordo. Na heterocomposição, as partes submetem-se à decisão de um terceiro, que deve ser imparcial e ter o poder de impor sua decisão.

Assim, a resolução de conflitos jurídicos é gênero; os meios autocompositivos ou consensuais e os heterocompositivos ou jurisdicionais (em sentido amplo), espécies. A heterocompo-

sição, que é atribuição a um terceiro do papel de julgar, decidindo o conflito, divide-se em duas subespécies: a arbitragem e a via judicial. Vale ter em conta, portanto, que a via judicial, longe de ser o único meio para composição dos conflitos e mesmo para dizer o direito, é o meio derradeiro, residual, subsidiário, a salvaguarda de todo um sistema que abrange outros métodos preferenciais.³ Nessa linha, MARINONI é claro ao afirmar: “o conflito deve ser tratado com a técnica procesual mais apropriada às suas peculiaridades – que inclusive podem determinar o recurso à jurisdição como ultima ratio”. E segue dizendo do acento legal dessa compreensão: “Não é por outra razão que o Código de 2015 explicitamente coloca a jurisdição como uma das possíveis formas de resolução de litígios e de forma expressa incentiva os meios alternativos de resolução de controvérsias (art. 3º do CPC)”. Ato contínuo, destaca que não se dispõe: apenas de um único meio para resolução do conflito – uma única ‘porta’ que deve necessariamente ser aberta pela parte interessada”, mas que, pelo contrário, “nosso Código adota um sistema de ‘Justiça Multiportas’ que viabiliza diferentes técnicas para solução de conflitos – com especial ênfase na conciliação e na mediação.”⁴

ROCHA afirma que “Os meios alternativos serão aqueles que, por um lado, não têm uma disciplina exclusivamente legal (mas autovinculativa) e, por outro lado, não se efectivam através de órgãos estaduais em sentido próprio (mas árbitros, comissões ou peritos) e, tipologicamente, podem ser classificados em meios preventivos (visam evitar o surgimento de um conflito, como as avenças tributárias ou acordos prévios de tributação) ou sucessivos (visam resolver um conflito já surgido)”. Afirma, ainda, que os meios sucessivos podem ser “meios intra-procedimentais ou meios pós-procedimentais, nos quais a transacção, a mediação e a arbitragem se inserem.”⁵

A arbitragem se diferencia muito dos mecanismos de resolução alternativa de natureza autocompositiva ou amigável. FONSECA ressalta que a arbitragem é “um mecanismo heterocompositivo de interesses, com natureza jurisdicional, no qual os litígios são dirimidos por árbitros, os quais, por força da lei, actuam como verdadeiros tribunais, tendo a respectiva decisão a força de sentença”.⁶

3 ROCHA relaciona todo esse movimento relacionado aos meios alternativos de solução de conflitos à pós modernidade: “... a pós modernidade jurídica terá como notas distintivas... a desestadualização. ... manifesta-se aos distintos níveis dos poderes públicos e terá como principais corolários a deslegalização (perda da relevância e força da lei, por via de fenômenos como a sua europeização, textura aberta ou tecnicização), a desadministrativização (entrega a entidades privadas de tarefas tradicionalmente administrativas) e desjurisdicionalização (quebra do monopólio do Juiz estadual na resolução de conflitos, através de introdução de mecanismos alternativos)” (ROCHA, Joaquim Freitas da. “A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem.” Em: FONSECA, Isabel Celeste M (org). *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. Ed. Isabel Celeste M. Fonseca. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018, p. 222.)

4 MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil : teoria do processo civil*. Vol. 1. 4. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 206.

5 ROCHA, Joaquim Freitas da. “A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem.” Em: FONSECA, Isabel Celeste M (org). *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 233.

6 FONSECA, Isabel Celeste M. “Arbitragem administrativa: uma realidade com futuro?”. In: FONSECA, Isabel Celeste M (org). *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 159-178.

Desse modo, arbitragem e prestação jurisdicional judicial são meios de resolução de conflitos que atendem a certas características em comum enquanto meios de heterocomposição: ambas pressupõem um conflito para o qual não tenha sido possível uma resolução consensual, ambas são jurisdições por implicarem a afirmação do direito aplicável ao caso, ambas são prestadas por terceiros, ambas se impõem às partes. SANTOS enfatiza que “a arbitragem insere-se na categoria dos processos adjudicatórios, em que um terceiro adjudica, impondo, a sua decisão aos litigantes”.⁷

Conforme o Magistrado Emérito do Tribunal Constitucional español GIMENO SENDRA, a arbitragem é um “equivalente jurisdiccional”, constituindo, a arbitragem e o processo judicial, “fórmulas complementarias de heterocomposición”.⁸ O jurista português CAMPOS, que atua como árbitro no CAAD, considera que “os cidadãos têm o direito de escolher quem vai dirimir os seus litígios”, destacando que implica “maior rapidez das decisões e maior proximidade dos árbitros aos problemas técnicos suscitados”.⁹

A arbitragem pressupõe consenso quanto à sua adoção, restando a solução ditada externamente por um terceiro constituído árbitro. Segundo CORDÓN MORENO, “El arbitraje es una alternativa heterocompositiva a la solución jurisdiccional de los conflictos privados fundada en la voluntad de las partes, que deciden eludir la intervención jurisdiccional y confiar la decisión del conflicto a un tercero, no juez, cuya resolución, que puede ser de derecho o de equidad, aceptan previamente.”¹⁰ E sublinha o papel da vontade das partes na gênese do processo: “El fundamento –y la justificación– del arbitraje como institución para la solución de cuestiones litigiosas se encuentra en la voluntad de los contratantes, que aceptan previamente la decisión de los árbitros: ‘la autonomía de la voluntad de las partes –de todas las partes– constituye al esencia y el fundamento de la institución arbitral, por cuanto que el arbitraje conlleva la exclusión de la vía judicial’ (STC 75/1996, de 30 abril). [...] la relevancia de la voluntad se traduce en el carácter facultativo del arbitraje, que es siempre una alternativa que las partes eligen libremente y de mutuo acuerdo frente a la solución jurisdiccional de los conflictos privados (cfs. SSTC 174/1995, de 23 noviembre y 75/1996, citada).”¹¹ COLINA GAREA distinguindo o convênio arbitral, de um lado, do processo arbitral, de outro: “Evidentemente, no debe confundirse el arbitraje con el convenio arbitral. El arbitraje como institución consta de três elementos esenciales: el convenio arbitral, el denominado

7 SANTOS, Nina Teresa Aguiar Sousa dos. “El sistema de arbitraje tributario en Portugal”. Em: LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018, p. 476.

8 GIMENO SENDRA, Vicente. *Introducción al derecho procesal*. 6a. ed. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2010.

9 CAMPOS, Diogo Leite de. Prefácio 2ª edição da obra: FONSECA, Isabel Celeste M. *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. Ed. Isabel Celeste M. Fonseca. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018.

10 CORDÓN MORENO, Faustino. *Arbitraje y jurisdicción : algunas cuestiones polémicas*. 1a. ed. Cizur Menor: Aranzadi, 2010, p. 15.

11 CORDÓN MORENO, Faustino. *Arbitraje y jurisdicción : algunas cuestiones polémicas*. 1a. ed. Cizur Menor: Aranzadi, 2010.

contrato de dación y recepción del arbitraje (receptum arbitrii) y el procedimiento arbitral).” E esclarece: “Independientemente del carácter contractual o jurisdiccional que se atribuya al arbitraje como institución, la naturaleza contractual del convenio arbitral resulta incuestionable”.¹²

COLINA GAREA ressalta que “ni el arbitraje es la ‘panacea’ ni –y esto es lo que fundamentalmente nos interesa– constituye un sistema ‘al margen’ de al Jurisdicción”. “el arbitraje necesita de la Jurisdicción para que queden garantizados su correcto desarrollo y la efectividad de la resolución que dicten los árbitros”. Pode ocorrer, por exemplo, a solicitação da anulação de um laudo. Entre a arbitragem e a Jurisdição (judicial), há “relaciones de colaboración o cooperación”.¹³

Não é por outra razão que a Meta 2 da Corregedoria Nacional de Justiça para 2015 previu a transformação de duas varas cíveis de cada capital em juízos especializados no processamento e julgamento de conflitos decorrentes da Lei de Arbitragem e a Resolução 421/2021 do CNJ estabeleceu diretrizes e procedimentos sobre a cooperação judiciária nacional em matéria de arbitragem, com vista ao cumprimento das decisões judiciais através dos órgãos do Poder Judiciário, tendo a carta arbitral como instrumento.

Lembre-se, ainda, que, por vezes, há urgências que precedem a instituição da câmara arbitral. Nesses casos, e como sempre, estão abertas as portas do Judiciário para analisar eventual pretensão cautelar. No Brasil, o art. 22-A da Lei 9.307/96, acrescentado pela Lei 13.129/2015, estabelece que, “Antes de instituída a arbitragem, as partes poderão recorrer ao Poder Judiciário para a concessão de medida cautelar ou de urgência”, cuja eficácia cessa “se a parte interessada não requerer a instituição da arbitragem no prazo de 30 (trinta) dias, contado da efetivação” da decisão. Seu art. 22-B ainda dispõe no sentido de que “Instituída a arbitragem, caberá aos árbitros manter, modificar ou revogar a medida cautelar ou de urgência concedida pelo Poder Judiciário”. Por fim, torna inequívoco que “Estado já instituída a arbitragem, a medida cautelar ou de urgência será requerida diretamente aos árbitros”. Conforme FERREIRA, “el otorgamiento a los árbitros de potestades cautelares es muy conveniente por cuanto amplía, en beneficio de las partes, las opciones para solicitar y obtener protección”, aún que “no excluye en modo alguno la participación de los jueces, antes y después del arbitraje”.¹⁴

Certo é que o instituto da arbitragem consolidou-se e é muitíssimo importante, sobretudo para o mundo corporativo, com destaque para as operações internacionais.

12 COLINA GAREA, Rafael. *El arbitraje en España : ventajas y desventajas*. Madrid: Difusión Jurídica, 2009, p. 7 e sua Nota1.

13 COLINA GAREA, Rafael. *El arbitraje en España : ventajas y desventajas*. Madrid: Difusión Jurídica, 2009, p. 2.

14 FERREIRA, Rodrigo de Oliveira. “Medidas Cautelares en el Proceso Arbitral: su Aplicación en Brasil y España.” Em: BUJOSA VADELL, Lorenzo (coord.). *Proceso Civil, Mediación y Arbitraje en América Latina y España*. Salamanca: Ratio Legis Ediciones, 2018, p. 345.

2. O PANORAMA DA ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA

A última das pesquisas anuais sobre arbitragem internacional realizada pela *Queen Mary University of London* recebeu o enfoque da adaptação da arbitragem a um mundo em mudanças: *2021 International Arbitration Survey: Adapting arbitration to a changing world*. Apontou que a arbitragem internacional é o método preferido para a resolução de conflitos entre partes domiciliadas em países distintos por 90% dos entrevistados, mesmo isoladamente (31%), mas, sobretudo, quando associada a meios alternativos consensuais (59%). Há preferência por arbitragens realizadas em Londres, Cingapura, Hong Kong, Paris e Genebra. Se considerados apenas os entrevistados da região do Caribe e América Latina, figura na lista de preferências também São Paulo, com 21%, sede cuja reputação vem crescendo. Foram apontadas como principais câmaras arbitrais, em nível mundial, a International Chamber of Commerce (ICC/Paris)¹⁵, a Singapore International Arbitration Centre (SIAC)¹⁶, o Hong Kong International Arbitration Centre (HKIAC)¹⁷, a The London Court of International Arbitration (LCIA)¹⁸ e a China International Economic and Trade Arbitration Commission (CIETAC)¹⁹. Essas entidades operam essencialmente com a solução de conflitos privados.

Mas existe um potencial, ainda, para o uso da arbitragem com vista à solução de conflitos envolvendo poder público.

Não obstante a participação da Administração em soluções consensuais e arbitrais ainda encontre alguma resistência, sob os argumentos da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, certo é que, pouco a pouco, tem-se reconhecido que o poder público tem compromisso com a solução dos conflitos em tempo razoável e que buscar as soluções possíveis, consideradas as circunstâncias, seja através de negociação (transação), mediação ou conciliação, pode atender melhor ao interesse público do que a imposição de decisões unilaterais ou a submissão da questão sempre à jurisdição, sobretudo quando não especializada, sem diálogo, sem uma perspectiva de terminação do litígio e com dispêndio incalculável de recursos materiais e humanos a perder de vista.

A indisponibilidade do interesse público não é óbice às soluções consensuais, como a transação e a mediação, tampouco à arbitragem em matéria tributária, pois tais institutos não fazem pouco caso desse princípio. Pelo contrário. Havendo autorização legal, sendo transparentes o procedimento e o julgamento, resta saber se atende à eficiência administrativa. Pois bem, na medida em que se vislumbra na arbitragem a possibilidade de soluções mais especializadas e rápidas de litígios complexos, otimizando o uso dos recursos materiais e humanos do Fisco e das

15 <https://iccwbo.org/dispute-resolution/dispute-resolution-services/arbitration/>

16 <https://siac.org.sg/>

17 <https://www.hkiac.org/>

18 <https://www.lcia.org/>

19 <http://www.cietac.org/?l=en>

Procuradorias fiscais e viabilizando a pacificação das relações tributárias, tem-se elementos no sentido de que atende ao interesse público. Some-se a isso que a redução de etapas e de prazo para a realização dos créditos tributários que venham a ser considerados hígidos beneficia o Fisco. Não há que se enxergar nada que a desaconselhe a arbitragem ou que a contraste com o zelo pelo interesse público.²⁰ Cabe destacar que a transação tributária, que é um dos mecanismos consensuais, está regulada no Brasil pela Lei 13.988/2020 e que, em 2022, viabilizou a arrecadação de R\$ 14,1 bilhões na esfera federal.²¹

Especificamente na área tributária, é importante ter em conta que a dimensão da litigiosidade desafia os órgãos de administração da Justiça e que muitas vezes torna indisponíveis volumes elevados de recursos que poderiam estar integrados à geração de riquezas. A Fazenda Pública é, desenganadamente, a maior litigante no Brasil.

Melhor seria evitar os conflitos mediante simplificação da tributação e das obrigações acessórias, maior colaboração entre fisco e contribuintes mediante, por exemplo, informação mais adequada e precisa, incentivo ao *compliance* tributário e programas de autorregularização. E isso está sendo feito pelas Administrações Tributárias federal e estadual, com importantes avanços nos últimos anos. Mas o fato é que, ainda assim, os conflitos existem e em grande número e muitas vezes com notável complexidade, exigindo enfrentamento.

A jurisdição judicial²² é a salvaguarda do sistema, o meio derradeiro de solução das controvérsias, mas, de certo modo, acirra e alonga os conflitos, implicando maior polarização entre Fisco e contribuintes.

Meios mais simples e baratos para a resolução dos conflitos, ainda que não aplicáveis a todos os casos, são os autocompositivos ou consensuais, sempre são preferíveis por razões de paz social, economia de tempo e de recursos e efetividade. Não se alcançando o consenso quanto ao mérito, o caminho será a heterocomposição que, no entanto, pode ser dar mediante colaboração entre as partes, consentindo na resolução por um árbitro ou tribunal arbitral, mediante procedimento por elas próprio acertado e em prazo por elas definido. Isso faz com que o conflito não perca no tempo, resolvendo-se logo a pendência, com redução dos custos de administração da contenda e retomada da segurança jurídica.

Efetivamente, a colaboração ou cooperação entre a Administração Tributária e as pessoas físicas e jurídicas deve perpassar a administração dos tributos para alcançar a solução das con-

20 Nesse sentido, vide também nosso trabalho intitulado “A transação tributária”, em: SEEFELDER, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério. *Comentário sobre a Transação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

21 Dado apresentado por Marília Cavagni em palestra no Curso de extensão *Resolução de conflitos tributários. Discussão dos modelos Brasil/Portugal. Um Estudo Comparado*, promovido pelo Instituto de Direito Econômico e Fiscal (IDEFF), vinculado à Universidade de Lisboa, em parceria com Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ).

22 O uso dessa expressão “jurisdição judicial” se justifica, porquanto, em sentido amplo, a arbitragem também implica dizer e aplicar o direito e, portanto, jurisdição.

trovérias. É relevante a colaboração do contribuinte para com o Fisco, sob a perspectiva da facilitação de informações, da realização de retenções por conta ou recolhimentos em substituição tributária e de outras cautelas e providências que repercutam em maior eficácia na fiscalização e na arrecadação tributárias, assim como a colaboração Fisco com os contribuintes, no sentido de prover informações e instruções acessíveis, claras e confiáveis, e de procurar interagir de modo aberto para reduzir e simplificar as obrigações acessórias, realizar programas que fomentem e viabilizem a autorregularização dos contribuintes, modelar a tributação de maneira que seja mais efetiva e com menor custo de conformidade. Mas é ora de se atentar para a importância da colaboração mútua também com vista a resolver os conflitos o quanto antes, evitando que se agravem, buscando composições consensuais e, quando necessária a heterocomposição, optando pelo mecanismo da arbitragem sempre que, sendo confiável, se afigure meio mais especializado, expedito e barato.

Já existe legislação e experiência em meios consensuais, como a transação e a mediação, mas nos centraremos na arbitragem, que aparece tanto para evitar que determinadas matérias sejam levadas ao Judiciário, como para a desjudicialização, pois nada impede que, em face de uma demanda já ajuizada e que esteja se eternizando, as partes convenionem retirá-la para resolverem o litígio mediante arbitragem. E há temas, efetivamente, que se vocacionam para tanto, como os relacionados ao planejamento tributário, ao valor aduaneiro, às pautas fiscais, aos arbitramentos, enfim, questões muito técnicas e específicas a exigirem um olhar especializado. A circunscrição da arbitragem a determinadas matérias implica estabelecer limites materiais à chamada “arbitrabilidade dos litígios”. Mais adequado parece trabalhar com critérios distintos, como admitir a arbitragem para resolver conflitos decorrentes de lançamentos tributários, e não para discussão de regimes jurídicos com eficácia declaratória e prospectiva, o que envolveria a discussão da validade de leis em tese, ainda que para os fins do caso concreto.

Em matéria de tributação internacional, a necessidade da arbitragem já se evidencia há muito tempo, em razão das dificuldades materiais e processuais que lhe são inerentes. O tributarista espanhol SERRANO ANTÓN especifica diversas razões que recomendam o uso da arbitragem no Direito internacional tributário: “En primer lugar, existe la necesidad de resolver disputas tributarias entre Estados, o aquellas planteadas por un contribuyente donde se ven envueltas varias Administraciones fiscales, para que se llegue a una solución obligatoria para las partes”, “Segundo, en las relaciones comerciales internacionales, al contratarse con un Estado extranjero, no se quiere dejar en los tribunales de ese Estado toda la responsabilidad en la resolución de los conflictos que puedan surgir”, “Tercero, el comercio internacional requiere de técnicas simples y eficaces de solución de controversias para garantizar la seguridad y rapidez de las transacciones”, “Cuarto, la internacionalización de los regímenes tributarios locales por los procesos de integración regional (v. gr. Unión Europea, Comunidad Andina de Naciones y Mercosur) y la adopción de criterios de imposición como la renta mundial, con la acentuada transacción internacional de los servicios, parecen exigir tribunales arbitrales libres, informa-

les, expeditos, con bajo costo e independientes”.²³ Segundo SWENSON e THORPE, “there is an acute need for an arbitration mechanism to ensure that increasingly difficult and complex cases are resolved within a timely manner and without double taxation. Investors typically identify uncertainty and timing as two of the major constraints to international trade and investment. Thus, there is a strong need for a more efficient, timely and cost effective tax dispute resolution mechanism within the international tax context.”²⁴

Avançou-se a tal ponto que, atualmente, o próprio modelo de Convenção Multilateral para Aplicar as Medidas Relacionadas com os Tratados Fiscais para Prevenir a Erosão das Bases Imponíveis e a Transferência de Benefícios (BEPS MLI) dedica toda sua Parte VI à arbitragem.²⁵ E, conforme OKUMA: “A União Europeia também estabeleceu regras para solução de disputas tributárias mediante a arbitragem (Diretiva 2017/1852)”, sendo que “A Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, França, Alemanha, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polónia, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Reino Unido e Estados Unidos da América já se comprometeram a implementar arbitragem para resolver os conflitos de direito tributário internacional (*multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting — Action 15 BEPS*).”²⁶

Ademais, também o modelo da OCDE de convenção para evitar a evitar a bitributação em matéria de tributação da renda contempla a solução arbitral para a hipótese de os Estados Parte, provocados por um contribuinte que se sinta prejudicado por uma tributação em desacordo com a Convenção, não chegarem a um acordo para resolverem o caso no prazo de dois anos. Refiro-me ao artigo 25.5 do *Model Tax Convention on Income and on Capital. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*.²⁷

23 SERRANO ANTÓN, Fernando. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario : procedimiento amistoso y arbitraje*. 1a. ed. Cizur Menor, Navarra: Civitas, 2011, p. 314-315.

24 SWENSON, C. David; THORPE, Crystal A. “Resolving International Tax Disputes: The Emerging Role of Arbitration and the Portuguese Example.” Em: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Resolving International Tax Disputes: The Emerging Role of Arbitration and the Portuguese Example*. Coimbra: Almedina, 2015.

25 <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

26 OKUMA, Alessandra. “A importância da arbitragem tributária”. *CONJUR*, 08 de maio de 2023.

27 Vejamos a redação atual dos seus parágrafos 1 e 5, suficientes para a colocação da matéria: *Article 25 MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States resolve or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention. [...] 5. Where, a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one of both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the date then all the information required by the competent authorities in order to address the case has been provided to both competent authorities, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests in writing. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.* O parágrafo 5 foi acrescentado em 2008 e alterado em 2017.

SERRANO ANTÓN resalta que “En todos los CDIs que continen cláusulas de arbitraje, ésta es la fase final en los procesos de resolución de conflictos, siendo precedido por el procedimiento amistoso.”²⁸ Os parágrafos 2 a 4 do art. 25 da Convenção Modelo efetivamente cuidam regular a solução de comum acordo. De qualquer modo, existe a possibilidade de um impasse a exigir a heterocomposição.

LANG entende que “el trabajo de la OCDE relativo a la modificación de la redacción de la cláusula del procedimiento amistoso e inclusión del arbitraje obligatorio en 2008 debe aplaudirse. ... A partir de ese momento se lanza este importante mensaje consistente en que esta cláusula arbitral forme parte del MC OCDE: ahora es claro y visible que esta cláusula es parte integrante de los estándares de la protección legal de los contribuyentes.”²⁹ Mas LAGO MONTERO advierte que tal modelo não é unanimidade no mundo da fiscalidade internacional; pelo contrário, é um modelo criticado por inserir a referida cláusula “sin el suficiente debate y consenso académico, bajo la presión de las multinacionales, sin que se garantice la publicidad, imparcialidad y el interés público, con un procedimiento ayuno de reglas, sin concreción acerca de quien soporta los gastos ni de cómo se nombra a los árbitros”. Sublinha, ainda, que “dejar la resolución del conflicto a la constitución de una comisión arbitral caso por caso puede ralentizar la operatividad de la figura, máxime si no se han reglamentado ágiles mecanismos de constitución y funcionamiento de la mentada comisión arbitral de efímera vida, pues desaparecerá tras la emisión del dictamen”. E aponta que “Ella hace abogar a los comentaristas por la creación de un órgano permanente, un Tribunal Fiscal Internacional, adscrito a Naciones Unidas, o por la atribución de esta competencia a alguno de los órganos que ya existen”.³⁰

No âmbito da União Europeia, a *Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea* cuida de estabelecer procedimentos também para a arbitragem. Considera que “La mejora del mecanismo de resolución de litigios debe basarse en los sistemas existentes en la Unión, incluido el Convenio de Arbitraje de la Unión”. Destaca que “No obstante, el ámbito de aplicación de la presente Directiva ha de ser más amplio que el del Convenio de Arbitraje de la Unión, que se limita exclusivamente a los litigios en materia de precios de transferencia y a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes”. Segundo seus termos, “debe aplicarse a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta y el patrimonio cubierto por los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión”. E regula a constituição da “comisión de resolución alternativa de litígios” a partir do seu artigo 10, que autoriza os Estados membros afetados a “acordar cualquier otro tipo de procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (también conocido como arbitraje de «la última mejor oferta».”³¹

28 SERRANO ANTÓN, Fernando. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario : procedimiento amistoso y arbitraje*. Cizur Menor, Navarra: Civitas, 2011. Print, p. 315.

29 LANG, Michael. Prefácio à obra: SERRANO ANTÓN, Fernando. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario : procedimiento amistoso y arbitraje*. Cizur Menor, Navarra: Civitas, 2011.

30 LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributária: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018, p. 408-410.

31 <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2017-82041>.

O Brasil não tem adotado a cláusula de arbitragem dos modelos de convenção da OCDE, conforme se verifica analisando as últimas convenções internalizadas, quais sejam, a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais, firmada em 2018, objeto do Decreto 10.705/2021, e o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais, firmado em 2018, objeto do Decreto 11.109/2022. Os artigos 27 e 26 dessas convenções, respectivamente, não reproduzem a cláusula de arbitragem dos modelos de convenção.

Mas é cada vez mais evidente a necessidade de se abrir espaço aos meios alternativos (ou adequados e, diria eu, preferenciais) de soluções de conflitos para que contribuam com a redução da litigância tributária, aproximando Fisco e contribuintes, prestigiando o diálogo e permitindo soluções técnicas e efetivas, que deixem de levar ao Judiciário senão os conflitos que as partes não tenham conseguido resolver por si mesmas nem tenham considerado conveniente submeter à heterocomposição extrajudicial.

Aliás, considerar a arbitragem como instrumento útil na matéria tributária é medida que pode trazer resultados não apenas no âmbito internacional, como também no interno.

É certo, com SANTOS, que “na origem de um processo de arbitragem tributária existiria já uma situação de litígio que opõe o sujeito passivo à administração tributária” e que, por isso não faria sentido questionar se a arbitragem tributária poderia contribuir para a redução da litigiosidade tributária, pois a pressupõe.³² Efetivamente, não é remédio capaz de ter efeito significativo na redução da litigiosidade, sobretudo a de massa, até porque não é vocacionada para tanto. Mas a arbitragem tem o potencial de contribuir para a redução de longas pendências judiciais, ao menos em processos mais complexos e, nesse sentido, abreviando os litígios, reduzir o acervo nesse nicho comparativamente a um sistema exclusivamente judicial marcado pela morosidade.

SERRA, na condição de Presidente do Conselho Deontológico do CADD, afirmou que “a arbitragem tributária pode, efetivamente, contribuir, à sua escala, para o que deverá ser um desígnio nacional de combate às pendências. Será, certamente, uma gota no oceano das pendências, mas será uma gota que não irá mais ser acrescentada a esse oceano”.³³ Talvez um tanto mais que uma gota. Note-se que Portugal tem uma população de dez milhões de habitantes, menor que a do Estado do Rio Grande do Sul, que é de 11 milhões, e cerca de 5% da população brasileira. Ainda assim, MARTINS, economista³⁴ que atua como árbitro no CAAD, destaca que

32 SANTOS, Nina Teresa Aguiar Sousa dos. “El sistema de arbitraje tributario en Portugal”. Em: LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018, p. 476.

33 Prefácio à 3ª edição da obra: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da Arbitragem Tributária*. Coimbra: Almedina, 2017.

34 O corpo de árbitros do CAAD é formado por juristas, mas também comporta profissionais de Economia ou Gestão, conforme se vê, concretamente, da lista de árbitros adjuntos: <https://www.caad.org.pt/tributario/arbitros>.

“the total number of cases rose from 132, in 2012, to more than 800, in 2014”.³⁵ E o Relatório Anual de Funcionamento da Arbitragem Tributária 2021, elaborado pelo próprio CAAD, aponta que “Em 2021 foram apresentados 862 pedidos de constituição de Tribunal Arbitral em matéria Tributária no CAAD.³⁶ Considerada a escala brasileira, poderia significar cerca de dezessete mil conflitos tributários por ano. O número não é desprezível.

As delongas judiciais, sob a perspectiva dos contribuintes, representam custo e incerteza; sob a perspectiva do Fisco, elevado custo e, sobretudo quando acauteladas por liminares com efeito suspensivo da exigibilidade, a atribuição do status de regularidade a contribuintes por longo tempo com débitos pendentes e impedimento a sua cobrança; sob a perspectiva da sociedade, desincentivo à fluidez da economia por centrarem recursos materiais e humanos no conflito, em vez de estarem disponíveis para a geração de riquezas ou, de outro lado, retardo à arrecadação necessária para a realização de políticas públicas.

VILLA-LOBOS e PEREIRA lembram que “A implementação pioneira da arbitragem institucionalizada no âmbito do direito público em Portugal data de 2009” e que “a arbitragem tributária apresenta-se como mais um aliado no combate e desígnio nacional de combate às pendências nos tribunais”.³⁷

No Brasil, a 5ª edição do Relatório Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, elaborado pelo Insper/CNJ (2022), considera que “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.)” e recomenda a criação de lei que estenda a transação federal da Lei 13.988/2020 para os demais entes públicos, bem como que institua para todos os entes a arbitragem, a conciliação e o negócio jurídico processual envolvendo a Fazenda Pública. A Resolução CNJ nº 471/2022, por sua vez, dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário com o objetivo de assegurar a todos o direito à solução dos conflitos tributários de forma efetiva, garantindo a celeridade e o acesso à justiça, sendo que seu art. 2º estabelece diretrizes de “priorização de soluções consensuais em disputas tributárias” e de “prevenção e desjudicialização de demandas tributárias”.

Ademais, o Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022 instituiu Comissão de Juristas para a elaboração de anteprojetos de proposições legislativas com vista a dinamizar unificar e modernizar os processos tributários administrativo e judicial. Com o Relatório Final apresentado por essa Comissão, foram efetivamente apresentados

35 MARTINS, António. “An economist’s perspective of tax arbitration in Portugal.” Em: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Resolving International Tax Disputes: The Emerging Role of Arbitration and the Portuguese Example*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 88.

36 https://www.caad.org.pt/files/Relatorio_de_Actividade_de_Arbitragem_Tributaria.pdf

37 VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. “Arbitragem tributária: breves notas”. Em: FONSECA, Isabel Celeste M (org). *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018, p. 376.

diversos anteprojetos, dentre os quais um de lei ordinária para disciplinar a arbitragem em matéria tributária e aduaneira, que hoje tramita como PL 2486/2002. Na página que apresenta os projetos oriundos do trabalho da comissão de juristas sobre processo tributário, a Agência Senado destaca que os projetos relacionados à mediação e à arbitragem em matérias tributária e aduaneira visam a “evitar a judicialização sempre que possível e acabar o quanto antes com conflitos envolvendo os cidadãos e o fisco” e “também pretendem reduzir o estoque de litígios judiciais”.³⁸

A Justificativa do PL 4468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro, que também visa a instituir arbitragem especial tributária e é igualmente adiante analisado, invoca os modelos da OCDE, afirmando que “A aplicação da arbitragem em matéria tributária tem sido recomendada pela OCDE para os casos que envolvam os tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional, como se vê no caso do Projeto BEPS, bem como nas cláusulas de compromissos arbitrais de alguns tratados ou mesmo no chamado procedimento amigável consultivo de eliminação de casos de bitributação, inserto na segunda parte do parágrafo 3º do art. 25, predisposto para resolução dos casos de dupla tributação internacional não previstos no texto convencional”. E também chama atenção para a Diretiva da União Européia: “na Diretiva da União Europeia sobre resolução de litígios relativos a dupla tributação entre Estados-Membros (Diretiva UE 2017/1852, de 10.10.2017), surgiu a arbitragem como substitutiva da decisão administrativa. Logo, se o litígio não for decidido em 2 anos: o contribuinte pode solicitar a criação de uma Comissão Consultiva e ingressar em juízo para determinar a criação dessa Comissão. A Comissão Consultiva, composta por 3 membros independentes, designadas pelos Estados-Membros, tem o prazo de 6 meses para emitir um parecer sobre o caso, que deve ser seguido pelos Estados-Membros.” Inspira-se, ainda, na experiência portuguesa de arbitragem tributária: “O êxito de Portugal com a arbitragem fiscal, que já soma mais de 4 mil processos julgados, é uma importante inspiração internacional para este Projeto”.

Muitas possibilidades se abrem quando se pensa especificamente na arbitragem tributária. Ainda que seja normalmente referida em uma perspectiva de “privatização da justiça tributária”,³⁹ pode dar-se não apenas por câmaras já consolidadas que atualmente atuam em arbitragens comerciais ou ser institucionalizada para que reste realizada por particulares em câmaras exclusivas sob a chancela do poder público ou, ainda, ser realizada “ad hoc” com a nomeação de especialista privado, mas também pode ser incorporada ao âmbito do próprio processo administrativo fiscal ou judicial. Nesses últimos casos, seria indispensável que o órgão de julgamento administrativo tivesse composição mista (mais do que paritária, com membros da administração tributária e representantes dos contribuintes, que comportasse juízes de varas especializadas e professores de direito tributário) e que, se judicial o órgão de julgamento, que

38 <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/09/23/sugestoes-de-comissao-sobre-processos-tributario-e-administrativo-viram-projetos>.

39 SANTOS, Nina Teresa Aguiar Sousa dos. “El sistema de arbitraje tributario en Portugal”. Em: LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018, p. 460. Nina lembra que tal expressão também é utilizada por CASALTA NABAIS e por FREITAS DA ROCHA em capítulos de livro também utilizados e transcritos neste artigo.

fosse igualmente especializado no contencioso tributário. Isso porque, depende muito mais de um consenso quanto ao modo, ao tempo, à independência do órgão julgador e à irrecorribilidade, do que da sua procedência ou natureza privada ou pública do árbitro ou câmara arbitral. Aliás, talvez seja o caso de não se realizar escolhas excludentes, mas concorrentes, com diversas possibilidades arbitrais em tempo e modos diversos, à disposição das partes.

LAGO MONTERO propõe, justamente, que os próprios tribunais econômico-administrativos – assim entendidos os órgãos administrativos de julgamento integrados ao Ministério da Fazenda espanhol que, com independência funcional, analisam as reclamações dos contribuintes contra os atos da Administração Tributária – tenham composição mista, com julgadores provenientes do Judiciário, das Universidades, representantes dos contribuintes e funcionários, e “extensa potestad de revisión, comprensiva de facultades mediadoras, conciliadoras y arbitrales para todas cuestiones de hecho, valoraciones y conceptos jurídicos indeterminados. [...] Allí donde la incertidumbre objetiva sobre los hechos o el derecho aplicable sea más que notable, actuaría como órgano arbitral...”.⁴⁰

Quanto aos modelos de arbitragem e suas características, há de se ter em conta a advertência de GARCÍA DE ENTERRÍA e FERNÁNDEZ, fundada na jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol, quando à preservação do acesso à Justiça, que é direito fundamental. Assevera: “Como afirma la Sentencia constitucional de 23 de noviembre de 1995, es contrario a los artículos 24.1 y 117.3 de la Constitución todo sistema de arbitraje institucional e imperativo que condicione o limite el libre acceso a la jurisdicción”⁴¹ Ou seja, é preciso manter a arbitragem na sua concepção original de cunho voluntário. Impor o regime arbitral em detrimento da tutela jurisdicional judicial seria violar o direito fundamental de acesso à Justiça (Poder Judiciário), consagrado de modo amplo também na Constituição brasileira, e substituir indevidamente o Judiciário em função para a qual tem exclusividade, que é o enfrentamento dos conflitos mediante iniciativa de uma das partes, ainda que sem a concordância ou mesmo sob protesto da parte ex adversa, o que se legitima pela independência e imparcialidade decorrentes das garantias asseguradas aos juízes.

NABAIS entende que “não se podem depositar demasiadas esperanças na arbitragem tributária” porquanto estaria reservada a quem pudesse pagar, nos moldes de uma justiça privada que deixaria aos mais necessitados a justiça pública.⁴² Ainda que assim o seja, se for possível melhorar em parte a composição dos conflitos, a arbitragem tributária se revelará positiva, sem prejuízo de aperfeiçoamentos posteriores ou da concorrência de outras soluções adequadas a cada nicho processual.

40 LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018, p. 149 e 157.

41 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo* [1974]. Tomo I. 10ª ed. Madrid: Civitas, 2022, p. 570.

42 NABAIS, José Casalta. “Reflexão sobre a Introdução da Arbitragem Tributária”. Em: *Revista da PGFN*. Ano I, número 1, jan./jun. 2011, p. 19-44.

Passamos, com essas premissas gerais, a analisar o modelo de arbitragem tributária institucionalizada já aplicado e consolidado em Portugal e os projetos de lei em tramitação no Brasil.

3. O MODELO DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA INSTITUCIONALIZADA⁴³ E OBRIGATÓRIA PARA A ADMINISTRAÇÃO EM PORTUGAL: O DL Nº 10/2011 E O CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA.

ALMEIDA ensina que a arbitragem em Direito Público em Portugal “começou por ser marcada pelo impulso resultante do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e, na sequência dele, do surgimento da arbitragem institucionalizada, com a instituição do... CAAD... A evolução foi, mais recentemente, marcada pelo revolucionário regime da arbitragem em matéria fiscal...”⁴⁴

A arbitragem tributária é realidade em Portugal há mais de dez anos. Trata-se de um modelo precursor e em plena operação que se apresenta aos olhos do mundo como uma experiência a ser observada. De certo modo, apresenta-se como um projeto piloto em nível mundial. Sua análise e crítica pode aportar muitos subsídios para que se avance na compreensão acerca da possibilidade, da utilidade e da conveniência da utilização do instituto da arbitragem em matéria tributária. Igualmente, permite que se colha elementos para a tomada de decisões jurídicas sobre a validade ou não da arbitragem tributária com tais ou quais característica. Sendo o caso de implantação da arbitragem tributária por outro país, o modelo português servirá de parâmetro para replicação ou de referência que aponte a importância de adoção de critérios e procedimentos distintos para correção de eventual ponto inadequado ou não efetivo. Enfim, é um modelo de referência.

A Constituição portuguesa traz uma peculiaridade: ao arrolar as categorias de tribunais, no seu Título V, art. 209, estabelece que, além do Tribunal Constitucional, do Supremo Tribunal de Justiça e dos tribunais judiciais de primeira e de segunda instância, bem como do Supremo Tribunal Administrativo e dos demais tribunais administrativos e fiscais, e do Tribunal de Contas, “Podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz”. Para ROCHA é relevante que a Constituição da República Portuguesa (CRP) tenha permitido tribunais arbitrais, sem excluir matérias.⁴⁵

A Lei 31/1986, ao tratar da arbitragem voluntária, dispôs que “O Estado e outras pessoas colectivas de direito público podem celebrar convenções de arbitragem, se para tanto forem au-

43 As palavras “institucionalização” ou “institucionalizada”, quando referida à arbitragem neste texto, remete a centros de arbitragem que, independentemente de terem ou comporem pessoas com personalidade jurídica de direito público ou privado, a exerçam em caráter exclusivo de outras câmaras ou árbitros com amparo na sua instituição, autorização ou controle estatais.

44 ALMEIDA, Mário Aroso de. Prefácio à 1ª edição da obra: FONSECA, Isabel Celeste M. *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018. Print.

45 ROCHA, Joaquim Freitas da. “A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem.” Em: FONSECA, Isabel Celeste M (org). *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018. Print.

torizadas por lei especial ou se elas tiveres por objecto litígios respeitantes a relações de direito privado”⁴⁶, sendo que o Decreto-Lei nº 425/1986 estabeleceu que as entidades que pretendessem promover, com carácter institucionalizado, a realização de arbitragens voluntárias deveriam requerer autorização ao Ministro da Justiça para a criação dos respectivos centros. Por sua vez, o Código de Processo nos Tribunais Administrativos português, aprovado pela Lei nº 15/2002, dedicou todo um título ao “Tribunal arbitral e centros de arbitragem”. Seu art. 187 disciplinou os “Centros de arbitragem”, estabelecendo que “O Estado pode, nos termos da lei, autorizar a instalação de centros de arbitragem permanente destinados à composição de litígios no âmbito das seguintes matérias: a) Contratos; b) Responsabilidade civil da Administração; c) Funcionalismo público; d) Sistemas públicos de protecção social; e) Urbanismo”, sendo que a vinculação de cada ministério à jurisdição de centros de arbitragem dependeria de portaria conjunta com o Ministro da Justiça, estabelecendo o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. Forte nessa autorização e em face da solicitação de diversas entidades de natureza sindical, sua criação foi autorizada pelo Despacho 5097/2009 do Secretário de Estado da Justiça”. Nesse despacho, foi destacada a “vontade de o Estado, nas suas relações com os cidadãos e outras pessoas colectivas, propor e aceitar a superação dos litígios através do recurso aos meios alternativos de resolução de litígios”, opção justificada “pelas vantagens inerentes à mediação, conciliação e arbitragem, designadamente, eficácia, celeridade, economia e flexibilidade”. Originariamente, admitiu-se a arbitragem para a resolução de litígios “emergentes de contratos e de relações jurídicas de emprego público”. Posteriormente, o DL nº 10/2011, que estabeleceu o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, dispôs que “todos os tribunais arbitrais tributários funcionam sob a égide do CAAD. O Despacho nº 5880/2018 da Secretária de Estado da Justiça, por sua vez, autorizou ampliação da competência material do CAAD para que passasse a alcançar “quaisquer matérias jurídico-administrativas que nos termos da lei possam ser submetidas a arbitragem institucionalizada”.

O modelo português de arbitragem em matéria tributário foi instituído pelo Decreto-Lei 10/2011 [Lei do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RAJAT)]. Nesses pouco mais de dez anos de vigência, foi alterado sete vezes, a última pela Lei 7/2021. A exposição de motivos aponta que visou a reforçar a tutela eficaz dos direitos, imprimir maior celeridade na resolução dos litígios (processo sem formalidades, com base no princípio da autonomia dos árbitros e com limite temporal de seis meses para emitir a decisão, prorrogável uma vez) e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais. Ressalta que a arbitragem é forma de resolução de litígio através de um árbitro neutro e imparcial cuja decisão tem o mesmo valor que o das sentenças judiciais. Para causas grandes o órgão julgador será uma turma de três árbitros, cada parte indicando um e os dois indicando o presidente, que também pode ser indicado pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAA). A turma é presidida por um jurista, mas pode contar com árbitros licenciados em Economia ou Gestão. Mas a decisão deve ser jurídica, vedada a equidade. O CAAD funciona tutelado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e

46 PORTUGAL. Lei nº 31/1986. Disponível em https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=721&tabela=leis.

Fiscais. Só se admite a arbitragem para apreciação da ilegalidade da liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta, de declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais, e a apreciação de qualquer questão de fato ou de direito relativa ao projeto de liquidação. Ainda que a regra seja a irrecorribilidade, admitem-se recursos tanto ao Tribunal Constitucional e ao Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão contrarie acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo (2ª instância judicial) ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (3ª e última instância judicial que só conhece matéria de direito) ou ao Tribunal Central Administrativo para a anulação da decisão por vícios do procedimento (violação do contraditório e da igualdade das partes) ou da decisão (falta de fundamentação etc.) A par disso, “Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Européia”. Incentiva-se o encaminhamento à arbitragem dos atos tributários pendentes de decisão judicial há mais de dois anos, dispensando-se as custas judiciais.

Mais do que afirmar a irrecorribilidade como regra, na arbitragem tributária portuguesa, mais preciso nos parece, como SANTOS, considerar que “As decisões dos tribunais arbitrais tributários são suscetíveis de recurso e de impugnação, em condições bastante restritas”,⁴⁷ pois é o que a lei efetivamente apresenta.

Analisando a recorribilidade da decisão arbitral, ROCHA afirma que “pode ser colocada em crise, por via de dois mecanismos de sindicância: a impugnação e o recurso. A primeira diz respeito ao controlo dos aspectos estruturais da decisão, designadamente os seus fundamentos (ausência ou contradição) e a pronúncia (âmbito eventualmente excessivo) (artigos 27º e 28º do RAT). Já o segundo relaciona-se com o controlo do mérito, e apenas é admitido quando dirigido ao Tribunal Constitucional... ou Supremo Tribunal Administrativo”.⁴⁸

SOUZA delimita a questão, afirmando que há recurso ao TC “nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada” e recurso ao STA sobre o mérito “mas apenas quando estejam em oposição, quanto á mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.” E prossegue acrescentando que “podem ser anuladas pelos tribunais centrais administrativos”.⁴⁹

47 SANTOS, Nina Teresa Aguiar Sousa dos. “El sistema de arbitraje tributario en Portugal”. Em: LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018, p. 474.

48 ROCHA, Joaqueim Freitas da. “A desestadualização do direito tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem.” Em: FONSECA, Isabel Celeste M (org). *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. Ed. Isabel Celeste M. Fonseca. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018. Print, p. 225.

49 SOUZA, Jorge Manuel Lopes de. Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária. Em: FONSECA, Isabel Celeste M (org). *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. Ed. Isabel Celeste M. Fonseca. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018. Print, p. 241.

Por força do art. 4º do RAJAT, a arbitragem tributária portuguesa dá-se, com exclusividade, pelos tribunais arbitrais que funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Compete ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais,⁵⁰ órgão de gestão e disciplina dos juízes da jurisdição administrativa e fiscal, nos termos do art. 10º, 2., do estatuto do CADD, nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, cujas atribuições abrangem a designação dos presidentes dos colegiados e dos próprios árbitros, quando não indicados pelas partes. Como se vê, a arbitragem tributária portuguesa tem um carácter institucional.

O mesmo art. 4º estabeleceu, ainda, que a vinculação da administração tributária à jurisdição de tais tribunais arbitrais dependeria de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça (art. 4º). Considere-se, por relevante, que a Autoridade Tributária e Aduaneira “pré vinculou-se à arbitragem tributária sob a égide do CAAD, o que significa a previsão de um verdadeiro direito de acesso à arbitragem por parte dos contribuintes em processos até aos dez milhões de euros”, conforme se vê do sítio do CAAD.⁵¹

É possível consultar as suas decisões arbitrais, inclusive selecionando como argumento de pesquisa um tributo específico, no sítio <<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>>.⁵² E sua experiência já permite mensuração e algumas conclusões. Nesse sentido, o Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal (CIDEEFF) apresentou, em 2022, os Resultados sobre a Litigância Fiscal no CAAD. Ressalta e reitera que a arbitragem é uma instância concorrente à via judicial, pois não constitui meio de prevenção de litigância, mas de resolução de litígios já estabelecidos, além do que os julgamentos do CAAD também são jurídicos, baseados na lei, sendo vedada a equidade. Ainda conforme o relatório, a arbitragem tributária é “uma instância concorrente dos tribunais tributários”, “não é meio de prevenção de litigância, nem um filtro para evitar recurso para os tribunais, é um meio alternativo aos tribunais e, portanto, concorrente”.

Na pesquisa empírica realizada pelo CIDEEFF, foram analisadas 1041 decisões arbitrais publicadas de 2016 a 2021. O recorte abrangeu litígios acima de 100 mil €. Sob coordenação da Profa. Dra. Ana Paula Dourado⁵³, o estudo traz informações importantes para que se possa ter uma ideia real, concreta, da arbitragem tributária em Portugal.

A arbitragem é viável contra lançamentos tributários. Conforme a pesquisa, quanto à área temática ou matéria de direito substantivas, “as questões mais suscitadas são deduções fiscais (28%) isenção (24%), base de cálculo (17%) e seguidas de outras menos relevantes.”

A questão do tempo chama a atenção. Em 53% dos casos, a solução se deu no prazo de até seis meses, que é o prazo padrão originariamente estabelecido. Houve prorrogação de prazo em

50 <http://www.cstaf.pt/>.

51 <https://www.caad.org.pt/>.

52 Sítio operativo, conforme verificado em 09 de maio de 2023.

53 Com a importante participação, ainda, de Nuno Garoupa, Bruno Moutinho e Cláudia Marchetti da Silva.

46% das decisões analisadas, o que, contudo, não chegou a repercutir significativamente na mediana. O relatório aponta que “Existe uma certa volatilidade na duração dos processos no CAAD, entre 0.4 e 98.2 meses”, mas a média apurada foi de 6.9 meses e a mediana de 5.87 meses. Destaca-se que o tempo é contado a partir da constituição do tribunal arbitral com notificação às partes, o que costuma ocorrer em torno de 2 meses após o primeiro ato do procedimento, que é o pedido de constituição do tribunal arbitral. Assim, pode-se dizer que a mediana para o tempo integral de tramitação, desde o pedido, fica próxima a 8 meses. Embora sejam viáveis recursos, ocorreram em casos excepcionais, porquanto, em 99% não houve impugnação ao Tribunal Central Administrativo (TCA), em 98%, não houve recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) e em 99% não houve recurso para o Tribunal Constitucional (TC).⁵⁴ O próprio preâmbulo do DL 10/2011 esclarece, ainda, que “Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”, ou seja, de envio prévio ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de consulta sobre a interpretação do direito europeu aplicável ao caso, mas também é raro, tendo ocorrido em menos de 1% dos casos.

A mediana total do processo exclusivamente judicial de 48 meses (mais precisamente, 1496 dias), razão pela qual o relatório aponta que “a duração total do processo no CAAD versus a duração nos tribunais - desde a primeira instância até à decisão do STA -, dá uma imagem da lentidão dos tribunais tributários e de celeridade do CAAD”. E adverte: “A continuação de um desempenho válido por parte dos tribunais tributários depende de reformas sérias eliminando constrangimentos⁵⁵ evidenciados no presente estudo: leis processuais mais eficientes, âmbito das suas competências centradas nas questões jurídicas (materiais ou substantivas) mais complexas, eliminação de bagatelas, formação continuada, melhor alocação de recursos do Estado a montante dos tribunais.”

Todos os casos julgados no mérito no âmbito do CADD o foram por colegiados, ou seja, por câmaras arbitrais. Quanto à origem dos árbitros, consta que “Em 98% das decisões, os árbitros presidentes... tiveram carreira de juízes, 38% no ministério público, 36% como consultores, 34% na advocacia, 29% como docentes”. Há outro destaque: “os árbitros foram sorteados em 86% das decisões e designados pelas partes em 14%”, sendo que o contribuinte tende a designar árbitro com mais frequência nos processos de valor mais elevado (acima de 500.000 €, 19%; acima de 1.000.000 €, 20%; acima de 5.000.000 €, 38%).

Quanto ao resultado da arbitragem, observa-se que “As decisões foram improcedentes em 21% dos casos, parcialmente procedentes em 25% e procedentes em 50%. Foi declarada a in-

54 Os recursos, portanto, são para os tribunais judiciais. Cabe esclarecer. Em Portugal, a jurisdição judicial administrativa é especializada. O art. 209º da Constituição portuguesa prevê o “Supremo Tribunal Administrativo e os demais tribunais administrativos e fiscais”. Em matéria tributária, temos uma estrutura judiciária composta pelos Tribunais Administrativos e Fiscais e pelo Tribunal Tributário de Lisboa (1ª instância), pelos Tribunais Centrais Administrativos (2ª instância) e, no cume, pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), sendo que tanto os TCAs como o STA possuem secções de Contencioso Tributário. São 17 tribunais administrativos e fiscais de primeira instância e dois tribunais centrais de segunda instância (Sul, com sede em Lisboa, e Norte, com sede no Porto).

55 “Constrangimento” no sentido de embaraços, dificuldades.

competência em 1% dos casos, a extinção do pedido em 2% e solicitado o reenvio prejudicial em menos de 1%”.⁵⁶ Em matéria de IVA, só 16% foram improcedentes, 14% parcialmente procedentes e 59% procedentes. Houve muita diferença nos percentuais conforme o árbitro presidente. Um dos presidentes com mais julgamentos, teve 89% de causas com parcial ou total procedência e só 9% improcedentes, enquanto outro teve 69% com parcial ou total procedência e 30% improcedentes. Não se identificou nenhum presidente significativamente mais favorável à Administração tributária.

Vê-se do relatório, ainda, que, em 32% dos casos, as custas ficaram em até 5.000 €; se ampliamos a faixa para custas de até 60.000 €, alcançamos 94% dos casos.

Outro relatório, apresentado em março de 2023, foca nos processos de massa, assim considerados, para os efeitos da pesquisa, aqueles que tiveram como objeto matérias recorrentes, com pelo menos 20 ocorrências anuais, considerado o conjunto das decisões arbitrais do CAAD publicadas até 31 de dezembro de 2022. Identificados os temas, no mais, a pesquisa ateve-se ao mesmo nicho de processos do relatório anterior, ou seja, apenas aos casos de valor superior a 100.000 €. Consta: “Foram identificados 11 de 16 temas dentro amostra, totalizando 105 processos considerados de massa (10,09%)”. Ou seja, em torno de 10% do universo de processos submetidos à arbitragem puderam ser identificados como recorrentes. Nos processos de massa, verificou-se índice de procedência superior ao dos processos em geral: 63,81% das decisões arbitrais foram plenamente favoráveis aos contribuintes.

CAMPOS é crítico quanto à arbitragem tributária em Portugal, afirmando que deveria “estar rodeada de precauções”. Entende que “estaria justificada a limitação da arbitragem aos casos em que existe uma larga indeterminação da norma, fiscal, exigindo um trabalho profundo de subsunção do caso concreto na norma: cláusula geral anti-elisão, preços de transferência, e métodos indirectos” para que se fosse “determinando o núcleo das normas através de decisões arbitrais especializadas.” A par disso, considera que a celeridade da resolução dos litígios e a criatividade da arbitragem restaram prejudicadas, pois “O legislador preferiu submeter as decisões arbitrais ao controlo de um recurso judicial, através do recurso das mesmas para os Tribunais Tributários de segunda instância. Eliminando, deste modo, só a primeira instância. E subordinando, de facto, as decisões arbitrais à jurisprudência”. Por fim, critica a “outorga do exclusivo da arbitragem tributária a um único Centro”, por restringir a “um grupo muito reduzido de juristas, por muito competentes que sejam.”⁵⁷

Quanto aos limites materiais para a submissão de conflitos à arbitragem, ALMEIDA considera que “a razão pela qual, tradicionalmente, são impostos limites materiais à arbitrabilidade dos

56 O reenvio prejudicial é um dos pilares do Direito Europeu. Visa a preservar sua unidade e coerência, assegurando a sua aplicação uniforme pelos órgãos judiciais dos Estados membros. Cabe aos tribunais nacionais consultarem o Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a interpretação do Direito comunitário que se deva aplicar em determinado caso.

57 CAMPOS, Diogo Leite de. Prefácio 2ª edição da obra: FONSECA, Isabel Celeste M. *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018.

litígios reside no entendimento de que, enquanto o juiz do Estado é o julgador natural dos litígios, a opção que as partes num litígio possam fazer de submeter a sua resolução a arbitragem implica que o litígio vai ser dirimido por meros particulares, cuja idoneidade e independência em relação às partes não é caucionada pelo aval que o Estado dá aos seus próprios juízes e, portanto, em cujas decisões o Estado não deposita a sua confiança.” Segue afirmando que a admissão da arbitragem tributária em Portugal, “escudada no discutível argumento de que a arbitragem institucionalizada a cargo de um Centro de Arbitragem como o CAAD, que, supostamente, teria sido constituído sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais e, por isso, seria caucionado pelo Estado e encarado como uma espécie de estrutura quase para-judicial” pressupõe que tal “ofereceria maiores garantias de idoneidade e imparcialidade que a arbitragem em gera.”.⁵⁸

A obrigatoriedade da arbitragem tributária, quando manifestada a opção do contribuinte, tem seu potencial conflito com a exclusividade da jurisdição a cargo do Poder Judiciário suavizada com o direito de impugnação aos Tribunais Centrais Administrativos e recursos ao Supremo Tribunal Administrativo e ao Tribunal Constitucional, bem como ao reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Européia.

Quanto à crítica da menor independência dos árbitros relativamente aos juízes togados, o que poderia ser um ponto delicado em face da submissão do interesse público à sentença arbitral, SOUZA afirma que as garantias dos árbitros são semelhantes às dos juízes dos tribunais judiciais, em razão do art. 216º, nº 1, da CRP, que seu recrutamento é moroso e exigentíssimo, que suas decisões são controláveis através de recursos, e que há um regime de ‘quase exclusividade’ da sua atuação enquanto árbitros, conforme o art. 216º, nº 3, da CRP.⁵⁹

4. OS PROJETOS DE LEI DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL.

O Brasil conta com uma Lei de Arbitragem de carácter geral, a Lei 9.307/1996, segundo a qual pessoas capazes de contratar, inclusive a administração pública direta e indireta, poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Embora a lei admita ampla liberdade de conformação, podendo a arbitragem ser de direito ou de equidade, a critério das partes, prevê que a arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e que respeitará o princípio da publicidade, conforme alteração introduzida pela Lei 13.129/2015.

A partir dessa lei, a arbitragem se afirmou como mecanismo seguro e expedito para a solução de controvérsias, passando a dispor de uma rede de câmaras de mediação e arbitragem, algumas

58 ALMEIDA, Mário Aroso de. Prefácio à 1ª edição da obra: FONSECA, Isabel Celeste M. *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018.

59 SOUZA, Jorge Manuel Lopes de. Algumas notas sobre o regime da arbitragem tributária. Em: FONSECA, Isabel Celeste M (org). *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018, p. 239.

das quais vinculadas a instituições tradicionais. O Centro de Arbitragem e Mediação da Câmara de Comércio Brasil-Canadá (CAM CCBC),⁶⁰ oriundo da Comissão de Arbitragem criada em 1979, já realizou mais de 1427 arbitragens, sendo 115 em 2022, com valor médio em disputa nesse ano de R\$ 68 milhões e valor total de quase R\$ 8 bilhões.⁶¹ A Câmara de Conciliação, Mediação e Arbitragem do sistema CIESP FIESP,⁶² fundada em 1995, já havia realizado 658 arbitragens até 2021, sendo que, nesse ano, o valor médio foi de R\$ 27 milhões e o maior valor de R\$ 450 milhões, versando, a maior parte, sobre matérias societárias e contratos empresariais.⁶³ Vale referir, ainda, a CAMARB – Câmara de Mediação e Arbitragem Empresarial – Brasil,⁶⁴ criada em 1998, com sedes em São Paulo, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, Recife, Brasília and Salvador, o Centro de Arbitragem e Mediação vinculado à Câmara Americana de Comércio para o Brasil – São Paulo (CAM AMCHAM), fundado em 2000,⁶⁵ o Centro Brasileiro de Mediação e Arbitragem (CBMA), fundado em 2002 pela ACRJ, FENASEG e FIRJAN, com sedes no RJ e em SP, e a Câmara FGV de Mediação e Arbitragem,⁶⁶ constituída em março de 2002, com sede no Rio de Janeiro, dentre outras.

Pelo menos três projetos de lei em tramitação no Senado Federal dispõem sobre a arbitragem tributária: O PL 4257/2019, PL 4468/2020 e o PL 2486/2022. Este último é replicado como Projeto de Lei também na Câmara dos Deputados como PL 2791/2022.

O Projeto de Lei nº 4257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia modifica a Lei nº 6.830/1980 “para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária”. Estabelece que “Se o executado garantir a execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, pode optar pela adoção de juízo arbitral para julgar os embargos ofertados”. Prevê que o processo arbitral seja “público, de direito, e conduzido por órgão arbitral institucional, de reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais”. Admite, ainda, o acesso ao Judiciário, por qualquer das partes, para a obtenção da declaração de nulidade da sentença arbitral que “contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas ou de repercussão geral”. Por fim, em suas disposições finais, dispõe que o executado pode optar pelo procedimento arbitral caso, ao ajuizar a ação de consignação em pagamento ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, garanta o juízo por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro. Na justificação do projeto, ressalta que “para ser interessante para a Fazenda Pública, o

60 <https://ccbc.org.br/cam-ccbc-centro-arbitragem-mediacao/>.

61 Conforme relatório disponível em <https://ccbc.org.br/cam-ccbc-centro-arbitragem-mediacao/fatos-e-numeros-de-2022/>.

62 <http://www.camaradearbitragemsp.com.br/pt/index.html>

63 <file:///C:/Users/lpn00/Downloads/20220131-camara-numeros-do-ano-de-2022.pdf>

64 <https://camarb.com.br/>

65 <https://www.amcham.com.br/o-que-fazemos/arbitragem-e-mediacao>.

66 <https://camara.fgv.br/>.

procedimento arbitral... deve permitir a imediata satisfação do crédito”, o que resta garantido, no projeto, pela referência à garantia da execução por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia. Além do mais, destaca a intenção de ensejar a apreciação célere dos embargos que, em média, conforme Nota Técnica do IPEA, tramitam por quase cinco anos. Há emenda modificativa apresentada pelo Senador Weverton Rocha no sentido de que o processo arbitral possa ser conduzido por órgão arbitral institucional ou entidade especializada previamente credenciada por cada entidade da Federação e que possa alcançar créditos inferiores à alçada para inscrição em dívida ativa ou ajuizamento de execução fiscal. Segue em tramitação.

O PL 4468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro, institui a arbitragem especial tributária, amparando-se em proposta apresentada pelos Professores Heleno Taveira Torres (USP), Selma Maria Ferreira Lemes (co-autora da Lei 9.307/96) e da advogada Priscila Faricelli. A adjetivo “especial” foi utilizado para distingui-la da arbitragem regulada pela Lei 9.307/96. Autoriza sua instauração para prevenir controvérsias sobre matéria de fato, no curso da fiscalização, antes da formalização do crédito tributário e da aplicação de multas, mediante solicitação do contribuinte ou da Administração Tributária. Veda a discussão sobre constitucionalidade de normas jurídicas, sobre lei em tese e decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário nas hipóteses do art. 927 do CPC e em sede de repercussão geral pelo STF. Especifica que a arbitragem será exclusivamente de direito, vedada a arbitragem por equidade. Determina que obedecerá as regras do direito brasileiro, será realizada no Brasil e em língua portuguesa, observará o contraditório, a ampla defesa e os meios inerentes, a igualdade das partes, a imparcialidade dos árbitros e seu livre convencimento. Estabelece o prazo de 12 meses para apresentação do laudo arbitral, podendo ser prorrogado por até duas vezes, desde que não ultrapasse o prazo total de 24 meses. Prevê que a sentença será integralmente divulgada no site da instituição arbitral. O compromisso arbitral tem o efeito de impedir o lançamento de multa de ofício. Conforme sua Justificação, o autor considerou a maturidade institucional da arbitragem realizada com suporte na Lei 9.307/1996, com vista à utilização das mesmas câmaras arbitrais já existentes e atuantes para o julgamento, também, das controvérsias tributárias. O texto do PL exige o requisito de que a instituição esteja situada no Brasil, constituída há oito anos, em regular funcionamento como instituição ou câmara arbitral e com reconhecidas idoneidade, competência e experiência na administração de procedimentos arbitrais. A formação do tribunal arbitral dá-se por indicação de um árbitro pela Autoridade Tributária e de outro pelo contribuinte, sendo que esses dois elegem o terceiro, que presidirá os trabalhos. Estabelece não caber homologação ou recurso ao Poder Judiciário. A justificação ressalta: “O espaço da arbitragem, como medida de decisão de conflitos preventiva do lançamento tributário, é de expressivo alcance”. E mais: “Basta pensar naqueles casos que implicam inversão do ônus da prova, por presunções e similares, nas hipóteses de bases de cálculo presumidas ou dependentes de arbitramento, como ‘preço de mercado’, ‘valor venal’, ‘valor da terra nua”, pautas de valores, definição de preços de transferência, qualificações de intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade etc.” Ainda: “O projeto traz duas situações pontuais, que envolvem por excelência aspectos fáticos ou técnicos, nas quais a arbitragem especial poderia ser satisfatoriamente implementada, a saber, para consulta

fiscal ou quantificação de crédito reconhecido judicialmente e passível de compensação pelos contribuintes”. Cria a figura do árbitro desempataador para situações de votação não unânime. E afirma que a arbitragem tal como proposta beneficiaria Fisco e contribuintes com celeridade, segurança e especialidade. Ressalta, por fim, que a arbitragem é método eficaz para a solução de conflitos “complexos e que demandam célere solução”.

O PL 2486/2022 é de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, tendo como origem o anteprojeto apresentado pela Comissão de Juristas constituída com vista à dinamização, unificação e modernização do processo administrativo e tributário nacional. Cuida-se de proposta de lei para dispor sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. São 26 artigos. Visa à prevenção do litígio e à resolução daqueles já instaurados no contencioso administrativo e judicial, envolvendo matéria tributária e aduaneira, inclusive relativa à cobrança de valores devidos a conselhos profissionais. Assenta que o árbitro é juiz de fato e de direito, tanto para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário como para sua extinção, e que a sentença que proferir não fica sujeita a recurso nem a homologação pelo Poder Judiciário. Determina a aplicação subsidiária da Lei 9.307/1996. Reserva à Fazenda Pública estabelecer por ato próprio o rol de hipóteses gerais em relação às quais poderá optar pelo uso da arbitragem, bem como critérios de valor, fases processuais em que o sujeito passivo poderá propor a arbitragem, o procedimento para apreciação do requerimento, as regras para escolha da câmara de arbitragem ou para a opção pela arbitragem *ad hoc*, regras para escolha, indicação e impugnação dos árbitros, inclusive casos em que a ausência de acordo leve à frustração do procedimento e, ainda, critérios para a fixação de honorários dos árbitros no caso da arbitragem *ad hoc*. Estabelece a aceitação administrativa como etapa preliminar à pactuação do compromisso arbitral. Veda a arbitragem por equidade. Restringe à aplicação das normas de direito material do ordenamento jurídico brasileiro e exige a realização da arbitragem no Brasil e em língua portuguesa. Prevê a publicidade do processo de arbitragem, o caráter preferencialmente institucional da arbitragem e a composição do litígio por câmara arbitral previamente credenciada pelo ente federativo. Veda a arbitragem envolvendo a constitucionalidade de normas jurídicas ou a discussão sobre lei em tese. Prevê que a assinatura do compromisso arbitral interrompe a prescrição. Determina que o compromisso arbitral estabeleça o prazo de até 12 meses para apresentação da sentença arbitral, prorrogável uma vez. Exige a observância dos princípios do contraditório, da igualdade das partes, da imparcialidade dos árbitros e de seu livre convencimento. Considera a atuação como árbitro em matéria tributária e aduaneira como exercício de função pública para fins penais. Estabelece a nulidade da sentença arbitral proferida em contrariedade a precedente qualificado de que trata o art. 927 do CPC, sendo que a nulidade deve ser pleiteada judicialmente em 180 dias da notificação da sentença arbitral, podendo, também, na hipótese de haver execução judicial, ser requerida em impugnação ao cumprimento de sentença, nos termos dos arts. 525ss do CPC. Ainda estabelece que a sentença arbitral se submete ao mesmo regime jurídico de cessação de eficácia da coisa julgada aplicável à sentença judicial em virtude da superveniência do trânsito em julgado de precedente firmado sob o rito da repercussão geral ou de controle concentrado de constitucionalidade em sentido contrário ao definido na sentença. Prevê que a sentença ar-

bitral que concluir pela existência de tributo devido poderá reduzir as multas em 60%, 30% ou 10%, conforme a arbitragem tenha sido requerida até 15 dias úteis da ciência do auto de infração ou antes da decisão administrativa de primeira instância ou, ainda, previamente à decisão administrativa de segunda instância, à inscrição em dívida ou à citação da Fazenda Pública em processo judicial. Correlatos a esse PL e também da relatoria do Senador Rodrigo Pacheco, estão o Projeto de Lei Complementar (PLP) 124/2022, que faz, no mesmo sentido, as necessárias adaptações e acréscimos no CTN, o PLP 125/2022, que, ao estabelecer normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes, também cumpre esse papel.

PISCITELLI, MASCITTO e FERNANDES já analisaram os dois primeiros. Quanto ao PL 4.257/2019 criticam, por exemplo, a sua vinculação à execução, porquanto, “após o término de processo administrativo no qual não obteve êxito, o sujeito passivo se vê forçado a ingressar, muito antes do efetivo ajuizamento de execução fiscal, com Ação Anulatória do Ato Declarativo da Dívida ou Ação Consignatória, com o objetivo de obter, por exemplo, a renovação de sua certidão de regularidade fiscal” e o texto proposto pelo projeto parece não autorizar a opção do sujeito passivo pelo juízo arbitral nesses casos. Também advertem para a ausência de regra de transição “que possibilitem a migração das disputas atuais pelos métodos judiciais tradicionais para a arbitragem tributária, uma vez criado o instituto”. Quanto ao PL 4.468/2020, entendem desarrazoada a figura do árbitro desempataador para decisões não unânimes, o que poderia gerar, inclusive, o empate.⁶⁷

Vistos em conjunto os três projetos, verifica-se que os dois primeiros projetos restringem a arbitragem tributária ora à pendência de execução fiscal, de modo que substitua os embargos do executado, ora à fase anterior ao lançamento, atribuindo-lhe um caráter preventivo da constituição de créditos tributários e aplicação de multas. O terceiro projeto – PL 2482/2022 – é mais abrangente, valendo-se, em grande parte, do que já consta de projeto anterior, mas atribuindo à arbitragem tributária maior dimensão, admitindo-a anteriormente a também no curso dos contenciosos administrativo e judicial envolvendo matéria tributária e aduaneira. De outro lado, busca criar uma estrutura institucional própria para tais arbitragens, com largo espaço para regulamentação pelas Administrações Tributárias. O prazo estabelecido para a apresentação da sentença arbitral parece-me demasiado, porquanto se apontam 12 meses, podendo chegar a 24 meses, o que é pouco ousado, correspondendo ao dobro do prazo comumente adotado na arbitragem tributária portuguesa, de 6 meses que, mesmo com prorrogações, chega a uma mediana de aproximadamente 8 meses.

Importante traço presente nos diversos projetos é vedar a arbitragem por equidade, exigindo que se dê conforme a lei. Outro destaque positivo diz respeito à obrigatoriedade de transparência na arbitragem tributária, com a publicação das sentenças arbitrais, porquanto lida com

67 PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões. Disponível em <<https://ibdt.org.br/RDTA/um-olhar-para-a-arbitragem-tributaria-comparativo-das-propostas-no-senado-federal-provocacoes-e-sugestoes/>>.

a arrecadação tributária. Efetivamente, essas são características necessárias à arbitragem administrativa em geral, incluindo a tributária, na medida em que o art. 37 da Constituição federal é expresso ao determinar que a Administração pública obedeça aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Ressalto, por fim, que não se deve ter receio da inovação nessa matéria, deste que resguardada a autonomia da vontade para o estabelecimento da arbitragem. MARTINS frisa: “Litigants will always be very attentive to the cost comparison between state tax courts and tax arbitration courts.”⁶⁸ Como meio alternativo, só se justificará se resolver os litígios de modo mais eficiente que o Judiciário nas causas para as quais a arbitragem se vocaciona e se isso vier a ser reconhecido tanto por contribuintes como para o Fisco.

5. A ALTERNATIVA DO NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL COM RENÚNCIA A RECURSOS NA PRÓPRIA JURISDIÇÃO JUDICIAL.

Outro modo para se obter mais celeridade na heterocomposição dos conflitos tributários é a realização de negócio jurídico processual com cláusula de não-recorribilidade no bojo das próprias ações judiciais tributárias, especialmente as anulatórias de autos de infração. Mas tal possibilidade, como veremos, é restrita às hipóteses em que não se aplica o reexame necessário, pois a Administração só pode dispor do seu recurso de apelação, jamais da remessa *ex officio*.

A vantagem de celeridade que se costuma atribuir à arbitragem pode ser obtida também em juízo, forte nas inovações trazidas pelo CPC de 2015, que dá ampla liberdade às partes para disporem sobre o procedimento e convencionares sobre ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo, nos termos do seu art. 190.

A inovação da lei processual atribui às partes a possibilidade de realizarem acordos de “gestão procedimental”⁶⁹, prestigiando a “autorregulação entre as partes acerca de aspecto procedimental judicial”⁷⁰. E pode envolver, também, um acordo de “instância única”⁷¹ ou “pacto de não-recorribilidade” ou “cláusula de irrecorribilidade”, mediante renúncia, inclusive prévia, aos recursos.

PEDRO DA SILVA DINAMARCO assevera que “É válida a renúncia consensual prévia a eventual recurso contra futura... sentença... Esse negócio processual atípico (art. 190) não depende de

68 MARTINS, António. “An economist’s perspective of tax arbitration in Portugal.” Em: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Resolving International Tax Disputes: The Emerging Role of Arbitration and the Portuguese Example*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 88.

69 Expressão utilizada por Luiz Guilherme Marinoni.

70 Expressão utilizada por Teresa Arruda Alvim.

71 DIDIER Jr., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. Salvador: Jus Podium, 2015. p. 381. Também: MARQUES, Natham K. *O negócio jurídico processual no CPC/15: um novo mecanismo processual*. Disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-negocio-juridico-processual-no-cpc-15-um-novo-mecanismo-processual/752469952>.

homologação para produzir efeitos e vincula as partes desde que assinada juntada aos autos”. Esclarece, ainda, que o art. 632-1 do CPC português também contempla a renúncia antecipada quando “provier de ambas as partes”.

Conforme CHAGAS e MOSCHEN, os recursos constituem ônus processual e, portanto, são disponíveis, de modo que as partes podem “convencionar a abdicação dos recursos”, firmar “negócios para abdicar da via recursal, determinando que o processo termine na sentença, ou que o processo admitirá apenas recursos ordinários, não devendo se prolongar até os tribunais superiores”.⁷² Realmente, o CPC, ao cuidar dos recursos, admite expressamente a renúncia ao direito de recorrer, nos termos do art. 999.

Ademais, se o ordenamento admite que a parte transacione sobre matéria tributária e se vislumbra, quem sabe, até mesmo a possibilidade de se avançar para uma legislação que admita a arbitragem tributária irrecorrível, que dirá no bojo do próprio processo judicial as partes aceitarem de antemão a sentença que venha a ser proferida pelo magistrado, como modo de por fim ao litígio com celeridade, reduzindo custos e incertezas. A propósito, lembre-se que constitui direito fundamental, estabelecido pela EC 45/2004, que inseriu o inciso XXVIII no artigo 5º da Constituição brasileira, nos âmbitos judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação, de maneira que acordo para a otimização desse valor encontra suporte até mesmo constitucional.

O CPC de 2015, por zelo com a coisa pública, submete ao duplo grau de jurisdição a sentença proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público. É norma de ordem pública. Essa sentença não produz efeitos “senão depois de confirmada pelo tribunal”. Mas o chamado reexame necessário ou remessa *ex officio* não se aplica quando a condenação ou o proveito econômico obtido na causa for de valor certo e líquido inferior a mil salários-mínimos para a União e suas autarquias e fundações públicas, a 400 salário-mínimos para Estados e suas autarquias e fundações públicas e os Municípios que constituam capitais do Estados, e 100 salários-mínimos para os demais Municípios e suas autarquias e fundações públicas. Ou seja, a possibilidade de negócio jurídico processual para a não recorribilidade está limitada a tais alçadas, ao menos enquanto não houver uma alteração legislativa que exclua a remessa necessária nos casos de acordo de não recorribilidade.

O acordo, nos limites apontados, apresenta-se, com o perdão da cacofonia, como alternativa à alternativa da arbitragem tributária e independe de inovação legislativa, salvo para dar-lhe cabimento em causas de elevado valor.

Diga-se, ainda, que tal se justificará com mais razão, nas comarcas ou subseções judiciárias que contam com varas tributárias especializadas ou varas da fazenda públicas, que também asseguram

72 CHAGAS, Bárbara Seccato Ruis; MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. Negócio Jurídicos Processuais e Recursos: Primeiras Reflexões. Disponível em < <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/j54r8mlx/EKkHqpvOyXk90SN3.pdf>>

a especialização do órgão julgador. É o caso, por exemplo, da Justiça Federal em Porto Alegre que, a par das Varas de Execução Fiscal, conta com mais duas Varas Tributárias para o julgamento do contencioso tributário, sendo que os recursos ordinários sobem para turmas, também especializadas em matéria tributária e aduaneira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. O tributarista espanhol LAGO MONTERO enumera as vantagens destacadas pelos partidários da especialização judicial: “con ella se tutelan mejor los derechos de los ciudadanos, se gana en uniformidad, por reducirse el número de órganos encargados de resolver y en eficiencia y rapidez”.⁷³

Com essas medidas – especialização e negócio jurídico processual –, pode-se concentrar, também na via judicial, as vantagens da especialização e da celeridade. Esses negócios jurídicos processuais de instância única, diga-se, podem, inclusive, servir de laboratório para se antever traços da possível realidade da arbitragem tributária.

Lembre-se que a já referida 5ª edição do Relatório Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, elaborado pelo Insper/CNJ (2022), inclusive, recomenda aos três poderes que se implementem negócios jurídicos processuais envolvendo a Fazenda Pública (p. 299, 301 e 302) Ademais, à p. 283, aponta que “A média total de tempo entre a distribuição dos processos nessas varas especializadas e a prolação de sentença de mérito é de 191,3 dias, valor significativamente inferior ao das varas generalistas. Em síntese, a vara especializada em direito tributário demanda aproximadamente a metade do tempo para a vara generalista prestar a mesma atividade jurisdicional, qual seja, a prolação da sentença de mérito.”

A Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro disciplinou a celebração de negócios jurídicos processuais no âmbito da Procuradoria da Dívida Ativa e da Procuradoria Tributária, dentre outras. A Resolução PGE 4826/2022 autoriza negócios jurídicos processuais que tenham por objeto estipular mudanças no procedimento ou dispor sobre ônus, poderes, faculdades e deveres processuais no âmbito das ações judiciais e execuções fiscais com vista à redução da litigiosidade e menor onerosidade dos instrumentos de cobrança, eficiência na cobrança da dívida ativa, estímulo à conformidade fiscal, autonomia da vontade das partes, cooperação processual e segurança jurídica, adequação dos instrumentos de cobrança à capacidade financeira dos devedores da dívida ativa do Estado, concorrência leal entre os devedores, publicidade, a impessoalidade e o interesse público. Prevê que o negócio jurídico processual pode ser celebrado antes ou durante o processo judicial. Há previsão expressa, no seu art. 10, de que os negócios jurídicos processuais podem envolver “recursos, inclusive sua renúncia prévia”.

O negócio jurídico processual, portanto, também é um instrumento apto a reduzir o tempo dos processos até o limite da alçada do reexame necessário, melhorando a situação da litigiosidade tributária complexa de menor valor. E se poderia encaminhar projeto de lei no sentido de afastar o reexame necessário em face de negócios jurídicos processuais de não recorribilidade, de modo a permitir que a fazenda pública possa realizá-los também nas causas de conteúdo econômico mais elevado.

73 LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa; GUERVÓS MÁLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018, p. 212.

6. CONCLUSÃO

A litigiosidade tributária, no Brasil, vem encontrando equacionamento no âmbito do processo administrativo fiscal e do processo judicial, que solucionam milhões de conflitos a cada ano. O tempo do processo, porém, tem sido demasiado, média de 2 anos e 7 meses nas delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamentos (DRJs), 4 anos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e 9 anos nas ações de Execução Fiscal.⁷⁴ Estudo da duração total do contencioso tributário, elaborado pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) com base em relatórios da RFB, do CARF e do CNJ, apontam tempo médio total nas etapas administrativas e judiciais de 18 anos e 11 meses.⁷⁵ Ademais, a especialização de Varas ainda não é a regra, o que implica que o enfrentamento das demandas, sobretudo as mais complexas, se ressinta de uma abordagem efetivamente especializada.

Há diretrizes do CNJ para a adoção de modos alternativos de solução de conflitos, com a adoção de instrumentos consensuais, como a transação, a mediação e a conciliação também em matéria tributária. A realização de negócios jurídicos processuais também é fomentada. E a arbitragem tributária, como método heterocompositivo extrajudicial, é objeto de projeto apresentado pela Comissão de Juristas formada pelo Senado e pelo STF para a elaboração de propostas que atualizem e aperfeiçoem o processo tributário.

A definição, por consenso do contribuinte e do Fisco, acerca do procedimento, dos critérios de julgamento e do prazo para uma solução, associada à atuação de árbitros imparciais especializados, pode ser capaz de assegurar um processo arbitral controlado, previsível e confiável, nos moldes do que já acontece com a arbitragem em questões corporativas e comerciais.

Em matéria de tributação internacional, a experiência é exitosa e fomentada pela OCDE nos seus modelos de convênio relativos aos preços de transferência, à erosão das bases imponíveis e transferência de lucros e aos acordos para evitar a bitributação em matéria de tributação da renda.

No que diz respeito à tributação nacional, a arbitragem tributária está em funcionamento em Portugal. O DL nº 10/2011 atribui ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) essa função. O contribuinte, insurgindo-se contra um lançamento, tem a faculdade de optar pela arbitragem, que é obrigatória para o Fisco. Segue-se a instalação de um tribunal arbitral, o que costuma ocorrer em cerca de dois meses. A partir de então, a sentença arbitral deve ser proferida em seis meses, o que acontece na metade dos casos. Nos demais, ocorre prorrogações. De qualquer modo, a mediana mantém-se em cerca de seis meses, prazo bastante razoável e promissor, sobretudo se considerarmos que os recursos, embora viáveis, são raros. Admite-se o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Européia, a anulação da arbitragem pelos Tribunais Centrais Administrativos por vício e também a recorribilidade quanto ao mérito restrita aos casos em que o tribunal arbitral tenha afrontado a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo ou decidido questão Cons-

74 https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/sistema_tributario.html.

75 <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>

titucional. Os dados empíricos mostram que a arbitragem tributária portuguesa não se presta à solução de questões de massa, pois o número de causas recorrentes identificado, nas ações superiores a cem mil euros, alcançou pouco mais de cem casos no conjunto dos últimos anos, o que se mostra insignificante se comparado aos números brasileiros.

No Brasil, dos três projetos de lei em tramitação no Senado Federal que foram analisados, o mais abrangente é o PL 2482/2022, que permite a arbitragem tributária, permitindo que resolva litígios que se encontrem na fase administrativa ou judicial, prestando-se, portanto, não apenas para a redução de ajuizamentos como para a própria desjudicialização. A par disso, preserva a autonomia da vontade inclusive da Administração Tributária, porquanto pressupõe que manifeste sua escolha pela arbitragem consentânea com a do contribuinte. Também assegura a transparência da arbitragem, exigindo a publicação das sentenças arbitrais. Mas prevê prazo que nos parece muito longo, de 12 meses prorrogável para um total de 24 meses, o que não parece consentâneo com o objetivo de celeridade.

Outro meio de alcançar-se especialização e celeridade, é dotar-se o Judiciário como um todo de Varas especializadas, nos moldes dos exemplos que já se colhem na Justiça Federal em certas capitais e realizarem-se negócios jurídicos processuais com cláusula de instância única ou não-recorribilidade, o que por certo teria o potencial de assegurar uma jurisdição de qualidade em curto espaço de tempo, tal como na arbitragem, e com a vantagem adicional de contar com estruturas permanentes de juízes togados concursados dotados das prerrogativas próprias que salvaguardam a independência da magistratura. Mas, atualmente, o CPC estabelece o reexame necessário das sentenças contra a Fazenda Pública, o que só não se aplica para valores que se situem abaixo da alçada de mil salários mínimos na esfera federal, 500 na esfera estadual e das capitais, 100 quanto aos municípios que não sejam capitais de estados. De qualquer modo, nada impede que se altere a lei processual para afastar o reexame necessário nas hipóteses em que haja negócio jurídico processual de não recorribilidade.

A arbitragem tributária e os negócios jurídicos processuais de instância única nas varas tributárias podem contribuir, e muito, para uma melhor e mais rápida resolução de certos litígios. Não são uma panacéia para os problemas da alta litigiosidade tributária, porquanto mais apropriados para casos que envolvam questões de direito e de fato complexas e concretas, não se prestando para a declaração de regimes jurídicos em tese, com fins prospectivos que são os casos repetidos aos milhares nos nossos tribunais. Lembre-se que a arbitragem presta-se a resolver disputas, nada mais.

Ainda assim, o fato de a arbitragem tributária poder viabilizar a solução de disputas importantes para o Fisco e para os contribuintes que, de outro modo, poderiam tardar longos anos, com prejuízo à adequada alocação dos recursos envolvidos, pode justificar sua adoção como mais um instrumento para a resolução de conflitos também nessa área, a par dos preferenciais meios consensuais e da salvaguarda sempre presente da prestação jurisdicional judicial, à disposição das partes sempre que não houver sucesso ou conveniência dos outros métodos. Os diversos

meios são legítimos, inclusive a arbitragem e, quando necessária, a própria jurisdição judicial se apresentará como via não só adequada como necessária para dizer e aplicar o direito, sendo certo que, atualmente, o próprio processo judicial apresenta mecanismos de customização conforme a necessidade e conveniência das partes quando haja um mínimo de convergência.

7. REFERÊNCIAS

BRASIL. Poder Executivo. Decreto 11.109/2022.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto 10.705/2021.

BRASIL. Poder Judiciário. CNJ. Meta 2 para 2015. Disponível em <<https://www.cnj.jus.br/corregedoriacnj/meta-de-arbitragem/>>.

BRASIL. Poder Judiciário. CNJ. Resolução 421/2021. Estabelece diretrizes e procedimentos sobre a cooperação judiciária nacional em matéria de arbitragem e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original13424620211006615da7d63ee0f.pdf>.

BRASIL. Poder Judiciário. 5ª edição do Relatório Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, elaborado pelo Insper/CNJ (2022). Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em

BRASIL. Poder Legislativo. Câmara dos Deputados. *PL 9444/2017*.

BRASIL. Poder Legislativo. *Lei 9.307/1996*.

BRASIL. Poder Legislativo. Senado Federal. *PL 2791/2022*.

BRASIL. Poder Legislativo. Senado Federal. *PL 4257/2019*.

BRASIL. Poder Legislativo. Senado Federal. *PL 4468/2020*.

BRITAIN. *2021 International Arbitration Survey: Adapting arbitration to a changing world*. Queen Mary University of London, School of International Arbitration, White & Case.

BUJOSA VADELL, Lorenzo (coord.). *Proceso Civil, Mediación y Arbitraje en América Latina y España*. Salamanca: Ratio Legis Ediciones, 2018

CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa de Portugal). Sítio na web: <https://www.caad.org.pt/>.

CCI (*Cour Internationale D'Arbitrage de la Chambre de Commerce Internationale*). Sítio na web: <http://parisarbitration.com/fr/service/cour-internationale-darbitrage-de-la-chambre-de-commerce-internationale-cci-2/>>.

CIDEFF (Centro de Investigação em Direito Europeu Económico, Financeiro e Fiscal). *Resultados sobre a Litigância Fiscal no CAAD - Decisões Arbitrais publicadas de 2016 a 2021* (valor do

litígio acima de 100 mil euros). Disponível em <https://www.cideeff.pt/xms/files/4_e-book_3_RelatorioLitiganciaFiscal_CAAD_2016-2021100milEuros_CIDEEFF_22-02-2023.pdf>.

CIDEEFF (Centro de Investigação em Direito Europeu Económico, Financeiro e Fiscal). *Processos de Massa – Relatório Complementar dos Resultados sobre Litigância Fiscal no CAAD*. Disponível em <https://www.cideeff.pt/pt/publicacoes/outras-publicacoes/processos-de-massa-relatorio-complementar-dos-resultados-sobre-litigancia-fiscal-no-caad-decisoes/6127/>.

COLINA GAREA, Rafael. *El arbitraje en España : ventajas y desventajas*. Madrid: Difusión Jurídica, 2009.

CORDÓN MORENO, Faustino. *Arbitraje y jurisdicción : algunas cuestiones polémicas*. Cizur Menor: Aranzadi, 2010.

CHAGAS, Bárbara Seccato Ruis; MOSCHEN, Valesca Raizer Borges. *Negócio Jurídicos Processuais e Recursos: Primeiras Reflexões*. Disponível em < <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/j54r8mlx/EKkHqpvOyXk90SN3.pdf>>.

DIDIER Jr., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. Salvador: Jus Podium, 2015.

DINAMARCO, Pedro da Silva. *Comentários ao Código de Processo Civil - artigos 188 a 235: da forma, do tempo e do lugar dos atos processuais - v. IV*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. 7. ed., Coimbra, 2022.

DOURADO, Ana Paula. *The Portuguese Tax Arbitration in the Book and in Action*, Tax Arbitration. CAAD, n. 11, July 2019, pp. 8-11.

FONSECA, Isabel Celeste M. *A arbitragem administrativa e tributária : problemas e desafios*. 2a. ed., reimp. Coimbra: Almedina, 2018.

GARCÍA DE ENTERRÍA. Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo* [1974]. Tomo I. 10ª ed. Madrid: Civitas, 2022.

GAROUPA, Nuno, *Domestic Tax Arbitration: Some Economic Considerations*, (2019), 47, Intertax, Issue 8, pp. 760-765, <<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.8/TAXI2019074>>.

GIMENO SENDRA, Vicente. *Introducción al derecho procesal*. 6a. ed. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2010. Print.

ICC France. **Comité national de la Chambre de Commerce Internationale (ICC) en France**. **Sítio na web:** <https://www.icc-france.fr/nos-actions/resolution-des-litiges-commerciaux-internationaux/arbitrage/#>

LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributária: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil : teoria do processo civil*. Vol. 1. 4. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 206.

MARQUES, Nathan K. *O negócio jurídico processual no CPC/15: um novo mecanismo processual*. Disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-negocio-juridico-processual-no-cpc-15-um-novo-mecanismo-processual/752469952>.

NABAIS, José Casalta. “Reflexão sobre a Introdução da Arbitragem Tributária”. In: *Revista da PGFN. Ano I, número 1, jan./jun.* 2011, p. 19-44.

OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. The 2017 Update to the Model Tax Convention’* adopted by the OECD Council on 21 November 2017.

OKUMA, Alessandra. “A importância da arbitragem tributária”. *CONJUR*, 08 de maio de 2023.

ONU. *Convención sobre el Reconocimiento y la Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras* (Nova York, 1958). Disponível em: https://uncitral.un.org/es/texts/arbitration/conventions/foreign_arbitral_awards.

OWENS, Jeffrey. ‘Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue’, (2018), 46, *Intertax*, Issue 8, pp. 610-619, <<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/46.8/TAXI2018066>>.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. *Um Olhar para a Arbitragem Tributária: Comparativo das Propostas no Senado Federal, Provocações e Sugestões*. Disponível em <<https://ibdt.org.br/RDTA/um-olhar-para-a-arbitragem-tributaria-comparativo-das-propostas-no-senado-federal-provocacoes-e-sugestoes/>>.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa de 1976. Disponível em: <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art209>>.

RIO DE JANEIRO. Poder Executivo. Procuradoria Geral do Estado. *Resolução PGE 4826/2022*.

SANDER, Frank E. A. *Varieties of dispute processing = Variedades en el procesamiento de disputas : versión en español*. Trad. De Julio César Betancourt. London: Chartered Institute of Arbitrators, 2010.

SERRANO ANTÓN, Fernando. *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario : procedimiento amistoso y arbitraje. 1a. ed. Cizur Menor, Navarra: Civitas, 2011*.

SEEFELDER, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (coord.). *Comentário sobre a Transação Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

VILLA-LOBOS, Nuno (Presidente do CAAD). *Entrevista*. Disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/2023-05-09/artigo_dv.pdf



O PRINCÍPIO COOPERATIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL. NOVO PARADIGMA A SER OBSERVADO NAS RELAÇÕES FISCO E CONTRIBUINTE

Loan Kizzi Araújo Reina

Resumo

A ideia de um processo administrativo tributário cooperativo poderia ser considerada absurda, diante da já comum imagem de um Fisco vinculada à figura do Leão. No entanto, nos dias atuais, o reconhecimento do Princípio da Cooperação como princípio basilar da relação processual tributária é fundamental para esta mudança de paradigma adotada pela Administração Pública Federal. Isso tudo decorre, justamente, da compreensão que a redução do conflito tributário parte desta mudança de comportamento.

Palavras-chave: processo administrativo tributário; Fisco; Princípio da Cooperação.

Abstract

The idea of a cooperative tax administrative process could be considered absurd, given the already common image of a tax authorities linked to the figure of the Lion. However, nowadays, the recognition of the Principle of Cooperation as a basic principle of the tax procedural relationship is fundamental to this paradigm shift adopted by the Federal Public Administration. This all stems precisely from the understanding that the reduction of tax disputes stems from this change in behavior.

Keywords: tax administrative process; tax authorities; Principle of Cooperation

1. INTRODUÇÃO

A ideia de um processo cooperativo vem ganhando força no Brasil, na medida em que os órgãos da Administração Tributária federal vêm adequando a sua postura e seu comportamento diante da nova realidade posta. A ideia de um Fisco vinculado a uma figura do Leão, como sem-

pre apareceu associada à Receita Federal do Brasil, pretendia, na verdade, transparecer uma ideia de um Fisco grande e assustador, incapaz de se solidarizar com o contribuinte, alguém frágil e pequeno, diante daquela máquina.

Ocorre que o tempo veio demonstrando que esta postura autoritária, superior e infinitamente mais forte do que o outro lado da relação jurídica tributária não se coaduna nem com o Estado social democrático, nem com as mudanças de percepção das relações tributárias internacionais. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por exemplo, compreende que a conformidade tributária tem como requisito básico a conscientização e a transparência entre os sujeitos da relação jurídica: Fisco e contribuinte. Assim, a cooperação entre eles promoveria benefícios para ambas as partes, pois, além de não litigar, o contribuinte cumpriria seus deveres e efetivaria de modo mais rápido suas obrigações.

Por sua vez, o poder público exerceria uma melhor governança sobre o que foi arrecadado.

A OCDE também critica os sistemas tributários que permanecem essencialmente coercitivos. Segundo essa crítica, a construção de uma relação dialética, pautada em benefícios e em confiança mútua, seria o caminho para o desenvolvimento da conscientização fiscal e do aprimoramento da conformidade tributária (voluntária).¹

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) adotou, ainda em 2018, novas posturas almejando uma recuperação mais racional do crédito público. Primeiramente, foi instituído o regime diferenciado de cobrança (RDCC), em que haveria apenas o ajuizamento de Execuções Fiscais de créditos tributários com potencial de recuperabilidade. Ou seja, é uma mudança do próprio modelo de cobrança judicial que, anteriormente, se preocupava em ajuizar para não prescrever e, agora, ajuizar apenas créditos tributários diante da existência de bens do devedor. Os demais créditos deveriam ser cobrados em nível administrativo.

A Portaria 33/2018², regulamentando a lei 13.606/2018, introduziu ferramentas voltadas à redução dos conflitos judiciais através de medidas administrativas. Primeiramente, no exame da legalidade para inscrição (art.5º) já deve haver uma análise da conformação do crédito com as decisões exaradas pelos Tribunais Superiores- Superior Tribunal de Justiça (STJ)/Supremo Tribunal Federal (STF)-, além dos pareceres e súmulas da Advocacia Geral da União (AGU) ou Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que concluam de modo favorável ao contribuinte.

1 ANDRADE, Leandro Aguirra de; GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 53, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>. Acesso em: 20 set. 2023.

2 BRASIL. *Portaria PGFN n. 33, de 08 de fevereiro de 2018*. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028>. Acesso em: 10 set. 2023.

A notificação da cobrança extrajudicial (art.6º), quando encaminhada, já introduz uma tentativa de quitação antecipada do débito inscrito e, não havendo esta quitação, haverá início a uma série de providências limitativas dos direitos do devedor, como registro no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), averbação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) nos órgãos de registros de bens; registros no SERASA e encaminhamento da CDA para protesto extrajudicial (art.7º).³

A oferta antecipada de garantia para futura execução fiscal (art. 9) permite a suspensão dos atos indicados no artigo anterior, a emissão de Certidão Positiva de Débito com efeito de Negativa (CPD-EN), desde que o bem seja suficiente para garantir a totalidade do débito, e já permite o ajuizamento da execução fiscal com indicação de bem a penhorar.

O PRDI, solicitação de revisão de débito inscrito, procedimento em que o contribuinte formula pedido administrativo com pretensão de demonstrar questões relacionadas à extinção ou alteração de um débito inscrito na PGFN (pagamento, compensação, prescrição/decadência) já demonstra o interesse fazendário em não judicializar uma série de matérias que seriam cabíveis em sede de Exceção de Pré-Executividade.

Por fim, a Transação Tributária (que será melhor explanada em tópico próprio) também representa o maior sinal da mudança da postura fazendária, já que pretende solucionar o conflito tributário no âmbito administrativo, sem sobrecarregar as vias judiciais existentes.

2. O PRINCÍPIO COOPERATIVO

A ideia de cooperação pode, em um primeiro momento, parecer inaplicável ao Direito Tributário na sua visão tradicional, em que o Estado pretende unicamente arrecadar e gerir valores para a realização de atividades imprescindíveis ao funcionamento da máquina estatal. No entanto, a ideia de cooperação ganha força quando o próprio processo estatal altera a sua dinâmica e seus fins. Já não há um Estado unicamente arrecadatário. Há, sim, um Estado que pretende arrecadar fundos para satisfação de atividades sociais relevantes e almejando fins diversos, como: erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais, promoção do bem de todos.

Não seria apenas intervir e, sim, prestar serviços considerados essenciais, como aqueles considerados direitos sociais do cidadão (saúde, educação, previdência e assistência social). E isso advém da própria mudança da concepção do Estado que deixa de ser Liberal e passa a ser Social, no sentido mais amplo possível.

Neste ambiente de Estado social, eis que o processo estatal muda. O processo civil, por conseguinte, também sofre a influência do princípio da cooperação, deixando para trás um proces-

3 *Ibid.*

so inquisitório e passando a um processo em que as partes, juntamente com o juiz, caminham juntas para a solução do conflito posto. Com isso, a decisão judicial passa a ter uma legitimação externa⁴ já que as partes passam a auxiliar na sua composição.

O direito português prevê, no artigo 7º do Código de Processo Civil, a materialização do princípio da cooperação ao determinar que “na condução e intervenção no processo, devem os magistrados, os mandatários judiciais e as próprias partes cooperar entre si, concorrendo para se obter, com brevidade e eficácia, a justa composição do litígio.”⁵

No código de processo civil brasileiro há, outrossim, norma expressa sobre o presente tema. Prevê o artigo 6º que todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.⁶

A atuação cooperativa dos sujeitos do processo (todos) permite o alcance da melhor e mais justa solução do conflito. Com isso, a aceitação do resultado, mesmo que prejudicial a uma das partes, tende a ser mais tranquila, diminuindo, assim, a litigiosidade recursal.

A partir disso, torna-se relevante estudar a aplicação do princípio da cooperação na fase pré-processual (processual, aqui, no sentido de processo judicial). Ou seja, a aplicação do princípio da cooperação no processo administrativo para, com isso, verificar a redução da litigiosidade, posto que a decisão administrativa terá a participação ativa do contribuinte, debatendo, cooperando, atuando e auxiliando a Administração Tributária na consecução dos seus fins. De certo modo, através de “comunidade de trabalho”, o contribuinte poderá ser responsabilizado pelo resultado final alcançado.

O professor Miguel Teixeira de Sousa compreende o Princípio da Cooperação como uma das linhas essenciais do processo civil não-liberal de cunho social. Sua manifestação ocorreria através de poderes-deveres como “i) *dever de esclarecimento*, ii) *dever de consulta*; iii) *dever de prevenção* e iv) *dever de auxílio*”. O dever de esclarecimento seria o dever de *esclarecer* junto às partes quaisquer dúvidas que tenham sobre alegações, pedidos ou posições do órgão julgador. Tais deveres alcançariam tanto as partes quanto o órgão julgador.⁷

Em um primeiro momento, o Princípio da Cooperação poderia ser confundido com o Princípio do Contraditório. No entanto, o Princípio do Contraditório estaria voltado para o magistrado, como uma busca pela verdade material. O Princípio da Cooperação seria mais amplo e englobaria todas as partes, em uma atuação conjunta em busca da solução mais justa.

4 SOUSA, Miguel Teixeira de *apud* DIDIER, Fredie Jr. *Fundamentos do Princípio da Cooperação no Direito Processual Civil Português*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

5 PORTUGAL. *Código de processo civil*: Lei n. 41/2013 de 26 de junho. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2013-34580575>. Acesso em: 12 set. 2023.

6 BRASIL. *Código de processo civil*: Lei n. 13.105, de março de 2015. Brasília: Senado Federal, 2015.

7 SOUSA, *op. cit.*, p. 15.

No processo cooperativo, o Princípio do Contraditório deixa de ser uma regra formal que deve ser observada pelo juiz em busca da verdade (princípio externo e puramente lógico-formal) e passa a ser “um instrumento indispensável ao aprimoramento da decisão judicial”⁸. No processo cooperativo, diferente do processo inquisitorial ou do processo liberal dispositivo, não há figura de destaque (juiz ou partes). Todos atuam de modo a não haver protagonistas.

É importante destacar, no entanto, o momento da decisão: neste caso, mesmo nos processos de cunho cooperativo, a decisão final é ato de poder do órgão decisório. Não há atuação conjunta na decisão a ser proferida, mas esta “é resultado das discussões travadas ao longo de todo arco do procedimento”.⁹

Com relação à eficácia do princípio da cooperação é relevante mencionar que, como princípio que é, possui uma eficácia direta. Isso quer dizer que atua sem necessidade de intermediação de outra norma (regra ou princípio). Neste caso, desempenharia uma função *integrativa*, ou seja, o princípio da cooperação permitiria agregar elementos não previstos em subprincípios ou regras¹⁰ e seria uma norma que estabelece um fim a ser atingido.¹¹

Como princípio, institui “o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários”.¹² Com isso, a sua função integrativa autoriza a utilização de elementos *atípicos*, mas necessários à obtenção de um processo legal e cooperativo. É a função da eficácia direta do princípio.

3. PRINCÍPIO INQUISITÓRIO

Um princípio que deve ser analisado juntamente com o Princípio da Cooperação é o Princípio do Inquisitório. Muito mencionado no Direito Português, tal princípio vem materializado na norma 58 da Lei Geral Tributária (LGT). A referida norma destaca que

a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.¹³

8 DIDIER, Fredie Jr. *Fundamentos do Princípio da Cooperação no Direito Processual Civil Português*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 46.

9 *Ibid.*, p. 48.

10 *Ibid.*, p. 51.

11 *Ibid.*, p. 50.

12 *Ibid.*, p. 51.

13 CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes. *Lei Geral Tributária: anotada e comentada*. 4 ed., 2012.

Deste modo, quando a parte apresenta um pedido perante a Administração Tributária, esta deverá realizar todas as diligências necessárias para, diante do fato posto, obter a verdade material e a satisfação do interesse público.

Aqui, é relevante descobrir se há possibilidade de atuação de ambos os princípios (Cooperação e Inquisitório) no procedimento fiscal. Se ambos podem atuar coordenadamente em busca do objetivo processual.

A atividade da Administração Tributária está se tornando cada vez mais massificada e automatizada. Assim, com mais frequência, as funções da gestão ativa das relações jurídicas tributárias ficam a cargo dos contribuintes, restando à Administração as funções de controle e fiscalização. Essa posição mais passiva,

pode inculcar-lhe uma postura de inércia no que concerne aos poderes de investigação. Não deixa de ser paradoxal esta constatação, numa época em que a evolução tecnológica da humanidade, nomeadamente ao nível de sistema informáticos, permite meios nunca antes sonhados de tratamento, gestão e cruzamento de dados.¹⁴

Mesmo com a transferência da atividade do lançamento tributário para o contribuinte, o Princípio do Inquisitório continua como marca do processo administrativo tributário e, por isso, é importante elaborar aqui, inicialmente, o conceito e o limite desse princípio no âmbito dessa espécie de procedimento.

O professor Pedro Vidal Matos¹⁵ destaca que:

Parece, pois, clara a maior veemência do princípio inquisitório no contexto do procedimento tributário, resultando do mesmo uma clara exigência para a Administração Tributária de adopção das diligências procedimentais necessárias à determinação precisa dos factos relevantes para decisão final do procedimento, sendo essa descoberta da verdade instituída como valor a realizar no âmbito da instrução.

Assim, para o autor, “o objectivo visado pela mesma é o de reiterar a identidade entre interesse público e descoberta da verdade como finalidade procedimental”. Continua afirmando que “não se vislumbra no procedimento tributário qual seja o interesse público se não o de uma tributação de acordo com a lei, de onde resulta a coincidência entre interesse público e descoberta da verdade”.¹⁶

Pelo quanto aqui trazido, não é possível visualizar qualquer contradição entre os dois princípios e, por isso, podem, perfeitamente, atuar coordenadamente durante todo o trâmite pro-

14 MATOS, Pedro Vidal. *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 13.

15 *Ibid.*, p. 52.

16 *Ibid.*, p. 53.

cedimental. Enquanto a Administração busca a verdade material, para consecução do interesse público e para que haja uma tributação mais próxima da realidade, os sujeitos processuais poderão atuar de modo coordenado e colaborativo para alcance desses fins.

Assim, como no processo civil, haverá fases e situações em que o princípio da cooperação deverá prevalecer, como na produção probatória e busca da verdade material, e haverá fases em que o princípio inquisitório assumirá este posto (no momento da prolação da decisão, por exemplo).

No processo administrativo tributário, do mesmo modo, deverá a Administração Tributária atuar de modo a sempre verificar o fato tributário do modo mais próximo da verdade, sem que, com isso, essa busca pela verdade seja afastada da atuação do contribuinte que deverá cooperar, no que puder, pela demonstração e busca da verdade.

4. O PRINCÍPIO COOPERATIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

É importante destacar que o princípio da cooperação não deveria ficar adstrito apenas ao procedimento fiscal nas relações obrigacionais acessórias. Até mesmo na fase de constituição do crédito tributário o princípio da cooperação deve influenciar atos e comportamentos na busca da melhor solução ao conflito tributário.

Então, o princípio da cooperação refletiria tanto no comportamento do Fisco, como, também, no próprio comportamento do contribuinte. Isso seria exemplificado no chamamento do contribuinte, pelo Fisco, em caso de dúvidas e para prestar esclarecimentos; nas situações em que, ao invés de encerrar o procedimento, o Fisco buscasse a correção das irregularidades; na postura adotada pelo contribuinte, com atuação sempre pautada na boa fé; nas situações em que o contribuinte só litigasse quando verdadeiramente necessário; nas situações em que o próprio contribuinte agisse para a busca da verdade e da tributação real.

Então, em que atos administrativos deveria o princípio da cooperação influenciar? Em todos os atos da Administração ou apenas aos discricionários?

Para o professor Jorge Lopes de Souza¹⁷,

os referidos princípios, embora tenham campo de aplicação privilegiado no domínio do poder discricionário, deverão ser aplicados também, pelo menos, em todos os casos em que há alguma margem de livre atuação administrativa.

Isso nos permite concluir que o princípio da legalidade, juntamente com os demais princípios, formam um “bloco normativo” de modo que “não pode ser encarada isoladamente cada norma que enquadra uma determinada actuação da administração, antes terá de se atender à globalidade do sistema jurídico, com primazia do direito constitucional”.¹⁸

17 CAMPOS; RODRIGUES; SOUZA, *op. cit.*, p. 450-451.

18 *Ibid.*

Assim, o princípio da cooperação e os demais princípios tributários devem ser aplicados sempre que possível, não podendo ser afastado, de logo, a uma determinada situação. O caso concreto revelará em que medida tal norma poderá e deverá ser aplicada.

5. O CHOQUE ENTRE OS PRINCÍPIOS: IGUALDADE E COOPERAÇÃO; LEGALIDADE E COOPERAÇÃO (COMPOSIÇÃO)

5.1 Princípio da igualdade e princípio da cooperação: possibilidade

Importante tema a ser debatido neste trabalho é a relação existente entre o Princípio da Igualdade e o Princípio da Cooperação, principalmente quando se adentra no campo da Transação Tributária. Isso, porquanto, no momento da celebração do acordo, muitas empresas possuem, *ab initio*, uma capacidade de pagamento tributária. E, por esta razão, deveriam arcar com a carga tributária nos exatos termos da sua capacidade de pagamento.

A capacidade contributiva, como princípio constitucional tributário, pode ser considerada como uma força econômica do contribuinte, membro de um determinado Estado, capaz e suficiente de auxiliar nos custos desse mesmo Estado, colaborando, assim, com a sua manutenção e atuação, seja ela econômica, social ou estrutural. Ademais, através da capacidade contributiva haverá respeito à Igualdade também no campo da tributação.

Então, a capacidade contributiva servirá como diretriz para o legislador quando atuar no campo tributário, seja elaborando os tributos, na medida em que deverá observar os sinais de riqueza e promover uma tributação adequada aos membros de uma determinada comunidade, seja utilizando esses mesmos tributos para consecução de fins diversos.

Sainz de Bujanda compreende que o tributo não representaria uma mera entrega de dinheiro, em razão de um constrangimento de fato, “mas uma prestação que se produz de *iure*”¹⁹, razão pela qual, sendo o sistema tributário uma parte do Direito, Direito esse fundado na justiça, o tributo deve ser uma prestação justa. **Seria, então, a capacidade contributiva o princípio que conferiria justiça fiscal ao tributo** afastamento da Capacidade Contributiva durante a celebração do acordo de Transação deve ser justificado por outras razões (ou princípios) de grande relevância.

Para a professora Ana Paula Dourado, os perdões fiscais devem ser justificados por finalidades extrafiscais que, no caso concreto, sobreponham-se à igualdade. E ainda: devem ser medidas excepcionais e geralmente acompanhadas de “reformas fiscais (tributação menos gravosa do investimento e da poupança) de modo a evitar a repetição de comportamentos de fuga de capitais no futuro”.²⁰

19 BUJANDA, 1963 *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 18, [grifo nosso].

20 DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. Coimbra: Editora Almedina, 2022, p. 107.

Assim, a justificação para o afastamento do Princípio da Igualdade, na sua versão da Capacidade contributiva, nos acordos de Transação, em que há perdões fiscais e outras benesses, é justamente o que se almeja alcançar com aquele acordo. O afastamento do Princípio da Igualdade, como de qualquer outro princípio tributário, deve ser justificado pelos fins que pretende alcançar aquele afastamento. E é justamente isso que deve reforçar o Princípio da Cooperação, na medida em que deverá o contribuinte cooperar com o Fisco na busca daqueles fins.

Um caso interessante, que pode ser aqui levantado, refere-se à rescisão de uma determinada Transação Tributária Excepcional, em que o contribuinte deixou de atuar de modo cooperativo. No caso concreto, havia um Edital regulamentando uma Transação na modalidade Excepcional. Segundo as normas deste edital, o acordo a ser celebrado pretendia “viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função os efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos créditos inscritos”.²¹ Ou seja, a norma evidenciava que os futuros acordos celebrados estariam intrinsecamente ligados com a necessidade de recuperação econômica da empresa, em razão das perdas decorrentes da pandemia do Coronavírus.

Ocorre que uma determinada empresa aderiu, via Regularize, no site da PGFN, à transação excepcional, apresentando falsas declarações. Efetuou o pagamento de parcela única com descontos e liquidou o crédito tributário. No entanto, verificando a situação narrada, o Procurador encerrou o acordo e reativou o débito, outrora liquidado.

É relevante destacar que faltou ao contribuinte uma conduta pautada na boa fé, de forma que, mantida a liquidação do débito, nesse caso narrado, haveria grave violação ao Princípio da Igualdade. Afinal, os descontos conferidos estavam sendo disponibilizados unicamente com a finalidade de recuperação de empresas que sofreram graves prejuízos em razão da pandemia do Coronavírus, prejuízos que seriam demonstrados através de declarações do próprio contribuinte.

Com isso, o dever do contribuinte em cooperar está intimamente ligado com a concessão dos descontos necessários para sua recuperação, justificando, assim, o afastamento da igualdade em relação às demais empresas.

5.2 Princípio da legalidade e princípio da cooperação: possibilidade

Outra relação importante a ser aqui debatida é a relação entre os Princípios da Legalidade e da Cooperação. O Princípio da Legalidade conduz a uma atuação da Administração em conformidade com a lei. Além disso, todo tributo deve decorrer de uma lei formal, como forma de garantia ao contribuinte. A legalidade, assim, conduz a uma igualdade, na medida em que, atuando conforme a lei, a Administração não consegue tratar desigualmente aqueles que são iguais perante a lei.

21 BRASIL. *Processo Administrativo 10265.417820/2022-01*, 2022.

Ocorre que o dever de cooperação entre as partes no procedimento tributário acaba conduzindo a um reforço dos princípios da Legalidade e da Igualdade, na medida em que, ao autorizar o afastamento desses princípios relevantes, exige do contribuinte uma atuação cooperativa. Há uma flexibilização da legalidade, já que há uma composição entre Administração e contribuinte. Mas, esta flexibilização permite alcançar finalidades relevantes. Caso contrário, haveria violação ao princípio.

“Na jurisprudência atual da Corte, o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma **legalidade** suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica”.²² Nesse entendimento exposto pelo Supremo Tribunal Federal é que se percebe a ideia de uma legalidade suficiente para garantia do contribuinte, sendo, portanto, um princípio variante a depender do caso concreto.

O professor Pedro Vidal²³ traz uma distinção entre o Princípio da Legalidade Administrativa e Princípio da Legalidade Fiscal, destacando que:

enquanto o princípio geral da legalidade na actuação administrativa tem por objecto essa actuação, determinando a sua conformidade à lei, sem contudo visar qualquer conformação específica desta última, o princípio da legalidade fiscal transcende a actuação da Administração Tributária, vinculando o próprio legislador ordinário, na modelação das normas procedimentais e processuais tributárias, ao objectivo de garantir que a tributação corresponderá ao juízo sobre a correcta repartição dos encargos tributários decidida por lei.

E mais precisamente na indicação de que o Princípio do Inquisitório deverá garantir “a correcta repartição dos encargos tributários decididas por lei”²⁴ é que esbarra a questão da possibilidade de a transação tributária permitir que a Administração celebre acordos e promova a repartição dos encargos de modo distinto do previsto na lei.

Por esta razão, a transação não pode de modo algum se afastar da finalidade para a qual foi criada. O afastamento dos Princípios da Legalidade e da Igualdade deve ser justificado pela busca de outros fins públicos relevantes, assim como ocorre nos casos dos benefícios fiscais.

6. JUSTIÇA FISCAL E IGUALDADE. DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Merece destaque, no presente artigo, a ideia de Justiça Fiscal, Igualdade e Dever Fundamental de pagar impostos.

22 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 838284*. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 19 out. 2016. Publicação: 22 set. 2017.

23 MATOS, *op. cit.*, p. 62.

24 *Ibid.*

Desde a leitura da excelente obra do professor José Casalta Nabais²⁵ que “o dever fundamental de pagar impostos” vem gerando intenso debate na academia de Direito Tributário. Isso porquanto, a primeira ideia que extraímos da leitura do título da obra é que a própria Constituição Federal reconhece o dever fundamental dos cidadãos de pagarem os impostos necessários à realização das funções estatais.

Porém, a obra vai muito além disso. O dever fundamental de pagar imposto também gera ao contribuinte um direito de exigir que o Estado cumpra as suas obrigações e promova a cobrança dos impostos nos moldes previstos na Constituição (com respeito, obviamente, aos limites constitucionais ao poder de tributar).

Nessa seara de ideias é que podemos concluir que o dever fundamental de pagar impostos destaca ainda mais o princípio da cooperação, no sentido de que o contribuinte passa a atuar, juntamente com o Estado, na arrecadação de valores necessários para a vida social. O imposto, e podemos incluir, aqui, os tributos, não são mais vistos nem apenas como poder do Estado, nem apenas como sacrifício do cidadão, “mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”.²⁶

Assim, conclui o professor que o imposto seria o preço que se paga pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada, além de ser “quer do ponto de vista histórico, quer do ponto de vista comparatístico, como a solução mais consentânea com a realização da justiça relativa (como é toda justiça realizável)”. Daí que a capacidade contributiva como meio de justiça fiscal só deve ser afastada quando outros bens relevantes são considerados indispensáveis em um determinado momento.

7. NOVOS MODELOS COOPERATIVOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

7.1 Transação

A transação tributária, apesar de possuir previsão bem antiga no Código Tributário Nacional (CTN), foi efetivamente instituída após a publicação da Lei nº 13.019/2014. E desde a sua regulamentação, em âmbito federal, surgiu como mecanismo de solução cooperativa de conflitos tributários entre Administração e Contribuinte.

A norma prevista no artigo 171 do CTN prevê que

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.²⁷

25 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Edições Almedina, Rio de Janeiro, 2012.

26 *Ibid.*, p. 185.

27 BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário

A Transação na cobrança da dívida ativa ofertada pela PGFN engloba, em um único instituto, uma série de ferramentas para suporte ao adimplemento voluntário como, por exemplo, o parcelamento, diferimento, moratória, remissão parcial (desconto), substituição de garantia, acordo de alienação de garantia...

Deste modo, como mecanismo destinado ao adimplemento voluntário das obrigações tributárias, constituído por uma série de outros institutos previstos no CTN, a transação respeita os princípios da Legalidade e da Igualdade Tributária.

Em relação ao Princípio da Legalidade, a transação decorre da lei e é regulamentada, em cada espécie, por editais e portarias que as elucidam. Em relação à Igualdade, é importante destacar o papel que a CAPAG promove no oferecimento de descontos. A situação fiscal do contribuinte é mensurada pelas informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas por ele próprio ou terceiro à Administração Tributária Federal (aqui incluindo Receita e Procuradoria). A CAPAG – capacidade de pagamento, então, é calculada pela capacidade financeira do contribuinte de quitar integralmente seus débitos no prazo de cinco anos.

Diante disso, os descontos são concedidos somente e a partir da análise da situação econômica de cada contribuinte, individualmente, o que, na prática, materializa a Igualdade Fiscal, na medida em que tenta tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Assim, o edital planifica as pessoas, indicando regras gerais para cada transação, mas a CAPAG materializa o princípio da Capacidade Contributiva através da análise de critérios objetivos para concessão dos descontos.

A CAPAG, então, torna-se um critério de aferição da igualdade perante o Fisco, já que os descontos nas transações são conferidos a partir desses dados. São critérios objetivos para concessão de descontos, considerando todo passivo tributário do contribuinte perante a Administração Pública Federal.

As transações ofertadas pela PGFN podem ser divididas em duas espécies: as transações por adesão e as individuais. Nas transações por adesão, há publicação de editais em que a PGFN descreve as regras regulamentadoras, sem margem para muitos questionamentos, já que o contribuinte adere às normas postas, decidindo apenas o número de prestações que pretende pagar. Na transação por adesão, então, o contribuinte simplesmente aceita as normas impostas pela PGFN.

Já na transação individual, há duas possibilidades: a individual e a individual simplificada. Na transação individual, apenas os contribuintes com débitos inscritos superiores a R\$15 milhões podem aderir e há possibilidade de discussão sobre qualquer aspecto da transação, inclusive formas/prazo de rescisão, modos de pagamento (dação, por exemplo) e até elementos específicos de processos judiciais. Há uma verdadeira composição.

Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66#art-171>. Acesso em: 10 ago. 2023.

Há, assim, um amplo campo de discricionariedade para atuação da Administração Tributária, podendo negociar entrada, quantidade de parcelas, descontos, oferecimento de bens. No entanto, algumas vedações são destacadas na norma, como a impossibilidade de redução do montante principal do crédito ou redução superior a 65% dos créditos transacionados.

Já na transação individual simplificada é possível perceber a mescla entre os dois modelos (adesão e individual), havendo possibilidade de discussão de alguns elementos (entrada, desconto – observada a capacidade de pagamento, as parcelas e as garantias). A discricionariedade da Administração pode ser observada, como exposto, com mais amplitude na transação individual e na transação individual simplificada.

Havendo esse amplo acordo entre Fisco e contribuinte, o Princípio da Cooperação deve nortear todo comportamento de ambas as partes, de modo que a própria norma elenca, como princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União: i) a presunção de boa-fé do contribuinte; ii) a concorrência leal entre contribuintes; iii) o estímulo à autorregulação e conformidade fiscal; iv) a redução da litigiosidade; v) menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; vi) adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores; vii) autonomia da vontade das partes na celebração dos acordos de transação; viii) atendimento ao interesse público; ix) publicidade e transparência ativa.²⁸

Um exemplo claro da cooperação na celebração do acordo é a previsão da apresentação de contraproposta nos casos de rejeição da proposta apresentada pelo contribuinte, justificando as razões da negativa.

Art. 55. A decisão que recusar a proposta de transação individual apresentada pelo contribuinte deve apresentar, de forma clara e objetiva, **a fundamentação que permeia a exata compreensão das razões de decidir** e deve considerar a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo, a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais e o custo da cobrança judicial. § 1º A decisão deverá apresentar ao contribuinte **as alternativas e orientações para a regularização de sua situação fiscal e, sempre que possível, formular contraproposta de transação.**²⁹

Na questão de reconhecimento do grupo econômico de fato, no âmbito da celebração do acordo de transação, pretende, também, a redução da litigiosidade e do conflito judicial, já que muitas ações poderão ser extintas, com encerramento deste debate no âmbito judicial, uma vez que os elementos deste de Grupo Econômico de fato promoveram a celebração do acordo e o reconhecimento dos seus elementos e dos reais beneficiários.

28 BRASIL. Portaria PGFN n. 6757, de 29 de julho de 2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Art. 2º. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 10 ago. 2023.

29 *Ibid.*, art. 55.

A mesma norma prevê os seguintes objetivos da transação: i) superação da situação transitória de crise-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; ii) assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas; iii) assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma **a equilibrar os interesses** da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS; iv) assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de **forma menos gravosa** para a União, para o FGTS e para os contribuintes; e v) assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

A transação, assim, alterou não apenas o modo de recuperação do crédito público, como também a própria relação com o contribuinte.

7.2 Arbitragem

Muitos compreendem a arbitragem como meio alternativo de solução de conflitos. No Brasil, a arbitragem para questões civis e empresariais já vem regulamentada pela Lei 9.307/1996.³⁰ Em questão de matéria tributária, há, no Brasil, imensos debates sobre a lei de arbitragem que tramita no Congresso Nacional como um modelo alternativo importante para solucionar a grave crise que vive o Poder Judiciário, principalmente as varas especializadas em matéria tributária. Já está pacificado que a execução fiscal não é o meio mais efetivo de cobrança dos créditos públicos e a arbitragem seria entendida como outra via para solução de litígio.

No direito português, a arbitragem tributária decorreu da grave crise econômica que abateu o país em 2011. Foi compreendida como meio alternativo e mais célere para recuperação dos créditos públicos. A arbitragem seria, assim, “a realização da justiça material entregue aos privados, personalizados na figura do árbitro, o qual assume o papel de terceiro neutro e imparcial”.³¹ Assim, para o contribuinte haveria a possibilidade de decidir entre debater a questão perante os Tribunais Judiciais ou arbitrais; mas para o Fisco não seria contratual: seria, sim, obrigatório.

As principais razões para a escolha da justiça arbitral seriam a celeridade (média de seis meses para a conclusão do conflito e possibilidade restrita de apresentação de recurso) e um julgamento pautado unicamente na lei (não seria possível a utilização da equidade).

No entanto, é um meio caro, posto que o custo com o árbitro é elevado. Então, para as ações de pequeno valor (grande maioria em Portugal), o conflito tributário continua a ser resolvido no Judiciário. Como meio alternativo de solução, deve a arbitragem, também, estar atenta à cooperação entre as partes e o árbitro, de modo que a solução alcançada seja o mais perto da consensualidade.

30 BRASIL. *Lei n. 9307, de 23 de setembro de 1996*. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 20 ago. 2023.

31 MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e Processo Tributário, uma perspectiva prática*. Coimbra: Editora Almedina, 2015.

8. CONCLUSÃO

A aplicação do princípio cooperativo ao Direito Tributário já é uma realidade no Brasil. Os órgãos da Administração Tributária Federal vêm adequando a sua postura e seu comportamento diante da nova realidade apresentada. Isso pode ser observado tanto na nova postura adotada pela PGFN, como, também, na Receita Federal. O CONFIA é um programa de conformidade cooperativa fiscal e tem como principal objetivo mudar o paradigma da relação havida entre a RFB e os contribuintes, através de um relacionamento mais eficaz e eficiente com cada um dos contribuintes.

E toda esta mudança de paradigma adotada pelos órgãos da Administração Tributária brasileira decorre da ideia de uma conformidade cooperativa que vem ganhando força e é recomendada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desde 2013. Não há, também, como não mudar o comportamento diante da realidade vislumbrada no Brasil em termos de processo tributário, seja ele administrativo ou judicial.

O excessivo número de processos judiciais e no CARF demonstram, pelos números, que os “meios alternativos de solução de conflito” são imprescindíveis. Pelos números que são observados no diagnóstico do contencioso judicial tributário³², há um comprometimento de 75% do PIB brasileiro nos processos judiciais e administrativos em andamento. A média de tempo para conclusão de um processo tributário no Brasil alcança os absurdos 18 anos como média. Nesse sentido, não há dúvida quanto ao congestionamento do Poder Judiciário e da necessidade de repensar o modelo de cobrança tributário hoje adotado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, como mencionado em diversas situações, já vem caminhando no auxílio à redução dos conflitos. E não apenas nas questões das Transações Tributárias, mas, também, na adoção de temas e matérias que não devem ser contestadas ou recorridas; via PRDI, em que matérias que podem ser conhecidas de ofício podem ser analisadas no âmbito administrativo e não via Exceção de Pré-Executividade (apenas 22% das exceções, com mérito apreciado, foram julgadas procedentes); na não propositura de execuções fiscais em que haja ausência de bem útil.

Ocorre que, em todos os casos citados, houve o surgimento do litígio e foi necessária a criação de um meio alternativo de solução. Contudo, mais importante do que solucionar o litígio existente é prevenir o seu surgimento. E, para isso, é necessária a adoção de medidas que promovam mais cooperação, confiança e transparência nas relações Fisco e contribuinte.

Transparência dos atos preparatórios (notas, estudos e pareceres) sobre legalidade e constitucionalidade das normas e atos tributários; clareza e exposição das normas tributárias em canais de fácil acesso; programas de premiação do contribuinte regular, com medidas de redução de cumprimento de obrigação acessória, redução de sanções no caso de autorregularização.

32 GOMES, Marcus Lívio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz (Orgs.). *Diagnóstico do contencioso judicial tributário*. Brasília: CNJ, 2022.

O Princípio da Cooperação, deste modo, vem e deve continuar sendo aplicado, tanto na prevenção dos conflitos tributários, como na solução do litígio já iniciado. Deverá ele orientar o comportamento dos sujeitos das relações jurídicas tributárias: legislador, no momento da criação da lei; administração, tanto na criação de normas, como na postura adotada durante o procedimento fiscal; e contribuinte, prestando as informações necessárias, elucidando dúvidas e cumprindo suas obrigações.

9. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Leandro Aguirra de; GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 53, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. *Código de processo civil*: Lei n. 13.105, de março de 2015. Brasília: Senado Federal, 2015.

BRASIL. *Lei n. 9307, de 23 de setembro de 1996*. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 20 ago. 2023.

BRASIL. *Portaria PGFN n. 33, de 08 de fevereiro de 2018*. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028>. Acesso em: 10 set. 2023.

BRASIL. *Portaria PGFN n. 6757, de 29 de julho de 2022*. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Art. 2º. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. *Processo Administrativo 10265.417820/2022-01*, 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 838284*. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 19 out. 2016. Publicação: 22 set. 2017.

CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamin Silva; SOUZA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária Anotada e comentada*. 4 ed. Lisboa: Editora Encontro da Escrita, 2012.

DIDIER, Fredie Jr. *Fundamentos do Princípio da Cooperação no Direito Processual Civil Português*. Coimbra: Coimbra Editora. 2010.

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. Coimbra: Editora Almedina, 2022.

GOMES, Marcus Lívio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz (Orgs.). *Diagnóstico do contencioso judicial tributário*. Brasília: CNJ, 2022.

MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e Processo Tributário, uma perspectiva prática*. Coimbra: Editora Almedina, 2015.

MATOS, Pedro Vidal. *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Edições Almedina, Rio de Janeiro, 2012.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PORTUGAL. *Código de processo civil*: Lei n. 41/2013 de 26 de junho. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2013-34580575>. Acesso em: 12 set. 2023.



MÉTODOS ADEQUADOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE QUANTO AO CABIMENTO E À EFETIVIDADE DO PROCEDIMENTO DE MEDIAÇÃO DA ARBITRAGEM ÀS LIDES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

Lorena Dias Gargaglione
Carlos Eduardo Marques Silva

Resumo

O propósito deste estudo reside em explorar a discussão em torno da viabilidade da mediação e da arbitragem como meios de resolver disputas de natureza tributária. Nesse sentido, ancorado nas atuais controvérsias acerca de sua aplicabilidade, que se baseiam na indisponibilidade do interesse público e nas preocupações sobre possíveis discrepâncias entre as decisões do tribunal arbitral e do poder judiciário, o estudo busca demonstrar que os Projetos de Lei nº 2485 e 2486, ambos de 2022, ultrapassaram essas questões. Adicionalmente, o estudo procura mostrar que a interpretação tradicionalmente adotada, que sustentava a impossibilidade de aplicação desses institutos em matéria tributária, carece de respaldo constitucional, refletindo, na realidade, uma abordagem conservadora e incongruente. Nesse sentido, a pesquisa é realizada pelo método dedutivo, estruturando-se em três capítulos que se sustentam na análise da literatura pertinente, legislações e projetos de lei. O cerne da pesquisa recai na constatação de que a introdução da mediação e arbitragem nas disputas tributárias requer uma reformulação da atual estrutura do Sistema Tributário Nacional. Ao mapear as nuances deste debate, este estudo contribui para lançar luz sobre a possibilidade de superação das barreiras tradicionalmente apontadas e para enfatizar a necessidade de ajustes legislativos para a plena adoção desses métodos alternativos na resolução de conflitos tributários.

Palavras-Chave: Métodos adequados. Resolução de conflitos. Eficiência. Interesse público. Segurança jurídica.

1. INTRODUÇÃO

O panorama do Direito Tributário contemporâneo enfrenta uma série de desafios, que podem ser verificados na incapacidade do sistema judiciário em lidar com o grande volume de

processos, especialmente os de conflitos tributários e as incontáveis execuções fiscais, e na natureza intrincada do sistema tributário, que gera incertezas legais e que muitas vezes contraria o princípio fundamental da segurança jurídica.

Nesse contexto, surge a necessidade de explorar maneiras de atenuar as adversidades decorrentes dessas questões, como é evidenciado atualmente por meio de procedimentos como transações tributárias e parcelamento de débitos. Contudo, mais do que isso, o Sistema Tributário Nacional cuida de uma reestruturação de seus alicerces fundamentais, que poderia ser alcançada por meio da simplificação do sistema ou da desambiguação de conceitos jurídicos vagos. Esses conceitos, na atualidade, muitas vezes não são interpretados em concordância com a Constituição, mas sim de acordo com princípios jurídicos abstratos que favorecem uma abordagem conservadora ligada ao setor público.

Nesse cenário, é fundamental considerar a adoção da arbitragem em questões tributárias. Esse método se destaca por sua rapidez, economia em determinadas situações e uma abordagem mais eficaz sob uma perspectiva técnica. Contudo, a utilização da arbitragem em questões tributárias passa na discussão jurídica brasileira, por diversos desafios. Isso ocorre principalmente porque esse mecanismo é originalmente aplicado a conflitos relacionados a direitos patrimoniais disponíveis, de acordo com o artigo 1º, §1º, da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.

Além disso, outro desafio significativo surge na prática: a decisão sobre questões de ordem pública está sob a jurisdição do Estado. Isso implica que, num primeiro momento, é inviável que uma instância privada tome uma decisão sobre tais assuntos, uma vez que isso iria de encontro ao princípio da inafastabilidade ou irrenunciabilidade da jurisdição estatal. Entretanto, a possibilidade legal das partes de acordarem livremente as normas de direito que regerão o procedimento pode causar desconforto para uma ala mais tradicional e formalista de juristas.

A questão persistente é se o tribunal arbitral, ao enfrentar lides tributárias, seria dotado de discricionariedade a ponto de poder decidir em desconformidade com entendimentos consolidados no âmbito jurisprudencial, por exemplo, o que acabaria por instaurar um contexto de insegurança jurídica¹.

Diante desses desafios, o presente estudo, transita através do método dedutivo, tem como objetivo explorar, por meio de pesquisa bibliográfica, os contornos da arbitragem tributária no contexto brasileiro. Serão detalhados os principais pontos de debate sobre o tema, tendo como foco de análise o Projeto de Lei nº 2.486/2022, que busca incorporar a arbitragem no âmbito tributário.

Assim, busca-se com o presente estudo, utilizando-se do método dedutivo, a partir da revisão bibliográfica em artigos científicos e do levantamento de dados nos portais públicos, demonstrar que os métodos autocompositivos podem e devem ser utilizados como formas de conferir maior efetividade à resolutividade das lides tributárias e devem ser incentivadas pelo

1 ANDRADE, Lucas Simões de. *Arbitragem tributária e a possibilidade de implementação*. Disponível em: <https://www.camarcbmac.com.br/arbitragem-tributaria-possibilidade-de-implementacao/>. Acesso em: 25 mai. 2023.

Poder Público, em especial, pelo judiciário podendo funcionar como uma via de enxugar o alto quantitativo de ações em tramitação e ainda garantir maior resolutividade a essas lides.

Portanto, pretende-se, inicialmente demonstrar que não existem óbices constitucionais² à realização de autocomposição em matéria tributária, sendo ela, em verdade, incentivada pela principiologia constitucional³. Em seguida, buscar-se-á apresentar o cenário de efetividade da autocomposição de conflitos, como uma alternativa em relação à tutela jurisdicional terminativa no âmbito do processo judicial. Isto é, o acordo entabulado entre as partes e a abertura para isso.

Dessa maneira, no primeiro capítulo, buscamos realizar uma breve análise dos métodos adequados para a solução de disputas, delineando uma nova abordagem processual adotada no Brasil, com o intuito de apresentar uma transformação estrutural evidenciada com a introdução desses mecanismos, em especial o método da arbitragem.

No segundo capítulo, a intenção é explorar a temática da mediação tributária, abordando seus aspectos e perspectivas que têm um impacto positivo no âmbito do Direito Tributário.

No terceiro e último capítulo, a abordagem inicial consiste em esclarecer a adoção da arbitragem pelo setor público. Posteriormente, tem-se o propósito de examinar a discussão em torno da utilização da arbitragem em assuntos tributários, consolidando a posição favorável à sua aplicabilidade com base na literatura especializada em direito.

2. MÉTODOS ADEQUADOS DE RESOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS E NOVAS PERSPECTIVAS NO CENÁRIO JURISDICIONAL BRASILEIRO

A capacidade de resolver disputas de forma autônoma se revela como um indicador de avanço da humanidade em direção a uma justiça pacificadora. Fomentar essa abordagem é uma responsabilidade do Estado, o ator central na promoção do equilíbrio social e da cultura da conciliação. A iniciativa privada, por sua vez, desempenha um papel secundário, mas crucial, ao incentivar a autocomposição para tirar o máximo proveito dela, no contexto da aplicação prática da resolução consensual. No esforço pela busca do consenso, os métodos adequados de resolução de conflitos se apresentam como uma ferramenta primordial para esse fim⁴.

O debate sobre o desenvolvimento social não pode ocorrer sem uma análise prévia da estabilidade das interações sociais. Diante dessa consideração, há uma valorização da estruturação dessas interações por meio de um diálogo racional, que representa o objetivo principal no con-

2 BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

3 MENDONÇA, Priscila Faricelli de; “As Lides Tributárias e os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos Previstos no NCPC: Mediação e Conciliação”, p. 101-112. In: **Processo Tributário: Perspectivas sob a Vigência do NCPC**. São Paulo: Blucher, 2019.

4 VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. *Mediação de Conflitos e práticas restaurativas*. 5ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

texto das relações humanas. As práticas restaurativas efetivas emergem como uma trajetória tangível para alcançar um estado de bem-estar real. Isso é válido tanto para as relações sociais quanto para as negociais. Nesse contexto, o conceito de bem-estar está intrinsecamente ligado ao equilíbrio e à plenitude das relações humanas.

No cotidiano jurídico, é evidente que os conflitos são prejudiciais para todas as partes envolvidas, independentemente de estarem relacionados a contratos ou não. Por conseguinte, a busca por mecanismos capazes de atenuar situações conflituosas através de abordagens restaurativas assume grande importância. Essas práticas permitem que os envolvidos restaurem o diálogo como passo inicial, permitindo-lhes, então, resolver suas diferenças por meio de um diálogo construtivo e colaborativo. Nesse sentido, a capacidade de chegar a uma solução mutuamente satisfatória para garantir o litígio se apresenta como uma prova da evolução e amadurecimento da comunidade humana, pois o consenso é um dos indícios do exercício da racionalidade.

Por outro lado, a busca pela resolução de conflitos ou por mecanismos que reduzam as chances de disputas intermináveis nos tribunais é uma demanda contemporânea. Assim, os métodos adequados emergem como uma alternativa nesse cenário, ao mesmo tempo em que incorporados ao contrato trarão benefícios tanto para as partes envolvidas quanto para a própria sustentabilidade do empreendimento e o bem-estar daqueles que dele dependem ou são alcançados com a sua existência de algum modo.

Além disso, os bens jurídicos revelam-se consideravelmente mais eficazes quando observados sob a perspectiva dos métodos adequados. Dessa maneira, os acordos firmados, tanto no âmbito do direito público quanto no privado, têm a oportunidade de atingir plena eficácia, sem que seus efeitos sejam interrompidos por um processo judicial prolongado e sempre prejudicial para uma das partes envolvidas. No contexto da justiça consensual, nem mesmo há uma dicotomia entre as partes como vencedor e vencido, prevalecendo a noção de equidade, um princípio constitucional há muito buscado⁵, cenário em que todos ganham, e todos abrem mão de um pouco do que possuem, mesmo que seja a “razão”.

Há muitos aspectos a serem desvendados no que diz respeito à pesquisa acadêmica sobre o tema, assim como métodos variados a serem explorados, ambos com o potencial de contribuir para o progresso coletivo. De maneira inequívoca, a justiça consensual demonstra eficácia. Portanto, os Métodos Adequados de Solução de Conflitos (MASCs) podem ser identificados como uma das maiores inovações no âmbito processual, sejam incorporados diretamente ao processo judicial, seja operando como uma alternativa a ele.

No Brasil, a partir da instituição da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), os procedimentos de autocomposição, como a mediação e a conciliação, bem como os procedimentos de heterocomposição, como a arbitragem, ganharam um impulso

5 GUERREIRO, Luis Fernando. *Os métodos de solução de conflitos e o Processo Civil*. Sistema multiportas de solução de conflitos. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ainda maior. Isso se deve ao fato de que, apesar de já contarem com as bases legais anteriores ao Código de Processo Civil (CPC), como no caso da arbitragem regulamentada pela Lei nº 9.307/1996, e a conciliação e mediação, já previstas na Resolução nº 125/ 2010 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), foi apenas com o Código de Processo Civil que a adoção e a disseminação dessas abordagens se fortaleceram.

As regulamentações em vigor, bem como a própria resolução do CNJ, conseguem moldar os primeiros contornos de uma cultura orientada ao consenso, mesmo no contexto judiciário. Isso representa uma tentativa de superar a tradição centrada em sentenças, ao introduzir novos métodos para a resolução de disputas. De fato, a resolução mencionada, que abordou a implementação da “Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado de Conflitos de Interesses no Poder Judiciário”, se destaca como uma das medidas mais significativas, marcando um momento histórico na definição de uma identidade consensual para a justiça brasileira⁶.

Na realidade, os MASCs surgiram como uma forma eficaz de resolver divergências, com a perspectiva de solucionar os problemas enquanto se preserva o relacionamento. Isso é válido tanto em contextos empresariais quanto públicos (no âmbito da administração pública e dos administrados) e até mesmo em âmbitos pessoais⁷.

Há uma vasta gama de informações a serem exploradas em relação aos métodos em comentário. No entanto, este estudo se concentrará principalmente no instituto da mediação e da arbitragem aplicados especificamente ao contexto tributário. Portanto, é relevante notar que esses procedimentos, como no caso da arbitragem que já regulamentado desde 1996, se baseia na utilização, geralmente, de câmaras, que são entidades separadas do Poder Judiciário para a resolução de conflitos.

Nesse enfoque, as partes concordam com o compromisso arbitral, muitas vezes através de uma cláusula compromissória. Essa cláusula deve ser incluída no contrato previsto entre as partes, de forma destacada e com uma assinatura específica, para atender às formalidades procedimentais aplicáveis pelas normas processuais.

Essa dinâmica é de grande importância, uma vez que as partes optam por renunciar à via judicial para solucionar quaisquer disputas de natureza patrimonial disponíveis originadas do contrato em questão. Nesse contexto, a fim de que essa escolha seja bem fundamentada- ou seja, a renúncia à via judicial-, é fundamental enfatizar que, em termos de eficácia do procedimento,

É fácil observar o constante amadurecimento deste instituto. Isso, pela efetividade de algumas garantias basilares ao processo judicial comum, mas que em seu âmbito, dada a inoperância por diversos motivos, dificilmente atingem a

6 MACHADO, Carlos Henrique. *A arbitralidade objetiva dos conflitos envolvendo o Poder Público e as perspectivas da arbitragem tributária no Brasil*. Revista do Direito [ISSN 1982-9957]. Santa Cruz do Sul, v. 1, n. 54, p. 59-85, jan./abr. 2018. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/direito/index>. Acesso em: 18 ago. 2023.

7 VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. *Mediação de Conflitos e práticas...*

escala da eficácia. Desume-se disso a efetividade de princípios constitucionais inerentes ao processo, como o da celeridade, de modo que, constatada a questão prejudicial ao contrato o arbitro já escolhido bem como a câmara em que se realizarão as sessões, no caso de cláusula cheia, entra em ação para solucionar a adversidade. Também da economia, de vez que a onerosidade excessiva não é uma possibilidade, dada a anterior cominação contratual e ainda possibilita o prosseguimento do contrato com as questões inerentes a ele ajustadas. É possível traçar um paralelo evolutivo, mesmo com a vigência simultânea do processo judicial e dos métodos adequados, de modo que esses últimos demonstram grande efetividade de princípios constitucionais e de caráter humanitários, se apresentando gradativamente como a melhor alternativa⁸.

Em outras palavras, na contemporaneidade, o procedimento arbitral revela-se como uma opção acertada. Isso se evidencia quando consideramos sua celeridade, sua abordagem altamente técnica, adequada ao conhecimento específico necessário para resolver a questão, sua economia em diversas situações e a criação de um ambiente mais estável para as partes envolvidas.

Entretantes, a cláusula de arbitragem no mais das vezes é escalonada, colocando como etapa obrigatória anterior à arbitragem, o procedimento de mediação, que funciona como mais uma oportunidade das partes se unirem na tentativa de resolver as diferenças e solucionar o conflito, antes de renunciarem a essa aptidão e entrega-la ao tribunal arbitral.

3. MEDIAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A evolução do direito brasileiro, acentuada na última década, teve seu despertar quando da promulgação da EC nº 45/2004, com a expressa preocupação de pontos sensíveis como a celeridade e a duração razoável do processo (garantias fundamentais), positivadas no CPC/2015, que democratizou a relação jurídica processual conferindo autonomia às partes da relação processual.

Quando da promulgação do novo Código de Processo Civil em 2015, confirmando a importância do diálogo e da autocomposição, entrou em vigor a Lei nº 13.140/15. Esta lei regulamenta a mediação entre indivíduos como meio de resolução de disputas, especialmente no contexto da administração pública. No parágrafo único do artigo 1º desta lei, é apresentada a definição de mediação como “atividade técnica realizada por um terceiro imparcial, sem autoridade decisória, que, escolhida ou aceita pelas partes, auxilia e incentiva a identificação ou o desenvolvimento de soluções consensuais para a controvérsia”.

A literatura jurídica especializada define mediação como um:

[...] meio destinado à obtenção de autocomposição. O mediador intermedeia as partes, auxiliando-as para que cheguem a uma solução consensual

8 SILVA, Carlos Eduardo Marques. *Arbitragem como cláusula contratual*. Goiânia: Ex Lege Júnior, 2018. Disponível em: <https://exlegejunior.com.br/arbitragem-como-clausula-contratual/>. Acesso em: 26 ago. 2023.

de conflito. O mediador nada decide; apenas conduz as partes, mediante técnicas adequadas, para que elas tenham melhores condições de darem uma solução à disputa.

Não há, na mediação, qualquer caráter jurisdicional, não sendo conferido ao mediador poder de decidir ou de impor qualquer medida às partes. De igual modo, as partes não estão sujeitas a qualquer supremacia ou poder exercido pelo mediador⁹.

O CNJ desempenha um papel central na promoção da resolução consensual de conflitos, redobrando seus esforços para transformar essa realidade em um padrão nacional. É evidente o motivo pelo qual o CNJ se concentra na capacitação de instrutores em mediação e conciliação¹⁰. Nessa perspectiva a instituição diz que:

É uma forma de solução de conflitos na qual uma terceira pessoa, neutra e imparcial, facilita o diálogo entre as partes, para que elas construam, com autonomia e solidariedade, a melhor solução para o conflito. Em regra, é utilizada em conflitos multidimensionais ou complexos. A Mediação é um procedimento estruturado, não tem um prazo definido e pode terminar ou não em acordo, pois as partes têm autonomia para buscar soluções que compatibilizem seus interesses e necessidades¹¹.

Portanto, a mediação não é mero instrumento de solução como de prevenção de conflitos. E, encontra respaldo nos princípios da imparcialidade do mediador, isonomia entre as partes, oralidade, informalidade, autonomia da vontade, busca do consenso, confidencialidade e boa-fé (art. 2º da Lei nº 13.140/15).

As partes têm papel ativo na construção do acordo, tecendo normas que configuram verdadeira carta de intenção em busca da pacificação, consolidando a construção de um relacionamento não adversarial, ou seja, mais harmonioso entre administrador e administrado.

Portanto, é imperativo considerar a mediação como uma das abordagens amigáveis para resolver disputas tributárias, uma das alternativas oferecidas pelo Sistema Multiportas. Esse sistema envolve a recuperação de receitas, tanto no âmbito judicial quanto extrajudicial, por meio da concessão da desoneração total ou parcial da dívida. Isso traz benefícios como a isenção de honorários advocatícios e uma redução substancial da multa.

9 CUNHA, Leonardo Carneiro da. A mediação no contexto do sistema multiportas de solução de disputas. In: CABRAL, Trícia Navarro Xavier; CURY, César Filipe. *Lei de Mediação comentada artigo por artigo*. São Paulo: Foco, 2020, p. 2.

10 BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Regulamento das ações de capacitação e do banco de dados da política de tratamento adequado de conflitos*. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/11/Regulamento_capacitacao_mediacao_proporcao_de_inst_e_excecao_a_codocencia.17.10.pdf Acesso em: 18 jun. 2023.

11 BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Mediação e Conciliação*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programaseacoes/conciliacaoemediacao/#:~:text=A%20Mediação%20é%20uma%20forma,em%20conflitos%20multidimensionais%20ou%20complexos>. Acesso em: 18 jun. 2023.

Até sua implementação no Município de Porto Alegre/RS, havia uma grande incerteza quanto à previsão da aplicação desse método em disputas relacionadas ao direito tributário brasileiro, porém, esse questionamento foi superado. Sem dúvida, a promoção de métodos de autocomposição de litígios, enfatizada no Código de Processo Civil de 2015, através de diversos dispositivos (como os artigos 139, V; 154, VI; 165; 190; 221, parágrafo único; 334, §§ 4º e 5º, entre outros), contribuiu para tornar concreta a possibilidade de alcançar acordos no âmbito tributário¹².

Apesar da existência da Lei nº 13.140 desde 2015, que regula a mediação como um meio de resolver disputas no âmbito da Administração Pública, e cujo artigo 3º prevê a possibilidade de mediar questões relativas a direitos indisponíveis passíveis de transação, desde que homologados em juízo e a após oitiva do Ministério Público e considerando ainda o artigo 3º do CPC/15, que determina que o Estado deve promover, sempre que viável, uma solução consensual de conflitos por meio de conciliação e mediação, é notável que, na prática, a mediação tributária ainda não é amplamente praticada. Com exceção do município pioneiro mencionado acima, essa não é uma realidade que se estende por todo o país.

Em contrapartida, países como México, Espanha, Itália e Portugal já regulamentaram a mediação tributária, transformando-a em uma prática para alcançar a justiça fiscal.

A Comissão de Juristas apresentou, dentre outros anteprojetos, o Projeto de Lei nº 2.485/2022, que merece especial destaque. Este projeto propõe a instituição da mediação tributária como um meio para prevenir ou solucionar conflitos de forma conjunta ou coletiva relacionados a questões tributárias. A definição de mediação, conforme estabelecido no parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 13.140/2015, é a “atividade técnica exercida por um terceiro imparcial, sem autoridade decisória, que, escolhida ou aceita pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia”. A mediação é uma modalidade de autocomposição na qual as partes envolvidas, de forma voluntária e em acordo mútuo, entregam a um terceiro neutro e imparcial o poder de tomar decisões sobre o desfecho do conflito que as envolvem.

Semelhante à Lei nº 13.028/22, com disposições suplementares das contidas na Lei Federal nº 13.140/2015 e no CPC/15, a proposta do anteprojeto de mediação tributária da União tem por objetivo promover a resolução conjunta de disputas e possuir caráter voluntário, podendo ser solicitada por qualquer uma das partes envolvidas, ou seja, tanto pelo agente competente da administração tributária federal quanto pelo sujeito passivo (artigo 4º). A mediação será conduzida por mediadores internos e/ou externos, os quais possam ou não vínculo funcional com a administração pública federal (artigo 2º).

Além das diretrizes mencionadas acima, o projeto apresenta novos princípios, incluindo legalidade, consensualidade, voluntariedade das partes, informalidade nas fases preparatórias e

12 FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Prefácio. In: SEELFELDER FILHO, Claudio Xavier. *Comentários sobre Transação Tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

nas tratativas, autodeterminação processual e substantiva, tomada de decisão informada, qualificação do mediador, sigilo e confidencialidade, segurança jurídica, Divulgação do resultado do processo consensual entre as partes, incluindo a aplicação e o plano, especialmente em casos de atos discricionários, e respeito entre as partes e em relação à legislação vigente¹³.

Respeitando o princípio da qualificação do mediador, incorporado pelo inciso “x” do artigo 3º, o Projeto de Lei estabelece que o Ministério da Economia será responsável pela certificação dos mediadores. Nesse contexto, um mediador interno pode ser um auditor da Secretaria da Receita Federal (SRF) ou um Procurador da Fazenda Nacional com mais de dez anos no cargo. Já um mediador externo precisa ter concluído um curso de qualificação específico.

Com o objetivo de recuperar receitas que não foram voluntariamente pagas pelo contribuinte, o artigo 8º do Projeto de Lei nº 2485/22 estabelece amplas oportunidades para a realização da mediação tributária. Essa medida é aplicável nas seguintes etapas: i) durante o procedimento fiscal; ii) no contexto do contencioso administrativo tributário; iii) durante o processo de inscrição em dívida ativa; e iv) no âmbito do litígio judicial tributário.

O Projeto de Lei (PL) adota uma redação idêntica à da Lei nº 13.028/22, estabelecendo que o contribuinte pode ser representado por uma entidade de classe. No entanto, o PL não determina a necessidade de assistência de um advogado para validar o acordo celebrado por meio da mediação.

Dado que a presença de advogado é imperiosa à administração da justiça¹⁴, deve ser um requisito essencial, a sua presença na representação do contribuinte, em conformidade com o princípio de igualdade entre as partes. Isso garante que os termos acordados sejam equitativos, uma vez que o município também é representado por seu auditor e pelo Procurador designado.

Além disso, ao contrário do que prevê o artigo 5º, inciso III, da Lei nº 13.988/2020, que proíbe transações para devedores considerados contumazes (ainda não definidos por uma lei específica), o Projeto de Lei sobre mediação tributária não inclui em seus artigos quaisquer restrições à mediação, nem mesmo para os “maus devedores”.

Embora a proposta permita que todos os contribuintes regularizem suas obrigações tributárias, existe o risco de que essa abordagem leve ao insucesso da medida. Isso pode desencorajar a aplicação da mediação devido a possíveis descumprimentos por parte de devedores que utilizam a falta de pagamento como parte de seu modelo de negócios, ou seja, que não têm a intenção de quitar seus débitos com o Fisco.

13 Os princípios peculiares à administração pública para efetividade da mediação tributária encontram-se esculpidos no Art. 3º do PL 2.485/22. (BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 2485*, de 2022. Dispõe sobre a mediação tributária na União e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154740> Acesso em: 18 jun. 2023).

14 Art. 133 da CF/88: “O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei”. (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 18 jun. 2023).

No entanto, deve-se criticar a disposição do artigo 16, onde é estabelecido que:

Os mediadores não poderão ter contato com o sujeito passivo fora do ambiente da mediação, devendo guardar sigilo quanto a todos os fatos, informações e documentos que tenham acesso, salvo se figurarem, em tese, crimes da ação pública, ou caso venham a servir de motivos para fundamentar o objeto do ato e acordo conclusivo.

Finalmente, a fim de conferir validade ao instrumento formalizado através do Termo de Acordo Tributário, será necessário submetê-lo à homologação por uma autoridade designada por meio de ato emitido pelo Ministério da Economia, conforme indicado no parágrafo único do artigo 4º. Não há previsão de homologação judicial para créditos já constituídos e em fase de execução, nem para os fins dos incisos II e III do caput do artigo 515 da Lei nº 13.105/15 (CPC/15).

Apesar de o inciso XIII do Projeto de Lei estabelecer a “publicidade do resultado do procedimento consensual entre as partes, inclusive da motivação e do objeto, especialmente em caso de ato discricionário”, os demais artigos não garantem como essa efetividade será alcançada. Não fica claro se será realizado por meios eletrônicos, como na transação tributária, como aponta Tarsila Ribeiro Marques Fernandes¹⁵:

Além de concretizar o princípio da publicidade e da transparência, a divulgação em meio eletrônico tem a grande utilidade de orientar os devedores que pretendem transacionar com a Administração Pública, no sentido de dar conhecimento do que tem sido até então aceito como parâmetros para concessões recíprocas.

No compasso dos pontos aventados, a concretização da possibilidade de implementação da mediação em matéria tributária confere ao direito tributário uma nova perspectiva, com vistas a desenvolver um novo sistema, baseado no consenso e na autonomia do contribuinte.

4. ESTADO DA ARTE DA ARBITRAGEM NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A BUSCA PELA ARBITRAGEM NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Um desafio significativo que afeta tanto o sistema de justiça quanto a administração pública é a alta incidência de litígios tributários, no âmbito administrativo e judicial. Diante desse cenário, a administração tem buscado várias abordagens para simplificar a cobrança e o recolhimento de impostos, incluindo mecanismos como parcelamentos, transações tributárias e até mesmo reformas no sistema tributário visando à sua simplificação¹⁶.

15 FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação em Matéria Tributária: Um estudo sobre a Lei 13.988/2020. In: DANTAS, Marcelo. *Inovações no Sistema de Justiça: Meios Alternativos de Resolução de Conflitos, Justiça Multiportas e Iniciativas para Redução de Litigiosidade e o Aumento da Eficiência nos Tribunais: Estudos em Homenagem a Múcio Vilar Ribeiro Dandas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

16 ANDRADE, Lucas Simões de. *Arbitragem tributária e a possibilidade de implementação...*

Nesse contexto, surge a possibilidade de utilizar a arbitragem como um meio para resolver as disputas tributárias e enfrentar o problema atual de resolução insuficiente dessas questões. Atualmente, está em andamento a tramitação do Projeto de Lei nº 2486/2022, que trata da arbitragem em questões tributárias e aduaneiras, buscando regulamentar sua aplicação nesse contexto.

No entanto, há desafios iniciais associados às discussões sobre essa abordagem. Mesmo com projetos de lei em tramitação, parte da literatura jurídica adota uma abordagem mais conservadora e orientada pelo interesse público, considerando a utilização da arbitragem em assuntos tributários. Isso ocorre devido à natureza indisponível do interesse público e à dificuldade de afastar a competência do judiciário em questões que lhe são pertinentes¹⁷.

Além disso, outro ponto delicado na adoção da arbitragem está relacionado à possibilidade de as decisões do tribunal arbitral entrarem em conflito com entendimentos já consolidados pelo judiciário, como jurisprudência ou súmulas. No entanto, em relação a esse aspecto, observa-se que¹⁸:

[...] cai por terra qualquer argumento no sentido de que as decisões arbitrais estariam contrariando entendimento pacificado do judiciário (e confrontando o interesse público), na medida em que o projeto de lei prevê também que “qualquer das partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade caso a sentença arbitral contrarie enunciado de súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas, incidente de assunção de competência, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e recursos extraordinário ou especial repetidos”.

No entanto, apesar da Lei de Arbitragem originalmente estabelecer que o instituto se restringe a direitos patrimoniais disponíveis, uma parte da literatura interpreta de maneira diferente, argumentando que

Tratar a arbitragem em temas tributários significa, em grande parte, reenfrentar algumas das problemáticas já debatidas (e algumas superadas) pela teoria administrativista brasileira. Nesse sentido, a admissibilidade da arbitragem tributária supõe reconhecer que a disponibilidade dos tributos repousa também sobre a ausência de um controle obrigatório dos litígios fiscais pelo Poder Judiciário. Nesse sentido, justamente, João Ricardo Catarino (2012, p. 16), rechaça peremptoriamente o óbice da indisponibilidade como um entrave para a implementação da arbitragem no Direito Tributário, porquanto, mesmo que houvesse na arbitragem a dispensa ou a renúncia ao imposto tão frequentemente citada por parte da doutrina, a indisponibilidade do interesse público deve ser analisada com temperamentos (CATARINO, ROSSINI, 2016). Segundo o Autor,

17 Idem.

18 Idem.

a doutrina brasileira difere o interesse público primário do secundário, sendo que primeiro se refere à promoção e à concretização de valores eleitos pela sociedade como um todo, enquanto os secundários são aqueles relacionados aos bens patrimoniais do Estado ou de suas entidades. Portanto, tratando-se os interesses estatais secundários, como bens e direitos eminentemente patrimoniais, a Administração Pública estaria autorizada a submeter-se ao juízo arbitral, por um motivo bastante singelo: os bens e direitos em referência existem única e exclusivamente para que o administrador público deles disponha para concretização de algum interesse primário (4, p. 78).

No desfecho, é importante refletir sobre o atual congestionamento judicial em assuntos tributários, que coloca pressão sobre o sistema para uma reforma estrutural. Nesse contexto, de acordo com Machado, “a supremacia do Estado no campo tributário está sendo desmistificada, alimentando uma forte tendência de desjudicialização, impulsionada pela crise dos sistemas públicos de justiça” (4, p. 80).

Nessa perspectiva, ao considerar a rapidez, a eficiência processual e a eficácia inerentes ao procedimento arbitral, é evidente que em breve, a administração pública também recorrerá a esse instituto em questões tributárias, superando efetivamente o conservadorismo público. Há diversas vantagens na adoção da arbitragem, conforme destacado por Xavier:

Conforme dados carreados pela Escola de Arbitragem Internacional, de Queen Mary, Universidade de Londres, as oito principais vantagens da arbitragem seriam: (i) exequibilidade dos laudos arbitrais; (ii) flexibilidade procedimental; (iii) possibilidade de escolha de árbitros; (iv) confidencialidade; (v) neutralidade; (vi) definitividade das decisões; (vii) celeridade procedimental e (viii) custo (6, p. 42).

A literatura aborda a viabilidade de incorporar a arbitragem em questões tributárias, desde que se siga um certo percurso, incluindo medidas como a revisão de determinados dispositivos do CTN (Código Tributário Nacional), da maneira a seguir:

Ainda, a necessidade de edição de lei complementar vai além da inclusão de nova hipótese de extinção do crédito tributário. Ao levar a lide tributária para esfera da arbitragem, é de suma importância que se suspenda a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida a sentença arbitral, até mesmo para conferir segurança jurídica e evitar o ajuizamento de ações de repetição de indébito tributário, corroborando com a desjudicialização do processo tributário. Assim, endossamos as ideias de Priscila Faricelli de Mendonça⁸² em “Arbitragem e Transação Tributárias” para justificar a necessidade da edição de medida complementar para suspender a exigibilidade do crédito tributário e incluir um novo inciso ao art. 151 do CTN, dispondo expressamente que a convenção de arbitragem deverá suspender a exigibilidade (6, p. 51).

Prossegue ainda a autora do seguinte modo:

Além disso, é importante analisar a necessária reforma do art. 174 do CTN. A instauração do procedimento arbitral para ser eficaz deve interromper o prazo prescricional de cobrança do crédito tributário. Assim, estamos diante de mais uma norma geral de direito tributário: a prescrição. Nessa esteira, imprescindível edição de lei com status de complementar, bem como foi feito com a modificação do inciso I conferida pela lei complementar nº 118/2005 (6, p. 51).

Portanto, verificada a necessidade de previsão legislativa, com a respectiva adequação do Sistema Tributário Nacional para a recepção do procedimento arbitral, nota-se que, com o avançar das muitas discussões em diversas frentes públicas e privadas, o procedimento não tarda em ser uma realidade efetiva no âmbito do direito tributário.

Ademais, isso se mostra como um cenário favorável tanto ao contribuinte quanto ao fisco, principalmente pela celeridade na resolução das demandas, bem como na assertividade técnica que o instituo conseguirá conferir à finalização das lides de modo terminativo.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os Métodos Adequados de Solução de Conflitos (MASCs) desempenham hoje um papel crucial como alternativa ou complemento ao processo judicial, permitindo que as partes envolvidas em litígios alcancem um acordo por conta própria ou com a assistência de terceiros que as orientem fora do ambiente judicial, encerrando assim o conflito.

Divididos em três categorias distintas e inter-relacionadas, a saber: Mediação, Conciliação e Arbitragem, os MASCs oferecem uma gama de opções que podem ser complementares entre si. Esses métodos se destacam por sua capacidade de proporcionar uma resolução mais ágil, econômica e frequentemente mais eficaz do que o processo judicial tradicional.

Em paralelo a estratégias preventivas sólidas, os MASCs se apresentam como um caminho para o futuro do Direito, tanto no âmbito social como corporativo. A análise deste estudo revelou quão vantajoso e sustentável esse modelo de resolução de conflitos é. Ele se projeta como um recurso promissor para as gerações futuras e para o cenário atual. De fato, está profundamente enraizado em todos os aspectos da vida social, intrinsecamente marcada por conflitos e divergências de interesses.

Do estudo é possível concluir que a utilização da mediação no âmbito do direito tributário representa um passo fundamental em direção a uma resolução mais eficiente e equitativa dos conflitos fiscais. A complexidade e a sensibilidade inerentes às questões tributárias muitas vezes tornam o processo judicial moroso e dispendioso, com resultados incertos e desgastantes para ambas as partes envolvidas. A mediação surge como uma abordagem inovadora e altamente

benéfica, oferecendo uma série de vantagens significativas, razão pela qual entende-se ser necessária a aprovação do PL 2485/2022, com os ajustes nas partes que foram mencionadas.

Ao proporcionar um espaço de diálogo estruturado e facilitado, a mediação permite que os contribuintes e a administração tributária alcancem soluções consensuais que atendam às suas necessidades e interesses, evitando os rigores do processo judicial tradicional. Essa abordagem coloca o foco na colaboração e na busca por soluções mutuamente aceitáveis, em vez de adversários em uma batalha legal.

Além de ser mais ágil e econômica, a mediação também preserva os relacionamentos, reduzindo o antagonismo entre as partes e permitindo a construção de acordos que muitas vezes vão além das meras questões financeiras. Ela oferece a oportunidade de considerar alternativas criativas e personalizadas, levando em conta as circunstâncias únicas de cada caso.

A mediação, quando aplicada ao direito tributário, não apenas agiliza a resolução de litígios, mas também contribui para a efetividade da arrecadação, além de ser capaz de promover a confiança no sistema tributário e fortalecer a relação entre o Estado e os contribuintes.

Portanto, a utilização da mediação no direito tributário não é apenas uma alternativa viável, mas também uma abordagem que se alinha com a modernização e humanização do sistema de justiça. Ela reflete a busca por soluções inteligentes e colaborativas que atendam aos interesses de todas as partes envolvidas, ao mesmo tempo em que fortalece o princípio fundamental da justiça tributária.

Entretanto, com relação ao instituto da arbitragem, também analisado, com um enfoque específico em sua aplicação no campo do direito tributário. Enquanto parte da literatura jurídica discorda da viabilidade da arbitragem em questões tributárias, essas opiniões muitas vezes se baseiam em valores jurídicos abstratos ou indeterminados, resultando em uma interpretação que contradiz a legislação, frequentemente alimentada por uma tendência positivista do conservadorismo na esfera pública.

Contudo, conforme demonstrado, o Projeto de Lei nº 2486/2022 traz uma nova perspectiva para a aplicação desse procedimento, que anteriormente permanecia predominantemente na esfera literária, influenciado principalmente pela legislação europeia, notavelmente pela experiência pioneira de Portugal nesse campo.

É inegável, entretanto, que o instituto da arbitragem tem o potencial de aprimorar a dinâmica tributária, assegurando resoluções mais eficazes para as demandas, oferecendo uma alternativa mais adequada para casos específicos, especialmente devido à expertise técnica que os tribunais arbitrais podem oferecer. Além disso, é crucial que ambos os procedimentos sejam devidamente regulamentados por lei para garantir a segurança jurídica necessária.

5. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Lucas Simões de. *Arbitragem tributária e a possibilidade de implementação*. Disponível em: <https://www.camaracbm.com.br/arbitragem-tributaria-possibilidade-de-implentacao/>. Acesso em: 25 mai. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Mediação e Conciliação*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programaseacoes/conciliacaoemediacao/#:~:text=A%20Mediação%20é%20uma%20forma,em%20conflitos%20multidimensionais%20ou%20complexos>. Acesso em: 18 jun. 2023.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. A mediação no contexto do sistema multiportas de solução de disputas. In: CABRAL, Trícia Navarro Xavier; CURY, César Filipe. *Lei de Mediação comentada artigo por artigo*. São Paulo: Foco, 2020, p. 2.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Prefácio. In: SEELFELDER FILHO, Claudio Xavier. *Comentários sobre Transação Tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação em Matéria Tributária: Um estudo sobre a Lei 13.988/2020. In: DANTAS, Marcelo. *Inovações no Sistema de Justiça: Meios Alternativos de Resolução de Conflitos, Justiça Multiportas e Iniciativas para Redução de Litigiosidade e o Aumento da Eficiência nos Tribunais: Estudos em Homenagem a Múcio Vilar Ribeiro Dandas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

GUERREIRO, Luis Fernando. *Os métodos de solução de conflitos e o Processo Civil*. Sistema multiportas de solução de conflitos. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Carlos Henrique. *A arbitrabilidade objetiva dos conflitos envolvendo o Poder Público e as perspectivas da arbitragem tributária no Brasil*. Revista do Direito [ISSN 1982-9957]. Santa Cruz do Sul, v. 1, n. 54, p. 59-85, jan./abr. 2018. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/direito/index>. Acesso em: 24 mai. 2023.

SILVA, Carlos Eduardo Marques. *Arbitragem como cláusula contratual*. Goiânia: Ex Lege Júnior, 2018. Disponível em: <https://exlegejunior.com.br/arbitragem-como-clausula-contratual/>. Acesso em: 26 mai. 2023.

XAVIER, Camilla Siqueria. *A arbitragem em matéria tributária no Brasil: avanços e desafios*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, p. 21-57, janeiro/junho, 2019.

VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. *Mediação de Conflitos e práticas restaurativas*. 5ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.



MEIOS COERCITIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS BRASIL-PORTUGAL, UM ESTUDO COMPARADO

Marília Cavagni
Thayana Felix Mendes
Marcus Lívio

Resumo

Pretende-se produzir uma análise comparada da relação entre o Fisco e os contribuintes no Brasil em Portugal, no que se refere a eficácia da cobrança de tributos, bem como a educação fiscal dos contribuintes. Comparar-se-á os meios de cobrança típicos e atípicos- comparáveis às sanções políticas, quando houver-, medidas executivas administrativas e a compatibilidade das ordens constitucionais vigentes. Na distinção entre devedor tributário eventual e contumaz, no Brasil, trataremos do requerimento de falência pela Fazenda Pública, como forma de cobrança, e das soluções negociadas com o Estado, avaliando os reflexos da coerção e desta aproximação na cidadania fiscal. Como premissas, o Estado Fiscal, Social e Democrático de Direito, onde o tributo é um dever fundamental, bem como o preço da cidadania. O poder de tributar é limitado por direitos e garantias individuais, mas o crédito tributário deve ser efetivamente recolhido, sob pena de desequilíbrio orçamentário, desproteção de direitos sociais e violação do direcionamento estatal quanto aos tributos extrafiscais.

Palavras-chave: Cobrança de tributos. Cidadania Fiscal. Execução fiscal. Medidas coercitivas, direito comparado.

Abstract

The aim is to produce a comparative analysis of the relationship between the tax authorities and taxpayers in Brazil and Portugal, in terms of the effectiveness of tax collection and taxpayer education. A comparison will be made of the typical and atypical means of collection - comparable to political sanctions, if any - administrative executive measures and the compatibility of the constitutional orders in force. In distinguishing between occasional and persistent tax debtors in Brazil, we will look at the bankruptcy petition filed by the Treasury as a me-

ans of collection, and the solutions negotiated with the State, assessing the impact of coercion and this approach on fiscal citizenship. As premises, the Fiscal, Social and Democratic State of Law, where taxation is a fundamental duty, as well as the price of citizenship. The power to tax is limited by individual rights and guarantees, but the tax credit must be effectively collected, under penalty of budgetary imbalance, lack of protection of social rights and violation of the state's direction regarding extra-fiscal taxes.

Keywords: Tax collection. Fiscal citizenship. Tax enforcement. Coercive measures, comparative law.

1. INTRODUÇÃO SOBRE O CENÁRIO CONSTITUCIONAL NA RELAÇÃO FISCO E CONTRIBUINTES.

No Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, a relação Fisco-contribuinte não se resume a uma relação de poder. Trata-se, sim, de uma relação democrática, decorrente do pacto social, de onde advém o axioma da solidariedade. De acordo com LOBO TORRES, “(a) cidadania em sua expressão moderna tem, entre seus desdobramentos, a de ser uma cidadania fiscal. O dever/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a cidadania exige. Cidadão e contribuinte são conceitos coextensivos desde o início do liberalismo”¹.

É bem verdade que essa relação Fisco-contribuinte foi marcada historicamente por arbitrariedades e abusos por parte do Estado²- um “trauma” que se mostra difícil de superar³-, mas que não se coadunam com a ordem constitucional vigente.

Na esfera tributária brasileira, não se pode afirmar uma supremacia do interesse público⁴, mas sim uma sujeição à normatividade constitucional, tanto do ente público quanto do pri-

1 TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Fiscal Múltipla. In: REZENDE, Condorcet. Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 460.

2 “(É) um fato cultural, histórico, desconfiar do Estado e ver a arrecadação dos impostos como “subtração”, ao invés de contribuição a um Erário comum”. SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 14.

3 Para o professor Professor Titular de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, Hermes Marcelo Huck, “desde o momento em que a contribuição feita ao soberano deixou de ser uma doação ou um voluntário presente, transformando-se em exigência de poder e obrigação do súdito, um conflito surdo e constante nasceu, deixando cicatrizes nas civilizações que se foram sucedendo”. HUCK, Hermes Marcelo, Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 18.

4 “A passagem de uma viciosa relação de supremacia a uma virtuosa relação de ponderação marca, assim, o atual estágio evolutivo dessa interação, cada vez mais intensa, entre sociedade e Estado e põe em evidência a missão instrumental que lhe cabe, tudo para que jamais e a qualquer pretexto se volte a invocar supremacias técnicas ou *raisons d’État* para sobrepor quaisquer interesses aos direitos fundamentais”. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, Novos institutos consensuais da ação administrativa. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, Jan./Mar. 2003, 231: 129-156.

vado⁵. A finalidade arrecadatória e a justificativa de exigir, com eficiência, o tributo, não pode legitimar abusos e violações inconstitucionais. Ainda que a defesa do bem público seja um fim nobre, não justificam meios materialmente inconstitucionais, o que se aproximaria de um fenômeno de “Robin Hood Fiscal”, em expressão ilustrativa do professor Sérgio André Rocha⁶. A proteção suficiente do dever de pagar tributos não pode se sobrepor à vedação do excesso⁷. A defesa do coletivo não prevalece, aprioristicamente, à do indivíduo.

Assim como as Constituições europeias do pós Segunda Guerra Mundial, também a Constituição brasileira de 1988 surge após a queda de um regime político totalitário, levando à previsão preponderante dos direitos subjetivos do cidadão face ao poder do Estado⁸. Pela própria evolução histórica conformadora do Estado de Direito para um Estado Social e Democrático de Direito, a preocupação com a garantia e efetivação de direitos fundamentais, através de imposições e limitações ao poder de tributar, acabou se sobressaindo à demarcação dos deveres fundamentais do cidadão - que, no caso do de pagar tributos, é o que garante, financeiramente, a proteção dos direitos de liberdade, de propriedade e as prestações públicas relacionadas à dignidade da pessoa humana.

Para que na cobrança de tributos, se atinja os vetores indutores hermenêuticos constitucionais brasileiros - liberdade, igualdade e solidariedade -, é preciso avaliar, dentro do devido

5 O professor Maciano Seabra de Godoi sintetiza a discussão: “(O) ser devido ou não determinado tributo depende do que dispõe a legislação, que deve ser corretamente interpretada. O que estou combatendo é a defesa da postura inversa (in dubio pro contribuinte), baseada numa mensagem subliminar de que o tributo é a apropriação destrutiva (visto que destinada a ser consumida pela máquina estatal) de um patrimônio que a ordem natural do direito e das coisas (perturbada pela avidez dos governantes) mandaria deixar nas mãos do contribuinte”. GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais Entraves à Igualdade Social e Desenvolvimento Econômico. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017.

6 ROCHA, Sérgio André; GRECO, Marco Aurélio. Responsabilidade Tributária: Para onde Vamos?, 23 de out. 2020, (1:19:50). Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=CZq2EM0cgO8>. Acesso em 24 out. 2020.

7 O princípio da vedação do excesso está ligado tanto ao devido processo legal quanto a própria proporcionalidade. Sobre a origem desse princípio, nos ensina o professor Daniel Sarmiento que “(a) preocupação da Corte Constitucional germânica com a proteção dos direitos fundamentais diante dos possíveis abusos do legislador, levou-a a transplantar, para o direito constitucional daquele país, o princípio da proporcionalidade - às vezes também denominado como princípio da proibição do excesso-, que passou a ser utilizado com frequência como parâmetro para o controle de constitucionalidade das leis.” SARMENTO, Daniel. A Ponderação de Interesses na Constituição Federal. Rio de Janeiro: ed. Lumen Juris, 2002, p.80. Na correlação da idéia de proteção insuficiente (omissão do Estado) e a vedação do excesso, agrega o professor Virgílio Afonso da Silva que “(a)ntes se falava apenas em *Übermaßverbot*, ou seja, proibição de excesso. Já há algum tempo fala-se também em *Untermaßverbot*, que poderia ser traduzido por proibição de insuficiência. O debate sobre a aplicabilidade da regra da proporcionalidade também para os casos de omissão ou ação estatal insuficiente ainda se encontra em fase embrionária, mas a simples possibilidade de aplicação da proporcionalidade a casos que não se relacionam com o excesso estatal já é razão suficiente para abandonar o uso sinônimo de regra da proporcionalidade e proibição de excesso”. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. RT, São Paulo, v. 798, p. 23-50, 2002. p. 26.

8 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar imposto. Coimbra: Almedina, 1ª edição, p.16-17.

processo legal, a coexistência da potestade fiscal⁹ com as garantias individuais dos devedores, de modo a alcançar a efetividade possível dos meios coercitivos. O nascedouro constitucional da relação jurídico tributária impõe um estatuto preestabelecido tanto para o Fisco quanto para o cidadão-contribuinte. E é da Carta máxima o ponto de partida de direitos e deveres recíprocos, espraiando a interpretação valorativa por todo o ordenamento jurídico. Podemos falar, no texto constitucional, de um estatuto dos devedores de tributos¹⁰.

Neste estatuto, os tributo são limitados pelas liberdades fundamentais. Outrossim, tal como as finalidades estatais e o perfil dos gastos públicos de cada tempo, esses direitos fundamentais limitadores do poder de tributar passaram por evoluções, já dentro do Estado Democrático de Direito¹¹. As mudanças ocorreram em um contexto de rupturas históricas- o surgimento do Estado Social e Democrático de Direito - e filosóficas.

A influência doutrinária no Brasil tem como marco a obra do jurista português José Casalta Nabais, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”¹², de 1998, e a linha de pesquisa de Finanças Públicas e Tributação da Faculdade de Direito da UERJ tem tido um papel de destaque no tema no ambiente jurídico nacional. Sob as lições- em análises críticas- do mestre Ricardo Lobo Torres, as publicações dos pesquisadores desta Casa extraem da carga valorativa da Constituição o embasamento interpretativo das normas jurídicas, de maneira a dar efetividade também ao dever fundamental de pagar tributos¹³.

9 “A potestade pública é o regime jurídico que se distingue, ao mesmo tempo, por prerrogativas e por sujeições, por máximos e mínimos, exorbitantes e derogatórios do direito comum, reconhecidos e impostos a todos os que operam em nome e no exercício da soberania nacional”. VEDEL Georges, *Droit administratif*, 4a ed., pág. 19, *apud* CRETELLA JÚNIOR, José. Prerrogativas e sujeições da administração pública. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 66, 175-199. <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66626>, acesso em 20 de out. de 2020.

10 A doutrina há muito defende a criação nacional de um Código de defesa dos contribuintes, nos moldes do Código de Defesa do Consumidor. Alguns estados brasileiros, como Minas Gerais e Ceará, já contam com dispositivo legal com essa denominação, e tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado nº 298/2011. Entretanto, afastando qualquer pecha negativa do vocábulo devedor, mais apropriado seria um Estatuto dos devedores de tributos.

11 O jusfilósofo italiano Norberto Bobbio, em seu clássico “A era dos direitos” defendeu um esquema histórico de quatro fases, gerações ou dimensões de direitos fundamentais, cujo debate permanece em evolução. Em resumo, na primeira geração estariam os direitos da liberdade, na segunda geração os direitos sociais, na terceira geração de direitos fundamentais estariam o direito de viver em ambiente não poluído, e na quarta geração os direitos contra manipulação do patrimônio genético. BOBBIO, Norberto, 1909. A era dos direitos. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. O professor Paulo Bonavides fala em cinco dimensões dos direitos fundamentais. BONAVIDES, Paulo, Curso de Direito Constitucional. 31. ed., São Paulo: Malheiros, p. 561.

12 Para melhor esclarecimento sobre a obra de Casalta Nabais, o livro Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?. GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sérgio André. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.

13 Nesse sentido, TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006. QUEIROZ, Luís Cesar Sousa de, ABRAHAM, Marcus, CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.). Estado Fiscal e tributação. Rio de Janeiro: GZ editora, 2015. CAMPOS, Carlos Alexandre, OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de e MACEDO, Marco Antônio Ferreira. Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivum, 2019. TORRES, Sílvia Faber; ROCHA, Sérgio André. Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

Intrinsicamente ligado à capacidade contributiva, o dever de pagar tributos é um valor constitucional, com carga axiológica dotada de eficácia positiva¹⁴. Dessa forma, o poder de tributar não deve ser juridicamente encarado como uma força tendente à destruição¹⁵. O tributo, como fonte principal de financiamento do Estado¹⁶, é um produto da vontade dos indivíduos, através de seus representantes eleitos¹⁷. Trata-se, a bem da verdade, de um poder de construir.

Apesar de ser inegável relacionar direitos e deveres fundamentais, o dever de pagar tributos - extraído, não só da posituação constitucional das competências tributárias mas de toda a lógica do Estado Fiscal¹⁸ - não é apenas uma contraprestação por estruturas e serviços fornecidos pelo Estado. Trata-se de uma categoria jurídica individualizada, revelada por uma obrigação positiva¹⁹.

14 Esta eficácia positiva não justifica uma ampliação da hipótese de incidência tributária, em interpretação extensiva da lei quanto a ocorrência de fato gerador. Não estamos a tratar de interpretação econômica do fato gerador. Nesse sentido, nos ensina Sérgio André Rocha: “Ou seja, o dever fundamental em comento não é e não pode ser visto como um instrumento de maximização da tributação. Não pode levar a uma visão de ampliação da incidência pela via hermenêutica, numa espécie de *in dubio pro fisco*”. ROCHA, Sérgio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. in *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sérgio André. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017. p. 40. De outro lado, ao tratar da diferença entre regras e princípios tributários, o professor Humberto Ávila sintetiza: “Em primeiro lugar, a eficácia das regras é decisiva, ao passo que a dos princípios apenas contributiva, não cabendo ao intérprete, por consequência, afastar, sem mais, a decisão tomada pela Constituição Federal pela sua própria decisão pessoal. (...) não há poder de tributar com base no princípio da solidariedade social de acordo com a Constituição de 1988”. ÁVILA, Humberto, *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*, in GRECO, Marco Aurélio, GODOI, Marciano Seabra de (coord.), *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 70-71.

15 A expressão “o poder de tributar envolve o poder de destruir”, de John Marshall, *Chief of Justice* da Corte dos EUA, no famoso caso *McCulloch v. Maryland*, de 1819, quando o estado de Maryland cobrava tributos do *Second Bank of the United States*, é bastante reproduzida pela academia e pelo judiciário brasileiro.

16 No mundo ocidental, o conceito de Estado Fiscal se relacionar à dependência de impostos, não vinculados a uma atividade estatal específica. O caso das espécies tributárias brasileiras, em especial do agigantamento das contribuições sociais, nos permitem estender no Brasil o conceito para tributos em geral. Outra pontuação relevante seria a de se considerar o Brasil não um Estado Fiscal, mas um Estado endividado, financiado predominantemente por empréstimos públicos. Entretanto, os fatos políticos históricos comprovam que nossa capacidade de endividamento não permitem suportar os gastos sociais previstos na Constituição Federal de 1988. Neste sentido, SCAFF, Fernando Facury. Do Estado fiscal ao Estado endividado na sociedade desejante, disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-jun-14/contas-vista-estado-fiscal-estado-endividado-sociedade-desejante>. Acesso em 21 de out. de 2020.

17 Nesse ponto, devemos citar que na Inglaterra do início do século XX, quase 700 anos depois da *Magna Charta Libertatum* de 1215, o movimento sufragista feminista ainda lutava para vincular o pagamento de tributos ao direito de voto, através de um movimento de resistência tributária de mulheres, liderado por Dora Montefiore, cujo lema era: “No vote, no tax”. MAYALL, Laura E Nym. *The Militant Suffrage Movement: Citizenship and Resistance in Britain, 1860-1930*, Oxford University Press, USA.

18 Na obra de Robert Alexy, os deveres constitucionais estariam inseridos nas normas constitucionais que restringem o alcance dos direitos fundamentais ou nas normas de competência, que autorizam o legislador a adotar restrições. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 267-274.

19 “(O)s deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora isso pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais” NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 37.

Portanto, o indivíduo socialmente considerado é titular de direitos, mas também de deveres²⁰, decorrentes das ideias de solidariedade e repartição das despesas públicas em igualdade material - ou seja, capacidade contributiva. E, assim, como derivação da cidadania, ao lado do dever fundamental de pagar, está o direito de exigir que os demais membros da comunidade recolham os tributos que devem. De modo que é papel do Estado direcionar suas políticas públicas- através de seus órgãos e dos meios coercitivos de cobrança de tributos- para concretizar esse direito.

Observado o espaço imune ao poder de tributar²¹, e aplicadas as garantias fundamentais relacionadas à segurança jurídica, reconhecida constitucionalmente está a capacidade contributiva, apta a permitir que o Estado se aproprie de parcela do patrimônio do cidadão-contribuinte. Dessa maneira, percorrido o caminho jurídico do fato gerador, obrigação tributária e crédito tributário, a riqueza precisa efetivamente adentrar aos cofres públicos, na conta do tesouro, formando o erário.

Já em relação a Constituição portuguesa de 1976 os princípios em matéria fiscal estão estruturados entre formais e materiais o que doutrinadores como a Professora Ana Paula Dourado costumam designar de Constituição fiscal.

Ainda, de acordo com Ana Paula Dourado: “Os princípios constitucionais fiscais remontam às monarquias constituicionais e estão relacionados com o princípio da segurança jurídica e a proteção da propriedade privada no quadro do Estado Mínimo.”²²

Para a autora conforme cada caso, os Princípios Constitucionais são associados a um conceito de justiça equitativa ou redistributiva, assim como o Estado fiscal e ao Estado Social de Direito.²³

O artigo 104²⁴ da Constituição Portuguesa que é considerado como o principal princípio em matéria fiscal é o da Igualdade que assume a formulação de Princípio da Capacidade Contributiva em Portugal. DOURADO entende que esse princípio concretiza-se através de outros princípios e de acordo com o tipo de imposto, como por exemplo, princípio da tributação pessoal, global, universal e progressiva, como é o caso do Imposto sobre o Rendimento das pessoas singulares, conhecidas por físicas no Brasil (disposto no art. 104º, nº 1 da CRP).

20 A contribuição tributária não necessariamente é contraprestacional, e, pela própria essência da capacidade contributiva, se dá em benefício de terceiros. O Brasil ratificou a Declaração Americana de Direitos e Deveres do Homem, de 1948, que expressa a co-existência de direitos e deveres dos membros de uma sociedade. Em seu preâmbulo: “O cumprimento do dever de cada um é exigência do direito de todos. Direitos e deveres integram-se correlativamente em toda atividade estatal e política do homem. Se direitos exaltam a liberdade individual, os deveres exprimem a dignidade dessa liberdade. Os deveres de ordem jurídica dependem da existência anterior de outros de ordem moral que apóiam os primeiros conceitualmente e os fundamentam”. In <http://www.oas.org/es/cidh/>

21 Como nos ensina Flávio Bauer Novelli, as limitações ao poder de tributar revelam um dever de abstenção, um dever negativo que limita o Estado (sujeito ativo) e garante direitos aos cidadãos (sujeito passivo).por força da supremacia constitucional tributária. NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A Propósito do Art. 2º, § 2º, da EC 3/93, São Paulo, Revista dos Tribunais nº 13, 1995, p. 19-20.

22 DOURADO, Ana Paula. Direito fiscal. – 7ª ed. Edições Almedina S.A p 138.

23 Idem. P.138

24 “3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.” Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em. 08 de setembro de 2023.

Em relação aos princípios da legalidade e da igualdade Ana Paula Dourado ensina que tem-se que juntar dois princípios interpretativos: princípio da proibição de abuso fiscal e o princípio da praticabilidade que relaciona-se com a administração de atos-massa.²⁵

No Estado português os impostos são legitimados através do princípio do benefício. Para DOURADO “A justiça fiscal implica a escolha dos impostos e sujeitos passivos, a determinação justa da matéria tributável e os limites da carga fiscal.”²⁶

Encontramos na Constituição Portuguesa um termo chamado de Direito da Resistência aos contribuintes, sem nenhuma correlação no direito brasileiro. O Direito de resistência aos contribuintes está consagrado no art. 103^a n^o 3: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.” Tal direito deve ser observado em caso de impostos inconstitucionais, retroativos e que violem a lei.

Nesse sentido Ana Paula Dourado afirma:

O Direito de resistência fiscal é uma concretização do direito de resistência consagrado no art. 21^o da CRPC. Ambos consistem numa forma de autotutela de direitos e por isso revestem sempre caráter subsidiário e excepcional. O pressuposto é o de que o reconhecimento e afirmação dos direitos individuais é concretizado através do recurso aos tribunais.²⁷

Tal direito só pode ser invocado após utilizados todos os recursos perante a Autoridade pública, conforme dispõe o art. 21^o da CRP, ou quando houver impossibilidade do recurso em razão do tempo para evitar a lesão ao direito.

No entanto, o que se pode observar na relação Fisco e contribuinte é o fato que por ser a República portuguesa considerada um Estado de Direito democrático a reserva de lei²⁸ revela uma grande preocupação do legislador constituinte sobre a matéria fiscal.

25 Ibidem.

26 A Professora aprofunda sobre o Estado Fiscal português no seguinte sentido: “No Estado Fiscal, como têm sido o nosso e os Estados da OCDE desde o século XX, os limites da carga fiscal estão relacionados com as tarefas estaduais. No quadro da União Económica e Monetária (UEM), nos Estados que não conseguem ter competitividade (e em Portugal, em particular, por ter sido submetido a um regate financeiro em 2011), os limites da carga fiscal deixaram de estar politicamente relacionados com a lógica do Estado Fiscal. A legitimação dos impostos e os limites da carga fiscal estão agora ligados a um binómio de Estado-Dívida, e servem a estabilidade da moeda única. Neste contexto, a carga fiscal não está já relacionanda com o conceito de representação popular na escolha de bens e serviços públicos (e o princípio da reserva de lei), mas com a necessidade de cumprir os compromissos assumidos junto dos credores. (Dourado, Ana Paula. Direito Fiscal. 7^a edição 2022. Almedina)

27 DOURADO, Ana Paula. Direito fiscal. – 7^a ed. Edições Almedina S.A p 148.

28 Para Ana Paula Dourado “O princípio da legalidade fiscal é um princípio formal, com origem nas monarquias constitucionais, assegurando que a interferência na propriedade privada resulta da discussão e aprovação parlamentar. Ele está ligado ao brocardo “no taxation without representation”. A lei é o ponto de partida para garantir a segurança jurídica, porque é aprovada pelos representantes parlamentares. A lei também serve a igualdade, por ser geral e abstrata, embora não seja suficiente para garantir esta última. (idem, p. 144)

2. MEIOS COERCITIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS: AS DIFERENTES SISTEMÁTICAS ENTRE BRASIL E PORTUGAL.

Por sua própria definição e natureza, o tributo é uma obrigação compulsória. E, em um estado ideal de coisas, esse dever fundamental seria reconhecido na mencionada cidadania fiscal e cumprido espontaneamente, pelos membros da comunidade²⁹. Contudo, constata-se que essa evolução cultural é utópica³⁰, máxime no Brasil, onde uma sistemática de complexidades normativas, inseguranças jurídicas interpretativas e falta de transparência levam à beligerância e à litigiosidade na relação Fisco-contribuinte.

Marciano Seabra de Godoi afirma:

(o) que busco é tão somente contribuir para extirpar do inconsciente coletivo dos operadores do direito a mensagem aí incutida subliminarmente pelo libertarismo: a mensagem de que o tributo é uma subtração simplesmente tolerável (mas não justificável por argumentos de justiça) de direitos legítimos do cidadão, numa operação que, pela sua própria natureza, converteria um recurso produtivo/útil (enquanto nas mãos do contribuinte) em algo improdutivo/inservível (depois que ingres-sasse no sorvedouro da máquina estatal)³¹.

John Rawls³² constata que as pessoas só admitem pagar tributos se todos estejam igualmente recolhendo, tratando-se de comportamento moralmente compelido. É intuitivo, portanto, que uma cultura de inadimplemento tributário traz dificuldades jurídicas e sociais. O

29 “Esta mentalidade difere largamente entre os diferentes povos da Europa. Enquanto no mundo latino, a palavra ‘imposto’ tem um significado sentido como uma ‘imposição’ sobre os cidadãos (impôt, imposto, impuesto), a palavra em alemão, Steuer, significa ‘suporte’ e a palavra escandinava skat, representa o tesouro comum destinado para propósitos comuns”. ROCHA, Sérgio André. Excurso de Contexto Histórico, Mentalidade do Contribuinte e Tributação. in: Da Lei à Decisão: a segurança Jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 81.

30 “A evasão coexiste, desde todos os tempos e em todos os quadrantes, com os sistemas tributário. É (muitos advertem irmã gêmea, ou bastarda, do tributo, dele sempre coeva e cuja erradicação total, não importa o grau de refinamento cultural e jurídico de um povo, seu fervor patriótico e esclarecimento cívico, repousa no desaparecimento de sua causa determinante – o tributo. Ideal esse utópico, visualizado por regimes políticos anárquicos, pelo milênio do marxismo e pelo cruel sucedâneo que lhe propuseram alguns financistas – a inflação dirigida. Registra a história, a seu turno, que a intensificação da repressão estatal e o aperfeiçoamento de sua aparelhagem fiscalizadora nem sempre produzem os resultados aguardados, explodindo não raro os protestos das populações submetidas”. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal, Elisão e Evasão Fiscal. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 22.

31 GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017.

32 “Quando o público é grande e inclui muitos indivíduos, existe a tentação de que cada pessoa tente se eximir de fazer a sua parte. Isso acontece porque, não importa o que um homem faça, sua ação não afetará a quantia produzida de modo significativo. Ele considera a ação coletiva dos outros como um fato estabelecido, de uma maneira ou de outra. Se o bem público é produzido, o prazer de seu desfrute não será diminuído se ele não der sua contribuição. Se não for produzido, a sua ação também não teria alterado a situação de qualquer forma. Um cidadão recebe a mesma proteção contra a invasão estrangeira, independentemente de ele ter ou não pago os seus impostos. Portanto, nesse caso extremo, não se pode esperar que aconteçam mecanismos de troca e acordos voluntários”. RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 295.

equilíbrio orçamentário é ferido e os gastos públicos passam a ser dependentes de endividamento do Estado. No caso dos tributos extrafiscais, temos, ainda, grave desproteção dos valores induzidos, como livre concorrência, saúde pública, meio ambiente e segurança nacional³³. O dano é, em todos os casos, coletivo.

Não é objeto do artigo a análise filosófica do comportamento humano ou processos mentais que levam o cidadão a querer ou não pagar os tributos³⁴. A premissa é que as normas tributárias- e não os tributos- são, juridicamente, normas de rejeição social, dentro da classificação binária do professor Ives Gandra Martins³⁵. Ou seja, para o seu cumprimento, ao contrário das regras de aceitação social, dependem de sanção - e sem esta, seriam cumpridas por poucos. Mas, repita-se, filosoficamente, as normas tributárias não devem ser encaradas como de rejeição social no “sentido de normas que não oferecem qualquer justificativa moral do seu cumprimento aos seus destinatários, sustentando-se única e exclusivamente na ameaça da sanção”³⁶.

Não é a ameaça de sanção (pena) a nota distintiva do plano jurídico em face dos planos moral e social. É a coercitividade, e não a sanção, que é inerente à norma jurídica. Luís Cesar Souza de Queiroz³⁷, ao tratar da teoria de Hans Kelsen sobre a coação como elemento fundamental para o Direito³⁸, esclarece que: “a caracterização do jurídico decorre da coercitividade (possibilidade de impor uma conduta prescrita mediante o emprego da força) e não do simples fato de haver uma sanção (pena) para aquele que descumprir o comando normativo”.

Desse modo, o não cumprimento do comando imperativo da norma impositiva tributária deve acarretar consequências sancionatórias efetivas. Sanção aqui entendida em dois sentidos:

[...] como sinônimo de punição, pena, prescrita no conseqüente da norma primária punitiva; (e) como sinônimo de providência regulada pela norma secundária, aplicável coercitivamente com a intervenção do Estado-juiz (isto é, sinônimo de possibilidade de exercer coação)³⁹.

33 Para o professor Luís Eduardo Schoueri: “Não se diferenciam os fenômenos do intervencionismo e do dirigismo. Trata-se de um único fenômeno, que designa a ação desenvolvida pelo estado no e sobre o processo econômico, voltado à preservação do mercado e conformado pelos ditames constitucionais”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 40.

34 O estudo científico de tais razões humanas é mais afeto à psicologia e à neurociência do que ao Direito. Contudo, inegável que uma análise técnica comparativa agrega muito valor ao pensamento jurídico. Sobre o tema, SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão Fiscal. Rio de Janeiro: Lumin Juris, 2019.

35 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 128-129.

36 GODOI, Marciano Seabra de. *idem*.

37 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Sujeição passiva tributária. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 16.

38 KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, trad. de João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1991, p. 36-38.

39 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Sujeição passiva tributária. 3 ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 44.

Não estamos a tratar da classificação do tributo como penalidade. E nesse sentido, também a cobrança, *a priori*, deve merecer mesmo enquadramento: não é sanção por ato ilícito⁴⁰. É que não se pode desconsiderar a autonomia do Direito Tributário face ao Direito Penal, para que o Estado não seja visto como um opositor e potencial violador e sancionador dos cidadãos.

É de se reconhecer, no entanto, dentro do devido processo legal- vedando-se o excesso⁴¹ - o direito do Estado, como produto da vontade do povo brasileiro, de recolher efetivamente os tributos devidos⁴², que, repita-se, são compulsórios. E se reconhecer, ainda, a importância dos órgãos administrativos e judiciais encarregados da concretização deste dever, dando-lhe eficácia e efetividade⁴³.

No Brasil, de modo ordinário, como consequência e objetivo da inscrição em dívida ativa de débitos tributários após frustradas as tentativas de cobrança administrativa⁴⁴-, o ordenamento jurídico pátrio previu a formação de título executivo extrajudicial para acionamento do Judiciário em processamento específico, conhecido como Execução Fiscal⁴⁵.

Regulada pela Lei 6830/1980⁴⁶, promulgada ainda sob a Ditadura Militar, e maculada por representar, em 2018, 39% dos processos em tramitação em todo o Poder Judiciário⁴⁷, com taxa de congestionamento de 89,7% (processos baixados sobre o total), sendo adjetivada como a principal causa de morosidade do Judiciário, a Execução Fiscal renova sua esperança

40 Na cobrança de tributos está inserida a potestade punitiva administrativa para garantir a validade da ordem jurídica. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 277-278.

41 De acordo com Konrad Hesse: “A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional em sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.” HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 256.

42 Discute-se doutrinariamente se o Estado poderia ser titular de direitos fundamentais. O que dependeria de uma visão de sociedade liberal ou intervencionista. Mais sobre o tema em: Ferreira, Hamanda Rafael Leite. O Estado como titular de direitos fundamentais:(Im)Possibilidade e consequências da atribuição de direitos fundamentais às pessoas jurídicas de direito público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

43 Segundo o professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, uma grande contribuição teórica de Adam Smith foi a idéia de que “o desenvolvimento das instituições de justiça e de governo pode ser compreendida apenas sob a perspectiva do progresso da sociedade civil. Direitos, instituições e funções de governo evoluíram, segundo Adam Smith, na medida em que a propriedade se tornou importante e a desigualdade de riqueza se acentuou. (...) Adam Smith era um fervoroso defensor do respeito às leis e às instituições”. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith. in: Leituras clássicas de direito tributário. coord. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, CAVALCANTE, Denise Lucena, CALIENDO, Paulo. Salvador: JusPodvim, 2018, p. 68.

44 Falar das hipóteses que restringem o ajuizamento da EF pela conveniência da cobrança?

45 Elementos necessários para CDA

46 Reconhece-se que, além da Lei de Execução Fiscal, dispõem sobre a cobrança da dívida pública, microsistemas específicos como o Código Tributário Nacional, as Leis nºs 8.397/92, 9.532/97, 10.522/01, 8.212/91 e o Código de Processo Civil. Deve haver uma interpretação harmônica à luz da teoria do diálogo das fontes (REsp nº 1.184.765/PA, art. 543-C, CPC).

47 Segundo levantamento “Justiça em Números” do CNJ- <http://cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>

de efetividade diante da modernização dos meios coercitivos de cobrança trazidos pelo novo Código de Processo Civil Brasileiro⁴⁸.

De aplicação subsidiária por força do artigo 1º da LEF, a Lei 13.105/2015 inova ao expressar sua carga principiológica baseada exatamente na celeridade e efetividade do processo. Tal carga valorativa, de conformidade Constitucional e que já vinha sendo reconhecida pelas decisões dos Tribunais Superiores sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973, foi positivada no novo Código por normas como a cooperação, autocomposição, autoregramento da vontade e primazia da decisão de mérito. Houve o alargamento das liberdades das partes e do poder diretivo do Juiz para efetivação desses valores constitucionais de celeridade e efetividade.

No Brasil, a constatação de colapso no sistema pautado em execuções fiscais trouxe alterações legislativas no âmbito federal tendentes a desjudicialização da cobrança, através de meios coercitivos administrativos e a uma atuação seletiva, customizada à capacidade contributiva, ou de pagamento, do devedor. Uma mudança de paradigma que se soma às inovações nos processos judiciais, na busca de efetividade e celeridade, com o poder diretivo do juiz e as chamadas medidas executivas atípicas.

Esses instrumentos coercitivos judiciais e extrajudiciais, voltados tanto à coação quanto à uma administração tributária efetiva, cooperativa e para o consenso, deverão ser balizados constitucionalmente, sob a ótica da cidadania fiscal. Em hermenêutica jurídica, serão sopesados os direitos fundamentais em aparente conflito, de modo a alcançar equilíbrio e unidade no ordenamento brasileiro.

Outrossim, deve-se refletir sobre os limites do Fisco nas escolhas dos meios de cobrança, após a inscrição em dívida ativa dos créditos tributários. Veja-se: uma vez que o Constituinte elegeu signos presuntivos de riqueza e o legislador positivou as hipóteses de incidência tributária, diante de um inadimplemento, indaga-se se seriam possíveis critérios de decisão administrativa pautados na capacidade de pagamento do devedor.

A partir de 2020, com as alterações promovidas na Lei 10.522/2002 pela Lei nº 14.112/2020, inseriu-se no texto legal a ideia de recuperabilidade do crédito tributário como fundamento de racionalidade da cobrança. O ordenamento jurídico brasileiro passou, então, a permitir a revi-

48 Ainda, o quantitativo de Execuções Fiscais em trâmite no Poder Judiciário acaba por refletir nas teses temáticas representativas de idênticas, e múltiplas, controvérsias jurisprudenciais. As teses das Execuções Fiscais são mais afetas a sistemática de Recurso Repetitivo no âmbito do STJ do que a sistemática da Reperguição geral do STF, já que se tratam, em regra, de questões infraconstitucionais. Essa sistemática tem como objetivo concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica.

Dispõe o hoje vigente art. 1.036 do Código de Processo Civil de 2015 que, quando houver multiplicidade de recursos especiais com fundamento em idêntica controvérsia, a análise do mérito recursal pode ocorrer por amostragem, mediante a seleção de recursos que representem de maneira adequada, a controvérsia.

são a capacidade contributiva após a inscrição do débito tributário em dívida ativa, de modo a justificar benefícios fiscais e uma cobrança diferenciada entre contribuintes⁴⁹.

Ainda, critérios de conduta dos devedores passaram a justificar a cobrança de tributos por meios coercitivos atípicos, comparáveis às sanções políticas, nos termos do artigo 139, IV, do Código de Processo Civil de 2015. Este estabelece um poder-dever ao Magistrado na busca da efetividade jurisdicional, mormente em sede executiva. Prevê o artigo que cabe ao Juiz determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária. Seria possível (ou não) medidas como, por exemplo, o cancelamento de inscrição de CNPJ, a apreensão de passaporte e carteira de habilitação; o bloqueio de movimentações em contas corrente e cartões de crédito; o corte de fornecimento de serviços como energia elétrica e a suspensão de acesso a redes sociais.

Não se ignora que tais medidas devem ser interpretadas ponderando-se com argumentação dentro da proporcionalidade os valores constitucionais da dignidade da pessoa humana, dever constitucional de pagar tributos, liberdade de locomoção, segurança jurídica, eficácia da prestação jurisdicional, inafastabilidade do poder judiciário e devido processo legal.

Discute-se a compatibilidade entre as medidas atípicas e o princípio da responsabilidade patrimonial previsto no artigo 789 do CPC/2015. Seriam as medidas atípicas meramente indutivas e coercitivas ou refletiriam uma penalização pessoal, e não patrimonial, ao Executado? Haveria limite material a patrimonialidade? Tais questionamentos demandam a análise de casos concretos pelos Tribunais Superiores, já que, em abstrato, não se poderia declarar a inconstitucionalidade *a priori* das medidas atípicas. Seus defensores entendem que as medidas executivas atípicas são medidas executivas indiretas, que promovem uma coerção psicológica inconfundível com sanções civis de natureza material, essas sim capazes de ofender a garantia da patrimonialidade da execução por configurarem punições ao não pagamento da dívida.

Devemos avaliar que, admitindo-se as execuções administrativas⁵⁰, os meios não ortodoxos de cobrança comparáveis às sanções políticas e o tratamento não isonômico dos devedores tributários, os preceitos constitucionais de igualdade e reserva de jurisdição serão atingidos. Assim como, a decretação de falência a pedido da Fazenda Pública e o cancelamento

49 A Capacidade contributiva, como forma de se aplicar a igualdade no direito tributário, é o critério mais importante e válido de enquadramento dos contribuintes em determinada categoria, refletindo discriminação líticas. As discriminações, desde que não sejam constitucionalmente vedadas, são legítimas se baseadas em diferença de fato entre pessoas e objetos, se baseada no interesse fiscal do Estado, ou fundada no interesse social, e, dessa maneira, se referirem ao fato signio da capacidade contributiva e interferirem na capacidade econômica. Limitações constitucionais ao poder de tributar. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1100-1103.

50 A tramitação do projeto de lei n. 5.082, de 2009 (que trata da execução administrativa da dívida ativa), encontra forte resistência no Congresso Nacional. Trataremos do tema quanto ao questionamento da constitucionalidade da indisponibilidade de bens pela averbação pré-executória na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.931, em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

administrativo do cadastro fiscal do devedor tributário contumaz poderiam ser comparados a uma “pena de morte” para as sociedades empresárias, com possível violação à livre iniciativa, liberdade de empresa e do próprio direito de propriedade. Todas essas situações podem gerar inflamação de uma cultura beligerante na relação Fisco-contribuinte, ao enxergar o poder de tributar como um poder de destruir.

Entretanto, do outro lado da balança está a análise do funcionamento de empresas que, de maneira contumaz e fraudulenta, se apropriam e se financiam dos créditos tributários, desequilibrando o orçamento público e o cenário concorrencial; valem-se do inadimplemento tributário para maximizar indevidamente seus lucros e dominar o mercado e; não obedecem ao direcionamento do Estado na economia, ao afastar os tributos extrafiscais. O já chamado de devedor contumaz⁵¹, que se diferencia do devedor tributário eventual pela habitualidade na irregularidade fiscal e pelo montante devido, viola o dever constitucional de pagar tributos, a capacidade contributiva, a solidariedade e a livre concorrência- e, assim, afasta os demais contribuintes da cidadania fiscal.

Já o contencioso tributário português é regulado pela Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17/12 e relaciona-se com o Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) aprovado pelo DL n.º 433/99, de 26/10. O regime do CPPT é um regime complexo, que traz regras de procedimento administrativo e contencioso.

O processo judicial tributário costuma ser designado no Direito Fiscal por processo tributário, por contraposição ao procedimento tributário. Este último diz respeito à sucessão de atos dirigida à produção de direitos ou deveres tributários, nos termos dos arts. 54.º da LGT e 44.º do CPPT, e corresponde ao conceito de procedimento administrativo do art. 1.º n.º1 do Código de Processo Administrativo (CPA) (“entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes a formação, manifestação e execução da vontade do órgãos da Administração Pública”

Por outro lado, enquanto no Direito Administrativo, o processo diz respeito ao “conjunto de documentos devidamente ordenados em que se reduzem os actos e formalidades que integram o procedimento administrativo” (art. 1.º, n.º 2 do CPA), no Direito Fiscal, o processo é processo judicial tributário⁵².

51 A Lei n.º 13.988/2020 que implementou o instituto da transação tributária no âmbito federal positivou no artigo 5º a expressão “devedor contumaz”, para negar-lhe a possibilidade de negociação, mas delegou a definição do conceito a uma lei específica. Esta lei específica seria o Projeto de Lei 1.646/2019, de combate ao devedor contumaz, que ainda tramita no Congresso Nacional. Por se tratar de conceito central no estudo, nos anteciparemos acompanhando o conceito definido até o momento no mencionado Projeto de Lei, que define no Artigo 1º Parágrafo único: Considera-se devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos. E complementa no artigo 2º, §§ 1º e 2º: Para fins do procedimento de que trata o caput, considera-se inadimplência substancial e reiterada de tributos a existência de débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, de valor igualou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igualou superior a um ano. § 2º Considera-se em situação irregular o crédito tributário que não esteja garantido ou com exigibilidade suspensa, observado o disposto no art. 206 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional.

52 DOURADO, Ana Paula. Direito fiscal. – 7ª ed. Edições Almedina S.A p. 368-369.

Historicamente conforme retrata ANA PAULA DOURADO, o procedimento e o processo tributário de Portugal caracterizava-se por um sistema de administrador-juiz, em virtude de ser baseado no Estado Novo. Em tal sistema a administração tributária manifestava-se sobre reclamações, recursos hierárquicos e recursos contenciosos e os juízes de primeira instância eram nomeados pelo Ministro das Finanças e poderiam ser os próprios funcionários da Administração tributária.

Já em 1976 a Constituição exigiu uma separação entre os Tribunais e a Administração, o qual foi definida pelo art.111º, nº1 da CRP. Tal alteração foi com o objetivo de uma tutela jurisdicional efetiva.

No entanto, tal sistema do administrador-juiz só foi modificado com a aprovação do Código de Processo Tributário pelo DL nº 154/91 de 23/04 concretizando tal tutela jurisdicional efetiva prevista na Constituição.

Ao estabelecer o direito à impugnação judicial nos Tribunais independentes, o CPT passou a ser possível impugnar atos tributários sem prévia reclamação ou recurso hierárquico. No entanto, para autores como Ana Paula Dourado, “o CPT não eliminou totalmente o sistema de administrador-juiz, existindo ainda hoje vestígios desse sistema.”⁵³

De forma mais recente, a Lei Geral Tributária garantiu o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. Através dessa lei todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis, conforme disposto no art. 9º. nºs 1 e 2 da LGT.⁵⁴

A LGT disciplina a relação jurídico-tributária, os direitos e deveres dos contribuintes e de outros sujeitos passivos, e a sua aprovação constituía um avanço grande no ordenamento jurídico-tributário português, porque significava a consolidação do Estado de Direito em matéria tributária: a consagração de direitos e deveres dos sujeitos passivos perante a administração tributária, a sujeição da relação tributária ao Direito.⁵⁵ (Dourado, 2022, p.361)

É importante resaltar em em 2018 foram adotadas medidas extraordinárias em Portugal previstas pelo DL n.º 81/2018, de 15/10 contra as pendências nos tribunais tributários. Conforme

53 Idem, p.361.

54 Em relação a LGT Ana Paula Dourado afirma “A LGT trata da relação jurídica tributária no seu aspecto estático e dinâmico: princípios, sujeitos, objeto, constituição, alteração e extinção da relação jurídica tributária, e garantia da prestação tributária. Ela sistematiza aspetos da relação jurídica tributária que estavam dispersos por outros códigos tributários. Mas só trata verdadeiramente das matérias substantivas e deixa a regulação do procedimento tributário para o Código de Procedimento e de Processo Tributário, ficando por isso incompleta. A LGT deixou assim de fora capítulos relativos às reclamações, recursos hierárquicos e execução fiscal, e que deveriam estar inclusos no seu título III.” (DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal. 7ª ed. 2022. Editora Almedina, p. 363)

55 Idem, p.366.

retrata o preâmbulo em 2016 houve um aumento da litigância em matéria tributária o que gerou morosidade, bem como alguns processos mais antigos e complexos.

Nos termos do preâmbulo, “de acordo com os elementos estatísticos disponibilizados pela Direção-Geral da Política de Justiça, o número de processos pendentes na jurisdição administrativa e fiscal ascedia no final do ano 2016, a 72.516, 49.820 dos quais pendentes nos tribunais tributários, e os restantes 22.696 nos tribunais administrativos de círculo.

Para a autora após em sua pesquisa ter analisado dados disponíveis o aumento da litigância registrada na jurisdição administrativa e fiscal, o que também se associa a um aumento dos tempos de resposta dos tribunais e, traz como uma consequência a acumulação de processos pendentes.

Para combater a pendência o DL n. 981/2018 estabeleceu três medidas extraordinárias.

A dispensa de pagamento de custas processuais em caso de desistência do pedido, até 31 de dezembro de 2019, nos processos administrativos e tributários pendentes de decisão final nos tribunais administrativos e fiscais, incluindo os tribunais superiores (art. 9º);

A avaliação pela autoridade tributária aduaneira, até 31 de dezembro de 2019, da revogação ou anulação dos atos administrativos em matéria tributária e revisão dos atos tributários que sejam objeto de processos tributários pendentes de decisão final ou recursos nos tribunais administrativos e fiscais, notificando o tribunal dessa decisão (art. 10.º; nº 1) para tal, deve ter em conta uma eventual mudança do entendimento administrativo em sentido favorável ao sujeito passivo; e a existência de jurisprudência reiterada quanto à matéria objeto do processo em sentido favorável ao sujeito passivo (art. 10.º n.º 2)

E finalmente, o art. 11º dá a possibilidade aos sujeitos passivos, até 31 de dezembro de 2019, de submeter aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respectivas competências, as pretensões que tenham formulado em processo de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários, e que nestes tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2016, com dispensa de pagamentos de custas processuais.⁵⁶

Além dessas medidas outras foram tomadas, como por exemplo a criação de equipas de magistrados que tem por objetivo recuperar as pendências na jurisdição administrativa e tributária, e a implementação de outras medidas acessórias de carácter extraordinário (art.1º).

56 Ibidem. P. 366

Atualmente a legislação aplicável ao processo judicial tributário⁵⁷ em Portugal é o Código de Procedimento e de Processo Tributário, no entanto em decorrência do seu artigo 1º prevalece o Direito Europeu (art. 8º da CRP), e as normas de Direito internacional Público que vigorarem diretamente na ordem interna, a Lei Geral Tributária, e a legislação especial o que inclui as normas que regulam a liquidação e cobrança dos tributos parafiscais.

De forma subsidiária ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, conforme disposto no art. 2º do CPPT, aplicam-se as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais leis tributárias, as normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária, as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, o Código de Procedimento Administrativo e o Código de Processo Civil⁵⁸.

Em relação à execução fiscal, de forma completamente diferente da brasileira a impugnação de atos da Administração Tributária em atos da administração Tributária em sede de execução Fiscal apenas pode ser fundamentada pelo rol taxativo do artigo 204.º nº 1 do CPPT.⁵⁹ Esse arti-

57 Para conhecimento dos tipos de processo cumpre trazer a pesquisa da Professor Ana Paula Dourado: “ A tramitação comum do processo de impugnação vem disciplinada nos arts. 99.º a 130.º do CPPT, visando em regra a anulação total ou parcial do ato tributário. Ela aplica-se também à impugnação dos atos de autoliquidação, substituição tributária, pagamentos por conta e dos atos de liquidação com fundamento em classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias (art. 131.º aa 134.º). Estas últimas exigem uma prévia tentativa de solução da ilegalidade (ou do litígio) junto da autoridade tributária.

Temos ainda a impugnação dos atos de apreensão de bens praticados pela administração tributária (art. 143.º) e das providências acautelares da administração tributária que revestem caráter urgente (art. 144º) a ação para um reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária que segue os termos do processo de impugnação (art. 145º).

Existem também os termos do CPC (Art. 135.º a 142º do CPPT); a tramitação em processo administrativo que abarca os recursos de atos administrativos que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação; intimação para consulta de documentos e passagem de certidões, produção antecipada de prova e execução de julgados (art. 146º), processo de impugnação de normas.

Há ainda tramitações especiais, como ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art. 145.º), a intimação para comportamento e providências cautelares a favor do contribuinte (art. 147º), a derrogação do sigilo bancário (Arts. 146.º A a 146.ºD), os incidentes (art. 151º e 166º e segs.), a oposição à execução (arts. 151º, 203.º e 213.º) o arresto de bens em caso de justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens (art. 214.º), as “reclamações” judiciais de decisões do órgão de execução fiscal (arts. 276º a 278º), os recursos de decisões de órgãos de execução fiscal e das decisões proferidas em processos judiciais (arts. 270.º e segs). (Dourado, 2022, p. 381)

58 Idem. p. 369.

59 1- A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

- a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;
- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- d) Prescrição da dívida exequenda;
- e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- g) Duplicação de colecta;
- h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;
- i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

go destina-se à apreciação da exigibilidade das divisas para efeitos de extinção total ou parcial do próprio processo executivo.

No entanto, excepcionalmente, pode ainda assim constituir fundamento de oposição judicial à execução fiscal a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (artigo 204.º n.º 1 alínea h) do CPPT. Diferente, na impugnação judicial discute-se a legalidade da própria liquidação de imposto, tendo em vista a sua anulação parcial ou mesmo total. (Dourado, 2022, p.391)

Ainda de forma completamente oposta ao que ocorre no Brasil, caso ocorra o pagamento da dívida não implica necessariamente a extinção da oposição judicial à execução fiscal, conforme disposto no art. 203.º n.º 7 do CPPT “7- O órgão da execução fiscal comunica o pagamento da dívida exequenda, por via eletrónica, ao tribunal tributário de 1.ª instância onde pender a oposição, para efeitos da sua eventual extinção.”⁶⁰

Em Portugal também pode impugnar-se a apreensão de bens e demais providências cautelares da administração tributária, conforme dispõem os arts. 103.º n.º 3 da LGT e 143.º do CPPT. O prazo é de 15 dias a contar do levantamento do auto.

Nos termos do artigo n.º 144 do CPPT o prazo para as impugnações em relação as providências cautelares da administração tributária são de 15 dias após sua realização ou conhecimento efetivo da parte interessada.

Importa ressaltar que a cobrança coercitiva está associada ao processo de execução fiscal, no entanto, deve ser uma medida de exceção, pois o meio mais adequado de acordo com os princípios que regem a legislação portuguesa é o pagamento voluntário.

3. DA EXECUÇÃO FISCAL À NEGOCIAÇÃO: UMA EVOLUÇÃO NECESSÁRIA NO BRASIL E EM PORTUGAL

A evolução legislativa brasileira quanto a cobrança de tributos demonstra um norte de aproximação do Fisco com os contribuintes, em uma Administração Pública voltada à cooperação e ao consenso. Para tanto, os meios coercitivos de cobrança de tributos devem ser instrumentos de tutela legítimos, adequados e aptos aos resultados concretos do dever fundamental de pagar tributos. E é na gradação administrativa de eficácia, eficiência e efetividade que repousa essa mencionada análise “da concretização do comando normativo, sua força operativa no mundo dos fatos”, como nos ensina Luís Roberto Barroso⁶¹.

60 Ana Paula Dourado afirma: “Concretiza-se na letra da lei o entendimento da jurisprudência. A título de exemplo, refira-se que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a considerar que o pagamento da dívida exequenda e dos acréscimos legais por parte do revertido mesmo tendo como consequência a extinção da execução, não implica a extinção da instância de oposição por inutilidade/ impossibilidade superveniente da lide, quando na oposição se pretende discutir a responsabilidade da dívida (art, 204º, nº 1 alínea b do CPPT)

61 BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de Uma Dogmática Constitucional Transformadora. São paulo, Saraiva. 5ª ed. p. 247.

Com este olhar voltado às repercussões práticas, mirou-se a desburocratização do poder público. Nesse caminhar, para além da legitimidade e economicidade na gestão administrativa, presentes na redação originária da Constituição (art. 70), constitucionalizou-se a eficiência administrativa, com sua inclusão pela Emenda Constitucional nº 19/1998⁶². Este princípio tem como parâmetro a gestão de resultados, ou seja “a eficiência, como a otimização da aplicação dos meios administrativos disponíveis e o resultado, como a idoneidade do fruto da gestão realizada para atender satisfatoriamente aos interesses públicos visados”⁶³.

No constitucionalismo de resultado, para atingir a finalidade pública, não basta que o ato administrativo tributário seja válido e eficaz; deve, também, ser eficiente e, por fim, efetivo⁶⁴. Dessa maneira, em direção à efetividade, compete à Administração Tributária, dentro de sua estrutura organizada, o estímulo às conformidades legais para o exercício da cidadania fiscal corporativa⁶⁵.

Na doutrina tributária moderna, fala-se da gestão fomentando o *compliance* fiscal⁶⁶. Já em economia comportamental, falam-se das técnicas de nudge, ou seja, dos incentivos públicos à escolha racional como parte da política fiscal⁶⁷ - “*make it easy*”⁶⁸. Repita-se, contudo, que grande

62 BINENBOJM, Gustavo. A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: Um inventário de Avanços e Retrocessos. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, março/abril/maio, 2008. p. 7/9. “É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”. MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 32ª ed. São Paulo: Malheiro, 2006. p. 97.

63 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Direito Administrativo do século XXI: um instrumento de realização da democracia substantiva. Revista de Dir. Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, n. 45, p. 35, jul./set. 2011.

64 “A destacada consequência dessa despertada preocupação, não apenas com o processo de decisão, como era da tradição administrativa, mas, ainda além, com o resultado do decidido, pode ser bem apreciada na evolução da técnica do controle, pois além dos tradicionais controles de existência, de validade, de eficácia e de eficiência dos atos públicos, acrescentou-se um quinto, o de efetividade, destinado a verificar se a ordem dos fatos reproduz, enfim, a contento, o que foi disposto na ordem jurídica”. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 231: 129-156, Jan./Mar. 2003.

65 ROCHA, Sergio André. Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2007.

66 ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. Revista direito tributário atual / Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Referência: n. 39, p. 487–506. São Paulo: Dialética, 2018.

67 Organisation for Economic Cooperation and Development. *Behavioural insights and public policy: Lessons from Around World*. OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/behavioural-insights-and-public-policy_9789264270480-en#page. Acesso em: 25 out. 2020.

68 Em tradução literal da expressão do ganhador do Nobel de Economia de 2017, Richard H. Thaler, “faça ser fácil”. SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard H. Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019. A indução pela Administração Tributária de insights comportamentais, através de incentivos à oitiva e ao diálogo, seriam capazes de influenciar o processo de julgamento e tomada de decisão dos devedores de tributos. Nesse sentido, estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) recomenda às administrações tributárias que formulem suas políticas considerando os diferentes perfis de contribuintes para estimular aqueles que cumprem suas obrigações independentemente de ameaça. Este estudo da OCDE recomenda o uso da tecnologia na análise prévia das condutas dos cidadãos-contribuintes, e, assim, que as atividades de fiscalização sejam direcionadas apenas aos que tenham potencial de sonegação fiscal. Organisation for Economic Cooperation and Development. *Measures of Tax Compliance Outcomes: A practical guide*. OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>. Acesso em: 25 de out. de 2020.

parte da academia continua a tratar Fisco e contribuinte como se opositores fossem. Carecem os que só enxergam um Direito Tributário punitivista da lanterna do constitucionalismo de resultado, que atinge as finalidades públicas pela cooperação e o consenso.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto tratou da Administração Pública para o consenso como salto evolutivo histórico da democracia formal para uma democracia substantiva. Para ele, na complexidade e diversidade dos problemas contemporâneos, não é mais suficiente uma representatividade restrita à escolha dos agentes políticos. Em uma sociedade pluralista, a processualidade adequada à formação da vontade participativa deve ser a técnica jurídica a disciplinar a ação do Estado⁶⁹.

Na Administração Tributária brasileira, quanto a cobrança da dívida ativa federal, vivenciamos o surgimento de instrumentos publicísticos de natureza consensual, voltados a uma tentativa de coordenação e cooperação entre o Fisco e os contribuintes: as modalidades de transação tributária da Lei nº 13.988/2020 e a previsão do negócio jurídico processual no Código de Processo Civil de 2015. Modalidades de solução de conflitos que, no caso dos tributos, tangenciam a complexa distinção entre a negociação do próprio bem público ou de formas de atingi-lo com mais eficiência.

A discussão, portanto, ultrapassa o momento das hipóteses de incidência, do fato gerador, bases de cálculo ou responsabilidade tributária. Trata do crédito tributário dotado de liquidez e certeza, que revela a obrigação jurídica de materializar o pagamento do tributo, e mais especificamente dos meios coercitivos que se colocam para tanto.

Não há dúvidas de que esse caminho do fato gerador ao crédito tributário é percorrido sobre as vias da legalidade. E não se pode negar a importância desse vetor de segurança jurídica no cenário tributário de todos os tempos, desde a constituição de um Estado de Direito até os dias atuais. Contudo, após a inscrição do débito tributário em dívida ativa existe uma lacuna sobre o grau de discricionariedade administrativa, no processo decisório, para a efetividade da cobrança dos tributos.

Em relação ao cenário português, existe uma complexidade em relação ao CPPT, nele consta um elevado número de ações, com remissões para o Código de Processo nos Tribunais Administrativos e para o Código de Processo Civil. Além de inúmeros tipos de processos judiciais tributários, como por exemplo: Aquele de tramitação comum, tramitação de processo administrativo, tramitação de processo civil e ainda, várias tramitações especiais, 15 meios judiciais dispostos no art. nº. 97, n.º 1, alíneas a- p do CPPT, bem como outros meios processuais.

De forma oposta surgiu a arbitragem tributária como uma forma alternativa de mediação de conflitos. Disciplinada pelo Regime Jurídico de Arbitragem em matéria tributária (RGA), apro-

69 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Novas Tendências da Democracia: Consenso e Direito Público na Virada do Século- o caso brasileiro*. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº 13, mar/abr/mai 2008. In <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=264>. Acesso em 10 de set. de 2020. Para melhor análise do tema, MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *O Direito Administrativo no século XXI / Diogo de Figueiredo Moreira Neto*.- Belo Horizonte: Fórum, 2018.

vado pelo DL nº 10/2011, de 20/1. “A arbitragem tributária constituiu uma instância de decisão paralela à dos tribunais judiciais, quanto a declaração de ilegalidade dos diversos atos praticados pela autoridade tributária, e foi criada com o objetivo de reduzir pendências nos tribunais tributários.” (Dourado, 2022, p. 365).

A arbitragem tributária caracteriza-se pela simplicidade e celeridade. E o tribunal arbitral decide baseando-se em critérios de legalidade, sendo proibido o recurso a juízos de equidade (art. 2º, nº 2)

O objeto e o alcance da arbitragem tributária abrangem a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, incluindo autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta [art. 2º nº 1, alínea a], e ainda a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais [art 2º, nº 1, alínea b] (Dourado, 2022, p.365)

O artigo 16 traz os princípios que norteiam o processo de arbitragem, no qual todos os casos de declaração de ilegalidade estão submetidos a uma única tramitação e às mesmas regras processuais.

O tribunal arbitral decide com base em critérios de legalidade, sendo proibido o recurso a juízos de equidade (art. 2º, nº2)

Todos os casos de declaração de ilegalidade estão submetidos a uma única tramitação e às mesmas regras processuais. Estas assentam nos princípios do contraditório, da igualdade das partes, da autonomia do tribunal na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção de uma pronúncia de mérito, da oralidade e imediação, da livre apreciação dos factos e livre determinação das diligências de produção de prova, da cooperação e boa-fé processual, e da publicidade (art. 16^{70.º}). (Dourado, 2022, p. 365)

70 Artigo 16.º

Princípios processuais

Constituem princípios do processo arbitral:

- a) O contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo;
- b) A igualdade das partes, concretizado pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa;
- c) A autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas;
- d) A oralidade e a imediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito;
- e) A livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros;
- f) A cooperação e boa fé processual, aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários;
- g) A publicidade, assegurando-se a divulgação e publicação das decisões arbitrais, nos termos do artigo 185.º-B do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, devidamente expurgadas de quaisquer elementos suscetíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

Normalmente as decisões arbitrais dizem respeito a matérias tributárias complexas, como por exemplo, cláusula geral antiabuso, dedutibilidade de encargos financeiros e IVA. (Dourado, 2022, p.366).

Em virtude da complexidade do CPPT em oposição a celeridade e eficácia da arbitragem, os contribuintes e advogados tem optado comumente pela última.

4. Cobrança de tributos e Cidadania Fiscal no Brasil e em Portugal.

No Brasil, muitos fatores se somam nesse contexto que afasta o contribuinte de sua consciência e cidadania fiscal. Passa, segundo o professor Sérgio André Rocha, “pela deturpação das espécies tributárias e a proliferação de contribuições patológicas, aliadas à Desvinculação das Receitas da União (que hoje alcança também Estados e Municípios); pela injusta distribuição da carga tributária pelos tributos em espécie, a qual cobra pagamento de quem não tem capacidade contributiva; e desembocando em um anacrônico e ineficiente processo tributário (administrativo e judicial), verificamos um sistema disfuncional, inseguro e injusto”⁷¹.

Sob o mencionado enfoque procedimental, a situação administrativa-tributária do contribuinte é repleta de indutores negativos: (i) pluralidade de tributos e multiplicidade de entes federativos; (ii) complexidade e custo do *compliance* tributário, (iii) falta de transparência e acesso a informações, (iv) insegurança na interpretação da lei tributária para as regras de lançamento, (v) coexistência de atos normativos em diferentes níveis, (vi) burocracias e dificuldades de acesso às autoridades fiscais para consultas, (v) crise ética, perpetuada pela questão da corrupção, agregada a percepção patrimonialista de que os tributos financiam interesses privados dos agentes públicos⁷².

Ainda, em decorrência do próprio direcionamento de política fiscal, constata-se, em alguns casos, um planejamento fiscal do inadimplemento: seja pela espera programada por benefícios fiscais⁷³, através de anistias, remissões e parcelamentos em prazos a perder de vista (ou para

71 ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. Revista Direito Tributário atual / Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2018. Referência: n. 39, p. 487–506.

72 De acordo com o professor Sérgio André Rocha, “(a) atual crise ética do Estado Brasileiro fez com que o debate tributário regredisse décadas para o auge do formalismo. De fato, a percepção de que o recolhimento de tributos se presta apenas a financiar os interesses pessoais de agentes públicos e empresas, que em conluio com o Poder Público se mobilizam para saquear o Estado, transforma-se em justificativa para a negação de qualquer motivo de fundo moral para o pagamento de tributos”. ROCHA, Sérgio André. Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade. Rio de Janeiro: Lumen iuris, p. 82.

73 No Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional fez as seguintes recomendações aos gestores políticos: “i) recomenda-se que a concessão de benefícios fiscais a pessoas jurídicas leve em conta o impacto no mercado sob o ponto de vista concorrencial, visto que pode gerar desequilíbrios indesejados – concorrência desleal – em relação às empresas que cumprem suas obrigações fiscais em dia e, por conseguinte, possuem um custo operacional maior em relação às que deixam de quitar suas obrigações fiscais junto à União; j) a concessão reiterada de benefícios fiscais extremamente vantajosos, incluindo o perdão de dívida e o parcelamento a longo prazo, pode vir a estimular os 92,2% de entidades empresariais ativas e 94,5% das pessoas físicas com perfil de interesse para a tributação a inadimplirem suas obrigações fiscais correntes, à espera do próximo pacote de benefícios, desequilibrando o sistema arrecadatório nacional; l) uma das razões que podem explicar o elevado índice de adimplemento dos créditos do FGTS – 99,6% das empresas ativas

além da expectativa de vida do empresário), seja pela convicção de que o patrimônio pessoal ou empresarial seria inatingível pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário.

Neste ponto, pouco interessa a imputação de culpas. Cabem aos atores políticos e aos aplicadores do Direito a busca por soluções que permitam o atingimento dos fins constitucionais rumo à cidadania fiscal. E aqui se situam importantes papéis da academia, como propor interpretações, levantar perguntas e construir respostas, em especial com a análise de projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional.

No âmbito federal, busca-se racionalizar a cobrança, adequando o modelo brasileiro a parâmetros dos países da OCDE, como sinalização de avanços para aceitação do nosso país nesse organismo internacional⁷⁴. A OCDE recomenda estratégias de cobrança diferenciadas, conforme o perfil dos contribuintes, para não desestimular os que cumprem suas obrigações tributárias independente de ameaça⁷⁵. Dessa maneira, a questão que se coloca ao estudo é a da importância crítica- com conformação constitucional- para nosso ordenamento jurídico.

Relacionando o cenário do estudo a uma base empírica, temos no Brasil um estoque trilionário de débitos inscritos em dívida ativa federal⁷⁶, e uma estimativa de tributos sonegados que, apenas de janeiro a outubro de 2020 ultrapassaram R\$ 500 bilhões⁷⁷. Apesar do número elevado, em 2019 o Brasil tinha mais de 16 milhões de pessoas jurídicas ativas e apenas 7,8% dessas possuíam débitos tributários inscritos em dívida ativa da União. Ou seja, mais de 90% do empresariado nacional não possuía qualquer débito tributário inscrito em dívida ativa da União.

Conclui-se, sem maiores esforços, que o devedor de tributos federais é exceção no Brasil. E, ao aprofundar a análise de dados, essa constatação se torna ainda mais surpreendente. A concentração da dívida se dá quase na mesma medida que a concentração de renda do país⁷⁸.

e praticamente a totalidade das pessoas físicas não possuem débitos inscritos na dívida ativa do FGTS – é o fato de que o parcelamento das dívidas de FGTS é regulado de forma bastante restrita pelo Conselho Curador do FGTS (CCFGTS), sem qualquer desconto para o devedor. Recomenda-se conferir ampla divulgação ao estudo”. In Nota SEI nº 40/2019/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME. Recuperado de https://antigo.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgdau-estudo-2019-1.pdf/view. Acesso em 15 de outubro de 2020.

74 Organization for Economic Co-operation and Development (2014). Working Smarter in Tax Debt Management. In <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>; Organization for Economic Co-operation and Development (2017). Fostering innovation in the public sector. In <https://doi.org/10.1787/9789264270879-en>; e BRONDOLO, J. Collecting Taxes During Economic Crisis: challenges and policy options. International Monetary Fund.

75 “(T)he best compliance strategies choose the most appropriate intervention for the risk or opportunity, rather than utilising one approach for all.” ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Measures of Tax Compliance Outcomes: A practical guide*. OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>. Acesso em: 04 nov. 2020. p. 19.

76 Segundo os dados da Fazenda Nacional de meados de 2019, o valor dos débitos tributários inscritos em dívida ativa federal chegaram a R\$ 2,4 trilhões. O estoque total é devido por 4,5 milhões de Devedores, entre pessoas físicas e jurídicas. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Nota SEI nº 40/2019/PGDAU-CDACOAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME. in https://antigo.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgdau-estudo-2019-1.pdf/view. Acesso em 15 de out.de 2020.

77 Sonegômetro. <http://www.quantocustaobrasil.com.br/> Acesso em 28 de out. de 2020.

78 Segundo o Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH) da Organização das Nações Unida divulgado em dezembro de 2019, no Brasil 1/3 da renda total do país (28,3%) está concentrada em 1% da população. Se o cálculo considerar os 10% mais ricos, a concentração é de 41,9% da renda total. <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2019.pdf>. Acesso em 28 de out. de 2020.

Das pessoas jurídicas inscritas em dívida ativa federal, apenas 0.6% concentram mais de 70% dos valores devidos. São cerca de 7.109 mil pessoas jurídicas que devem mais de R\$ 15 milhões, gerando- apenas essas- déficit fiscal de quase R\$ 900 bilhões aos cofres públicos.

Para a cobrança coercitiva deste estoque trilionário de débitos, o modelo utilizado tradicionalmente é o ajuizamento de execuções fiscais. No âmbito federal, 86,5% do estoque de inscrições em dívida ativa estava ajuizado em 2018⁷⁹. Tal lógica tende a se inverter com as mudanças trazidas em alterações da Lei nº 10.522/2002, pelo piso de valor e ajuizamento seletivo.

A execução fiscal, regulamentada pela Lei nº 6.830 de 1980, foi concebida durante a ditadura militar como um mecanismo mais célere de cobrança do crédito tributário. Contudo, quarenta anos depois, detém a mácula de ser a causa da morosidade do Poder Judiciário, e é, por comprovação fática, adjetivada como um procedimento custoso, ineficiente e inútil⁸⁰.

O professor Marcus Abraham⁸¹, correlacionando o orçamento de gastos da Justiça Federal com o percentual de execuções fiscais em trâmite e o valor recuperado através desse procedimento judicial, ponderou que, em 2017, o erário despendeu R\$ 3 bilhões para recuperar R\$ 5,2 bilhões. E, com isso, concluiu que “se deve adotar um novo modelo de cobrança da dívida tributária, uma vez que o sistema atual é custoso demais, sendo ineficiente não apenas em termos financeiros, mas por prejudicar o Poder Judiciário, dado o volume avassalador de demandas que o movimentam e o congestionam, sem um retorno adequado”.

No Brasil, em média, apenas 1,4% do estoque de débitos inscritos em dívida ativa federal são recuperados. Um índice muito inferior aos países que fazem parte da OCDE, por exemplo. Um estudo de 2014⁸² evidenciou que, na França, a média de recuperação é de 53,4%, no Chile é 12.18%, e nos EUA é 6,4% do estoque. O índice de recuperabilidade dos créditos tributários na França de

79 PGFN em Numeros 2020. In <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em 28 de outubro de 2020.

80 De acordo com o professor Marcus Abraham, “percebe-se que as Fazendas Públicas, há décadas, vêm ignorando os princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade, ao ajuizarem milhares de execuções fiscais de valores irrisórios, cujo custo de movimentação do Poder Judiciário acaba sendo maior que o valor cobrado, ou mesmo de cobrança de valores razoáveis, porém sem que o devedor seja localizado ou sem que este possua bens suficientes para a quitação do débito. Estas hipóteses representam o que chamo de execução inútil: uma cobrança que gerará mais gastos do que o que se pretende arrecadar.” ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre as Finanças Públicas e Direito Financeiro. Salvador: Editora JusPodivum, 2019, p. 213.

Em 2019, as execuções fiscais representavam 39% dos processos em tramitação no país, com taxa de congestionamento de 86,9% e duração média de tramitação de 6 anos e 7 meses. Na Justiça Federal, os processos de execução fiscal correspondem a 48% do acervo total de 1º grau. Cada execução fiscal custa aos cofres públicos R\$ 9.247,02, e, em apenas 33% dos processos, a extinção se dá pelo pagamento do crédito. Segundo levantamento “Justiça em Números - 2019” do CNJ in <http://cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>

81 ABRAHAM, Marcus. Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário. Rio de Janeiro. Revista Eletrônica: Justiça & Cidadania. Ed. 211, 2019. Disponível em <https://www.editorajc.com.br/eficiencia-processual-e-recuperabilidade-do-credito-tributario/>. Acesso em 09 de out. de 2020.

82 SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. Câmara dos Deputados Estudo técnico julho/2016. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em 29 de outubro de 2020.

2014 é positivamente discrepante dos demais países, o que seria consequência de um modelo de execução fiscal por jurisdição administrativa e um alto índice de adimplemento voluntário (98%). Nesse sentido, os relatórios oficiais franceses tratam de indicadores de “civismo fiscal”⁸³.

As esperanças na eficiência da cobrança de tributos pelo Fisco brasileiro⁸⁴, e assim de atingimento de diversos fins constitucionais que por isso perpassam, renovam-se diante das alterações normativas para uma gestão eficiente e transparente da dívida ativa⁸⁵. Como marco, temos a edição da Lei nº 10.522/2002 e, com mais força, a partir de 2018, a edição da Lei nº 13.606/2018 e Lei nº 13.988/2020. Entretanto, são exatamente o alcance hermenêutico e a compatibilidade jurídica desses novos paradigmas coercitivos os objetos deste estudo. Podemos, inclusive, tratar dessas alterações em relação à cobrança dos créditos tributários- já efetivadas e em discussão no Congresso Nacional- como parte da ampla reforma tributária que se pretende no país.

Desde 2018, em resumo do procedimental da cobrança de tributos no âmbito federal, de modo a pontuar as alterações que serão estudadas, temos que, inscrito o débito em dívida ativa, o devedor tributário é intimado a pagar, podendo apresentar pedido administrativo de revisão em jurisdição administrativa e indicar antecipadamente bens à penhora. Antes de distribuir a ação executiva seletivamente, e como condição desta, a Fazenda Nacional deve diligenciar bens penhoráveis, indisponibilizando-os administrativamente por averbação pré-executória, e indicando-os na petição inicial⁸⁶. Toma para si a responsabilidade de buscar bens do devedor. Ainda administrativamente, o débito é incluído no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), protestado, e pode ser incluído em cadastro privado de inadimplentes⁸⁷.

83 SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. Câmara dos Deputados Estudo técnico julho/2016. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em 29 de outubro de 2020. p. 11.

84 Desde 2017, a PGFN tem divulgado o índice de eficiência na arrecadação considerando apenas os créditos inscritos em dívida ativa da União dos últimos cinco anos,. Nesse parâmetro, o índice de recuperabilidade foi de 23,47% em 2017, 22,55% em 2018 e 21,49% em 2019. Segundo dados abertos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, “(e)m 2016 a PGFN recuperou R\$ 14,5 bilhões. Em 2017, foram recuperados R\$ 26,1 bilhões, montante que teve o impacto do último REFIS, o PERT. Em 2018, foram recuperados R\$ 23,88 bilhões, número que mostra que a capacidade de recuperação da dívida efetivamente mudou de patamar, o que se confirma pelo volume ainda maior de 2019, ora divulgado (...). Em 2019, a PGFN viabilizou a recuperação de R\$ 24,4 bilhões aos cofres públicos e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, em decorrência do aprimoramento das estratégias de cobrança desenvolvidas pela Procuradoria. Os valores recuperados por meio das diversas estratégias de cobrança da PGFN são fundamentais para financiar a prestação de serviços por parte do Estado, para a busca do equilíbrio nas contas públicas e para a garantir o direito dos trabalhadores no que diz respeito às dívidas junto à previdência social e ao FGTS”. PGFN em Numeros 2020. In <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em 28 de outubro de 2020.

85 A transparência fiscal, pilar da Lei de Responsabilidade Fiscal, era considerada um princípio constitucional implícito, em desdobramento do princípio da publicidade previsto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988. Por força da recentíssima Emenda Constitucional nº 108/2020, passou a ser um princípio expresso no novo artigo 163-A da Constituição Federal de 1988. Sobre o tema, ABRAHAM, Marcus. Constitucionalização da transparência fiscal, in <http://genjuridico.com.br/2020/10/21/transparencia-fiscal-constituicao/>. Acesso em 30 de out. de 2020.

86 Artigos. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522/2002, incluídos pela Lei nº 13.606/2018 e regulamentados no âmbito da administração tributária federal pela Portaria PGFN nº 33/2018.

87 Artigo 1º parágrafo único da Lei nº 9.492/97, incluído pela Lei nº 12.767/2012 e artigo 20-B §3º da Lei 10.522/2002.

Em não sendo localizados indícios de bens penhoráveis, independente do valor do débito, a execução fiscal não é distribuída. Os devedores tributários são classificados em *ratings*, conforme a capacidade de pagamento e o potencial de recuperabilidade dos débitos⁸⁸, em operação comparada à aplicação da capacidade contributiva em sede administrativa. Como consequência da classificação, são estabelecidas estratégias de cobrança diferenciadas, negociadas com os devedores nos espaços de diálogo da transação tributária⁸⁹ e do negócio jurídico processual⁹⁰, que incluem alterações de prazo, de formas de pagamento e benefícios fiscais⁹¹. Ainda, em avaliação de que o devedor se vale de expedientes fraudulentos para se financiar dos tributos, desrespeitar a indução extrafiscal ou violar a concorrência, discute-se, por projetos de lei, a aplicação de medidas administrativa mais severas, com a cassação do cadastro fiscal⁹² e a decretação de falência a pedido da Fazenda Pública⁹³.

O conceito dos impostos para a doutrina portuguesa de forma muito similar ao conceito da legislação brasileira é “prestação pecuniária com vista à realização de fins públicos não sancionatórios”.⁹⁴ Sua finalidade é contribuir com bens econômicos para a cobertura dos encargos públicos.

Também Casalta Nabais defende um conceito amplo de imposto: em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, mas considerando que os tributos extrafiscais não pertencem à constituição fiscal, mas à constituição econômica, o que implicaria a diminuição das exigências da reserva de lei. Fazendo implicitamente menção aos fins fiscais, ao escrever que a utilização das receitas

88 Portaria do Ministro da Fazenda nº 293/2017.

89 Lei nº 13.988/2020, e disciplinada pela Portaria PGFN nº 9.917/2020

90 Artigo 3º, §§ 2º e 3º do Código de Processo Civil de 2015, regulamentado no âmbito da administração tributária federal pela Portaria PGFN nº 742/2018.

91 O projeto de lei nº 6.229/05, já aprovado na Câmara dos Deputados, altera a lei 11.101/2005 e prevê a possibilidade de inclusão de débitos tributários no plano de recuperação judicial. Atualmente, já é possível o negócio jurídico processual e a transação tributária dos débitos de empresas em processo de recuperação judicial. Entretanto, a atual previsão legal de exigência de certidão negativa de débitos tributários (CND) para que o plano de recuperação judicial seja homologado se encontra em embate jurisprudencial. Nos REsp 1.694.261/SP e 1.694.316/SP, o STJ afetou à sistemática dos Recursos Repetitivos o julgamento da “possibilidade da prática de atos constritivos, em face de empresa em recuperação judicial, em sede de execução fiscal de dívida tributária e não tributária” (Tema 987), determinando a suspensão nacional de todos os processos em que se discutia essa questão. Mais recentemente, o STF, na Reclamação 43.169 de relatoria do ministro Luiz Fux, reconheceu que o STJ afastou a incidência dos artigos 57, da Lei 11.101/05, e 191-A, do Código Tributário Nacional, sem declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos e suspendeu uma decisão da 3ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que afastou a exigência de Certidão Negativa de Débitos (CND) para homologação dos planos de recuperação judicial.

92 Projeto de Lei nº 1646/2019, que seria decorrente do artigo 146-A da Constituição Federal de 1988.

93 O Projeto de Lei nº 10.220, apensado ao já mencionado Projeto de Lei nº 6.229, prevê a alteração da Lei 11.101/2005 com a possibilidade de o Fisco ajuizar processo falimentar. Apesar da jurisprudência dominante entender que não haveria interesse jurídico e legitimidade ativa para Fazenda Pública postular falência da empresa devedora de tributo, decisões judiciais isoladas, analisando hipóteses específicas que serão tratadas na dissertação, reconhecem a hipótese. É o caso da 1ª Câmara de Direito Empresarial do Tribunal de Justiça de São Paulo em recente decisão (agosto de 2020) no Processo 1001975-61.2019.8.26.0491.

94 Dourado, 2022, p. 56.

se destina à exclusiva ou principalmente à cobertura de despesas públicas. J.L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, cit., 3.ª ed. P. 22. Referindo-se à finalidade de obtenção de receitas públicas, Pedro Soares Martinez, Direito Fiscal, Coimbra, 2003, p.30. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2011, pp. 181 e 186, mas amenizando essa posição nas , 186-187.

Parecendo atribuir aos impostos a finalidade de satisfazer os (quaisquer) fins da entidade que exerça funções públicas, mas exigindo adiante a <<finalidade imediata e especificamente financeira>>, Diogo Leite de Campos, Lições de Direito Fiscal, Sumários desenvolvidos das lições ao Curso Complementar da Faculdade de Direito de Coimbra, em 1981/82, do Prof. Doutor Diogo Leite de Campos, Coimbra, 1982, p. 21 e 24-27.⁹⁵

No entanto, compartivamente a lei de execução fiscal no Brasil que conforme anteriormente exposto dificulta a recuperabilidade dos impostos, em Portugal só há interesse de uma ação se houver realmente a eficácia desse processo. Em relação ao recolhimento dos tributos e a própria eficácia de um processo (judicial) fiscal, “a ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido só pode ser proposta se for o meio processual mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito [...]”⁹⁶

A relação dos contribuintes com o pagamento dos tributos também é diferente do Brasil, os contribuintes portugueses diante do quadro de globalização tem se preocupado e discutido acerca da moralidade fiscal, o tema não é muito comum no Brasil, no entanto, na Europa e países desenvolvidos há uma relevante discussão sobre o tema.

A moralidade tributária é um ponto tão sensível que a OCDE, decidiu por estudar o “fenômeno”, se é que assim pode ser chamado e elaborar um relatório⁹⁷. De acordo com esse relatório, vários países e partes interessadas podem se beneficiar de uma compreensão mais profunda do que motiva os contribuintes a participar e cumprir o sistema tributário, esse relatório informa que aumentar o conhecimento pode fornecer o ímpeto para a concepção de sistemas fiscais mais efetivos e responsáveis das obrigações tributárias, aumentando o cumprimento voluntário.

A certeza fiscal parece ser um componente-chave “da moral fiscal”. Simplificando, quando as empresas percebem uma segurança tributária baixa, é menos provável que participem ativamente ou positivamente do sistema tributário (ou, pelo menos, das partes mais incertas). Essa relação, mais a falta de outros dados específicos para a moral tributária em empresas média, torna a certeza tributária um possível substituto útil para “a moral tributária”.

A partir desse estudo se percebeu, o impacto que os consumidores e a imagem das empresas tem, e como as empresas passaram a se posicionar após 2012/2013 quando os britânicos foram

95 Dourado, 2022, p.57.

96 (Dourado, 2022, p. 394).

97 OECD (2019), Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>.

às ruas e organizaram boicotes para protestar contra Starbucks, Amazon e Google devido a denúncias de que essas multinacionais estariam fazendo planejamentos tributários a partir das brechas na legislação tributária do Reino Unido e de outros países, partindo de artifícios contábeis e administrativos para pagar menos impostos do que deveriam tanto localmente quanto globalmente.

O mesmo ocorreu com a Apple por causa de um acordo ilegal com a Irlanda, que prejudicou o pagamento de impostos devidos pela empresa-líder do setor de tecnologia nos EUA e na União Europeia.

A moralidade fiscal não é considerado exatamente um princípio jurídico e nem interpretativo da lei fiscal, discute-se pela própria filosofia do direito e é debatida como uma política fiscal tanto para o legislador quanto para o destinatário.

Além do grande número de pagamento voluntário em razão da moralidade tributária, a qual no Brasil comumente chamamos de Educação Fiscal, a grande diferença entre os mecanismos de cobrança nos dois países é utilização de órgãos de fiscalização, bem como de tribunais tributários, o que caracteriza o modelo de execução fiscal português como prioritariamente administrativo, pois os tribunais administrativos são órgãos judicantes. A execução fiscal portuguesa é uma medida coercitiva que tem previsão para apreensão de bens, mediante arresto.

Em Portugal o regime de penhora dentro do processo administrativo é amplo, possibilita-se a constrição de veículos, dinheiro, créditos, quotas de sociedade, títulos de crédito, rendimentos periódicos, e até abonos e vencimentos de funcionários públicos. A penhora de imóveis também é possível, no entanto segue algumas formalidades.

Há previsão de embargos de terceiro, bem como de convocação dos credores e da verificação dos créditos. A venda dos bens penhorados é antecedida por ampla publicidade da hasta. A extinção da execução também é marcada por conjunto pormenorizado de formalidades, a exemplo do regime de cancelamento de registros. Em Portugal define-se que a execução fiscal presta-se para a cobrança forçada de tributos, impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais.

É instrumento que dota o credor de muitas prerrogativas, cujo pano de fundo radica em tradição do direito público peninsular, que qualifica o interesse público em face do interesse privado. Em Portugal, como regra, o órgão competente para processar a execução fiscal é o *“(...) serviço periférico local da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente”* (art. 149º, Código Português de Procedimento Tributário, doravante CPPT).⁹⁸

98 CONJUR, Cobrança administrativa: O modelo de execução fiscal português, 7 de julho de 2010, 16h28, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jul-07/modelo-execucao-fiscal-portugues-prioritariamente-administrativo>. Acesso em 16 de setembro de 2023.

As medidas coercitivas de apreensão de bens em Portugal são mais duras, indicam-se o arresto e a penhora. O arresto decorre de "(...) justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens" (art. 214º-1, CPPT)". Na hipótese, "(...) pode o representante da Fazenda Pública junto do competente tribunal tributário requerer arresto em bens suficientes para garantir a dívida exequenda e o acrescido (...)" (art. 214º-1, CPPT).

As medidas mais duras tornam a execução uma medida eficaz, temos várias diferenças em relação ao ordenamento brasileiro, como por exemplo penhora de vencimentos de servidores públicos⁹⁹, e a própria educação fiscal faz com que haja o interesse de cumprir com os pagamentos ao fisco português.

5. CONCLUSÃO

A importância do pagamento dos tributos no Brasil e em Portugal é um tema de relevância indiscutível. Fundamenta-se tanto no dever legal de pagar impostos quanto na própria educação fiscal, conhecida como moralidade tributária nos países desenvolvidos. Este artigo cumpriu com o objetivo de analisar os principais aspectos que envolvem essa questão, destacando os princípios constitucionais como limitadores do poder de tributar, e as principais diferenças na execução fiscal dos países, como meio de acabar com a inadimplência, com um foco especial nas medidas coercitivas.

No Brasil e em Portugal, o dever legal de pagar tributos deve ser considerado uma responsabilidade cidadã fundamental e um pilar da sustentação dos serviços públicos. Ambos os países estabelecem, em suas respectivas constituições, a obrigação de contribuir financeiramente para o Estado, a fim de garantir a manutenção de políticas públicas e o cumprimento das funções estatais.

Além do dever legal, a moralidade tributária também é um aspecto crucial a ser considerado. Ambos os países buscam promover a consciência fiscal e a ética no pagamento de tributos. A moralidade tributária envolve não apenas o cumprimento estrito da lei, mas também a compreensão da importância dos tributos para o bem comum e a justiça fiscal. A educação fiscal desempenha um papel relevante nesse contexto, incentivando a conformidade voluntária.

Em conclusão, o pagamento dos tributos desempenha um papel fundamental no cumprimento dos princípios orçamentários e na garantia dos direitos fundamentais tanto no Brasil

99 Art. 227 CPPT: Art. 227º.

Se a penhora tiver de recair em quaisquer abonos ou vencimentos de funcionários públicos ou empregados de pessoa coletiva de direito público ou em salário de empregados de empresas privadas ou de pessoas particulares, obedecerá às seguintes regras:

- a) Liquidada a dívida exequenda e o acrescido, solicitar-se-ão os descontos à entidade encarregada de processar as folhas, por carta registrada com aviso de recepção, ainda que aquela tenha a sede fora da área do órgão da execução fiscal, sendo os juros de mora contados até à data da liquidação;
- b) Os descontos, à medida que forem feitos, serão depositados em operações de tesouraria, à ordem do órgão da execução fiscal;
- c) A entidade que efetuar o depósito enviará um duplicado da respectiva guia para ser junto ao processo.

quanto em Portugal. Embora haja diferenças na execução fiscal entre os dois países, principalmente no que se refere aos procedimentos em âmbito administrativo e judicial, ambos dependem da arrecadação tributária para promover o bem-estar da população.

O que se pode perceber quando estudados os dois países é que a eficiência na gestão fiscal é essencial para assegurar o uso adequado dos recursos públicos e a promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Ambos os países reconhecem a necessidade de promover a conformidade voluntária e a consciência fiscal. As diferenças na execução fiscal, particularmente em relação às medidas coercitivas, refletem diferentes abordagens e prioridades de cada país. No entanto, em última análise, o objetivo principal em ambas as nações é garantir a arrecadação eficiente e justa de tributos para sustentar as atividades governamentais e promover o bem-estar da sociedade.

6. REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário. Rio de Janeiro. Revista Eletrônica: Justiça & Cidadania, 2019.

_____. Reflexões sobre as Finanças Públicas e Direito Financeiro. Salvador: Editora JusPodivum, 2019.

ALEXY, Robert. Constitucionalismo discursivo. Organização e tradução Luis Afonso Heck. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social, *in* GRECO, Marco Aurélio, GODOI, Marciano Seabra de (coord.), Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE). Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, set./out./nov., 2007.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São paulo, Saraiva. 5. ed., 2003.

_____. O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira. Rio de Janeiro: Renovar, 8 ed., 2006.

BRONDOLO, J. *Collecting Taxes During Economic Crisis: challenges and policy options*. *International Monetary Fund. publication*, julho de 2019.

BINENBOJM, Gustavo. A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: Um inventário de Avanços e Retrocessos. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, março/abril/maio, 2008.

- BOBBIO, Norberto. A era dos Direitos, tr. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BONAVIDES, Paulo, Curso de Direito Constitucional. 31. ed., São Paulo: Malheiros, 2016.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, CAVALCANTE, Denise Lucena, CALIENDO, Paulo. Leituras clássicas de Direito Tributário. coord. . Salvador: JusPodvim, 2018.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Elusão Legislativa da Constituição no Direito Tributário. COELHO, João Gilberto Lucas. *O Brasil de muitas constituições. In: O processo constituinte de 1987-1988: documentação fotográfica.* Brasília: UnB, 1988.
- CONJUR, Cobrança administrativa: O modelo de execução fiscal português, 7 de julho de 2010, 16h28, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jul-07/modelo-execucao-fiscal-portugues-prioritariamente-administrativo>. Acesso em 16 de setembro de 2023.
- CRETELLA JÚNIOR, José. Prerrogativas e sujeições da administração pública. REUSP, 66.
- DAHL, Robert Alan. Poliarquia: participação e oposição. Trad. Celso Mauro Paciornik, 1ª ed. São Paulo: EDUSP, 2005.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. In RDDT nº 100.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal, Elisão e Evasão Fiscal. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- _____. Direito Constitucional Tributário e “*due process of law*”: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- DOURADO, Ana Paula. Direito fiscal. – 7ª ed. Edições Almedina S.A. 2022.
- DWORKIN, Ronald. O império do Direito. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- FERREIRA, Hamanda Rafael Leite. O Estado como titular de Direitos Fundamentais:(Im)Possibilidade e consequencias da atribuição de Direitos Fundamentais às pessoas jurídicas de Direito Público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- GALDINO, Flávio. Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos – Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- GOMES, Marcus Lívio. A Interpretação da Legislação Tributária: Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “*sui generis*”). São Paulo: Dialética, 2000.

GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

GODOI, Marciano Seabra. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017.

GOMES, Marcus Lívio. A interpretação da Legislação que Unifica Critério Administrativo em Matéria Tributária. In: Marcus Lívio Gomes. (Org.). Cadernos de Debates Tributários - Parcelamento. 2.ed. Porto Alegre: Lumen Juris, 2013.

HART, H.L.A. O Conceito de Direito. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editoria WMF Martins Fontes, 2009.

HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Tradução de Gilmar Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HOLMES, Stephen & SUNSTEIN, Casso. *The Cost of Rights*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

HUCK, Hermes Marcelo, Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, trad. de João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1991.

LACOMBE, Margarida Maria. Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do Direito. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar

LEHNER, Moris. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords). São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Da Sanção Tributária. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. Teoria da imposição tributária. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.

MAYALL, Laura E Nym. *The Militant Suffrage Movement: Citizenship and Resistance in Britain, 1860-1930*, Oxford University Press, USA.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 32. ed. Malheiro Editores: São Paulo, 2006.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, Novas Tendências da Democracia: Consenso e Direito Público na Virada do Século- o caso brasileiro. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº 13, mar/abr/mai 2008.

_____. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. O Direito Administrativo do século XXI: um instrumento de realização da democracia substantiva. *Revista de Dir. Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 11, n. 45, p. 35, jul./set. 2011.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1ª edição, 1998.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A Propósito do Art. 2º, § 2º, da EC 3/93, São Paulo, *Revista dos Tribunais* nº 13, 1995.

Organization for Economic Co-operation and Development . *Working Smarter in Tax Debt Management*. (OCDE 2014)

_____. *Measures of Tax Compliance Outcomes: A practical guide*. (OCDE 2014)

_____. *Fostering innovation in the public sector*. (OCDE 2017)

_____. *Behavioural insights and public policy: Lessons from Around World*. (OCDE 2017)

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário- Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários, Estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Rio de Janeiro: Livraria do Advogado, 2014.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues, *Direito Tributário: Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro, Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Formalismo e Substantivismo Tributário. Dever Moral e Obrigação Jurídica. E a Segurança Jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editra IASP, 2015.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Capacidade Contributiva como Manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In: _____. *Estudos de Direito Tributário- Volume 02: Tributação e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015.

_____. e ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROCHA, Sergio André. Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal. In: _____. (Coord.). Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2007.

_____. Excurso de Contexto Histórico, Mentalidade do Contribuinte e Tributação. in, Da Lei à Decisão: a segurança Jurídica tributária possível na pós-modernidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

_____. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte. Revista Direito tributário atual/Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2018. Referência: 39.

ROCHA, Sérgio André; GRECO, Marco Aurélio. Responsabilidade Tributária: Para onde Vamos?, 23 de out. 2020, (1:19:50). Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=CZq2EM0cgO8>>. ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. Roberto Ferraz (coord). São Paulo: Quartir Latin, 2009.

SCAFF, Fernando Facury, Do Estado fiscal ao Estado endividado na sociedade desejante, disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-jun-14/contas-vista-estado-fiscal-estado-endividado-sociedade-desejante>.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. Grandes questões atuais do Direito tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). São Paulo: Dialética, 2007.

SILVA, José Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, nº 798, 2002.

SILVA, Vírgilio Afonso da. O Judiciário e as políticas públicas: entre transformação social e obstáculo à realização dos direitos sociais. In: SOUZA, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Direitos sociais: fundamentação, judicialização e direitos sociais em espécies. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 798, 2002.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. Câmara dos Deputados Estudo técnico julho/2016.

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão Fiscal. Rio de Janeiro: Lumin Juris, 2019.

SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard H. Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva, São paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. A reforma tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003, in Reforma Tributária (Emendas Constitucionais nº 41 e nº 42 de 2003 e nº 43 de 2004), Belo Horizonte: Forum, 2004.

_____. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 4.ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2006.

_____. O conceito constitucional de tributo. In: BORGES, José Souto Maior; TORRES, Heleno Taveira. Teoria Geral da Obrigação Tributária. São Paulo: Malheiros, 2005.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF. 2006

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Direito Tributário: estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado (coord). São Paulo: Saraiva, 1984.



POTENCIAL DE UM SISTEMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS – UMA ODE AO PAPEL COADJUVANTE DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Mateus Estevão Joffily Orban

Resumo

A supremacia do Poder Judiciário em decidir, com pretensão de definitividade, toda sorte de questões, acostumou corações e mentes em solo pátrio a confiar ser esse o arranjo mais natural e evidente para a concretização do direito tributário. Serve o contencioso administrativo como uma espécie de amortecedor, para desacelerar o ritmo de execuções e litígios judiciais em andamento, visto que, perante a cognição do Poder Judiciário, todo o labor desenvolvido no curso do contencioso fazendário serve apenas como elemento informativo, sem nenhum peso diferenciado ou vincular de alguma maneira a atividade jurisdicional. É uma lógica peculiar, considerando a escala do contencioso administrativo e a formação especializada de seus julgadores. Seria então o papel dos precedentes administrativos apenas reproduzir, sequer elaborar, precedentes das Cortes Superiores, visto que precedentes diversos, sobre temas ainda não decididos pelas Cortes brasileiras, seriam provisórios, segundo a doutrina tradicional. Considerando a experiência portuguesa de contencioso administrativo autônomo, bem como desenvolvimentos nos Estados Unidos a respeito da autonomia das Agências, rol em que a Fazenda estadunidense se inclui, repensar o papel coadjuvante do contencioso administrativo pode ser tão frutífero quanto discutir uma reforma tributária, exceto que sem uma reforma legislativa obrigatória.

Palavras-chave: Precedentes. Autonomia das Jurisdições. Doutrina Chevron. Desjudicialização

Abstract

The judicial supremacy in owning the last word when deciding cases, about all sorts of issues, pacified hearts and minds through history that this is the natural and most evident way for the tax law to be concretized. Administrative litigation works only as some sort of buffer, a mechanism to break the onslaught or deluge of tax executions, among other sorts of tax litigation, from the Judiciary, because every element of proof and documents produced during this administrative step is undeserving of special consideration or deference by the Judges. It serves

just as an element of information, an afterthought, despite the scale of administrative litigation and its technical expertise on the matter. According to most traditional doctrines, administrative precedents should just reproduce our Special Courts's decision, without even elaborating them, since anything else would not matter to the Brazilian Judiciary. Considering the Portuguese experience of autonomous Administrative Courts, as well as the developments in the United States Law about the autonomy of Agencies, which also includes the Internal Revenue Service, it is worthwhile to reconsider the supporting role of administrative litigation in Brazil, because it could be changed without an extensive tax reform.

Keywords: *Precedents. Instance autonomy. Chevron Doctrine. Dejudicialization.*

1. INTRODUÇÃO

Se o passado condena, o que nos diz o presente do contencioso tributário brasileiro? Rompendo um ciclo de frugais períodos democráticos intercalados por décadas de regimes autoritários, herdou o país dois sentimentos: Um, de profunda desconfiança do Estado-Administração; duas, do papel da Constituição e, subsequentemente, do Estado-Juiz como garantidores da cidadania. Ainda, numa ordem constitucional e num regime democrático, o que em concreto o Judiciário acaba por garantir? Em matéria tributária a conta não fecha, a balança não se equilibra.

Segundo pesquisa organizada pelo Conselho Nacional de Justiça e o Instituto de Ensino e Pesquisa, apurou-se existir um volume interditado de pelo menos R\$ 5,44 trilhões no contencioso tributário¹, privado pelas penhoras de circular pelo mercado em razão das constrições e pendente, até confirmar-se ao final o trânsito em julgado, em favor de quem for. A sociedade aguarda décadas pelo desfecho dessas ações, enquanto estratégias das mais diversas adotadas pelo Contribuinte ou pela Fazenda garantem a delonga nas fases do contencioso administrativo e depois do processo jurisdicional. Segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial em 2019, a conclusão do contencioso tributário, englobando as duas fases, ocorre em média após 18 anos e 11 meses².

1 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA e INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: Relatório final de pesquisa. 2022. P. 29. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acessado dia 10/09/2023. “De acordo com o relatório (VASCONCELOS et al., 2021) publicado pelo Núcleo de Tributação do Insper em julho de 2020, no âmbito da linha de pesquisa ‘Observatório do Contencioso Tributário’, em 2018, o contencioso administrativo e judicial brasileiro na esfera tributária somou 73% do PIB. Segundo os dados divulgados no relatório, em 2013, a mediana do contencioso administrativo para países da OCDE era 0,28% do PIB e para um grupo de países da América Latina era 0,19% do PIB. Com 16,39% do PIB em processos administrativos federais (número diretamente comparável às estimativas internacionais), no ano de 2018, o contencioso tributário brasileiro permaneceu muito distante dos padrões mundiais. Em novo relatório (MESSIAS et al., 2020), publicado em dezembro de 2020 e elaborado com base em dados de 2019, foi observado um aumento do referido percentual de 73% para 75% do PIB, correspondentes a R\$ 5,44 trilhões, dos quais R\$ 4,01 trilhões (74% do total) estão envolvidos em disputas nos tribunais federais, estaduais e municipais (para os quais se obteve dados).

2 INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro. 2019. P. 12. Disponível em: <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acessado 10/09/2023.

Visando evitar o litígio e encaminhar os existentes para o fim, apela-se para a introdução do sistema de justiça multiportas, seja por modelos de transação tributária individual e coletiva ou até por meio da arbitragem. Transigir seria imperativo, em regra, competindo ao litígio um papel residual, secundário, porém não irrelevante. Assim como a cenoura não deve se distanciar do bastão, cabe refletir sobre o papel do contencioso administrativo nesse novo contexto de desjudicialização, inclusive sua relação com o contencioso jurídico. Tão importante quanto discutir novas reformas legislativas, novas garantias para os contribuintes, talvez seja refletir sobre as ineficácias do status quo e a necessidade da cognição dos interpretes ser modificada.

A decisão do contribuinte de impugnar administrativamente o lançamento, quando não redonda na desconstituição do lançamento, em nada o onera juridicamente. Exercita ele um direito a revisão, gratuito em razão de previsão constitucional expressa, e nada do que for elaborado será, a priori, mais do que elemento informativo quando a execução for ajuizada e os embargos interpostos. Pela letra do art. 6º da Lei de Execução Fiscal, importa apenas encartar o Certidão de Dívida Ativa junto a inicial. A decisão administrativa que confirma o lançamento apenas substitui o ato de lançamento, sem resultar em nenhum ganho de legitimidade sobre o processo jurisdicional.

Mesmo que a execução fiscal oriente-se pela jurisprudência dos tribunais, isso pouco ou nada garante, considerando o nível de oscilação dos julgados e o número de casos 'excepcionais' em um mesmo colegiado. Não há nesse caso ganho de celeridade junto ao Judiciário no curso da execução, ou uma modificação no rito da execução e dos embargos para algo mais célere. O contribuinte não perde oportunidade alguma para sua defesa, seja em matéria oponível ou em recursos previstos e prazos.

A administração em dada matéria seguir consistentemente singular entendimento, também respaldado pelo Judiciário, não a dispensa da onerosa execução fiscal. Em nenhum caso o contribuinte é obrigado a submeter-se ao princípio solve et repete para lograr impugnar o crédito cobrado. Agoniza o direito tributário pátrio por um contencioso tributário complexo e repleto de pontos de estrangulamento, a exemplo da identificação de bens e direitos penhoráveis após o ajuizamento da ação, ou quando o litígio segue o duplo grau de revisão e passa para a cognição de colegiado ordinário.

Trata-se no fundo essa uma relação de não deferência, pendente talvez a construção do instituto no contencioso tributário brasileiro em razão da sobreposição completa entre contencioso administrativo e o jurisdicional, bem como a hibridização entre os modelos franceses e inglês no passado pelo advento da república³. Ambas as instituições analisam os mesmos fatos e os mesmos direitos, sem distinção no nível da cognição e do exaurimento do conflito apresentado. Pela exigência da execução judicial e não administrativa do crédito tributário, cada lançamento

3 GOVERNO FEDERAL. <http://mapa.an.gov.br/index.php/menu-de-categorias-2/290-conselho-de-estado> Pela rejeição da bipartição entre contenciosos administrativos e judiciais, com a extinção do Conselho de Estado, faltou tempo e investimento para o amadurecimento do Conselho de Estado tornar-se um órgão autônomo dentro da Administrativo, ou para que se visse o mérito na sua existência e sua competência fosse herdada por outro órgão centralizado.

inevitavelmente acaba submetido à revisão jurisdicional, o que é ótimo para o contribuinte. Eles passam a ser discriminados pela sua capacidade de litigar e, dos que conseguem, pela capacidade de conseguir o deferimento de uma liminar.

Um exemplo da situação descrita acima se deu na questão da constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Apesar do Supremo Tribunal Federal ter julgado o tributo constitucional em 2007, reiterando entendimento de 1992, contribuintes seguiram litigando para obter liminares em mandado de segurança contra a cobrança. Pior, o fundamento das liminares era a inconstitucionalidade do tributo, como se inexistisse presunção de constitucionalidade e decisões anteriores da Suprema Corte. O controle judicial na essência multiplicou os regimes tributários na arrecadação da CSLL, pois alguns contribuintes, menos iguais do que outros, passaram a deter um trunfo no bolso contra a Fazenda e durante anos suprimiram o pagamento do tributo, em detrimento da concorrência⁴.

A proliferação de liminares em matéria tributária é uma realidade, pois não há consequência no fracasso e a chance de vitória, sempre presente em razão da insegurança jurídica crônica, faz valer a aposta, seja em matéria de exação, sanção ou procedimento⁵. A título de exemplo quantitativo, a retrocitada pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça, dentro de sua amostra identificaram 1.649.556 ações antiexacionais, com 12% de deferimento da tutela liminar pleiteada em primeira instância⁶.

O mais intrigante é observar como dialogam a realidade dos contribuintes que conseguem suas liminares, ao menos a exemplo dos grandes contribuintes antes citados, e as razões habituais apresentadas nos embargos à execução fiscal⁷, onde 29,4% corresponde a prescrição e decadência, 27,3% a violação de princípios tributários, 13,8% a inconstitucionalidade, 8,2% a ilegitimidade passiva, 7,8% a não observância de precedentes pelas instâncias inferiores, 7,2% a pagamento e 4,3% a parcelamento e transação. Considerando serem os princípios tributários a legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade e capacidade contributiva,

4 MENDES, Gilmar. Quem contratou a insegurança jurídica? A ofensiva contra a jurisprudência do STF. Conjur..<https://www.conjur.com.br/2023-fev-27/gilmar-mendes-quem-contratou-inseguranca-juridica>. Acessada dia 20/08/2023

5 BRANCO, Mariana. Liminar Favorece empresa que deve R\$ 1 bi e reacende debate sobre devedor contumaz. Jota. 2021 Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/liminar-favorece-empresa-que-deve-r-1-bi-e-reacende-debate-sobre-devedor-contumaz-19072021>, acessado em 20/08/2023; BRANCO, Mariana; SHINOHARA, Gabriel; MENGARDO, Bárbara. Empresas conseguem liminares para suspender julgamentos no Carf. Jota. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/empresas-conseguem-liminares-para-suspender-julgamentos-no-carf-31012023>. Acessado 20/08/2023.

6 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA e INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. Op. Cit. P. 86, 250 e 282. A principal ferramenta manejada contra o Fisco é o Mandado de Segurança, uma ação distinta onde em tese inexistente litígio, a cognição é perfunctória e o contribuinte ao final não será cobrado pagamento de custas e honorários caso naufrague sua tese, nos termos dos enunciados sumulares 512 do STF e 105 do STJ. Considerando a ausência de uniformidade dos Tribunais em seus Diários Oficiais de Justiça e os limites de toda amostra, esses 12% não devem ser interpretados como algo final e preciso, ainda mais por desconsiderar as liminares eventualmente concedidas em segunda instância. Não é por acaso que 21% das ações antiexacionais correspondem a mandados de segurança.

7 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA e INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. Op. Cit. P. 145-146.

seria presumível tratem-se de impugnações ao mérito da exação? A princípio, a resposta parece ser negativa e isso foi também confirmado pelo CNJ, que apurou haver apenas 51% de decisões de mérito transitadas em julgado⁸.

O estudo do contencioso tributário não pode olvidar da seguinte premissa: As condições de vitória da Fazenda e do Contribuinte são diferentes. Para o Fisco, vitória é a exação ser adimplida e os créditos serem depositados na Conta Única do Tesouro, porém o inverso não é verdade. O contribuinte não ganha apenas ao ver negada a materialidade ou constitucionalidade da cobrança. Deixar de pagar, mesmo que a preço do montante quedar congelado no caixa, pode também ser interpretado como uma condição de vitória, assim como a extinção do crédito pela prescrição. Um contencioso excessivamente procedimental, onde presunções mínimas de constitucionalidade e veracidade do lançamento podem ser invertidas tacitamente, favorece em excesso a litigância⁹.

Apesar dos excessos judiciais mencionados, a referida pesquisa empírica produzida pelo Insper e pelo CNJ atesta, ao menos quantitativamente, um elevadíssimo percentual de lançamentos reformados após a impugnação administrativa e modificados pela superveniente manifestação do Poder Judiciário no curso do litígio. Em relação a decisões administrativas reformadas, ou seja, após o lançamento ter sido sobrevivido à impugnação e revisão administrativa, o Poder Judiciário modifica 50% das decisões¹⁰. E dessas, apenas 7% são reformadas em segunda instância, noutros termos, uma regra de Dupla-Conforme explicitamente adotada pela magistratura poderia ser uma medida a se cogitar para a reforma do contencioso tributário.

A correção de rumos do contencioso tributário brasileiro, que destoa dos demais e diverge das práticas corriqueiras adotadas nos países da OCDE, contudo, exige se repensar a própria mentalidade dos atores institucionais, sejam eles magistrados, auditores ou advogados (privados ou públicos). Não basta apenas repensar a multiplicidade dos procedimentos a disposição do contribuinte para impugnar ou anular judicialmente o lançamento, um nó complexo que pouco agrega. Caso o contribuinte perca na Fazenda ou decida por judicializar logo, ele tem a sua disposição a ação anulatória, monitória, reconhecimento de inexistência de relação tributária, mandado de segurança e, no curso da execução fiscal, os embargos. Significativa é a redundância e conexão entre grupos de ações, visto que umas se fundam no direito de ação e outras no direito de desconstituir ou anular um título executivo extrajudicial que não atenda os requisitos. Já o mandado de segurança se lastreia em direito líquido e certo, seja por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

8 Ibid, P. 107-108.

9 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Renovar. 2009. P. 50-60. Uma presunção pode ser relativa e derogável, porém ainda desempenhar um papel como razão decisória final, caso o contribuinte não se desincumbe do seu ônus. Pela observação do finado professor Ricardo Lobo Torres, talvez essa presunção tenha sido substituída por outra mesmo. Em outra produção, o autor denuncia haver uma espécie de presunção de inconstitucionalidade no contencioso tributário, onde os contribuintes buscariam de toda sorte emplacar teses das mais auspiciosas para derrubar normas tributárias, vide TORRES, Ricardo Lobo. O Consequencialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal. In COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Cesar Borgstrom; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). Revista Direito Tributário Atual nº 24. São Paulo: Dialetica. 2010. P. 456.

10 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA e INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. Op. Cit. P. 109-110 e 295-296.

Instituir arbitragem, hipóteses das mais diversas de transação, cogitar da execução administrativa dos tributos sobre o patrimônio ou de todos quando presentes certos requisitos, um código de defesa do contribuinte (contra o Fisco), todas elas são ótimas ideias que podem morrer na praia pelos limites dos seus interpretes. Apesar de novas codificações, a exemplo do Código Civil ou do Código de processo Civil, ainda se observa, de forma pontual porém inequívoca, práticas de reprimenda de institutos que não foram mantidos nos documentos legais mais recentes ou que foram mantidos dentro de um distinto arcabouço teórico¹¹. A lei muda, porém o interprete continua o mesmo. Mantida a lógica e os procedimentos vigentes, as denúncias reiteradas contra o contencioso tributário podem ser transpostas pelo divisor de águas da sua reforma para o novo mundo que se almeja.

A proposta apresentada, após intensa reflexão, é a adoção de um sistema de precedentes administrativos, não só por ganhos a curto e médio prazo, como para preparar o terreno a médio e longo prazo. Reformas hoje impensáveis podem não o ser no futuro. Pode muito bem ocorrer de se discutir no futuro a ineficiência absoluta das duas fases do contencioso tributário brasileiro serem indistintas quanto a cognição sobre o lançamento e, por exemplo, buscar limitar o papel da intervenção judicial, não necessariamente ao instituir modalidades de execução administrativa tal como ocorre nos Estados Unidos da América, onde cabe ao contribuinte anular a atividade fazendária, ou como ocorre em Portugal a cobrança coercitiva, mediante seus tribunais administrativos.

A curto prazo, porém, um sistema de precedentes pode servir para alavancar o contencioso administrativo contra o judicial e começar a condicionar a magistratura a aceitar a adoção de modelos de deferência em favor da atividade fazendária, seja qual for a forma eventualmente adotada. O modelo de jurisdição única tal como adotado no Brasil é caótico e incapaz de afunilar ou conduzir litígios tributários a um final eficiente. Conforme antes citado, litigantes de má fé e protelatórios, aproveitando-se da subsidiariedade do CPC, seguem tendo êxito em suas pretensões, o que denota uma deficiência do atual contencioso judicial em filtra-los e negar seguimento. Isso pode se dever ao fato de os precedentes jurisdicionais limitarem-se a (in)constitucionalidade por (não) violação de princípios constitucionais, sem que se discuta o mérito da natureza econômica da atividade amoldar-se ou não a norma e sua descrição.

O atual cenário do contencioso tributário reflete a relutância, para não usar um termo mais direto, dos atores institucionais e acadêmicos do direito tributário em decidir sobre seus rumos, em deixar de adotar marcos legais erguidos sobre a hibridização de modelos teóricos estrangeiros. Inexiste alguma preocupação com a consistência do resultado final e a distribuição de ônus ou consequências processuais pelas escolhas adotadas pelo Fisco ou pelo contribuinte. É um modelo que conduz ao não pagamento do tributo, quase como se isso fosse intencional.

11 Exemplos são a jurisprudência ainda discutir simulação inocente e maliciosa na vigência do Código Civil de 2002. Não se trata de um argumento persuasivo, apenas uma constatação. Institutos mantidos e novos podem estar sendo em alguma medida interpretados à luz do que se consolidou na vigência do Código de Processo Civil anterior. A historicidade pauta o interprete, assim como sua experiência. O direito, afinal, não se resume ao texto e isso inclui o direito tributário, apesar da sua suposta tipicidade cerrada.

Das três decisões uma precisa ser adotada, ou se extingue o contencioso administrativo, com fundamento na natureza de ato administrativo do lançamento, ou se mantém o lançamento com natureza mista de procedimento e limita a cognição e os ritos do poder Judiciário, ou se repensa o sistema de precedentes em matéria tributária para em momento posterior se pôr fim a questão. Embora nenhuma das propostas seja inconstitucional, por violar a separação de poderes ou o primado da jurisdição tal como adotado no Brasil, extinguir o contencioso administrativo redundaria na perda de uma expertise acumulada e num contraste inaceitável com outras cearas administrativas, como o direito ambiental, regulatório e concorrencial.

A proposta apresentada é coerente com a mudança na cognição dos interpretes, tendo em vista não apenas fundar-se o direito tributário no direito administrativo como os próprios limites do texto legal. Na impossibilidade de o texto normativo esgotar controvérsias sobre a tributação e em razão do espaço ínfimo de interpretação concedido à Administração para elaborar atos infralegais e melhor desenvolver o direito tributário, um sistema de precedentes administrativos, posteriormente respaldado pelo Judiciário, atenderia a gregos e troianos. Todavia, esse sistema de precedentes administrativos não pode se fundar no Código de Processo Civil, seja pela autonomia do direito tributário e pelas vantagens dos institutos do direito (processual) administrativo, seja pelos equívocos no bojo do sistema de precedentes judiciais. Esse *distinguishing* constitucional permitiria vencer a resistência apresentada pelo CARF em seu enunciado sumular nº 169, por exemplo.

2. OS LIMITES DOS TEXTOS NORMATIVOS

Conforme se observa na leitura do título I do Livro Segundo do Código Tributário Nacional (CTN), em especial os seus artigos 108 a 110, há diversas inconsistências acadêmicas assimiladas na lei geral do direito tributário brasileiro, reflexo possível das decisões dos seus pais intelectuais, dentre eles Rubens de Gomes de Souza e Aliomar Baleeiro, no curso da sua elaboração¹². Para fins de adequação ao recorte, apenas três serão apresentadas: a primeira, potencializada por doutrina inspirada em Alberto Xavier, do esgotamento da matéria abstrata pelo texto escrito; a segunda, a capacidade de um diploma legal determinar como deve ser interpretado; a terceira, consequência das duas anteriores, diz respeito não ao vínculo do direito tributário com o direito privado, mas ao seu fechamento hermético às ciências sociais que subsidiam seus institutos.

12 TORRES, RICARDO LOBO. Op. Cit. P. 340-341. O nosso Código Tributário Nacional sofreu a influência direta e avassaladora do positivismo [clássico ou exegético], como de resto, todo o direito brasileiro. [Talvez o direito tributário contemporâneo seja o último bastião dessa concepção metodológica]. Só que as normas de interpretação nele estampadas se filiam, simultânea e confusamente, assim à vertente do positivismo lógico e conceptualista como à do positivismo sociológico. Houve uma tentativa, absolutamente ineficaz, de sincretismo ou de ecletismo-traço também marcante da nossa cultura-, a exemplo do que aconteceu em outros códigos brasileiros. O art. 108, com sua hierarquia de métodos, é tipicamente logicista. O art. 109 agarra-se às teses do positivismo finalista e sociólogo. No art. 110 aparece a influência do civilismo. O art. III denota preocupações formalistas. O art. 118 volta a se filiar às teses do reducionismo sociológico. [...]. Faltou ao CTN a uniformidade de pontos de vista, não obstante o fato da Comissão que elaborou o anteprojeto haver declarado que adotava ‘a interpretação teleológica ou finalista’

Essas deficiências servem de fundamento para um sistema de precedentes, judicial ou não, na matéria, porém, enquanto apresentadas na forma de certezas e verdades irrefutáveis¹³, servem de óbice ao mesmo tempo. Uma breve digressão, uma sucinta reflexão a respeito, servirá não só para contextualizar o artigo como evidenciar os méritos de um sistema de precedentes administrativos, a partir da posição institucional vantajosa da Administração Fazendária, com seu corpo de auditores, e da Procuradoria. Há um quarto equivoco, decorrente tanto da forma como o CTN e a Constituição costumam ser interpretadas pelos tributaristas como do somatório dos três primeiros erros, porém esse será reservado ao tópico de legitimidade do precedente administrativo.

Como passo zero, uma concepção de legalidade deve dialogar com a realidade da ciência do direito, com os cânones da Teoria Geral do Direito, da qual o direito tributário não está excetuado. O direito tributário é capaz de aproveitar-se de presunções e ficções, em detrimento do Fisco ou do contribuinte¹⁴, pois o direito poderá vir a precisar ser desenvolvido em concreto¹⁵. A priori, isso não viola a legalidade ou a ampla defesa, conquanto não viole a capacidade contributiva em absoluto e a garantia do contraditório com a ampla defesa, o direito de substancialmente participar na formação do convencimento de uma autoridade. Os chamados tipos tributários são concebidos como fatos-signos de capacidade contributiva ou de riqueza, então o direito pátrio não é alheio a essa realidade, apenas controverta talvez se o contribuinte pode vir a ser onerado com uma presunção ou ficção, apesar de isso também ser corriqueiro, a exemplo da presunção de veracidade do lançamento e de constitucionalidade das normas tributárias.

Em primeiro lugar, há consenso no âmbito da teoria do direito a respeito da incompletude do texto normativa, de sua vulnerabilidade aos fenômenos de vagueza e ambiguidade, bem

13 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; *Interpretação e Aplicação Tributárias: Contribuições da Hermenêutica e de Teorias da Argumentação*. Rio de Janeiro: GZ Editora; 2021. P. 347. (GUASTINI, 1999, p. 211-212) Desgraciadamente, el concepto de interpretación literal es esquivo: no es posible ofrecer una definición precisa del mismo. Y esto convierte también em esquivo al concepto dependiente de interpretación correctora. Según el punto de vista habitual, la interpretación literal o declarativa es aquella que no atribuye a las disposiciones normativas nada más es que su “próprio” significado. Pero este punto de vista no puede ser aceptado, ya que se funda em la Idea ingênua y falaz de que las palabras están dotadas, precisamente, de um significado “próprio”, intrínseco, Independiente de los usos.

14 DOURADO; Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Dissertação de doutoramento. 2005. P. 586-587, 601-602. “Na presunção absoluta, aos elementos equiparados pelo legislador associa-se a mesma consequência jurídica, a qual se apoia na experiência e numa ideia de probabilidade, e o objectivo prosseguido é o de tornar o Direito eficaz, eliminando a prova de factos que constituem objeto de remissão [...]. [...] No que diz respeito às ficções, enquanto técnica utilizada nas leis fiscais, e à sua função, diz-nos Karl Larenz que ‘as ficções legais tem normalmente por fim a aplicação da regra dada para um facto previsto (F1) a outro facto previsto (F2)...a lei “finge” que F2 é um caso de F1 [sem admitir prova em contrário]’. As ficções usadas no Direito Fiscal não apresentam particularidades.”; “E embora o Direito Fiscal seja um Direito de sobreposição, uma vez que incide sobre outras instituições e depende de outros ramos de Direito, recorrendo aos tipos estruturais destes, também é verdade que o regime fiscal tem, frequentemente, necessidade de se afastar das regras desses ramos de Direito e de se autonomizar: fá-lo, a maior parte das vezes por presunções e ficções”.

15 *Ibid.* P. 321 e 359. “ [...] o princípio da determinação não pode nem deve excluir o recurso aos conceitos jurídicos indeterminados nem a interpretação teleológica e até uma margem de livre apreciação, com as inevitáveis pre-compreensões do intérprete, pelo o que a conjugação dos referidos elementos exclusivismo, numerus clausus e determinação, como elemento da tipicidade, não é aceitável”; “Se o Tatbestand de garantia não tem de ser e não pode ser totalmente determinado por lei, cabe então saber se os conceitos jurídicos indeterminados remetem para o governo e a administração fiscal a tomada de decisões [...] ou se a lei atribui a decisão final aos tribunais [...]”.

como os de subinclusão e sobreinclusão¹⁶. Como textos normativos, onde estão previstos direitos e deveres, representam generalizações e juízos de probabilidade em abstrato, ou viciados por algum caso concreto saliente, a legislação não consegue planificar e reproduzir 1:1 as intenções do legislador. Por mais fechado que se pretenda o texto, ele ainda terá alguma abertura para juízos formais, lógicos ou morais diversos, em razão dessa natureza, do que toda lei representa, um juízo de probabilidade sobre razões não jurídicas e uma generalização fundada em valores sociais-morais. As objeções a legalidade cerrada são as mais diversas, inclusive entre quem não pode ser acusado de ser pós-positivista ou jusnaturalista¹⁷.

Assim como as pessoas divergem sobre os sentidos das palavras em abstrato, elas podem divergir em concreto sobre o que uma palavra significa, em especial quando uma interpretação mais literal, em sentido leigo ou técnico, resultar em uma interpretação absurda. Uma interpretação intencionada pelo legislador pode se tornar menos aceitável em razão de algum cânone constitucional ou metajurídico não previsto, a exemplo da interpretação conforme a Constituição ou de regras de resolução de antinomias. Por mais bem assessorado ou sábio que seja o legislador, inexistem garantias de que ele domina o tema a ser legislado. O precedente é uma inevitabilidade, para conferir especificidade e concretude a algo que, por natureza, é geral e abstrato.

Não é então presumível que o legislador preveja como sua produção será interpretada e executada, ou a sorte de casos concretos que, por motivos morais dos mais diversos, podem produzir recalcitrância e tornar indevida sua aplicação pelo interprete, gerando assim exceções legais. Uma regra pode se sujeitar a um *distinguishing*, digamos, e deixar de ser aplicada tal como prevista, apesar de inexistir alguma previsão expressa a respeito¹⁸. De um lado, a exceção criada pode não vir a se repetir no futuro, sequer podendo-se arguir haver um precedente. Do outro, a regra não deixou de ser válida por ter falhado em blindar o processo de tomada de decisão ou por não ter sido aplicada na forma de uma subsunção.

16 SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Oxford University Press. 1991. P. 27-37.

17 HART, H.L.A. *The Concept of Law*. Oxford: Oxford University Press. 1961. p. 127-128. [W]e should not cherish, even as an ideal, the conception of a rule so detailed that the question whether it applied or not to a particular case was always settled in advance, and never involved, at the point of actual application, a fresh choice between open alternatives. Put shortly, the reason is that the necessity for such choice is thrust upon us because we are men, not gods [...] [W]e labour under two connected handicaps whenever we seek to regulate, unambiguously and in advance, some sphere of conduct [...]. The first handicap is our relative ignorance of fact; the second is our relative indeterminacy of aim. If the world in which we live were characterized only by a finite number of features, and these together with all the modes in which they could combine were known to us, then provision could be made in advance for every possibility [...]. Plainly this world is not our world; human legislators can have no such knowledge of all the possible combinations of circumstances which the future may bring

18 Este não é um trabalho sobre regras e princípios, então o questionamento sobre se uma regra aplica-se na dimensão tudo ou nada, e se um princípio sujeita-se a gradações enquanto razão mediata para tomada de decisão fogem ao propósito do paper. Todavia, é possível constatar a posição adotada. Um princípio pode temperar uma regra e fazer com que ela se aplique em parte, assim como um instituto chamado de princípio, a exemplo da anterioridade, é aplicado como regra numa perspectiva tudo ou nada como razão imediata.

Por uma perspectiva filosófica, o relevante do texto normativo é blindar o processo hermenêutico contra razões morais que, embora relevantes e aptas a produzir justiça no caso concreto, multiplicariam a margem de erro do interprete e inviabilizaram a aplicação isonômica ou o manejo de razões congruentes ao longo de espécies e conjuntos de casos¹⁹. Consistência não decorreria tanto da qualidade do interprete ser um oraculo ou um sábio, mas da qualidade da regra e do procedimento hermenêutico. A regra assim preclui da apreciação na tomada de decisão a complexidade moral e fática da vida como ela se apresenta, bem como as eventuais justificativas subjacentes imaginadas pelo Legislador. A regra assim se divorcia e ganha autonomia contra quem lhe concebeu. Embora esses elementos, especialmente em outras perspectivas, possam vir a gozar de relevância, ela será subsidiária.

Há quem desafie, noutra perspectiva, a utilidade dos silogismos jurídicos, ou subsunções, pois esses não necessariamente são banais como o infame silogismo de Sócrates. As premissas menores tendem a ser numerosas e questionáveis, sem uma definição prévia acordada. Não se trata de um problema de aplicação tudo ou nada, porém um de criatividade jurisdicional, pois a existência de exceções e zonas de penumbra, assim como a natureza fugaz e não eterna das regras, não demole sua natureza e pretensão a concretude. Neste ponto, regras de lógica e de inferência divergiriam, a exemplo do sistema de precedentes ou *stare decisis*. Nas palavras de Posner²⁰, para um silogismo ser verdadeiro, não basta a correção da conclusão, as premissas também precisam de respaldo, o que, todavia, não é verificável. As pessoas divergem na valoração dos fatos e é impossível de antemão conceber regras contra esses erros, então o que ele chama de “vida do direito” não pode ser estritamente lógico.

Numa perspectiva hermenêutica, priorizando a perspectiva da ciência do direito, a interpretação literal é apenas o ponto de partida²¹, não só pela coexistência de outros métodos hermenêuticos, a exemplo da interpretação histórica, teleológica e econômica, como pela impossibilidade de o texto excluir o interprete do processo. Não existe um metacritério, meta-princípio ou cânone que suplante o interprete ou oriente como ele decidirá entre métodos igualmente validos²². Em outros termos, os interpretes integram seus respectivos procedimen-

19 SCHAUER, Frederick. Op. cit. P. 42 e 49. ‘However attractive the conversational model may be as na ideal, it is hardly a wholly accurate rendition of the realities of linguistic life. Instead of being continuously malleable in the service of changing circumstances, generalizations become entrenched, and the entrenchment of past generalizations impedes the possibility of na infinitely sensitive and adaptable languages [...] [It] is in large part a psychological phenomenon’. ‘Under the entrenchment model, however, the pre-existing generalization would be treated as just that – entrenched. The generalization would by it’s terms control the decision even in those cases in which that generalization failed to serve it’s underlying justification.

20 POSNER, Richard A. The Jurisprudence of Skepticism. Michigan Law Review. 1998. P. 833-835. Neste trabalho não se busca um posicionamento sobre a correção da perspectiva deontológica de Schauer contra a realista de Posner, apenas destacar perspectivas distintas que refutam esse positivismo exegético anacrônico. O mesmo se aplica aos contributos da perspectiva axiológica de Ronald Dworkin.

21 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. 198-199.

22 RAMIRES, Maurício. Crítica à aplicação de precedentes no Direito Brasileiro. Porto Alegre: Livraria do advogado. 2010. P. 44

tos hermenêuticos²³. Se um dispositivo é claro ou não, fácil ou difícil, isso apenas pode ser averiguado pelo esgotamento dos métodos disponíveis a dado interprete ou conjunto de aplicadores, mesmo que o procedimento interpretativo ocorra de forma instantânea ou inconsciente. Interpretes mais capacitados ou vivenciados podem enxergar dúvidas e inseguranças onde o neófito reconhece haver certezas e verdades. O interprete fará valorações morais entre escolhas jurídicas a principio igualmente validas, sem que ele necessariamente goze de uma discricionariedade. Sua fundamentação, os motivos determinantes apresentados, lhe serão vinculantes e deverão ser capazes de sobreviver ao escrutínio dos demais interpretes e autoridades envolvidos na resolução da controvérsia.

Por fim, a interpretação literal comete um erro extremamente grave: confundir objeto com produto, partida com destinação. Confunde-se texto normativo com norma. O texto legal é o objeto da hermenêutica jurídica, porém seu produto não é apenas seu significado, como também uma norma²⁴, que pode decorrer do texto, como pode decorrer da reação química entre outras normas, sejam elas cunhadas de regras ou princípios. Considerando que o significado de um texto pode variar a depender do quão sistêmica for a interpretação e não se deve interpretar em tiras, não se deve apegar a letra da lei. E esse ponto é nevrálgico para compreender a natureza jurídica de um precedente e evitar o erro de reduzir o precedente a uma nova letra da lei, tal como feito pela jurisprudência das ementas, onde o precedente não é a *ratio decidendi*, mas a ementa, na contramão de tudo e todos no mundo.

23 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; *Interpretação e Aplicação Tributárias: Contribuições da Hermenêutica e de Teorias da Argumentação*. Rio de Janeiro: GZ Editora; 2021. P. 36 [GADAMER, 2013, p. 426]. “O interprete que se confronta com uma tradição procura aplicá-la a si mesmo. Mas isso tampouco significa que, para ele, o texto transmitido seja dado e compreendido como algo de universal e que só assim poderia ser empregado posteriormente numa aplicação particular. Ao contrário, o interprete não quer apenas compreender esse universal, o texto, isto é, compreender o que diz a tradução e o que constitui o sentido e o significado do texto. Mas para compreender isso ele não pode ignorar a si mesmo e a situação hermenêutica concreta na qual se encontra. Se quiser compreender, deve relacionar o texto com essa situação”.

24 NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal*. 10ªed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010. P. 22. Apud ROSSI, Julio César. *Precedente à Brasileira: Jurisprudência vinculante no CPC e no novo CPC*. São Paulo: Atlas. 2015. P. 305. A norma é o sentido atribuído a qualquer disposição. Disposição é parte de um texto ainda a interpretar. Norma é a parte de um texto interpretado. A normatividade não se relaciona com o texto da norma, pois é o resultado da interpretação que se apresenta como norma jurídica. O que, diferentemente, caracteriza o “texto da norma” é a sua validade, que consiste, de um lado, na obrigação dirigida aos destinatários da norma de conformarem a esta o seu comportamento e, de outro, na obrigação dirigida ao juiz (ou autoridade habilitada a interpretar) de utilizar, na sua integralidade, os textos das normas jurídicas adequados ao caso particular e de trabalhar corretamente de um ponto de vista metódico.

A teoria da norma jurídica repousa na ideia fundamental de que a norma objeto da interpretação não se identifica com o texto. Antes, se apresenta como resultado de um trabalho de construção, designado de concretização. Friedrich Müller, em sua teoria estruturante da norma, dispõe que a prescrição juspositivista é apenas o ponto de partida na estruturação da norma, visto que a prescrição literal serve, em regra, para a elaboração do programa da norma. Ocorre que a normatividade essencial à norma não é produzida por esse mesmo texto; muito pelo contrário, ‘ela resulta dos dados extralinguísticos de tipo estatal-social: de um funcionamento efetivo, de reconhecimento efetivo e de uma atualidade efetiva desse ordenamento constitucional para motivações empíricas na sua área; portanto, de dados que mesmo se quiséssemos nem poderiam ser fixados no texto da norma no sentido de garantia da sua pertinência. Diante desse paradigma, além de não ser mais possível a confusão entre texto normativo e norma, necessário destacar que a interpretação não se opera de maneira meramente silogística e reprodutiva, na medida em que passa a ser circular e seu ato passa a ser produtivo. A interpretação é sempre aplicação e aplicação do direito é sempre uma atividade produtiva e criadora.

O direito produz-se no processo de sua compreensão, concretizando-se no momento de sua aplicação ao caso particular (concreto) (real ou fictício).

A respeito do segundo equívoco, esse menos controverso, trata-se da possibilidade do próprio texto, ciente da vagueza e ambiguidade que lhe são intrínsecas, arbitrar sua interpretação, a chamada interpretação autêntica²⁵. O direito não pode regrar a própria criação, para além de estabelecer os tramites do(s) processo(s) legislativo(s). Ele não pode coagir o interprete a decidir de uma forma específica, apenas precluir mais ou menos elementos da tomada de decisão quando limita sua cognição. Nesse sentido, sustenta Lobo Torres serem normas inválidas, para não as acusar de serem nulas²⁶. Um exemplo do equívoco na interpretação autêntica no CTN é a vã tentativa de hierarquizar os métodos esculpados pela Teoria Geral do Direito²⁷.

Em relação ao terceiro equívoco, se é verdade que o direito nasceu da filosofia e o positivismo exegético propiciou um princípio de objeto e método para a nascente ciência jurídica, em tempos de complexidade singular, sem precedentes, manter uma concepção de isolamento da ciência do direito é irresponsável. É ignorar a abertura do texto, a importância da qualidade do interprete e subestimar a qualidade dos cânones da ciência do direito. Não se trata de produzir juristas filósofos, juristas economistas ou juristas psicólogos, ou uma quimera das três formações. Trata-se de reconhecer que, mesmo no fechamento hermético clássico, valores morais filtrados pelo processo legislativo retornam a baila através dos métodos hermenêuticos e da ideologia do interprete²⁸. Saem expulsos pela porta e voltam como penétras pela janela. Não

25 QUEIROZ, Luís Cesar. Op. Cit. P. 320-321. (MACCORMICK, 2010, p. 77) *Em resumen, la teoría de la interpretación como tema intrínseco al estudio de la argumentación práctica nos conduce necesariamente a las aguas más profundas de la normativa constitucional y la teoría política; es decir, a la libre argumentación práctica aplicada a las instancias políticas y jurídicas básicas. Desde esa perspectiva, no es sorprendente que un breve escrito sobre argumentación e interpretación ofrezca sugerencias y no conclusiones sobre la mejor aproximación a la resolución de las dificultades interpretativas en el derecho. Sin embargo, nos permite decir que incluso si el derecho pudiera regular eficazmente su propia creación, nunca podría regular su propia interpretación*

26 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. P. 332-335. Procura a teoria jurídica hodierna, na esteira das tentativas desenvolvidas pela Filosofia e pela Teoria das Ciências, fazer com que a Ciência do Direito passe a desempenhar função antiideológica. (no sentido de superadora da falsa consciência) através da crítica da ideologia e da recusa da objetividade e da neutralidade do conhecimento [...].

[...]

A superação das ideologias que penetram nas normas de interpretação ocorrerá [...] por meio do pluralismo metodológico e político e do debate permanente como ‘complexio oppositorum’, já que um grau de ideologia é inevitável na interpretação.

[...]

O direito também possui características de arte, aparecendo como poiesis ou ars inveniendism o que vai exigir que a sua interpretação, para alcançar a plena normatividade, se desenvolva de modo artístico e ‘astucioso’, no sentido hegeliano do termo.

Os segredos da arte da interpretação do Direito não se transmitem nem se comunicam. Como dizia Savigny, ‘a arte da interpretação, como todas as outras artes, não se ensina com regras’.

Conclui-se que as normas de interpretação estampadas no CTN são ineficazes e inúteis, eis que não podem ensinar as regras do saber artístico, indispensáveis para a superação de ideologias triviais, nem perpetuam as teorias jurídicas e de interpretação a que inicialmente se vinculavam.

27 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. P. 339.

28 MENÉNDEZ; Augustin José. *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic tax law*. P. 10-11. The autonomy of law derives directly from characterising it as a complement of morality. We have just argued that we need law in order to discharge basic social tasks that morality alone cannot perform (basically, functions of conflict-solving and social co-ordination). If law was not kept somehow separate and distinct from morality, we will run the risk of getting rid of cognitive, motivational and organisational problems through the main door only to see them come back through the window. For this reason, we must see law as defining a relatively artificial domain of norms, and shifting reasoning about common action rules and principles to it.

há contradição entre sustentar a aptidão das regras de precluir para considerações morais ou servirem de razões imediatas para a tomada de decisão e sustentar a necessidade do interprete abrir-se para a alteridade e as demais ciências sociais, conquanto essa abertura se dê subsidiariamente e nos termos dos cânones²⁹.

Lobo Torres³⁰ chama a atenção para essa dimensão interdisciplinar, pluralista e aberta do Sistema Tributário Nacional, citando sua comunicação com as teorias das ciências filosófica, política, sociológica, psicológica, econômica, financeira, e histórica, não mencionando a ciência contábil. Revela-se evidente a incapacidade do direito tributário de, por si só, definir as próprias finalidades ou desenvolver seus institutos de forma autônoma a partir de aportes originários de outras ciências não jurídicas. O direito tributário é incapaz de justificar os próprios institutos sem realizar menções genéricas a princípios constitucionais, a alguma de suas múltiplas finalidades e a alguma teoria econômica, apresentada como verdade e consenso na monolítica ciência econômica. Cada modificação no sistema tributário, de ajuste a reforma, pressupõe nova abertura para imigrações³¹. Essa interdisciplinaridade também engloba os contributos de outros ramos, porém na realidade parece não prestigiar o direito administrativo, o ramo de cuja costela nasceu o direito tributário³².

29 VILLANOVA, Lourival. Causalidade e Relação no Direito. 4. ed. rev. atual. e ampl. - Sio Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2000. P. 34-35. "O sistema social é um sistema totalizador. Dentro dele, varies subsistemas, em intercorrência causal. O isolamento de um subsistema (o econômico, o político, o religioso, o jurídico- para somente indicar os principais) e temático. Resulta de uma abstração simplificadora, com fins metodológicos e gnosiológicos. [...]. Podemos, até certo limite, estudar um sistema parcial como se fosse isolado, desconectado, como sistema fechado. Depois, há de se retomar as inter-relações. As relações intrassistêmicas nem sempre são de um só tipo: ora são relações meramente temporais, ora relações funcionais de meios/fins, ora relações funcionais quantitativas, conteúdo de equações cujas variáveis tomam valores numéricos, [...]. A ciência, a política, o direito não surgem em desnexo com a "organização exterior". Ha de se buscar a explicação causal. Mas há um desdobramento interno, um movimento no interior do sistema parcial que não se explica pela causalidade (ou somente com ela). E um desenvolvimento dialético interno, decorrente das relações que articulam a textura do sistema parcial."

30 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. 2014. P. 346-355.

31 Ibid. P. 366-367. "A outra dificuldade decorre da circunstância de que qualquer sistema tributário ideal deve resultar da pesquisa multidisciplinar insuscetível de ser dominada por um só teórico. O sistema tributário ideal teria que ser produto do trabalho da Ciência das Finanças, da Economia, da Psicologia, da Política, do Direito, etc., eis que os tributos ideais atuam nos respectivos campos objetivos – dos fenômenos econômicos, políticos, etc. O conceito de um 'sistema tributário racional econômico', como propõe Hedtkamp, é inaceitável, porque se prende unilateralmente aos aspectos econômicos; aliás, o próprio autor sentiu a dificuldade, deixando de fechar o contorno de seu sistema. A crítica de Tipke à possibilidade de se criar um sistema racional dirigiu-se justamente ao fato de que as tentativas anteriores foram todas elas realizadas sob os auspícios da Ciência das Finanças [...]."

32 Ibid. 358-363. Ricardo Lobo Torres desenvolve três perspectivas para a relação entre o direito tributário com os direitos civil e administrativo, sustentando que entre os extremos da autonomia e do primado destes sobre o direito tributário, citando autores alemães favoráveis a um 'equilíbrio interdisciplinar' que flerta com o primado, considerando que o direito tributário adota conceitos de direito civil sem que a reciproca seja verdadeira. Essa é uma concepção genérica de equilíbrio, onde não se verifica paridade. É inequívoco que os autores interessados na autonomia do direito tributário em face do direito civil sustentem o primado do direito administrativo, ou vice versa, pois é coerente que um ramo não pode ser vassalo de dois ao mesmo tempo. Apelos para unidade da ciência jurídica são inconsistentes, considerando que o direito civil, do consumidor, do trabalho e societário divergem sobre a responsabilidade civil e a desconsideração da personalidade jurídica, por questão de especialização, sem que haja antinomia. A perspectiva adotada neste artigo é de 'equilíbrio' com o direito civil e primado do direito administrativo, pois inexistente excepcionalismo no direito tributário em relação a seus pares.

Compreender essa perspectiva interdisciplinar esclarecerá adiante a utilidade de um sistema de precedentes administrativos, onde, em vez de apenas se confirmar a constitucionalidade ou não de uma incidência, será possível destrinchar os fatos imponíveis e esclarecer os fundamentos da materialidade. A possibilidade do Judiciário controlar a constitucionalidade dessas interpretações mediante controle difuso não é afastada. Considerando a ampla gama de interpretações razoáveis produzíveis a partir do texto normativo, apesar da linguagem enfática e das falsas certezas apresentadas pelas Cortes Superiores ao bater cabeça uma na outra sobre a constitucionalidade e o sentido das hipóteses de incidência, uma abordagem deferente mediante precedentes se justifica.

3. PRECEDENTES: CONTEXTO E CONCEITO

Não há análise mais traiçoeira do que a comparada, pois cada país tem sua história, sua cultura, dois institutos na superfície equivalentes podem ser, efetivamente, apenas análogos, numa metáfora biológica. As aparências enganam³³, inexistem utopia jurídicas ultramares³⁴ e o passado da doutrina brasileira no estudo do direito comparado desabona³⁵, razão pela qual neste trabalho optou-se por comentários sem pretensão exauriente nos assuntos.

A partir dos contributos da crítica da interpretação literal, pode-se constatar que a crise do positivismo exegético se espelhou na própria tradição jurídica da civil law, erguida princi-

33 Ibid. P. 363-364. “É absolutamente indispensável a comparação de sistemas, inclusive para a recepção de novos tributos ou novas técnicas, objeto da elucubração da ciência alienígena. O imposto sobre o valor acrescido, por exemplo, produto da elaboração dos teóricos franceses, incorporou-se ao nosso sistema sob a forma do ICMS e do IPI O imposto de renda, surgido, na Alemanha do século XIX, ingressou em todas as legislações tributárias. O correto manejo dos instrumentos do Direito Comparado serve também à crítica da recepção de tributos e doutrinas. A transplantação do imposto sobre o valor acrescido da França para o Brasil, sem maiores cuidados no que concerne à organização unitária daquela e do federalismo brasileiro, levou a inúmeros impasses na aplicação do tributo, pela falta de harmonia entre o sistema tributário nacional e o federado. A influência dos tipos nacionais científicos deve ser considerada com atenção: a exagerada admiração dos tributários brasileiros e latino-americanos pela ciência produzida na Itália, que reproduzia com equívocos certa doutrina alemã, inspirou a codificação do sistema tributário de diversos países da América Latina; a ciência americana exerceu grande atração sobre a obra dos tributaristas que elaboraram o CTN, já que havia até livros escritos em inglês sobre o ‘Tax System of Brazil’. [...] A atitude acrítica da ciência dos países subdesenvolvidos pode conduzir a que se copiem as soluções adotadas pelos países desenvolvidos, muitas vezes calcadas em princípio de difícil emigração.”

34 Ibid. 364-365. “O estudo do Direito Comparado serve também para quebrar certo sentido mágico que adquirem os sistemas estrangeiros, tanto objetivos que científicos, ao aparecerem como modelos de perfeição. Basta que se leiam atentamente os juristas mais lúcidos para ver que os sistemas tributários da Alemanha, da Itália, da França e dos Estados Unidos, por exemplo, vêm sendo acusados de complicados, caóticos, excessivamente casuístas, injustos e ineficientes, enquanto a respectiva teoria é taxada de incoerente e irracional”.

35 ROSSI, Julio César. Op. Cit. P. 107. “Possuímos institutos pertencentes às duas tradições jurídicas, mas também que, sob o paradigma que atuamos, estamos fadados a incertezas, a múltiplas respostas para as mesmas situações, a precedentes-ementas vinculantes absolutamente desconectados das causas concretas, aos julgamentos por ementas e à ausência de fundamento própria às decisões judiciais. Julgamos teses e não casos; não nos preocupamos com a cadeia de precedentes e a sua necessária coerência. Somos – e não gosto disso, mas infelizmente – um Midas ao contrário: o que importamos (tocamos), fazemos mal (às avessas; com alto grau de subjetivismo; sem qualquer respeito à integridade do nosso direito), ou seja, não resolvemos o nosso grave problema de inefetividade qualitativa e quantitativa.”

palmente a partir da experiência jurídica francesa, e nas vivências de seus vizinhos da Europa Continental ou Ocidental, como Espanha, Alemanha e Itália. Ao menos esses quatro desempenharam relevante influência acadêmica na elaboração dos institutos do direito brasileiro, seja na filosofia do direito, no direito administrativo ou no direito fiscal. Em contraponto, todavia, não se deve considerar ser a common law a salvação dos países com a tradição do direito posto pelo Legislativo, eis que ele também se encontra em crise, conforme a seguir sintetizado³⁶.

Nessa perspectiva se deve visualizar o contexto de um sistema de precedentes. Ambos os sistemas se aproximam em razão das suas respectivas crises, o civil law pelo apodrecimento da concepção de exaurimento do direito pelos dispositivos legais, e o common law pelas eternas incertezas sobre a natureza e componentes do precedente. Os debates sobre como identificar um precedente e, a partir disso, distinguir ratio decidendi da obter dicta, quando não se está diante de um 'precedente' sem ratio decidendi, com rationes decidendi e extensa zona de penumbra entre a ratio e o obter dictum, são angustiantes e complexos³⁷, tal como os antes apresentados.

Apesar da aproximação, revela-se temerário suscitar haver um processo de homogeneização das tradições jurídicas. Seja pelo fato da raiz de cada modelo não ter sido arrancada ou se hibridizado, seja pelo fato de tal proposta, vaga e indeterminada em seus fundamentos, carecer de respaldo prático e de correspondência com o que diz descrever, deve-se rejeitar essa ficção.

36 Ibid. P. 87-90. "Asseverando que há uma crise dos modelos ou de tradição (família jurídica) tanto do common law quanto do civil law, o mestre italiano [Michele Taruffo] conclui que 'muitas daquelas páginas constituem pura propaganda ideológica a favor de um ou outro sistema e são completamente inconfundíveis do ponto de vista científico.'" Nas palavras do mestre: "[TARUFFO, 2013, P. 18-23] a) No modelo adversarial tradicional do processo a figura do juiz é a de um árbitro passivo, de um umpire desinformado e desinteressado, além do que neutro, que tem a única e exclusiva função de assistir ao livre embate das partes garantindo a correção e sancionando os comportamentos unfair ou ilícitos. Essa imagem mítica foi superada pelo modo quase completo e foi substituída por uma imagem muito diversa de juiz. Na Inglaterra essa transformação foi promovida pelo Civil Procedure Rules de 1998, que entraram em vigor em 26 de Abril de 1999. Trata-se de um verdadeiro e próprio código de processo civil, no qual ao juiz são conferidos numerosos e incisivos poderes de governo e direção do procedimento [...].

b) A imagem historicamente remontada e difundida do processo anglo-estadunidense é a de um procedimento centrado sobre uma audiência do tipo-dialogal na qual se produzem as provas testemunhais, os advogados debatem oralmente a causa e imediatamente é prolatada sentença. Todavia, por várias razões ligadas à funcionalidade do Trial, desde o início do século XX configuram-se, tanto na Inglaterra como nos Estados Unidos, fases preliminares (pretrial) com função de permitir às partes prepararem-se adequadamente para o debate. [...]. Esse modelo segue ainda como representação aproximada do processo angloestadunidense, mas é necessário observar que hoje ela apresenta o risco de produzir mal-entendidos e erros se compreendida como uma fiel descrição daquilo que normalmente ocorre [...]. Na Inglaterra há décadas apenas um percentual baixíssimo de controvérsias civis (da ordem de 2 a 3 por cento das causas iniciadas) sobrevive à fase preliminar e chega ao trial [...]. Diversas técnicas, que incluem tentativas de conciliação, decisões in default, juízos sumários e payments into court [...]."

37 MARINONI, Luiz Guilherme. Julgamento nas Cortes Supremas: Precedente e Decisão do Recurso diante do Novo CPC. Revista dos Tribunais: São Paulo. 2015. P. 38-39, 60-61. A controvérsia, em apertada síntese para não descarrilhar a reflexão, consiste na dificuldade da ratio decidendi ser identificada, seja pelo fato de nem toda obter dicta dizer respeito a questões não discutidas ou pertinentes aos argumentos das partes, seja pelo fato dos magistrados convergirem no dispositivo e divergirem em relação a ratio. Ou seja, todos chegam na destinação, porém por jornadas distintas. Sem que uma maioria convirja sobre os fundamentos, não haverá ratio decidendi, então, embora haja um julgado, não haverá um precedente. As reflexões apresentadas pelo autor contextualizadas ao Brasil, a partir de julgados do Supremo Tribunal Federal.

Vale, todavia, observar os debates e equívocos do common law para não os reproduzir e agravar o que já existe, ou cometer o equívoco de assumir ser a essência da tradição anglo-saxã o precedente, quando é na verdade o costume³⁸.

Para iniciar propriamente a seção, chega-se a um conceito de precedente, ao menos como concebido em solo pátrio³⁹. Segundo Mitidiero, precedentes são razões necessárias e suficientes para solução de uma questão devidamente precisada do ponto de vista fático-jurídico, obtidas por força de generalizações empreendidas a partir de casos pela unanimidade ou maioria de um colegiado integrante de uma Corte Suprema. Como resultado de interpretações de textos dotados de autoridade jurídica formuladas por cortes encarregadas de dar a última palavra sobre o significado do direito constitucional ou do direito federal, os precedentes são sempre obrigatórios. Consta-se ser o aspecto menos relevante desta seção o conceito de precedente a se manejar, tamanha a complexidade do instituto e as perspectivas que podem ou devem ser consideradas omitidas pela escolha de conceito.

Dessa conceituação já se permite extrair algumas conclusões implícitas. Em primeiro lugar, sumulas não são precedentes, a um por não serem julgados, porém abstrações fundadas em um ou mais julgados, a dois por não haver garantia alguma que aquele enunciado diga respeito a algum dos julgados que serviram de base⁴⁰. Em segundo lugar, um precedente não equivale a jurisprudência da corte. Qualquer julgado tem o potencial de ser um precedente, porém a nota de corte fará com que nem todos, ou poucos, consigam, ao contrário do sustentado pelos tribunais. Noutros termos, citar N julgados anteriores em dado sentido não os torna precedentes. O apelo à jurisprudência não poderia ser mais antitético a um sistema de precedentes, pois consiste apenas em um argumento de autoridade, já que os colegiados, conforme antes citado,

38 DUXBURY, Neil. *The Nature and Authority of Precedent*. New York: Cambridge University Press. 2008. P. 32-36 e 48-55. Conforme enfatizado por estudiosos do common Law, a doutrina anglo-saxan do stare decisis não surgiu no seu embrião, mas apenas pelo século XVIII, a partir de uma modificação na estrutura procedimental do contencioso anglicano e seu sistema de formularios durante o século XVI e pela criação de um sistema de registro público das transcrições das decisões. Em outros termos, uma cultura de precedentes não é necessariamente uma peculiaridade do common Law, muito menos um elemento que contradiga tanto o positivismo contemporâneo como o sistema de estatutos do civil law da Europa Continental. O sucesso dos precedentes, segundo uns, deveu-se a adesão a uma concepção hobbesiana de responsabilidade jurisdicional pelo desempenho da função de longa manus do Estado-Adjudicador. A responsabilidade pela fundamentação e apresentação de razões por trás do exercício do poder soberano estatal.

39 MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: Da Persuasão à Vinculação*. 3. Ed revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2018. P.98.

40 GRECO, Leonardo. *Novas súmulas do STF e alguns reflexos sobre o mandado de segurança*. Revista Dialética de Direito Processual. V.10. São Paulo. 2004. P.405. Apesar de voltada a pôr termo na gincana jurídica, o recrudescimento na edição das sumulas, junto com o surgimento dos tais precedentes vinculantes, são a razão de ser deste artigo, da reflexão aqui proposta. A problemática dos enunciados e versículos estende-se a longa data e por fundamentos relevantes, dentre os quais sua inutilidade, pois, na pretensão de suplantarem o caso concreto ou os casos concretos que lhe deram origem e vincular o Judiciário, a sumula goza da pretensão de ser regra. Quem garante que uma sumula de fato corresponde a *ratio decidendi* de um caso correspondente e não à criatividade do seu redator? No caso do direito tributário, o infame enunciado N° 584, recentemente revogado, demonstra o caráter ficcional do instituto, pois, associada ao imposto de renda, a sumula fundou-se em um caso de empréstimos compulsórios, datado da ordem constitucional anterior. Infelizmente, a prática de sumular entendimentos já encontra respaldo na fase administrativa do contencioso tributário, exemplificada pelas sumulas do CARF.

possuem julgados para todos os sentidos, inclusive os excludentes. Invocar a jurisprudência é selecionar uma amostra e jogar as demais, incompatíveis, debaixo do tapete.

Além das omissões, há os equívocos na conceituação anterior. Um precedente não é prerrogativa de uma Suprema Corte, porém de toda autoridade hierárquica, seja no ápice do organograma de um Poder Judiciário ou de uma espécie de Jurisdição em seu bojo, seja no âmbito da Administração. Se haverá uma divisão funcional entre precedentes administrativos e judiciários, como ocorre em sistemas fundados no modelo francês de coexistência paritária de jurisdições; se um precedente administrativo estará sujeito à apreciação judiciária, deferente no todo, em parte ou em nada, isso dependerá. Cada ordenamento fará sua escolha, sem que haja uma certa ou uma errada. E esse equívoco restará demonstrado ao se comparar a natureza da interpretação administrativa com a judiciária.

Para não deixar o precedente sem alguma conceituação e sem uma reflexão pertinente, talvez seja pertinente apresentá-lo a *contrario sensu*, pelo o que ele não é⁴¹. Precedente é um evento passado, mas nem todo evento passado é um precedente. Precedente é uma analogia, mas nem toda analogia é um precedente. Precedente não é a mera reprodução de uma experiência, pois esta é necessariamente uma decisão valorativa. A relevância está em certa espécie de decisão ter sido feita para uma mesma matéria. O precedente não necessita ser explicitamente reconhecido como tal pela autoridade que o concebeu, muito menos necessita ser ‘qualificado’ para ser seguido. Ele também não é uma regra, porém não necessariamente será um exemplo, assim como não é um costume. Um precedente consiste numa autoridade diretiva e instrumental, um atalho cognitivo para evitar reapreciar (demais) a mesma sorte de caso reiteradamente.

Noutros termos, nem todo evento passado é capaz de ser um precedente, pois pode representar uma situação excepcional ou, por ser insignificante, equivocado ou execrável, fato pouco memorável. Não é qualquer fato jurídico capaz de influenciar o futuro. O contexto fático pode ter se modificado com o avançar do tempo e aquele evento passado, antes significativo, passa a carecer de significância. Uma experiência não é necessariamente um precedente, pois guiar-se por experiência exige uma espécie de valoração qualitativa incompatível com a natureza do precedente, seja pelo fato do precedente não ser aplicado em razão do que ensina, seja pelo fato de cada pessoa extrair uma lição distinta de uma mesma experiência. O precedente existe por si, vale por si só, independente da intenção de quem o elaborou ou de cada interprete individualmente.

Um precedente não é um exemplo pois nem todo precedente diz respeito a uma sanção ou a garantia de um direito, a exemplo de uma decisão que modifique uma regra processual, um critério de deferência, ou um princípio interpretativo. Um precedente também não é um costume, pois aquele sempre estará fundado em um julgado certo ou identificável, enquanto um costume tende a ser imemorial, sem uma fonte conhecível. Ele existe porque alguns ou muitos

41 DUXBURY, Neil. Op. cit. P. 01-09 e 26-27. Os melhores autores anglo-saxões para o estudo de precedentes são inequivocadamente Duxbury e Schauer, razão pela qual reflexão a seguir se baseará nos argumentos de Duxbury. Quando necessário, Schauer será citado em reforço.

o perpetuam. O precedente pode contrapor-se a um costume, sem que disso decorra algum prejuízo a sua eficácia, assim como o costume pode se situar às margens do direito, um costume fático. São fontes distintas do direito.

Um precedente não é necessariamente uma analogia, pois muitas analogias são apenas metáforas e imagens poéticas, a analogia é incapaz de fixar um standard valido, eficaz e reproduzível como métrica decisória. Noutra perspectiva, nem toda analogia pode ser um precedente, pois este não pode ter uma finalidade persuasiva. Um precedente precisa valido precisa valer, redundância intencional, independente de considerações substanciais, noutros termos, ele não pode ser valido e ineficaz na tomada de decisão. Conforme Schauer destaca⁴², apenas o insano seleciona ou desenvolve uma analogia para minar a própria posição jurídica, ou seja, a analogia é um método argumentativo, não uma fonte do direito. Um precedente, porém, não pode ser ignorado, especialmente quando desfavorável a algum dos sujeitos. Seja onde for, essa ignorância, presumida como intencional ou grave, é penalizada por configurar litigância de má fé. Embora um precedente valido deva ser aplicado independente de se discordar pessoalmente, isso não o torna uma regra. A natureza e forma da vinculação de um precedente são distintas.

No common law não existe uma lei que atribua a função ao Judiciário de construir o direito, isso decorre da natureza consuetudinária dos primórdios do stare decisis. Assim como uma regra, um precedente não retroage a fatos anteriores e é aplicado de forma retrospectiva a situação fática em apreço; tal como uma regra, um precedente pode vir a ser uma razão imediata para tomada de decisão, fundada numa previsão legal que delegasse implicitamente essa possibilidade ao Judiciário⁴³. Toda regra goza de uma publicidade certa, o Diário Oficial, e por uma análise minuciosa é possível verificar a aptidão de um dispositivo para servir de regra ou não, independente da margem de erro. Como os precedentes originam-se em uma prática costumeira, sequer os órgãos responsáveis pela sua produção conhecem todos seus precedentes, o que depende da qualidade da divulgação e também da qualidade do julgado perante a academia. Esses são os chamados precedentes surpresa.

Todo julgado é apto, ao menos em tese, a produzir um precedente, conquanto não confirme julgado anterior e não seja explícita ou implicitamente um julgado excepcional. Um precedente surgir do overruling ou do distinguishing de outro não obstaculiza seu reconhecimento. Um precedente pode servir tão somente para confirmar a interpretação de um estatuto, dentre outras possíveis, nesse caso servindo mais como uma razão acessória. Uma regra, conforme antes sustentado, não pode ter finalidade interpretativa, pois um interprete não pode ser vinculado pela

42 SCHAUER, Frederick. *Thinking like a Lawyer: A new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press. 2009. P. 86-87.

43 Ibid. P. 148. Uma estratégia possível para o desenvolvimento do direito é o Legislativo organizar um núcleo duro de um sistema, através de princípios e regras gerais, abrindo margem para seu desenvolvimento pelas autoridades competentes. Talvez seja preciosismo refletir sobre se o precedente neste caso é uma razão (i)mediata ou não, pois o fundamento legislativo, quando exigido, pode ser talvez interpretado como uma questão preliminar, digamos. Uma delegação implícita não é, afinal, a razão imediata para a decisão adotada.

legislação. Por fim, inexistente regra no common law impondo vinculação a precedentes, opera o common law a partir de uma pressão ou expectativa social de que os precedentes devem ser seguidos⁴⁴. Uma regra válida goza de impositividade, tal como arguido pelas distintas vertentes do positivismo, logo uma regra válida tenderá a ser afastada por outra regra, enquanto um precedente pode ser afastado tanto por uma regra quanto por outro precedente. Pela mesma lógica, a eficácia de uma regra independente do número de vezes da sua aplicação, enquanto um precedente ganha autoridade e legitimidade cada vez que é confirmado pela Corte que o criou e os tribunais inferiores⁴⁵.

Há também uma lógica consequencialista, segundo a teoria dos jogos, para o *stare decisis*⁴⁶ e que aponta para outra distinção prática entre regras e precedentes. Segundo leituras psicológicas do *stare decisis*, precedentes são seguidos para garantir uma reciprocidade entre os interpretes, pois a violação a esse acordo implícito levaria a uma competição não produtiva onde todos perderiam e os magistrados abririam mão da oportunidade para deixar sua marca. O oposto dessa situação seria a de haver apenas um interprete institucional dotado da palavra final, pois esse indivíduo, em sua sapiência, não concorreria com ninguém, não dividiria poder com alguém. Tudo seria certo e previsível, conquanto ele assim seja e detenha a sabedoria esperada. Uma consequência relevante de um sistema de precedentes disfuncional, onde todo mundo esteja competindo entre si por protagonismo ou atuando para punir o oportunismo de outros magistrados ao fazer *distinguishing*s e *overrulings* dispensáveis, é estimular no cidadão a leitura de que apelar é um risco recompensável independente da solidez do direito. Parece convergir esse diagnóstico com a vivência brasileira, que tenta importar o instituto dos Estados Unidos (EUA) a duras penas.

44 DUXBURY, Neil. Op. Cit. P. 12-14. This is the doctrine of *stare decisis* – i.e., earlier judicial decisions must be followed when the same points arise again in litigation. Although it would be a mistake to think that courts in civil-law jurisdictions never follow precedents, it is fair to say that *stare decisis* is very much a common-law – and indeed, we will see, a modern common-law – doctrine and that continental lawyers tend to think of precedent as persuasive argument rather than as legal authority. The thrust of the discussion so far has been that decision-makers often feel bound to follow precedents.

[...]

Precedents lack genuine capacity to bind not because they do not literally fetter judges in the process of decision-making, but because they are not equivalent to legal rules which are followed for fear of the likely consequences in the event of non-compliance. Common-law judges are not sanctioned for declining to follow precedent, and so precedents do not constrain judges in the classical positivist sense.

45 Ibid. P. P. 95 e 102-104. A mais relevante aptidão de um sistema de precedentes é que, quanto mais uma tese é testada e reiterada, mais sólida sua fundação, mais imponente sua incidência. Nesse aspecto, o precedente pode gozar de um atributo que nenhuma regra goza, pois uma regra ser aplicada uma mesma forma N vezes não é relevante, pois isso é o que dela se espera. Seja qual for a vertente positivista, a teoria demanda, sob pena de sanção, a aplicação da regra, ou seja, a aplicação da regra desconsidera juízos de legitimidade. Um precedente, por sua vez, depende da sua legitimidade para se perpetuar e quem o concebe também o aplica. Não se sustenta ser o common law superior, apenas não haver motivos racionais para depreciar uma ferramenta. Pela mesma lógica de uma regra, um precedente serve principalmente como uma ferramenta *peremptória* à tomada de decisão, para delimitar, sem fechar de todo, o campo de alternativas do interprete. Não há sequer contradição entre o manejo de ambos.

46 O'CONNOR, Erin O'hara. Social Restraint or Implicit Collusion?: Towards a Game Theoretic Analysis of *Stare Decisis*. *Seton Hall Law Review*. V. 24. 1993. P. 738, 740 e 744-745.

Nos EUA houve o debate sobre se o precedente declara ou constitui direito, o que é relevante, pois sua natureza jurídica enquanto fonte informará como sua aplicação se dará e as consequências de um *distinguishing* ou *overruling*. Esse debate, já vencido no hemisfério norte⁴⁷, é relevante pois o precedente no Brasil ainda possui uma função eminentemente declaratória⁴⁸, ao menos quando se observa o que vem sendo chamado de precedente em solo nacional, julgados em que se confirma a letra da lei. Isso se verifica na rotina dos tribunais quando o precedente passa a ser sintetizado na ementa do julgado⁴⁹, como se fosse possível sintetizar toda a *ratio* naquela parte do acórdão, ou como se fosse prudente manejar precedentes cujas circunstâncias fáticas não são objeto de apreciação no acórdão. Sabota-se a possibilidade do precedente ser manuseado e maleado em casos futuros, ou da própria academia discutir a correção do precedente em seu âmbito. Como ressalva final, a questão da legitimidade dos precedentes administrativos não diz respeito a qualidade dos precedentes do CPC.

4. LEGITIMIDADE DE UMA CULTURA AUTÔNOMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS: DIVÓRCIO COM O CPC

Sistema de precedentes administrativo, em um sentido superficial e a beira da atecnica, já existe essa experiência no Brasil, inclusive em matéria de contencioso administrativo tributário, como é o caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Neste trabalho, porém, clama-se por algo a mais, um plus, em relação ao estado da arte, apesar da falta no Brasil de tribunais administrativos tal como existem na França e em Portugal, na falta de uma jurisdição administrativa. Os precedentes administrativos no estado da arte sofrem do mesmo cons-

47 MACCORMICK, Neil. *Rethoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. New York: Oxford University Press, 2005. P. 160-161. It is nowadays recognized by judges and others that there is an element of myth, even fairy tale, about this [declarative] theory, so far at least as concerns the common law. In common law and mixed systems, judges at the very least have the function of 'developing the law', and thus in a sense 'making' it (though in a diferente sense, and within diferente parameters, from those applicable to the legislative process in a Parliament). This gives rise to a concern, vital from the point of view of the Rule of Law, that judge-made law is retrospective in its application, and open to all objections concerning uncertainty and unfairness that afflict any form of retrospection.

48 Sem trair nossas origens, há uma dimensão criativa nos chamados casos difíceis e casos de ativismo judicial, onde a letra da lei não permite, muito pelo contrário, fundamentar a decisão, que, todavia, encontra respaldo nos valores da ordem constitucional, guardando assim coerência dentro do sistema. Há até discussões sobre se os julgados do STF onde expandiu garantias civis de minorias ou julgou o Pacto de São José da Costa Rica são precedentes ou excepcionalidades.

49 GUIMARÃES, José Augusto Chaves. *Elaboração de Ementas Jurisprudenciais: Elementos Teórico-Metodológicos*. Série Monografias do CEJ. Vol. 9. Brasília: Centro de Estudos Judiciarios, 2001. P. 66 e 71. Apud RAMIRES, Mauricio. Op. Cit. P. 49. [A ementa] Deve ser inteligível por si só, sem depender do cabeçalho ou do acórdão, mormente pelo fato de que, dado o prestígio que a ementa jurisprudencial goza no meio jurídico, será ela, via de regra, transcrita em peças processuais e pareceres para representar um determinado acórdão, seguida de referência bibliográfica do mesmo.

[...] por serem questões única e exclusivamente relativas àquele acórdão, interessando apenas às partes, ao passo que o cabeçalho da ementa visa a atender, como já exposto, a um interesse de pesquisa, em que procuram entendimentos, teses jurídicas, raciocínios, que possam ser aplicados como elementos de argumentação em outros documentos da área.

trangimento que a Administração na regulamentação do direito, pois a doutrina tradicional entende que o Legislativo legisla, o Judiciário aplica a lei, e o Executivo a executa. Apesar de não mais fazer sentido, sequer com a realidade de que cada Poder atipicamente acumula parcela dos demais Poderes no âmbito da própria administração, esse entendimento parece ser carismático. Essa perspectiva, contudo, vem sendo substituída por uma de cooperação entre os três Poderes na concretização do direito⁵⁰.

Ora, inexistente distinção na sociedade aberta dos interpretes. O advogado, o contribuinte, o auditor e o juiz são 'igualmente' interpretes, igualmente armados e amparados por todos os cânones e métodos da ciência do direito. Quando se diz igualdade, faz-se menção à cognição do interprete sobre a lei, pois pode haver pontuais distinções entre os interpretes⁵¹. Se a interpretação literal é insustentável, é impossível sustentar de forma coerente que uns interpretes gozam de mais espaços do que outros. A Administração e o Judiciário são encarregados de desenvolver e expandir o direito, cada qual a seu modo e momento⁵². Ocorre que o Judiciário detém a palavra final sobre as interpretações, enquanto ultimo interprete. Mesmo em matérias sujeitas à reserva da administração, ele tecnicamente goza da ultima palavra, ele apenas decide que serão elas as palavras da administração. Por qual razão seria a interpretação do Judiciário mais digna pelo simples fato de ser a última? Assim fosse, inexistiria reserva da administração, que, aliás, funda-se genericamente na previsão constitucional da separação dos poderes. Acreditar ser irrelevante ou redundante o papel regulamentar da Administração é o quarto equívoco anteriormente mencionado.

Dentre os argumentos, citados por Sunstein⁵³, da recusa a interpretação administrativa e, conseqüentemente, a um sistema de precedentes administrativos, destaca-se a suposta violação

50 SCHAUER, Frederick. The Practice and Problems of Plain Meaning: A Response to Aleinikoff and Shaw. *Vanderbilt Law Review*. V. 45, Issue 3 – Symposium: A Reevaluation of the Canons of Statutory Interpretation. 1992. P. 731 e 735-736. Vale enfatizar existir um esforço cooperativo e concertado entre órgãos/agências administrativas, legislativo e judiciário, cada qual em sua esfera de proeminência e preferência. E essa relação jamais poderia ser resumida a uma superficial delegação, considerando não apenas a complexidade como seu papel de freio e contrapeso.

51 GOMES, Marcus Lívio. A interpretação da Legislação Tributária: A interpretação da legislação tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária. São Paulo: Quartier Latim. 2010. P.50, 58 e 132. A partir dos princípios da proteção da confiança legítima, unidade de critério e boa fé objetiva, não podem os contribuintes ser cobrados retroativamente a partir de entendimento inédito, ou multados por guiarem-se por pretéritas manifestações consistentes da Administração em sentido contrário.

52 FAGUNDES, Miguel Seabra. O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário. Atualizador Gustavo Binenbojm. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 2010. P. 13-15. O procedimento do Estado, por meio da função jurisdicional, muito se assemelha, como elemento de individualização da lei, ao que é praticado por meio da função administrativa. A função jurisdicional, tanto quanto a administrativa, determina ou define situações jurídicas individuais. [...]. Expressa a vontade do Estado, pelo preceito normativo, todos os atos destinados a fazê-la são, sem dúvidas, atos de execução, quer os que aparecem como resultado do exercício da função administrativa, quer os decorrentes da atividade jurisdicional. Mas o momento em que é chamada a intervir a função jurisdicional, o modo e a finalidade, por que interfere no processo realizador do direito, é que lhe dão os caracteres diferentes.

53 SUNSTEIN, Cass R. Interpreting Statutes in the Regulatory State, *Harvard Law Review*. V. 103, n. 02. 1989. P. 445-447

a separação de poderes quando se permite a Administração interpretar as regras administradas, inclusive as que limitam a atividade administrativa. Ora, pelo princípio kompetenz-kompetenz, que não é desconhecido nos EUA, cabe a todo juiz decidir, implícita ou explicitamente, a própria competência ao receber um caso ou ser provocado a respeito. Todo juiz assim define sua competência, o que é relevante quando a competência é dividida por sujeito, no caso de países federativos, ou por matérias. E por essa ótica, os juízes também decidem quem detém a legitimidade para ajuizar ou impetrar uma ação, ou seja, mais um limite a sua atividade é decidido pelos juízes, sendo que nos EUA o standing é desenvolvido pela jurisprudência. Negar o óbvio é sedutor, porém resulta em argumentos dos mais insubsistentes. A Administração é também uma interprete institucional e poderá limitar todas as normas administrativas ou pertinentes a suas atividades meio e fim, inclusive as limitadoras de poderes⁵⁴, submetendo-se em momento subsequente a apreciação do Judiciário, que pode vir a confirmar a sua interpretação.

Um sistema de precedentes judiciais não proporciona tantas vantagens quanto um sistema de precedentes administrativos. Em primeiro lugar, a divisão de competências entre o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF) é extremamente vaga e inconsistente, em razão da Constituição ser a planta do direito tributário brasileiro e dos debates tributários orbitarem princípios constitucionais limitadores da tributação. Quando o STJ crava um entendimento, cada dia é um lance de moeda para o STF decidir que aquela tese verdade era constitucional e não caberia ao Superior Tribunal de Justiça a palavra final⁵⁵. São exemplos concretos o Tema 985 do STF com os Temas 479 e 737 do STJ, bem como o Tema 1048 do STF e o Tema 994 do STJ.

Na primeira ‘antinomia’ de precedentes, o STJ decidiu que o terço constitucional, em razão de sua natureza indenizatória, não constitui ganho habitual do empregado e, conseqüentemente, não seria exigível da empresa empregadora que retivesse a Contribuição Previdenciária do empregado. O STF decidiu o oposto, que sua natureza seria sim remuneratória e, portanto, a exação seria constitucional. A segunda divergência também se deu a respeito da Contribuição Previdenciária, dessa vez na modalidade Receita Bruta (CPRB), onde o STF decidiu pela inclusão do ICMS à sua base de cálculo, quando antes o STJ manifestara-se pela não inclusão. Não se pretende questionar quem está correto, porém a impossibilidade da competência das Cortes ser

54 SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*. Lisboa: Alameda. 2003. P. 961. Um milagre, alias, que tem a particularidade de se encontrar nas mãos da própria Administração Pública. Ou seja, por outras palavras, é aquele que está vinculado que, sem prejuízo de uma possível intervenção judicial a posteriori, define o sentido e os termos da própria vinculação: a Administração Pública diz-se vinculada a um complexo normativo do qual ela própria é, em primeira linha, titular de relevantes poderes decisórios na fixação do alcance dessa mesma vinculação.

55 GRUPENMACHER, Betina Treiger; FEIJÓ, Maria Angélica. *Conflito de Precedentes em matéria Tributária: Mudança de Entendimento Jurisprudencial e Segurança Jurídica*. Revista da Faculdade de Direito UFPR. Curitiba. V. 67, N. 01. P. 107-125. 2022. P. 113. As autoras chamam de conflito de precedentes e, como não são do mesmo tribunal, provavelmente não podem ser resolvidos via ponderação. Exemplos são o conflito nos Temas 985 do STF e 479 e 737 do STJ; 1048 do STF e 994 do STJ; Tema 1.1882 do STJ

de antemão delimitada e o fato que o Direito Tributário, enquanto unidade, está fragmentado entre a Constituição, leis infraconstitucionais e atos infraconstitucionais, faz com que nenhum dos tribunais possa ter uma visão holística do ramo. O STF interpreta apenas normas constitucionais, enquanto o STJ fixa precedentes sobre a interpretação de leis federais⁵⁶.

Para encerrar a análise da tragédia da competência do STJ, apresenta-se o Tema 1.882 do STJ, onde a Corte atrapalhou-se para decidir se a renda proveniente de renúncias fiscais no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS) integrariam a base de cálculo do Imposto de Renda da União. Em um primeiro momento, inclinou-se a Corte pela exclusão dessa riqueza, com fundamento na violação ao pacto federativo pela União, que estaria minando uma legítima política econômica estadual. Ora, mas federalismo é matéria constitucional. A conta não fecha. Após tratativas com o governo federal, a Corte convenceu-se de que, a nível federal, não existia óbice à tributação dessa renda. O motivo desse caos foi a decisão do STF de negar repercussão geral ao tema e direcionar o processo para apreciação do STJ.

Em relação ao STF, observam-se diversas inconsistências em seus precedentes tributários, especialmente os pertinentes à base de cálculo. Três casos ganham destaque. O primeiro, onde o STF negou caráter de renda a pensão alimentícia a partir de juízos morais sobre o bem estar da criança, quando em 2019 70% da população brasileira ganhava até o dobro do salário mínimo e encontrava-se cerca da faixa de isenção⁵⁷. O segundo e terceiro casos dizem respeito à tributação da renda de correção monetária e juros de mora, respectivamente. Naquele, o STF decidiu ser inconstitucional a cobrança sobre a correção feita com base na taxa SELIC, pois, embora a correção tenha finalidade remuneratória, ela também serve para indenizar, logo na impossibilidade da dissociação deve-se prestigiar o contribuinte. Neste julgado, a seu turno o STF decidiu que os juros de mora sobre o atraso salarial têm natureza indenizatória e, portanto, não correspondem a renda, desconsiderando incidentalmente uma tese do STJ.

56 TARUFFO, Michele. Institutional factors influencing precedentes. In: MACCOMICK, Neil; SUMMERS, Roberts S. (ed). *Interpreting precedentes: A comparative study*. Aldershot: Dathmouth Publishing. 1997. P. 437 e 441. Michele Taruffo, a partir das observações feitas na coletânea citada sobre as jurisdições da Alemanha, França, Espanha, dentre outros países europeus, e os EUA destaca ser usual a existência de três instancias jurisdicionais. Quando há mais de 3 colegiados na hierarquia, como no caso da Alemanha, o próprio sistema conduz o litigio a só ter a possibilidade de ser eventualmente apreciado por três instancias, ressalvada a competência das Cortes Constitucionais de também serem ou não cortes recursais. Outra questão relevante é a existência de jurisdições administrativas, fundadas no Conselho de Estado francês, e nesse caso autônomas e não concorrentes com o Judiciário. Causa então perplexidade a forma como o Brasil se estrutura, primeiro, pela inexistência de uma jurisdição administrativa, com órgãos administrativos dotados de estrutura contenciosa residual e submetida à revisão jurisdicional, e a existência do Superior Tribunal de Justiça. Um processo no Brasil pode e vai percorrer '4' instâncias, sendo que a divisória entre interpretação de lei federal e da Constituição, especialmente em matéria administrativa ou tributária, faz com que o STJ periodicamente decida matérias que se revelam constitucionais, ou que o STF posteriormente decide serem de sua competência. A situação decorre do STF seguir desempenhando o papel de excepcional corte recursal, tal como é nos EUA, enquanto o STJ provavelmente é inspirado na experiencia alemã, onde a Corte Constitucional não acumula funções e cada uma de suas jurisdições tem uma Corte Especial.

57 MOTA, Camilla Veras. Calculadora de renda: 90% dos brasileiros ganham menos de R\$ 3.500; confira sua posição na lista. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/bbc/2021/12/13/calculadora-de-renda-90-brasileiros-ganham-menos-de-r-35-mil-confira-sua-posicao-lista.htm>. Acessado 30/09/2023.

Um sistema de precedentes não é uma panaceia, repita-se. A insegurança jurídica que ele busca corrigir no direito tributário diz respeito ao volume exacerbado de interpretes envolvidos. Em matéria tributária, considerando a proeminência do contribuinte na interpretação da própria obrigação, em razão dos lançamentos por homologação⁵⁸, ele é na prática uma *longa manus* da Fazenda⁵⁹. Sua interpretação é submetida à apreciação da Fazenda no caso de lançamentos por homologação e declaração. A interpretação da auditoria é posta a teste junto às instâncias administrativas. E, em caso de procedência administrativa, a execução fiscal e os embargos faram com que o Judiciário interprete tudo. Nas palavras de Ricardo Lobo, os extremos devem ser evitados. Assim como não compete a uma única pessoa interpretar o direito⁶⁰, permitir que diversos interpretes institucionais diferentes detenham mesmo nível de cognição em seu múnus representa um fator de instabilidade jurídica⁶¹.

O fundamento máximo de um sistema de precedentes é a deferência administrativa, a necessidade de precluir não só a constante reinterpretação do direito como a possibilidade do Judiciário substituir a autoridade administrativa. Um sistema substancial e autônomo de precedentes administrativo poderá servir para preparar o Judiciário para essa possibilidade futura. Na doutrina estrangeira, a maior referência no tema é a doutrina Chevron estadunidense⁶², acom-

58 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA e INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. Op. Cit P. 114. Esse percentual beira 50% no caso dos impostos federais.

59 NABAIS, José Casalta. A Liberdade de Gestao Fiscal das Empresas. Revista Fórum de Direito Tributário, ano 5, nº 29, set/out, 2007. P. 04/05. Efectivamente, as empresas apresentam se como sujeitos passivos dos mais variados e complexos deveres fiscais que não dizem respeito a manifestações da sua capacidade contributiva, antes têm a ver com manifestações da capacidade contributiva de terceiros. [...]Aliás, é sobretudo a propósito do actual papel da empresas como sujeitos passivos de impostos relativamente aos quais não são contribuintes ou como retores de impostos alheios, que vimos falando, desde a algum tempo, do fenómeno da “administração privada” ou “gestão privada” dos impostos

60 CHASSONI, Pierluigi Ensayos de Metajurisprudencia analítica. Traducido por Santiago Ortega Gomero. Santiago: Ediciones Olejnik. P. 107-108 e 117-118. Em um passado relativamente distante, o ato de interpretar já foi criminalizado na Europa ocidental, múltiplas foram as experiências, a que se escolheu destacar foi a do império romano. O heremeneuta ou doutrinador do direito era qualificado como um falsificador, sua obra destruída e o autor punido, inclusive com o confisco de seus bens, por ousar desvirtuar e fraudar o direito imperial romano. Na época do imperador romano Justiniano, apenas ele interpretava autenticamente o direito, os demais apenas aplicavam suas determinações, vinculantes, ou seguiam suas diretrizes, reservando a si a palavra final. É deduzível o motivo dessas medidas controversas, para além do problema da abertura e da indefinição do direito, há o risco da coexistência de interpretes. Havendo apenas um interprete autentico, bem ou mal haveria apenas uma interpretação, ao menos assim ele pode ter pensado.

61 SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. Op. Cit. P. 701 e 965. É ilusório pensar que perante uma juridicidade integrada por normas concorrentes, conflituais, indeterminadas e principialista a determinação dos termos da vinculação administrativa e a sua inerente subordinação repousem na vontade superior do legislador: a ideia de uma concretização subsuntiva pelos órgãos administrativos da juridicidade está definitivamente substituída por uma visão metodologicamente activa da Administração Pública na determinação do sentido da própria legalidade vinculativa. [...]

Não se pode esquecer, por outro lado, que a intervenção dos tribunais no controlo da legalidade assenta também num paradoxo: se é certo que quantos mais forem os tribunais chamados a fiscalizar a actuação administrativa, maiores serão as efectivas garantias de subordinação da Administração Pública à juridicidade, não se mostra menos verdadeiro que uma exacerbada solicitação de intervenção dos tribunais, provocando a paralisia do sistema judicial, mostra-se tão nefasta quanto a ausência de qualquer garantia contenciosa [...].

62 MERRILL, Thomas W. Judicial Deference to Executive Precedents. The Yale Law Journal. V. 101. P. 977-979. A doutrina Chevron, principal framework de deferência nos Estados Unidos, consiste numa análise de duas – três – etapas ou paços. Para inicio, verificar se o caso de aplicar Chevron. Após, paço um, através de uma verificação independente, confirmar se a legislação esgotou o tema. Na segunda etapa, caso se supere a primeira, bastaria verificar se a interpretação é razoável, sob uma ótica de deferência. Noutros termos, pela doutrina Chevron, há apenas um interprete da legislação administrativa, a própria administração, com o Judiciario apenas adotando uma posição de complemento ou revisão, ao contrário de antes, quando a deferência não era o default. Se o congresso delegou sua competência às agências administrativas, para que o Direito seja complementado e desenvolvido por elas, cabe ao Judiciário ao menos uma postura de relativa deferência.

panhada das doutrinas Skidmore e Mead⁶³, esta sim mais digna de relevância neste momento por ser capaz de justificar a deferência judicial em matéria tributária. A tese da deferência, que compete gradações⁶⁴, guarda coerência com os argumentos apresentados neste trabalho, seja pela inevitabilidade da controversia, em razão da abertura e vagueza, seja pela expertise acumulada dos auditores fiscais. No direito estadunidense, vale destacar, o Internal Revenue Service tem natureza jurídica de agência.

Já o fundamento complementar de um sistema de precedentes administrativos é a constatação intuitiva de que o Judiciário não logrará apreciar os contenciosos como a Administração, noutros termos, ela julgará menos e com menos regularidade e estará sujeita ao viés da amostra⁶⁵.

63 HICKMAN, Kristin E. The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference. *Minnesota Law Review*. 2006. P. 1538-1540, 1548-1556 e 1592. Segundo uma breve pesquisa, há artigos jurídicos nos EUA que sustentam haver um debate nos EUA sobre se Chevron aplica-se inclusive ao IRS, que detém a natureza de agência, apesar do termo não constar do seu nome, em razão de uma previsão no Revenue Act de 1916 sobre sua competência de criar regras. Nada disso, porém, extrapola, ao menos na letra fina da lei, o que consta do CTN sobre a competência da Administração Fazendária regulamentar suas atividades e a cobrança. Doutrina e cortes se dividem a respeito, porém a incerteza não pode eliminar de antemão um argumento. Ocorre que em *United States v. Mead Corp.*, a Suprema Corte criou um novo teste para balancear a deferência jurisdicional em matéria tributária, a partir da leitura de que as normas fazendárias vinculam tanto contribuintes como o Fisco e se fundamentam em lei ou delegação legislativa. A vantagem de um approach deferente é evitar que se desmoralizem as interpretações fazendárias e a multiplicação de leituras, proveniente de uma sobreposição ente Fisco e Judiciário, faça com que uns contribuintes se favoreçam em detrimento de outros, inclusive aqueles que não possam ajuizar ação. A principal divergência no debate seria a medida da deferência, em razão de uma suposta excepcionalidade tributária em relação às demais áreas administrativas.

Pior, uma maior interpretação jurisdicional implica na incidência do *stare decisis* sobre o que ficar decidido e a Fazenda perde espaço de manobra para adaptar-se ao caso concreto ou buscar medida mais eficiente. Contudo, Chevron e Mead não são os únicos standards na matéria. Há também Skidmore, essencialmente uma abordagem mais flexível e aberto, um método de prudência jurisdicional. Noutros termos, troca-se uma inconsistente deferência absoluta por uma dúvida, porém ao dotada de consistência teórica, deferência relativa. Dentre razões e fatores substanciais trazidos à tona, para além de argumentos retóricos sobre a expertise ou legitimidade da agência e a razoabilidade da sua interpretação, está a dimensão da consistência em sua aplicação. Noutros termos, a administração por essa doutrina é premiada pela sua consistência. Outro ponto relevante é como uma eventual deferência pode ser flexibilizada a depender da finalidade da lei tributária em apreço, se extrafiscal, regulatória ou sancionatória. Neste caso, por exemplo, a perspectiva sancionatória faria com que ao menos no cálculo da multa o Judiciário poderia revisá-lo.

64 JORDÃO, Eduardo. Controle Judicial de uma Administração Pública Complexa: A experiência estrangeira na adaptação da intensidade do Controle. São Paulo: malheiro. 2016. P. 552-553. A solução menos recomendável é, certamente, a da consagração de um sistema desprovido de modelos fixos e contendo o que se convencionou chamar de 'espectro de infinitos modelos de controle. [...].

[...]

Chegou-se então justamente ao exame dos sistemas binários. Do ponto de vista teórico, seria de se esperar que eles oferecessem melhor operacionalidade (fossem mais facilmente aplicáveis), mas uma reduzida adaptabilidade. Entretanto, enquanto o histórico jurisprudencial confirma a vantagem, ele não registra a suposta desvantagem. Num sistema binário as variações de intensidade (deferente/não deferente) são bem compreendidas pelos tribunais e pelos administrados, e não há dificuldades substanciais ao entender por que uma ou outra é aplicável. A simplicidade do modelo reverte-se, assim, em segurança jurídica e previsibilidade.

65 SCHAUER, Frederick. Op. Cit. .P.22-23. É preciso considerar ser o próprio contencioso sujeito ao chamado efeito de seleção, pois os casos submetidos à sua apreciação, sem resumi-la a uma perspectiva de fácil ou difícil, dizem respeito a situações onde ambas as partes se opõem com teses jurídicas excludentes entre si, as quais em sua cognição teriam chance de vitória. Inúmeras situações jurídicas seguem às margens do Judiciário em razão da ausência de controvérsia e o compliance voluntário do contribuinte. Em outros termos, pouco é possível deduzir de uma sociedade a partir de seus dados de litigância, porém muito se pode extrair a respeito do Judiciário nessas análises empíricas. Em relação à legislação, não se pode deduzir sua qualidade a partir do que é judicializado, pois é de se esperar que nesses casos haja alguma controvérsia razoável. Isso não significa, ao revés, que todos os casos submetidos sejam difíceis ou que não existem divergências sobre casos fáceis ou sobre o cerne de uma lei.

O judiciário só toma conhecimento do que acaba judicializado, portanto, quando contribuinte e Fisco divergem na interpretação da obrigação tributária. Por maior que seja esse numero no Brasil, seria ele superior ao numero de contribuintes que espontaneamente seguem as instruções fazendárias e pagam seus tributos em dia? Deferência judicial vinculante deve ser quando se está diante de um ato negocial ou de um ato infralegal onde a própria Receita reconhece a inviabilidade da execução fiscal. Para isso, a expertise não falta, especialmente quando se considera a tendência do sistema de precedentes do CPC encrostar no contencioso administrativo.

5. RISCOS E VANTAGENS DE UM SISTEMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Pelo andar da carruagem, em breve o contencioso administrativo sofrerá dos efeitos do incidente de resolução de demandas repetidas (IRDR) e as autuações administrativas terão sua tramitação suspensa na pendência de resolução pelo STF ou pelo STJ. As Fazendas serão privadas da possibilidade de escolher continuar o contencioso administrativo, calculando ser provável sua vitória no incidente, e aguardar o incidente se resolver ou ajuizar a execução fiscal para evitar a prescrição do crédito tributário. Caso elas ganhem, conforme calculado, tempo precioso terá sido desperdiçado em razão da suspensão e considerando como o direito tributário é um ramo complexo, em crescente expansão legislativa, os incidentes irão se acumular a medida em que pipocarem litígios nas novas fronteiras do direito tributário e as Cortes Superiores reagirem.

O IRDR é uma figura controversa, apesar da sua aparência santificada, pois representou outra importação questionável, dessa vez de um procedimento-piloto alemão, expirado em 2020. Trata-se do *musterverfahren*⁶⁶, destinado na Alemanha para atender demandas recorrentes e pontuais durante sua vigência, enquanto procedimento modelo, supostamente aplicado ‘no contexto de danos causados aos investidores da bolsa de valores de Frankfurt’. Lá não havia a pretensão de vincular casos futuros, apenas julgar vários processos distintos em um momento e formar uma decisão vinculante para toda a amostra.

Aqui no Brasil, porém, o IRDR produz precedentes vinculantes prospectivos, desconsiderando que a identidade de dois casos é mera ficção⁶⁷. Sequer gêmeos não fraternos, aqueles que se desenvolveram no mesmo óvulo, são geneticamente idênticos⁶⁸. Em metáfora consagrada na filosofia⁶⁹, é impossível banhar-se na mesma água caso se retorne a um rio outro dia. A valoração ofe-

66 ROSSI, Júlio Cesar. Op. Cit. P. 214-215.

67 SCHAUER, Frederick. Op. Cit. 49. It is worth pointing out immediately that this is not to claim that reason demanded like cases be treated alike. The requirement was that judgments be consistent with the law as a whole, not with specific earlier decisions. Ensuring the former might also ensure the latter, but not necessarily

68 CRESCER ONLINE. Gêmeos idênticos não são geneticamente iguais, diz pesquisa. Disponível em: <https://revistacrescer.globo.com/Saude/noticia/2021/01/gemeos-identicos-nao-sao-geneticamente-iguais-diz-pesquisa.html>. Acessado em 27/09/2023.

69 HERACLITO DE EFESO: “Ninguém pode entrar duas vezes no mesmo rio, pois quando nele se entra novamente, não se encontra as mesmas águas, e o próprio ser já se modificou...”

recida pelas Cortes no manejo do IRDR, conforme citação prévia ao Posner, inverificável. Pior, uma vez decidido, o precedente concebido passa a ser garantido pela reclamação a Corte, nos termos do art. 985, §1º do Código de Processo Civil. A pretexto de fundir o *stare decisis* com a estrutura do procedimento piloto alemão, o direito brasileiro acabou por reencarnar as Ordenações do Reino de volta a este plano terreno⁷⁰. Sequer em Portugal ele existe mais. O passado, mesmo quando desconhecido sempre se encontra no inconsciente coletivo, a espreita do interprete descuidado.

Esses precedentes vinculantes são mais garantidos do que regras, desnaturando tanto o instituto alemão como o *stare decisis* estadunidense. É como se, toda vez que um Juízo ou Corte ordinária realizar um *distinguishing* ou *prospective overruling*, puder o prejudicado imediatamente acessar a Suprema Corte para ter a decisão modificada e verificar se o *distinguishing* foi realizado corretamente, impedindo a Corte Recursal de fazer essa análise. Apenas com os Recursos Repetitivos se evitou essa inconsistência ao exigir o esgotamento das instâncias ordinárias prévias, nos termos do art. 988, §5º, II.

Um sistema de precedentes administrativo, porém, estaria garantido, digamos, pelo princípio da autotutela. O descumprimento de um precedente pode render um recurso de ofício, a depender da matéria, por exemplo, e a autoridade hierarquicamente superior poderá reformar o ‘erro’, sem sobressaltos. E a própria autoridade administrativa responsável pela sua redação ou edição, no caso da administração tributária federal, o CARF, poderá a qualquer tempo a revisar, sem precisar peticionar ou aguardar. Além da autotutela, o processo administrativo, com fundamento no art. 32 da Lei 9.784/99, pode instituir audiências públicas para melhor subsidiar e legitimar a decisão⁷¹, aproveitando-se de prever critérios mais flexíveis de legitimação, nos termos do art. 09 da

70 GRECO, Leonardo. Op. Cit. P. 401-402. O enunciado sumular originou em solo brasileiro a partir das Ordenações do Reino, importação do Direito português, criação dos assentos da Cada se Suplicação de Lisboa e dos Supremos Tribunais de Justiça de Portugal e do Brasil. Lá na antiga metrópole, essa figura gozou ao longo das décadas e séculos de um efeito vinculante para casos futuros, tal como aqui recentemente passou a gozar, até ser declarado inconstitucional pela Corte Constitucional em 1993. Aparentemente, apenas o Parlamento, mediante lei, poderia revogar as Ordenações, enquanto aqui a própria Corte pode os revogar, no caso das sumulas vinculantes após provocação por legitimados. A figura da sumula foi concebida em solo pátrio para organizar os entendimentos da Corte que os produziu, bem como dissuadir divergências nas turmas, câmaras e/ou juízos inferiores.

71 OTERO, Paulo. Legalidade e Administração Pública: O sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade. Lisboa: Almedina. 2017. P. 166 e 169-171. Assim, à luz do princípio democrático, a racionalização das decisões através da obtenção de informação e o controlo da acção administrativa pela abertura e transparência. Na ótica do Estado de Direito, a previsibilidade pelo particular do conteúdo da decisão e a possibilidade de intervenção e defesa em tempo útil. Na dimensão do princípio do Estado Social, na determinação de integração dos indivíduos e grupos na realização decisória do bem da comunidade.

[...]

Ao mesmo tempo, a função compensatória incorpora a projecção do princípio democrático quando faz uma previsão do conflito e permite o seu controlo prévio através da possibilidade de intervenção dialógica no processo de formação da decisão, tendo assim um alcance construtivo na reciprocidade dessa incorporação entre os intervenientes procedimentais.

[...]

A função que a participação tem na materialização de uma antecipação dos conflitos revela-se também na forma como a participação se insere extensivamente num dever de colaboração por parte dos interessados. Este dever, que é uma expressão da dimensão social da participação no procedimento, deriva da assunção de que a intervenção procedimental é um meio de responsabilização de cada interessado na tarefa de persecução do interesse público.

Além de ganhos qualitativos, a aposta num contencioso administrativo aberto para a participação coletiva se dá em ganhos de legitimidade, pois a todos os interessados se concedeu a oportunidade para defender sua tese ou contribuir para sua elaboração. O administrado sentir que efetivamente participou à prévia elaboração da norma, ao invés de apenas impugna-la após, confere ganhos de legitimidade e queda na resistência contra a decisão. Caso se impugne no judiciário, a fundamentação servirá como prova externa de sua correição.

Lei 9.784/99. Em outros termos, a partir de critérios de relevância, a Administração Fazendária pode abrir um caso piloto para a participação de outros contribuintes, quiçá também litigantes sobre a mesma incidência. Dessa forma é possível imitar o sistema de precedentes do CPC sem reproduzir suas inconsistências. A decisão que emergirá será um precedente administrativo.

Por fim, um sistema de precedentes pode aproveitar-se do debate no âmbito da reforma tributária, a respeito da criação de uma Autoridade Nacional encarregada de arrecadar e regular o IVA. Apesar dos inequívocos impactos na autonomia federativa dos estados⁷², esse órgão poderia desempenhar função análoga a do STJ e servir como um tribunal administrativo nacional de precedentes, talvez aos moldes do Supremo Tribunal Administrativo. Ele poderia servir como instancia recursal dos conselhos de contribuintes estaduais. As possibilidades são diversas para o desenvolvimento do direito tributário e a produção de maiores e melhores consensos.

6. O CASO DA SUMULA 169 DO CARF: RUÍDOS E ARESTAS

Em um belo dia de 2018, decidiu o CARF editar o polêmico verbete sumular nº 169, onde laconicamente afirma não ser cabível o art. 24 da LINDB em seu contencioso⁷³. Curiosamente, o Conselho não rejeitou submeter-se a um sistema de precedentes, porém recusou a se auto-vincular. Buscaria o CARF aproveitar-se da autotutela para retroagir interpretações a situações constituídas antes de sua concepção? Difícil avaliar, pois em nenhum dos acórdãos analisados pelo autor referido houve *ratio decidendi*. As maiorias concordavam sobre a tese sumulada, mas não sobre os motivos. Não é possível fazer uma média dos argumentos a seguir:

- a. *argumento genético*: a exposição de motivos determina que a aplicação da lei seja restrita a órgãos de controle de atos administrativos, como TCU, CGU etc.;
- b. *argumento consequencialista*: a aplicação geraria um engessamento da jurisprudência administrativa e poderia caracterizar um cerceamento do direito de defesa, nos casos em que a estabilização fosse contrária ao contribuinte;
- c. *argumento institucional*: aduz a existência de instrumentos próprios para tornar vinculante a jurisprudência do Carf;
- d. *argumento literal*: o artigo 24 não se aplicaria aos casos de lançamento por homologação, pelo fato de que a constituição do crédito tributário se dá por ato do contribuinte, estando fora do alcance do caput do artigo;

72 LIVIO, Marcus. A Reforma Tributária criará Contencioso Tributário e Judicial? Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial>. Acessado em 30/09/2023. A tendência muito provavelmente será a concentração dos litígios tributários na justiça federal, como preço para a consagração de uma estrutura contenciosa.

73 DANIEL NETO, Carlos Augusto. Carf rejeita aplicação do artigo 24 da Lindb aos processos tributários. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>. Acessado em 30/09/2023.

- e. *argumento de fonte*: as normas gerais sobre a aplicação de regras tributárias devem ser veiculadas apenas por lei complementar;
- f. *argumento temporal*: o referido artigo não seria interpretativo, só podendo ser aplicado aos fatos geradores posteriores à sua introdução;
- g. *argumento da completude do ato*: o ato administrativo não estaria “plenamente constituído”, em razão da possibilidade de revisão pelo Carf;
- h. *argumento ontológico*: é ínsita ao lançamento por homologação a possibilidade de sua revisão no prazo estabelecido pela lei;
- i. *argumento da redundância*: a tutela da confiança que se pretende extrair do artigo 24 da Lindb já é estabelecida nos artigos 100 e 146 do CTN, com critérios próprios de aplicação.

A situação não é de fácil interpretação, pois se o art. 24 aplica-se também ao Judiciário, o que implicaria, por exemplo, na não aplicação retroativa de teses de repercussão geral ou de recursos repetitivos quando elas não confirmam o entendimento vigente. Numa complexa e controversa prática judiciária, como se acompanhar e controlar a vigência dos entendimentos dos tribunais e órgãos administrativos? Dificuldades práticas, porém, não tem o condão de anular a validade e eficácia de um artigo legal. A sumula em questão é ineficaz.

7. CONCLUSÃO

Em primeiro lugar, o positivismo exegético do CTN e o protagonismo da interpretação literal não se sustentam, seja pelas premissas da Teoria Geral do Direito como pela prática do direito. Serve ele como ferramenta para camuflar razões subjacentes e morais para decidir quem é contribuinte ou não, sem garantia alguma de consistência e coerência. O tributarista que seguir o modelo de interpretação do Código, mesclado ou não com as noções de Alberto Xavier, confundirá texto normativo e norma, confundirá a razão de ser da regra e desprezará valiosos institutos jurídicos, como presunções e ficções. Acreditará ser o Código Tribunal Nacional capaz de comandar a própria interpretação, tal como se fosse um cavalo selvagem a determinar onde seu dono se deslocará. Ainda estará convencido de que o direito tributário, importando concepções do direito civil e sendo interpretado à luz do direito constitucional, será capaz de esgotar a análise das incidências, dispensando-se a abertura do direito tributário para a interdisciplinariedade.

Nem tudo que é chamado ou se chama de precedente constitui um exemplo. Precedentes não são institutos essenciais ao common law, muito menos incompatíveis com a tradição do civil law. Precedentes não são panaceias ou a salvação do contencioso tributário brasileiro, especialmente se sua importação for realizada nos moldes distorcidos de outras péssimas importações do direito tributário. Precedentes não são exemplos, experiências, costumes, analogias, ou re-

gras, necessariamente. Um precedente não se resume a uma ementa de julgado, muito menos se confunde com sumulas e jurisprudência. Um precedente corresponde a uma ratio decidendi apta a pautar prospectivamente julgados semelhantes, em apertada síntese. Todo julgado tem o potencial de ser um precedente, mas poucos o confirmaram, seja por não reiterar casos anteriores, seja por não se revelarem exceções.

Um sistema de precedentes administrativos, que não seja uma mera repetição da infrutífera e limitada prática regulamentar brasileira em matéria administrativa, reflete as insuficiências do texto legal e a expertise da administração. Poderá ser uma ferramenta para futura deferência judicial em matéria tributária. Ele se fundaria na obrigação da administração de interpretar o direito, tanto na operação de suas atividades como na persecução de políticas públicas. Tal como o Judiciário, ele interpreta as próprias competências e limites. O desenvolvimento dos precedentes pode pautar a deferência judicial e permitir que o Judiciário foque o controle de legalidade e constitucionalidade dos entendimentos consolidados, ao invés de julgar um a um e esperar a conclusão do julgamento de recursos repetitivos e o IRDR. A autonomia do direito tributário e do contencioso administrativo são reforçadas e ainda torna-se possível aproveitar-se de seus institutos e desenho para produzir precedentes que estarão à disposição da autoridade administrativa, em razão da autotutela. Uma questão relevante será o melhor controle dos entendimentos, visando atender o art. 24 da Lindb.

8. REFERÊNCIAS

BRANCO, Mariana. Liminar Favorece empresa que deve R\$ 1 bi e reacende debate sobre devedor contumaz. Jota. 2021 Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/liminar-favorece-empresa-que-deve-r-1-bi-e-reacende-debate-sobre-devedor-contumaz-19072021>, acessado em 20/08/2023;

BRANCO, Mariana; SHINOHARA, Gabriel; MENGARDO, Bárbara. Empresas conseguem liminares para suspender julgamentos no Carf. Jota. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/empresas-conseguem-liminares-para-suspender-julgamentos-no-carf-31012023>. Acessado 20/08/2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA e INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. Diagnostico do contencioso judicial tributário brasileiro: Relatório final de pesquisa. 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acessado dia 10/09/2023

CRESCER ONLINE. Gêmeos idênticos não são geneticamente iguais, diz pesquisa. Disponível em: <https://revistacrescer.globo.com/Saude/noticia/2021/01/gemeos-identicos-nao-sao-geneticamente-iguais-diz-pesquisa.html>. Acessado em 27/09/2023.

CHASSONI, Pierluigi Ensayos de Metajurisprudencia analítica. Traducido por Santiago Ortega Gomero. Santiago: Ediciones Olejnik.

DOURADO; Ana Paula. O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Dissertação de doutoramento. 2005.

DUXBURY, Neil. The Nature and Authority of Precedent. New York: Cambridge University Press. 2008

FAGUNDES, Miguel Seabra. O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário. Atualizador Gustavo Binenbojm. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 2010

GOVERNO FEDERAL. <http://mapa.an.gov.br/index.php/menu-de-categorias-2/290-conselho-de-estado>.

GOMES, Marcus Lívio. A interpretação da Legislação Tributária: A interpretação da legislação tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária. São Paulo: Quartier Latim. 2010.

GOMES, Marcus Livio. A Reforma Tributária criará Contencioso Tributário e Judicial? Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial>.

GRECO, Leonardo. Novas súmulas do STF e alguns reflexos sobre o mandado de segurança. Revista Dialética de Direito Processual.

GUIMARÃES, José Augusto Chaves. Elaboração de Ementas Jurisprudenciais: Elementos Teórico-Metodológicos. Série Monografias do CEJ. Vol. 9. Brasília: Centro de Estudos Judiciarios, 2001

GRUPENMACHER, Betina Treiger; FEIJÓ, Maria Angélica. Conflito de Precedentes em matéria Tributária: Mudança de Entendimento Jurisprudencial e Segurança Jurídica. Revista da Faculdade de Direito UFPR. Curitiba. V. 67, N. 01.

HART, H.L.A. The Concept of Law. Oxford: Oxford University Press. 1961.

HICKMAN, Kristin E. The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference. Minnesota Law Review. 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro. 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acessado 10/09/2023.

JORDÃO, Eduardo. Controle Judicial de uma Administração Pública Complexa: A experiência estrangeira na adaptação da intensidade do Controle. São Paulo: malheiro. 2016

MACCORMICK, Neil. Rethoric and the rule of law: a theory of legal reasoning. New York: Oxford University Press. 2005

MARINONI, Luiz Guilherme. Julgamento nas Cortes Supremas: Precedente e Decisão do Recurso diante do Novo CPC. Revista dos Tribunais: São Paulo. 2015

MENDES, Gilmar. Quem contratou a insegurança jurídica? A ofensiva contra a jurisprudência do STF. Conjur. <https://www.conjur.com.br/2023-fev-27/gilmar-mendes-quem-contratou-inseguranca-juridica>. Acessada dia 20/08/2023

MENÉNDEZ; Augustin José. *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic tax law*.

MERRILL, Thomas W. Judicial Deference to Executive Precedents. *The Yale Law Journal*. V. 101

MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: Da Persuasão à Vinculação*. 3. Ed revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2018.

MOTA, Camilla Veras. Calculadora de renda: 90% dos brasileiros ganham menos de R\$ 3.500; confira sua posição na lista. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/bbc/2021/12/13/calculadora-de-renda-90-brasileiros-ganham-menos-de-r-35-mil-confira-sua-posicao-lista.htm>. Acessado 30/09/2023.

NABAIS, José Casalta. A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 5, nº 29, set/out, 2007

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal*. 10ªed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010.

O'CONNOR, Erin O'hara. Social Restraint or Implicit Collusion?: Towards a Game Theoretic Analysis of Stare Decisis. *Seton Hall Law Review*. V. 24. 1993. P. 738, 740 e 744-745.

OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: O sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*. Lisboa: Almedina. 2017

POSNER, Richard A. *The Jurisprudence of Skepticism*. *Michigan Law Review*. 1998.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; *Inerpretação e Aplicação Tributárias: Contribuições da Hermenêutica e de Teorias da Argumentação*. Rio de Janeiro: GZ Editora; 2021.

RAMIRES, Maurício. *Crítica à aplicação de precedentes no Direito Brasileiro*. Porto Alegre: Livaria do advogado. 2010.

ROSSI, Julio César. *Precedente à Brasileira: Jurisprudência vinculante no CPC e no novo CPC*. São Paulo: Atlas. 2015

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*. Lisboa: Almedina. 2003

SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Oxford University Press. 1991.

SCHAUER, Frederick. The Practice and Problems of Plain Meaning: A Response to Aleinikoff and Shaw. *Vanderbilt Law Review*. V. 45, Issue 3 – Symposium: A Reevaluation of the Canons of Statutory Interpretation. 1992.

SCHAUER, Frederick. *Thinking like a Lawyer: A new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press. 2009

SUNSTEIN, Cass R. Interpreting Statutes in the Regulatory State, *Harvard Law Review*. V. 103, n. 02. 1989.

TARUFFO, Michele. Institutional factors influencing precedentes. In: MACCOMICK, Neil; SUMMERS, Roberts S. (ed). *Interpreting precedentes: A comparative study*. Aldershot: Dartmouth Publishing. 1997

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Renovar. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. 2014

TORRES, Ricardo Lobo. O Consequencialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal. In COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Cesar Borgstrom; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). *Revista Direito Tributário Atual* nº 24. São Paulo: Dialética. 2010.

VILLANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. rev., atual. e ampl.- Sio Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 2000.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. Carf rejeita aplicação do artigo 24 da Lindb aos processos tributários. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>. Acessado em 30/09/2023



GARANTIAS PROCESSUAIS NAS EXECUÇÕES FISCAIS

Micaela Dominguez Dutra
Tatiana Junger

Resumo

O presente artigo tem por escopo analisar a obrigação de garantia do juízo no contexto das execuções fiscais, disciplinada pela Lei 6.830/1980, como condição para oferecimento de defesa via embargos à execução fiscal, perpassando sua sistemática, suas espécies e particularidades de cada meio de garantia, de maneira a circunstanciar o tema dentro da volumosa representação do contencioso tributário no PIB nacional, o que ainda evidencia o grau de eficácia preocupante da via adequada para cobrança do crédito tributário. À luz da ordem constitucional hoje vigente, o artigo ainda propõe um olhar crítico sobre o papel do sistema de garantias, ressaltando a relevância de repensá-lo sob o ponto de vista de uma efetiva reforma legal.

Palavras-chave: Contencioso tributário. Execução Fiscal. Garantia. Reforma tributária.

Abstract

The purpose of this article is to analyze the obligation to guarantee the court in the context of tax foreclosures, governed by Law 6.830/1980, as a condition for offering a defense via embargoes to tax foreclosure, going through its system, its species and the particularities of each means of guarantee, in order to detail the issue within the voluminous representation of tax litigation in the national GDP, which still shows the worrying degree of effectiveness of the appropriate way to collect the tax credit. In the light of the constitutional order in force today, the article also proposes a critical look at the role of the guarantee system, highlighting the importance of rethinking it from the point of view of effective legal reform.

Keywords: Tax litigation. Tax enforcement. Guarantees. Tax reform.

1. INTRODUÇÃO

O contencioso tributário hoje alcança o montante de 75% do PIB¹ nacional, o que representa cerca de R\$ 5,4 trilhões, segundo dados informados pelo INSPER² em resposta a pesquisa encomendada pelo CNJ³, sendo que, desse total, o equivalente a R\$ 4,01 trilhões está circunscrito a disputas judiciais⁴.

Empresas transnacionais estabelecidas no Brasil informaram que o percentual de valores em litígio, em relação ao faturamento anual delas no Brasil, é de 57%, enquanto nos outros países em que atuam ele é de 3,33%. O total de processos tributários das empresas gira em torno de 98,7% no Brasil, enquanto nos outros países ele é de 1,3%. Esse cotejo de números deixa claro que o cenário brasileiro está completamente distante da realidade mundial – para o mal – quando o tema é litigiosidade tributária⁵.

Os dados assustam e chamam a atenção para algo que quem efetivamente atua no contencioso tributário sempre pôde intuitivamente inferir, mas agora conclui com o devido respaldo científico: o contencioso tributário brasileiro é absurdo, gigante, ineficiente e anacrônico.

Não adianta refletir apenas sobre uma reforma tributária focada no direito material, perdendo de vista as inegáveis – e agora comprovadas – falhas do direito processual tributário, representada por uma verdadeira colcha de retalhos normativa, proveniente de legislações, na maioria, erigidas sob a perspectiva de um Estado com viés totalitário, que não existia para servir ao cidadão, mas sim para sobrepujá-lo.

Veja que a Lei 6.830/1980, a lei de execuções fiscais – a mais importante peça legislativa do processo judicial tributário –, foi produzida na época da ditadura militar e não é à toa que trazia, além da regra do solve et repete⁶, afastada posteriormente pelo STF⁷, a obrigação do contribuinte de oferecer garantia do crédito tributário para se defender na via dos embargos à execução⁸, o que permanece hígido até hoje, ainda que com certas mitigações jurisprudenciais sobretudo do STJ^{9/10}.

1 Produto Interno Bruto.

2 Instituto de Estudo e Pesquisa.

3 Conselho Nacional de Justiça.

4 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa. Brasília: Instituto de Ensino e Pesquisa, 2022, p. 29. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>.

5 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Op. cit.*

6 Súmula Vinculante 28 do Supremo Tribunal Federal: É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial no qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

7 Supremo Tribunal Federal.

8 Artigo 16, § 1º, da Lei 6.830/1980.

9 Superior Tribunal de Justiça

10 Hoje o STJ tem relevado essa regra para o contribuinte que demonstra não ter condições de garantir total ou parcialmente a garantia, considerando, inclusive, que a contagem para oferecimento dos embargos começa da decisão judicial que dispensou a apresentação da garantia. Vide REsp 1.440.639-PE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 2/6/2015, DJe 10/6/2015.

Esse contexto caótico e certamente afugentador de investimentos levou o CNJ a encomendar a pesquisa anteriormente mencionada, para avaliar as razões de tamanha ineficiência e morosidade – hoje o processo judicial tributário demora 18 anos e 11 meses em média –, a qual resultou no referido relatório apresentado em fevereiro de 2022 pelo INSPER¹¹. Esse relatório justificou a criação de uma comissão pelo STF e Senado com o fito de instar a reflexão e produção de projetos de lei capazes de alterar essa realidade processual tão ineficiente, o que resultou na apresentação em setembro de 2022 de 10 projetos de lei ao presidente do Senado.

Com o início de um novo mandato presidencial em janeiro de 2023, a reforma do direito tributário material voltou ao grande foco, o que implicou certa desaceleração nos trâmites dos referidos processos.

Observamos modificações sutis em questões processuais, a exemplo do voto de qualidade, que retornou à cena com a tentativa veiculada pelo Poder Executivo por meio da MP¹² 1.160/2023, fracassada, mas resgatada após alinhamentos, vindo a lume por meio da Lei 14.689/2023, fruto do Projeto de Lei 2.483. No entanto, as demais questões processuais, tão urgente, ainda quedam-se pendentes frente ao grande tema que é a PEC¹³ 45-A.

O presente artigo tem por fim colocar sob uma lupa uma dessas questões processuais, qual seja, a obrigação de garantia do juízo para oferecimento de defesa via Embargos à Execução Fiscal, ressaltando a relevância de se repensar as garantias no âmbito do direito tributário e reforçando a importância de, também, ser priorizada a reforma do processo.

Afinal, sem ela, não há alteração de direito material que possa, isoladamente, melhorar os índices que tanto engrossam o risco Brasil.

2. COMO FUNCIONA A GARANTIA NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO RELATIVO À CONTINGÊNCIA PASSIVA

No Brasil, basicamente, há duas formas de litigar acerca de uma cobrança tributária definitiva no âmbito administrativo.

O primeiro caminho é por meio do ajuizamento de uma ação e, normalmente essa via traz por consequência a busca por suspender a exigibilidade do crédito, seja pela via do depósito de seu montante integral (artigo 151, inciso II e enunciado 112 da súmula de jurisprudência do STJ),

11 CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Op. cit.*

12 Medida Provisória.

13 Projeto de Emenda à Constituição.

alternativa com viés definitivo, já que o valor só pode ser levantado pelo vencedor ao final, seja pela via da obtenção de tutela de urgência, em cuja hipótese há de se ponderar a precariedade do feito, que pode levar à necessidade futura de depósito ou garantia, caso haja execução fiscal em razão da queda da suspensão da exigibilidade;

O segundo caminho é pela garantia prévia do crédito, para evitar problemas de regularidade fiscal, ou pela garantia do crédito na própria execução fiscal. Essa hipótese ocorre quando o crédito tributário, depois de definitivo, mantém-se exigível e, não sendo pago no período da cobrança amigável, acaba por ser inscrito em dívida ativa e cobrado mediante ajuizamento da correlata execução fiscal.

A suspensão da exigibilidade não é uma opção viável para todas as hipóteses. Afinal, nem sempre o contribuinte tem capital para depositar, principalmente considerando que hoje temos autos de infração de valores que ultrapassam o patamar dos bilhões de Reais, o que inclusive era inimaginável à época da edição do CTN¹⁴.

Ao lado disso, nem sempre é possível pedir uma tutela de urgência, a exemplos dos inúmeros casos em que a prova técnica se torna essencial para permitir que o juiz faça uma análise acerca do direito vindicado. Além disso, é importante lembrar que não são os requisitos para a tutela de urgência que suspendem a exigibilidade do crédito, senão a concessão da tutela. Com isso, ao optar por buscar a suspensão por essa via existe o risco de que a tutela de urgência não seja deferida, ou se deferida, não seja mantida até o fim do processo.

Desse modo, em regra, a maior parte dos contribuintes acabam encarando o rito das execuções fiscais e, como consequência própria do procedimento, a necessidade de garantir essas ações de cobrança, seja para viabilizar o oferecimento de sua ação conexa, que recebe o nome de embargos à execução, nos termos do estadeado no artigo 16, § 1º da LEF, seja para fins de impedir uma penhora online e prosseguir o debate de mérito em uma ação anulatória conexa.

De fato, o problema das garantias se apresenta de forma mais premente para quem é solvente. Isso porque são os solventes que têm dinheiro em caixa, que é sempre a prioridade máxima perseguida pelos entes credores, para fins de garantia das execuções por eles ajuizadas.

E fazem isso com base na própria disposição legal, prevista nos artigos 9º e 11 da LEF. Contudo, apesar do dinheiro ser o primeiro item das listas de garantias, será que oferecê-lo é obrigatório? Ou seria viável oferecer outros bens?

A execução é feita para satisfazer o credor e o credor sempre buscará a garantia mais líquida, ou seja, dinheiro. No Poder Judiciário, essa visão de que é o credor que avalia a garantia é mais do que pacífica, tendo pouco espaço o princípio a menor onerosidade para defesa do contribuinte e do uso de uma garantia menos onerosa.

Contudo, a LEF, no § 3º do artigo 9º, previu uma equiparação entre as garantias consideradas mais líquidas e, portanto, que deveriam ser, em regra, aceitas pelos credores: depósito, seguro garantia e carta de fiança bancária. A jurisprudência construiu o entendimento de que essas garantias são as viáveis para os devedores solventes, motivo pelo qual, se o contribuinte é solvente e decide, por exemplo, oferecer um imóvel, o credor não aceitará, levando à realização de penhora online do recurso existente em conta corrente, a qual não será desfeita, salvo se o contribuinte estiver em recuperação judicial ou na iminência disto, devendo provar essa condição. Nesse sentido, veja-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA EM DINHEIRO. SUBSTITUIÇÃO. SEGURO GARANTIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento no sentido da impossibilidade de substituição do depósito em dinheiro por seguro garantia sem o aval da Fazenda Pública, admitindo-se, excepcionalmente, tal substituição quando comprovada a necessidade de aplicação do disposto no art. 620 do CPC (princípio da menor onerosidade), o que não ficou demonstrado no caso concreto.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no ARESP 1448340/SP, 2ª T., Rel. Min. Og Fernandes, Dje 20.09.2019)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 03/STJ. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL (PENHORA ONLINE) POR FIANÇA BANCÁRIA. VIABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO RECONHECIDA PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, COM BASE NAS PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO.

1. Segundo precedente da Primeira Seção/STJ, não é possível, em regra, a substituição do depósito em dinheiro por fiança bancária. No entanto, cabe às instâncias ordinárias verificar ou não a possibilidade de substituição, com base no princípio da menor onerosidade. No caso, constou expressamente do acórdão recorrido que era possível a substituição.

2. Reconhecida a possibilidade de substituição do depósito em dinheiro por fiança bancária pelas instâncias ordinárias, com base no princípio da menor onerosidade e nas peculiaridades do caso concreto, não é possível o reexame desse entendimento em sede de recurso especial, tendo em vista o óbice da Súmula 7/STJ.

3. Agravo interno provido para não conhecer do recurso especial.

(AgInt no RESP 1731804/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, Dje 17.06.2021)

Essas ementas reproduzem o entendimento fixado no âmbito da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, ao julgar o ERESP 1.077.039/RJ, em 09/02/2011, consolidou o entendimento de que a penhora em dinheiro e a fiança bancária não possuem o mesmo status, razão pela qual a substituição da penhora nunca deveria ocorrer de forma automática, sendo apenas admissível em casos de grande especificidade. Esse entendimento veio a ser reforçado no julgamento do AgRg no EARESP 415120, Dje 27.05.2015.

De forma mais específica quanto à penhora, vale destacar o seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. OFERECIMENTO DE IMÓVEL RURAL. RECUSA FUNDADA NA INOBSERVÂNCIA DA ORDEM LEGAL. LEGITIMIDADE. PENHORA ONLINE. BACEN-JUD. REGIME DA LEI 11.382/2006. CONSTRIÇÃO VIÁVEL, INDEPENDENTEMENTE DA EXISTÊNCIA DE OUTROS BENS PASSÍVEIS DE PENHORA.

1. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que a penhora (ou eventual substituição de bens penhorados) deve ser efetuada conforme a ordem legal, prevista no art. 655 do CPC e no art. 11 da Lei 6.830/80, podendo a Fazenda Pública recusar a nomeação de bem, no caso, imóvel rural, quando fundada na inobservância da ordem legal, sem que isso implique ofensa ao art. 620 do CPC (REsp 1.090.898/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, Dje de 31.8.2009 - recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ).
2. A Corte Especial/STJ, ao apreciar o REsp 1.112.943/MA (Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 15.9.2010), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ, confirmou a orientação no sentido de que, no regime da Lei 11.382/2006, não há mais necessidade do prévio esgotamento das diligências para localização de bens do devedor, para se efetivar a penhora online.
3. Se a Fazenda exequente não concorda com a nomeação à penhora de bem imóvel, porque não obedecida a ordem do art. 11 da Lei n. 6.830/80, ela não pode ser compelida a aceitar outro bem, no caso de haver ativos financeiros da executada aptos à garantia da execução, uma vez que o dinheiro encontra em primeiro na ordem de preferência legal (AgRg no REsp 1248706/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011)
4. Recurso especial provido.

(REsp 1269372 / MG, 2ª Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, Dje 21.09.2011)

Portanto, dúvidas não podem existir de que, se o devedor é solvente e não oferece dinheiro ou garantias financeiras, tampouco celebra negócio jurídico processual com o ente fazendário, oferecendo qualquer outro bem ou direito que está na lista do artigo 11 da LEF, terá chances imensas de ter seus ativos financeiros bloqueados.

Exatamente por isso, verifica-se que hoje não existe uma opção do contribuinte para escolha das garantias veiculadas no artigo 11 da LEF, que limitam-se, pela interpretação jurisprudencial construída pelo STJ, a apenas 2 categorias: dinheiro ou garantias financeiras. Sobre essas categorias teceremos maiores comentários no tópico subsequente.

3. DO DEPÓSITO EM DINHEIRO E DAS GARANTIAS FINANCEIRAS

O depósito em dinheiro traz uma grande segurança ao credor e desonera o devedor do ônus quanto mora e correção monetária. Contudo, para o devedor é uma alternativa altamente lesiva, afinal, ele irá retirar recursos do caixa da empresa, na condição de despesa recuperável, e imobilizá-los numa conta bancária, recursos esses que poderia, em outro cenário, usar para desenvolver sua atividade. Assim, para os contribuintes, essa é uma escolha complexa: garantir o juízo ou executar um projeto de investimento?

Vale observar que o crédito tributário, apesar de gozar de presunção de liquidez e certeza, é lançado pelo ente com base na interpretação de um auditor fiscal, que, na maioria das vezes, conforme o já citado. estudo apresentado pelo INSPER, não é fruto de uma orientação interna e sim da sua interpretação própria, muitas vezes sequer sobre a legislação tributária, mas sobre o fato econômico ele próprio, sendo esse, inclusive, um elemento apontado pelo referido estudo como gerador desse volumoso contencioso hoje existente.

Então, com base nessa interpretação isolada de um auditor, temos como certa, até eventual prova em contrário, uma dívida tributária que pode assumir valores substanciais, de até mesmo bilhões de reais, para cuja desconstituição competirá ao devedor a produção da prova em contrário – mas não sem antes o oferecimento de idônea e suficiente garantia.

Para piorar o cenário, o INSPER também indicou que 48,6% das decisões administrativas são reformadas pelo Poder Judiciário. Ora, se tantas cobranças acabam sendo reputadas indevidas pela Poder Judiciário, de um ponto de vista empírico e não positivista, a presunção de certeza e liquidez de que goza uma CDA, lastro de uma execução fiscal, mostra-se uma presunção legal um tanto anacrônica.

Agora, imagine imobilizar milhões de reais para debater uma cobrança absolutamente indevida? E fazer isso por 18 anos e 11 meses enquanto o processo tramita? Inclusive, torna-se difícil para um administrador considerar essa opção como a melhor, levando em conta outros cenários existentes.

O problema é que, desde o advento da Lei 9.703/1998, a União persegue com o maior interesse os depósitos, pois frui imediatamente dos recursos depositados. A partir de então, o

depósito em dinheiro deixou de ser apenas a garantia mais líquida, provedora da segurança do pagamento futuro, para se tornar a fonte mais barata de empréstimo do ente, pois ele não paga absolutamente nada ao devedor pelo uso integral do recurso durante ao longo do processo, ainda que ao final o contribuinte se consagre vencedor e levante toda a importância depositada.

Ao final, se o ente ganhar terá apenas a consolidação da propriedade daquilo que já possuía, razão pela qual a conversão em renda observa a data do depósito, não sendo feita com base no valor corrigido. Já se o contribuinte ganhar a ação, ele levantará o valor corrigido, situação igual aquela que existia antes da Lei 9.703/1998.

Os Estados e Municípios também podem fazer o uso dos valores depositados limitado a 70%, desde que constituam para tal fim um fundo de reserva, nos termos do fixado pelas Leis 11.429/2006 (Estados) e 10.819/2003 (Municípios).

Portanto, a partir da possibilidade de o depósito resultar em um empréstimo gratuito para os entes públicos, integrando seus números e contribuindo para o superavit primário, podemos diagnosticar um estímulo direto ao dinheiro como forma de garantia.

Assim, de um lado, há o ente público com absoluta preferência pela garantia em dinheiro, que representa em regra o pior cenário possível para o contribuinte, porque impacta diretamente na sua capacidade produtiva, no seu desenvolvimento e, dependendo da situação, até mesmo na sua própria sobrevivência no mercado.

De outro lado, existem as garantias financeiras, representadas pelo seguro garantia e pela carta de fiança bancária, as quais, apesar de classificadas no mesmo gênero de garantias, diferenciam-se por diversas razões.

Enquanto o seguro garantia, em regra, é oferecido por seguradoras e regulado pela SUSEP¹⁵, a carta de fiança é oferecida por instituições financeiras e regulada pelo Conselho Monetário Nacional. Além disso, o seguro garantia não compromete o limite de endividamento¹⁶ da empresa e é uma garantia mais barata que a carta de fiança, mas tende a ter um limite menor no mercado interno. Já a carta de fiança compromete o limite de endividamento do contribuinte, que terá de escolher entre obter um empréstimo ou uma carta de fiança com o banco, é uma garantia mais cara e tende a ter, por isso, um limite maior.

Veja que, sem dúvida, contratar garantias financeiras é economicamente melhor do que depositar, mas também custa dinheiro. Inclusive, por essa razão, foi desenvolvido o entendimento de que tais custos com a contratação de garantia financeira, na condição custos do processo, deveriam ser ressarcidos pela Fazenda Pública quando vencida. No entanto, sobre isso, o STJ tem

15 Superintendência de Seguros Privados.

16 Limite de endividamento é uma regra instituída pelo Banco Central com o fito de determinar que cada instituição financeira defina relativamente a um devedor até quando ele pode com ela contrair dívidas, evitando, com isso, inadimplência dos pagamentos e mantendo o sistema de créditos seguro.

entendido que não há esse dever de ressarcimento ao executado, pois assumiu o custo não por uma obrigação legal, mas pelo exercício da escolha entre os tipos de garantia possíveis. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. VALORES PARA CONTRATAÇÃO DE SEGURO GARANTIA. RESSARCIMENTO PELA FAZENDA PÚBLICA INDEVIDO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS NA EXECUÇÃO E NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO. FIXAÇÃO DEVIDA.

I - No tocante ao ressarcimento do valor despendido com a apresentação de seguro garantia para viabilizar o ajuizamento dos embargos à execução, observa-se que o art. 82 do CPC/2015, dispõe que as partes devem prover as despesas dos atos que realizarem ou requererem no processo, sendo devido ao vencido pagar ao vencedor as despesas que antecipou. II - O art. 84 do CPC/2015, delimita a abrangência de despesas em custas dos atos do processo, indenização de viagem e remuneração do assistente técnico e a diária de testemunha. As custas dos atos processuais são as taxas judiciais para o impulsionamento do feito, já as despesas são aqueles valores pagos para viabilizar o cumprimento do ato judicial, sendo ato coercitivo e sem o qual o processo não se desenvolve, tais como as despesas com porte de remessa e retorno dos autos, com publicação de editais e diligências com oficiais de justiça. III - O art. 16 da Lei n. 6.830/1980 dispõe que para garantia da execução é necessário o depósito, a juntada de prova de fiança bancária ou seguro garantia ou, ainda, intimação da penhora. O devedor pode escolher qual garantia oferecer, o que retira seu enquadramento da natureza de despesa de ato processual, para fins de ressarcimento, não sendo impositivo o ressarcimento de tais valores pela Fazenda Pública. IV - No tocante à fixação em separado de honorários advocatícios na execução fiscal e nos embargos à execução, verifica-se ser possível ao juiz, quando do julgamento dos embargos à execução, arbitrar valor único para a verba de sucumbência relativa às condenações na ação executiva e na ação de embargos à execução. Os efeitos decorrentes da sentença de procedência dos embargos à execução atingem o próprio feito executivo, sendo possível assim que o julgador determine fixação única de honorários, a abranger os embargos à execução e à execução fiscal, desde que não ultrapasse o valor máximo permitido no art. 85 do CPC/2015. Precedentes: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.946.955/SP, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 20/6/2022, DJe de 1/7/2022; AgRg no REsp n. 1.165.291/RS, relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 4/8/2015, DJe de 11/9/2015.) V - Recurso Especial improvido.

(REsp 1852810/RS, rel. Min. Francisco Falcão, 2ª Turma, DJe 19.09.2022)

Vale mencionar que esse entendimento não é apenas da segunda turma do STJ, pois a primeira turma proferiu decisão no mesmo sentido no ARESp 2.163.448/RO, em julgamento de 22/11/2022, o que já demonstra uma tendência da Primeira Seção de uniformizar essa interpretação.

Não é à toa que foi incluído no Projeto de Lei 2.483 uma nova redação para o parágrafo único do artigo 39 da LEF, em que estaria determinada expressamente a obrigação de ressarcir:

“Parágrafo único. Se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá integralmente o valor devidamente atualizado das despesas incorridas pela parte contrária, inclusive com o oferecimento, a contratação e a manutenção de garantias”.

Contudo, o Poder Executivo vetou esse dispositivo, e a Lei 14.689/23 acabou não trazendo essa importante alteração, provedora de equilíbrio para o contribuinte que garante em execução fiscal.

Dessa maneira, além de o STJ ser cego à sua própria jurisprudência e impossibilitar o ressarcimento dos custos que o contribuinte teve ao contratar garantias financeiras, ele – e validado pelo próprio Poder Legislativo – torna cada vez mais oneroso o sistema de garantias na execução fiscal. Afinal, o contribuinte solvente só pode oferecer dinheiro, seguro ou fiança, e não terá qualquer ressarcimento do custo que teve com as duas últimas formas de garantia.

Contudo, o cenário de dificuldades para as garantias ofertadas pelos contribuintes não para por aí.

Já vimos que o contribuinte solvente só pode oferecer depósito ou garantias financeiras na execução fiscal para evitar a penhora online, à exceção dos negócios jurídicos processuais, que também envolvem depósitos e estabilizam a lide, mas seguem peculiaridades de cada contribuinte, conforme notas explicadas no tópico a seguir.

O depósito estabiliza a relação processual quanto a esse tema pois suspende a execução fiscal até seu trânsito em julgado, que só ocorre após o julgamento do processo de conhecimento que visa desconstituir a CDA, o título executivo extrajudicial que maneja a execução fiscal. Portanto, até o trânsito em julgado, nos termos do § 2º do artigo 32 da LEF, não é viável a conversão do depósito em renda. Todavia, a situação não é igual para as garantias financeiras.

Hoje, a execução fiscal só se suspende por um pedido feito e deferido pelo juízo nos embargos à execução ou em ação de conhecimento conexa a execução fiscal. Por isso, caso não haja o deferimento desse pedido, é possível transformar em dinheiro a garantia financeira que acabou de ser oferecida na execução fiscal.

Essa hipótese é mais remota, pois, em regra, se suspende a execução fiscal até a sentença que julgará o processo de conhecimento prejudicial e conexo a ela.

A grande preocupação do contribuinte vem no momento em que colhe uma sentença de improcedência na ação de conhecimento, pois, se não conseguir uma tutela recursal para suspender a execução fiscal, é possível ter sua garantia financeira transformada em dinheiro, mesmo antes da concretização do trânsito em julgado.

É importante destacar que a regra do mercado para garantias financeiras é impedir que a instituição garantidora venha a depositar os valores, sob pena de ter um agravamento de condições em nova contratação de garantia, ou até de não conseguir mais contratar tais garantias.

Então, o contribuinte acaba se antecipando à garantidora e depositando em juízo os valores.

Atente-se para o fato de que a liquidação antecipada da garantia financeira, para o contribuinte, assemelha-se à própria realização do depósito, com todos os problemas que esse tipo de garantia representa para ele, principalmente o impacto no caixa e em seus projetos.

Ademais, essa antecipação de dinheiro nada tem que ver necessariamente com maior ou menor possibilidade de perda, afinal o que mais se vê são alterações e reformas de decisões dos tribunais pelos tribunais superiores.

Portanto, o contribuinte pode sofrer o revés de no meio do processo ter que desencaixar valor relevante para substituir garantia financeira e, ao fim, ter seu pedido julgado procedente, sem receber de volta o que gastou com a garantia financeira e tendo apenas a SELIC como forma de remunerar o seu depósito em dinheiro, que muitas vezes rende abaixo do custo de oportunidade do contribuinte, fazendo com que continue a perder dinheiro simplesmente porque decidiu exercer um direito fundamental de ordem constitucional, qual seja, o de acesso à justiça¹⁷.

Sem dúvida, essa liquidação antecipada da garantia tem tornado muito gravosa a execução fiscal para os contribuintes que tem recursos¹⁸, além de apresentar uma inegável tensão com o princípio da eficiência.

Exatamente por isso, foi incluído no Projeto de Lei apresentado pela Comissão de Juristas para alterar a execução fiscal (PL 2.488) o artigo 55, cujo parágrafo primeiro determina que a garantia financeira ofertada só possa ser liquidada após decisão desfavorável ao contribuinte em segundo grau na ação de conhecimento que visa desconstituir a execução. Esse projeto ainda se encontra no Senado Federal para análise e votação.

Outro dispositivo normativo que buscou reduzir o impacto das garantias foi vetado na transformação do PL 2.483 na Lei 13.689/2023, qual seja, o artigo 5º, que promoveria a inclusão dos parágrafos 1º-A, 1º-B e 7º, para permitir o oferecimento de garantia financeira do crédito tributário apenas em relação ao principal atualizado da dívida, bem como o permissivo para liquidação das garantias ofertadas condicionado ao trânsito em julgado da decisão de mérito desfavorável ao contribuinte.

Por conseguinte, hoje, o contribuinte solvente acrescenta no risco do litígio a possibilidade de liquidação antecipada da garantia financeira, uma realidade que só poderá ser afastada se aprovada lei e não vetada, no sentido de protegê-lo.

17 Artigo 5º, inciso XXXV, CRFB.

18 Temos frisado bastante o aspecto do contribuinte solvente, porque quando o contribuinte é insolvente o Fisco aceitará o que encontrar. O solvente é que tem grandes prejuízos pois acaba não conseguindo ter escolhas dentre as garantias, sendo sempre levado em algum momento a desencaixar os valores executados.

4. NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL

O negócio jurídico processual surge legislado no artigo 190 do Código de Processo Civil de 2015, como uma alternativa viável a minorar o risco de liquidação antecipada de garantias, estabilizando as relações e permitindo uma maior previsibilidade por parte do contribuinte quanto a eventuais impactos em seu fluxo de Caixa.

Além disso, ele permite a viabilização de garantias em situações de dificuldades do contribuinte para contratar garantias financeiras, bem como quando estamos a tratar de contenciosos bilionários, para os quais não existe uma garantia apta a contemplar a integralidade do crédito cobrado.

No Brasil, a utilização do negócio jurídico processual (NJP) em execuções fiscais contou com o pioneirismo da Procuradoria da Fazenda Nacional, pois foi ela quem primeiro aceitou essa forma de garantia, regulamentando-a com as Portarias PGFN 360/2018 e 742/2018.

Existem diversos tipos de NJPs que podem ser celebrados, mas o presente artigo demanda a atenção para aqueles que versam sobre garantias processuais na execução fiscal.

Sem dúvida, a utilização desse meio para garantir as execuções fiscais, em que se analisa a condição do devedor (capacidade de pagamento, comportamento de conformidade, dentre outros) e, com isso se equilibra o interesse em ter o crédito garantido de uma forma menos impactante, restaura a importante relação de confiança que precisa existir entre as partes: contribuinte e Fisco¹⁹.

A partir do sucesso da PGFN nessa iniciativa, diversos Estados e Municípios passaram a adotar essa forma de garantia, o que ajuda e minimizar o impacto da necessidade de garantia nos processos tributários.

Ainda assim, é importante notar que o ensejo legal do NJP não é suficiente para aplicar maior razoabilidade no sistema de garantias, sendo algo totalmente vinculado à cultura institucional. Nesse sentido, é importante que sigamos explorando esse instrumento como uma via produtiva na verificação de soluções consensuais quanto às questões processuais, inclusive a garantia, de modo com que esse balizamento via NJP seja cada vez mais comum e melhor manejado.

5. PROGRAMAS DE CONFORMIDADE

O estudo da psicologia fiscal nos leva a crer que não é mais possível estabelecer uma relação de medo entre contribuinte e Administração Tributária. Afinal, o medo leva à desconfiança e a desconfiança desestimula o compliance. Ambos ganham com o estabelecimento de uma relação de confiança.

19 Diversos acordos já foram assinados e podem ser consultados no site: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-negocio-juridico-processual>.

Essa necessidade de mudar a relação entre Fisco e contribuinte foi percebida na década de 1990, com o surgimento da teoria sobre regulação responsiva no contexto do debate sobre a desregulamentação da economia. Ian Ayres e John Braithwaite defendiam que a regulação deveria ser responsiva à estrutura da indústria e que o governo estivesse sintonizado com as diferentes motivações dos atores regulados, de modo a ponderar sua intervenção de acordo com o comportamento desses atores²⁰.

Dessa teoria houve diversos desdobramentos, que podem ser resumidos, de acordo Phelippe Toledo²¹, nas seguintes etapas:

- (1) A criação do Fórum das Administrações Tributárias e a Declaração de Seul;
- (2) O estudo sobre os intermediários tributários e desenvolvimento de relação aprimorada;
- (3) O desenvolvimento do conceito de conformidade cooperativa;
- (4) Aprimoramento do marco de controle fiscal.

Em 2008, a OCDE no estudo intitulado “The Study into the Role of Tax Intermediaries”, trouxe o conceito de conformidade cooperativa, cujas primeiras iniciativas surgiram na Irlanda, Holanda e Estados Unidos.

Em 2013, a OCDE publicou relatório²² apontando que os governos perdiam parte substancial da receita da tributação sobre a renda em razão de planejamentos tributários realizados com o fito de transferir lucros para locais de baixa tributação. Além disso analisou a experiência de diversos países - África do Sul, Austrália, Áustria, Canadá, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, Holanda, Japão, Noruega, Nova Zelândia, Reino Unido – e chancelou a importância e os princípios dos programas de compliance corporativo.

O Brasil, desde 2017, pleiteia ingresso na OCDE, mas para tal fim precisa se adequar a 253 instrumentos normativos, regras e práticas relacionadas a várias áreas, dentre elas a criação de políticas de conformidade tributária.

Em 25/01/2022, o Brasil recebeu a carta-convite do conselho da OCDE que formalizou o início do processo de adesão do país ao grupo. Não existe um prazo definido para a finalização do processo, mas tudo leva a crer que existe um esforço conjunto no sentido de concretizar esse ingresso de forma célere.

20 *Apud* LAMADRID, Patricia. Projeto Confia e as diretrizes da OCDE em matéria de Compliance Cooperativo. In: Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022, p.96.

21 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A evolução dos trabalhos sobre conformidade cooperativa no âmbito da OCDE. In: Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022, p.71.

22 OECD (2013), Cooperative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris.

No âmbito federal, a Lei nº 14.195/2021 autorizou a criação, no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, do Cadastro Fiscal Positivo, que não é exatamente um programa de conformidade, pois já versa sobre contingência materializada em contencioso judicial, mas que é relevante para reforçar a relação de confiança e transparência visando a redução de impactos na judicialização.

Vale nesse ponto, transcrever o artigo 18, que indica quais serão os principais pontos desse programa:

Art. 18. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional regulamentar o Cadastro Fiscal Positivo, o qual poderá dispor sobre atendimento, sobre concessões inerentes a garantias, sobre prazos para apreciação de requerimentos, sobre recursos e demais solicitações do contribuinte, sobre cumprimento de obrigações perante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e sobre atos de cobrança administrativa ou judicial, especialmente:

I- criação de canais de atendimento diferenciado, inclusive para recebimento de pedidos de transação no contencioso judicial ou na cobrança da dívida ativa da União, nos termos da [Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020](#), ou para esclarecimento sobre esses pedidos;

II- flexibilização das regras para aceitação ou para substituição de garantias, inclusive sobre a possibilidade de substituição de depósito judicial por seguro-garantia ou por outras garantias baseadas na capacidade de geração de resultados dos contribuintes;

III- possibilidade de antecipar a oferta de garantias para regularização de débitos futuros;

IV- execução de garantias em execução fiscal somente após o trânsito em julgado da discussão judicial relativa ao título executado.

Parágrafo único. Será conferido, exclusivamente ao contribuinte, mediante solicitação, acesso aos dados próprios, relacionados ao seu enquadramento no Cadastro Fiscal Positivo.

Daí podemos capturar que o maior relevo do programa está, justamente, no tratamento das garantias, em específico no que se refere à possibilidade de sua flexibilização e liquidação, o que, sem dúvidas, melhorará o cenário hoje, tão difícil e custoso para o contribuinte solvente, de litigar no Poder Judiciário.

Estamos desde 2021 aguardando essa regularização, que parece ter previsão de sair ainda em 2023.

Não conhecemos medidas parecidas no âmbito estadual e municipal, que parecem estar mais distantes desse conceito de conformidade e aproximação entre estado e contribuinte. No

entanto, considerando que em muitos aspectos o ente federal acaba sendo espelhado, *a posteriori*, nas iniciativas dos demais entes federados, os avanços logrados no âmbito da União são indícios de um futuro melhor.

6. CONCLUSÃO

Por todo o exposto no texto, é evidente o descompasso das regras do processo tributário brasileiro com a realidade material do contencioso tributário da atualidade. As autuações são mais numerosas e vultosas e, ao lado disso, a Constituição é garantista. Não é razoável que sigamos em frente sem reaccessar tais dogmas, que tanto prejudicam a performance do direito processual tributário no viés do seu objetivo precípua, qual seja, a pacificação dos conflitos de ordem fiscal.

O tratamento das garantias é, inequivocamente, uma sombra da ordem constitucional predecessora, contexto no qual havia uma evidente prevalência do interesse do Estado sobre o interesse dos particulares. Infelizmente, a superação desse sistema de garantias não pôde ser lograda apenas pela interpretação das Cortes Superiores, que, a despeito de acertarem em determinados momentos – por exemplo, flexibilizando a obrigatoriedade da garantia em certos casos de insolvência –, favoreceram a balança, em prol dos exequentes, em outros entendimentos – a exemplo da liquidação antecipada, do favorecimento dos depósitos e do afastamento da obrigação de ressarcir custos envolvidos nas garantias financeiras.

Mesmo assim, ainda há espaço para que instiguemos o Poder Judiciário a olhar, sob o prisma da Constituição de 1988, para a legislação regente do processo tributário, de maneira a identificar os excessos que só se justificavam no contexto constitucional predecessor, aprimorando suas teses concernentes ao sistema de garantias de modo a trazer maior equilíbrio entre os sujeitos processuais envolvidos no contencioso fiscal, quais sejam, o fisco e o contribuinte.

E, ao lado disso, é fundamental que os projetos de reforma do contencioso tributário sigam seu trâmite perante o Poder Legislativo, acompanhados de substancial trabalho de pesquisa e informação científica sobre essa realidade vivenciada pelos litigantes, para que as mudanças profícuas, inclusive no sistema de garantias, sejam logradas, em proveito de ambos o fisco e o contribuinte.

Afinal, um sistema racional e razoável de garantias tem o condão de tornar o processo tributário não apenas mais democrático, mas também mais eficiente.

7. BIBLIOGRAFIA

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa. Brasília: Instituto de Ensino e Pesquisa, 2022, p. 29. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>.

LAMADRID, Patricia. Projeto Confia e as diretrizes da OCDE em matéria de Compliance Cooperativo. In: Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022.

OECD (2013), Cooperative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A evolução dos trabalhos sobre conformidade cooperativa no âmbito da OCDE. In: Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário. São Paulo: Almedina, 2022.



A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA DO CONSUMO CRIARÁ CONTENCIOSO. MAS HÁ COMO RESOLVÊ-LO E AINDA APRIMORAR O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL DOS LITÍGIOS

Murilo Silvio de Abreu

Resumo

A reforma tributária do consumo no Brasil, caso aprovada da forma como atualmente prevista, gerará contencioso, por ter transformado um IVA uno em dual, sem a devida adaptação quanto ao seu contencioso tributário administrativo. Judicializadas as divergências interpretativas dos tributos “gêmeos”, sugere-se, como solução, a criação de “Núcleos de Justiça 4.0”, em 1º e 2º grau de jurisdição, unindo Juízes e Desembargadores estaduais e federais para decidirem os litígios em espírito cooperativo e com o uso de tecnologias da informação. Trata-se da aplicação prática de um *institutional bypass*, apto ainda a incrementar o sistema do contencioso tributário brasileiro como um todo.

Palavras-chave: Reforma tributária. Aumento do contencioso. IVA dual. “Núcleos de Justiça 4.0”. *Institutional bypasses*. Solução para o sistema do contencioso tributário brasileiro.

Abstract

The brazilian tax reform, actually under way, will cause litigation, for having created a dual VAT, without paying attention to its tax litigation system. Once judicialized the issues of the “twin” taxes, the solution may be the creation of the “Justice 4.0 Centers”, in first and second degrees of jurisdiction, composed by State and Federal Judges in order to solve the issues together with information technology. That is the practical application of the institutional bypass theory, which will also improve the brazilian litigation system as a whole.

Keywords: Tax reform. Increased litigation. Dual VAT. “Justice 4.0 Centers”. *Institutional bypasses*. Solution for the Brazilian tax litigation system.

1. INTRODUÇÃO

No momento em que este artigo é concluído, a Reforma Tributária brasileira do consumo, advinda com a Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A já foi aprovada em dois turnos na Câmara dos Deputados, enviada ao Senado Federal, distribuída a um relator e já realizadas audiências públicas, mas ainda não votada, nem mesmo em órgão fracionário, o que é esperado que aconteça até o final deste ano de 2023.

Entretanto, como sua aprovação pela Câmara dos Deputados foi com alto quórum, em seus dois turnos, supõe-se seja igualmente aprovada pelo Senado Federal e posteriormente promulgada, com alterações pontuais, sem modificação de vulto, onde se inclui o modelo do contencioso tributário desenhado até o momento.

Após noticiar em que consiste o cerne da reforma tributária em andamento no capítulo 02, é aquele novo modelo de litígios que o presente artigo pretende analisar em seu capítulo 03, a partir do argumento de que, da forma como acabou sendo concebido, constituir-se-á em fonte de geração de contencioso. Argumentar-se-á, entretanto, pela existência de solução para combatê-lo, o que inclusive oportunizará o aprimoramento de todo o sistema do contencioso tributário brasileiro, a partir de instituto já existente, como se proporá no capítulo 04. Na sequência, expor-se-á a sua base teórica (capítulo 05), seguida da conclusão do artigo (capítulo 06).

Os métodos utilizados serão o bibliográfico e o documental, baseados em parte da legislação tributária brasileira atualmente em vigor, além do texto da referida PEC, tendo como referencial teórico parte da obra de PRADO *and* TREBILCOCK (2019).

2. O CERNE DA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

A essência dos 21 artigos e dos seus inúmeros desdobramentos que integram a PEC nº 45-A consiste na substituição, após uma longa transição, dos atuais IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS por um IVA dual. É dizer, por um Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e por uma Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, de competência da União Federal.

A concepção original da reforma consistia em que o IVA fosse único, não dual. Mas, para viabilizá-la, concessões tiveram de ser feitas, como é usual em reformas assim. Uma delas foi motivada pela desconfiança que os entes subnacionais nutriam- e continuam a nutrir- face à União Federal, no sentido de ela criar obstáculos ao repasse integral e pontual das receitas tributárias a eles pertencentes, mas por ela arrecadadas. Em consequência, exigiram um IVA só para eles (IBS), como condição para que a reforma avançasse, ficando o outro IVA para a União Federal (CBS). Por tal motivo é que o IVA brasileiro será dual, caso prevaleça o texto aprovado até o momento.

Destarte, tanto o IVA federal (CBS), quanto o estadual (IBS) serão tributos sobre o consumo, incidindo sobre operações com bens materiais e imateriais, incluídos direitos e serviços (artigo 156-A, §1º, inciso I), que tenham circulado internamente ou sido importados, ainda que por contribuinte não habitual, independentemente de sua finalidade (inciso II). Não incidirão sobre exportações (inciso III), terão legislação única, aplicável em todo o território nacional (inciso IV), podendo, entretanto, cada ente federativo fixar a sua própria alíquota por lei específica (inciso V), que será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as operações com redução de alíquotas, previstas na própria PEC nº 45-A.

Serão ainda não cumulativos, excetuadas exclusivamente as operações consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos de lei complementar (inciso VIII), não podendo haver a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, excetuados os previstos na própria PEC, dentre outros, que não importam ao objeto do presente estudo.

O exame atento do longo texto da PEC permite a conclusão de que, primeiro, o constituinte derivado delimitou os contornos do IBS, ao longo do artigo 156-A, caput e de seus onze parágrafos. Depois, para definir a CBS, apenas fez menção aos dispositivos antes utilizados para delimitar aquele imposto, como se vê da redação do artigo 195, §15.

Destarte, tratam-se de “irmãos siameses”, na feliz definição de GOMES (2023).

Espera-se, portanto, o óbvio, é dizer, que sejam regulamentados por uma única lei complementar, sob pena de se possibilitarem divergências interpretativas a partir daquelas suas características, que se vem de expor.

Mas não é este o objeto do presente artigo e sim o contencioso tributário que já se espera advir em razão da bipartição do IVA.

É o que se pretende examinar no capítulo que segue.

3. O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DESENHADO PELA PEC 45-A E AO MENOS UM DOS PROBLEMAS QUE DELE ADVIRÁ

Apesar de apenas suscintamente esboçado, é possível imaginar como será o contencioso administrativo e judicial do IBS e da CBS e as consequências negativas que trará.

Diz o artigo 156-A, §5º, inciso VII da PEC nº 45-A que “lei complementar disporá sobre o processo administrativo fiscal do IBS.”

E sobre o contencioso administrativo da “irmã gêmea”¹, a CBS, disse-se o mesmo a respeito?

Não.

1 Outra feliz designação de GOMES (2023).

O artigo 195, §15, quando define a CBS, fazendo menção aos dispositivos do IBS, não incluiu, dentre eles, o inciso VII do §5º do artigo 156-A.

Equívoco do constituinte derivado?

Decerto que não, pois, apesar de “irmãos gêmeos”, o contencioso administrativo do IBS terá lugar no Conselho Federativo – CF, a quem caberá “dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.” (artigo 156-B, inciso IV).

Mas e o contencioso administrativo da CBS? Como se dará?

A PEC 45-A é omissa. Mas supõe-se que propositalmente omissa, porque imagina-se que continuará acontecendo da forma como é atualmente, ou seja, nas Delegacias Regionais de Julgamento – DRJs em 1ª instância e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF, em 2º grau. É a conclusão possível a partir do texto da PEC, da forma como atualmente posta, após sua aprovação pela Câmara dos Deputados.

Este, exatamente, o primeiro problema que a PEC nº 45-A trará para o contencioso tributário brasileiro, pois, se o litígio administrativo do IBS ocorrerá no âmbito do Conselho Federativo, decidido por Conselheiros indicados pelos entes subnacionais, e o da CBS nas DRJs e no CARF, decerto que haverá decisões divergentes sobre tributos que deveriam ser decididos de modo idêntico, por se tratarem de “irmãos siameses”.

Um exemplo é capaz de melhor esclarecer como será gerado contencioso tributário na prática.

Suponha-se um empresário de qualquer ramo mercantil que adquira um veículo para as atividades de seu comércio, como o transporte de insumos de que precisa em sua produção, assim como para a entrega das mercadorias que produz. O empresário adquire o veículo em nome da empresa e “toma crédito” em tal operação, pois confiou na regra prevista nos artigos 156-A, §1º, inciso VIII e 195, §15, no sentido de que o crédito do IBS e da CBS será financeiro.

Ocorre que, tempos depois, recebe a visita de um fiscal da Administração Tributária – AT federal (CBS) e da AT estadual (IBS) que glosam tal crédito, sob o argumento de terem constatado que o empresário também utilizava tal veículo para atividades pessoais suas, sem qualquer relação com o seu negócio, como viagens em família, dentre outras.

Inconformado, o empresário interpõe duas impugnações administrativas; uma dirigida à DRJ competente e a outra ao CF do IBS, pois dispõe a PEC nº 45-A caber a este último “dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária” (artigo 156-B, inciso IV). Supondo-se que ambas as decisões, em primeiro grau, lhe tenham sido desfavoráveis, o nosso empresário recorre ao CARF e ao segundo grau administrativo, no âmbito do CF do IBS.

Admita-se então que a decisão da esfera administrativa federal (CARF) lhe tenha sido favorável, mas a da estadual não (CF do IBS).

Como resolver a divergência interpretativa, apesar de se tratar da mesma questão de fundo, relativa ao mesmo tributo (IVA), mas bipartido nos “irmãos siameses” estadual (IBS) e federal (CBS)?

De forma perspicaz, como sempre, aliás, GOMES (2023) sugere que a PEC seja alterada quanto ao ponto, para que o contencioso a ser realizado no bojo do CF do IBS migre para a esfera federal, a fim de que haja harmonia entre os entendimentos, na esteira, inclusive, da regra contida no §5º do artigo 156-B².

A solução resolve o problema, mas desde que os Estados, DF e Municípios com ela concordem, o que se supõe não ocorrerá. É que, se exigiram a bipartição do IVA, originalmente uno, por desconfiarem do repasse não integral pela União das receitas tributárias a que fazem jus, igualmente se oporão a submeterem o contencioso do seu IVA (o IBS) ao contencioso daquele ente central (União Federal – CBS).

A sequência do exemplo proposto conduz ao segundo problema criado pela PEC: o contencioso tributário judicial.

Alterando-se ligeiramente o exemplo, para supor-se que a sucumbência do nosso empresário tenha ocorrido em ambas as esferas administrativas, ou seja, tanto estadual (CF do IBS) quanto federal (CARF), tenderá ele a fazer o que a maioria dos brasileiros fazem em situações assim, qual seja, judicializar a sua pretensão anulatória de “glosa” do crédito que aproveitou.

Supondo o nosso empresário sediado na Comarca de Belo Horizonte-MG, seu advogado ajuíza então uma ação anulatória na Justiça Estadual da Capital e outra na Seção Judiciária de Minas Gerais – TRF da 6ª Região.

Serão apenas duas ações dentre centenas ou milhares de ações similares, com a mesma questão jurídica de fundo, a serem decididas por juízes estaduais e federais lotados em todo o país. À medida em que as respectivas sentenças forem sendo proferidas, os competentes recursos serão dirigidos aos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais que, a seu turno, proferirão suas próprias decisões que, ao final, desafiarão recursos para o STJ e para o STF, onde a lide será pacificada em definitivo, após mais de década ou décadas de litígio, marcadas, sobretudo por alto custo e insegurança jurídica, típicos do contencioso tributário brasileiro.

Mas será que não haveria solução para se evitar “mais do mesmo”?

2 Artigo 156-B, §5º. O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos a eles relativos.

4. UMA PROPOSTA DE SOLUÇÃO NÃO SÓ PARA UM PROBLEMA CRIADO PELA PEC 45-A, MAS PARA TODO O SISTEMA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: OS “NÚCLEOS DE JUSTIÇA 4.0”

Há anos, o Poder Judiciário brasileiro vem adotando soluções informáticas para a gestão e tramitação dos processos judiciais, como forma de alcançar mais celeridade e eficiência na prestação jurisdicional, em razão das mudanças introduzidas nas relações e processos de trabalho, ocasionadas pelo fenômeno da transformação digital.

Após a publicação da Lei nº 11.419, de 2006, que dispôs sobre a informatização do processo judicial, o Conselho Nacional de Justiça- CNJ editou a Resolução nº 185, de 2013, que instituiu o Processo Judicial Eletrônico – PJe, como sistema de processamento de informações e prática de atos processuais e estabeleceu os parâmetros para a sua implementação e funcionamento.

Quase dez anos depois, boa parte dos atuais 81,4 milhões de processos judiciais em tramitação no Brasil³ em suporte físico, foram virtualizados, passando a tramitar em meio eletrônico, o que permite o seu acesso de qualquer parte do mundo, além de contribuir para a celeridade e eficiência na prestação jurisdicional, na racionalização da utilização dos recursos orçamentários pelo Poder Judiciário e na proteção ao meio-ambiente.

O Programa Justiça 4.0 tem funcionado como catalizador da transformação por que vem passando o Judiciário, no bojo do qual cabe menção às suas principais ações, a saber, a implantação do domicílio eletrônico, plataforma digital do Poder Judiciário, Datajud, Sinapse, Núcleos de Justiça 4.0, Juízo 100% digital e Balcão Virtual.⁴

Em paralelo, o processo civil brasileiro caminhou rumo à cooperação entre unidades judiciárias e não judiciárias, como forma de aprimorar e tornar mais célere a prestação jurisdicional.

O Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015, dedicou um capítulo inteiro à Cooperação Nacional, iniciando por determinar, em seu artigo 67, que

Aos órgãos do Poder Judiciário, estadual ou federal, especializado ou comum, em todas as instâncias e graus de jurisdição, inclusive aos tribunais superiores, incumbe o dever de recíproca cooperação, por meio de seus magistrados e servidores.

Dispõe ainda que os atos concertados entre os juízes cooperantes poderão consistir, além de outros, no estabelecimento de procedimento para a centralização de processos repetitivos (§2º, inciso VI) e que os pedidos de cooperação judiciária podem ser realizados entre órgãos jurisdicionais de diferentes ramos do Poder Judiciário (§3º).

3 CNJ (2023, p. 92).

4 CNJ (2023, p. 166-167).

Dito isto, cumpre lembrar que, a partir de março de 2020, a pandemia do covid-19 obrigou o Poder Judiciário brasileiro a priorizar ainda mais o uso de tecnologias da informação, para que o trâmite das ações judiciais, as audiências e sessões de julgamentos não sofressem solução de continuidade.

Em abril de 2021, adveio a Resolução CNJ nº 385, que dispôs sobre a criação dos “Núcleos de Justiça 4.0”, com o objetivo declarado de ser um instrumento posto à disposição de todos os tribunais do país, dentro de suas respectivas esferas territoriais, para atacarem questões específicas, que apresentem elevado número de demandas em certa circunstância de tempo (artigo 1º).

Utilizam-se das modernas tecnologias do “Juízo 100% digital”⁵, do “Balcão Virtual”⁶ e da realização de audiências por videoconferências.⁷

O pouco tempo de implementação prática dos “Núcleos de Justiça 4.0” por tribunais de todo o país já demonstram o seu êxito, havendo atualmente 194 unidades em funcionamento.⁸

Mas, como os “Núcleos de Justiça 4.0” podem contribuir para combater o incremento na litigiosidade que advirá com a PEC 45-A, no tocante ao IBS e à CBS, e o excesso de contencioso do sistema como um todo?

Com a criação de um “Núcleo” composto por ao menos um juiz estadual e outro federal, no âmbito territorial comum de cada Tribunal Regional Federal e dos Tribunais de Justiça dos Estados, integrantes daquela região federal, com competência exclusiva para decidirem sobre IBS e CBS, respectivamente.

No exemplo antes referido, ajuizadas aquelas duas ações anulatórias por nosso empresário, na Comarca de Belo Horizonte (Justiça Estadual) e na Seção Judiciária de Minas Gerais (Justiça Federal) serão direcionadas àquele “Núcleo de Justiça 4.0”, assim como todas as demais ações antiexacionais relacionadas à CBS e ao IBS, cujos fatos geradores tenham ocorrido, por exemplo, na cidade de Belo Horizonte e sua região metropolitana. Recebidas tais ações pelos juízes estaduais e federais do “Núcleo”, eles as examinarão e as decidirão, cada um em sua esfera competencial, mas de forma harmônica e cooperativa sobre a questão de fundo (artigo 69, §2º, inciso VI do CPC c/c artigo 156-B, §5º da PEC nº 45-a), até onde as escolhas interpretativas de cada um o permita, para que seja mantida a unidade exegética sobre os “tributos siameses”.

Por óbvio que haverá lides em que não será possível o acordo interpretativo entre os magistrados, por cada um entender de modo diverso. Haverá então pretensões resistidas idênticas sobre IBS e CBS que, fatalmente, serão decididas de modo diverso pelos juízes estadual e

5 Resolução CNJ nº 345, de 2020.

6 Resolução CNJ nº 372, de 2021.

7 Resolução CNJ nº 465, de 2022.

8 CNJ (2023, p. 169).

federal, integrantes do “Núcleo”. Ambas desafiarão então o competente recurso ao 2º grau de jurisdição, a saber, os respectivos Tribunal de Justiça e Tribunal Regional Federal.

Sugere-se então que haja um outro “Núcleo de Justiça 4.0”, criado pelo mesmo ato normativo conjunto daqueles tribunais, que criou o “Núcleo” de primeiro grau. Naquele, em 2ª instância, haverá ao menos um Desembargador Estadual e outro Federal, igualmente com competência exclusiva para dirimir questões afetas ao IBS e à CBS.

O modelo deve ser repetido em 2º grau, é dizer, tentarão alinhar suas interpretações sobre as mesmas questões que serão postas sobre a CBS e o IBS. Importante ressaltar como a proposta se adequa ao espírito do CPC/2015, de culto e respeito aos precedentes, pois, como dispõe a diretriz geral do artigo 926 do CPC que inicia o Capítulo I – “Disposições Gerais” sobre o assunto, “Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.

Não sendo isto possível, decidirão de modo diverso e a(s) parte(s) insatisfeita(s) poderá(ão) interpor Recurso Especial para o STJ e Recurso Extraordinário para o STF, como é atualmente, instâncias em que haverá a pacificação definitiva da questão controvertida quanto à interpretação a ser conferida à legislação federal e à Constituição da República, respectivamente.

Chegado neste ponto, poderia-se perguntar: mas qual a diferença entre o sistema ora proposto e o atualmente existente, dado que continuam mantidos os quatro graus de jurisdição, existentes no Brasil?

Primeiro, que a questão controvertida chegaria ao STJ e ao STF melhor esmiuçada e trabalhada, pois terá sido antes submetida a um rigoroso escrutínio por magistrados especializados no assunto, em dois graus de jurisdição. E magistrados de diferentes “Justiças”, com diferentes aportes intelectuais, o que só fará agregar.

Segundo, que se terá aplicado, na prática, a nobre intenção do legislador processual civil, quando elaborou o CPC/2015 e concebeu o instituto da “Cooperação Nacional” (artigos 67 a 69), no intuito de unir unidades jurisdicionais diversas em prol de um objetivo comum, qual seja, a celeridade processual, até mesmo de diferentes ramos do Poder Judiciário (artigo 69, §3º do CPC).

Terceiro e por fim: para a implementação desta proposta, não seria necessária emenda à Constituição da República ou de qualquer dos Estados envolvidos, lei complementar, lei ordinária ou mesmo alteração em lei estadual de organização judiciária dos entes subnacionais, mas mero ato normativo do TJ e do TRF envolvidos. Só isto, nada mais. De fato, o artigo 1º da Resolução CNJ nº 385, de 2021 é claro ao dispor que **“Os tribunais poderão instituir”** “Núcleos de Justiça 4.0” especializados em razão de uma mesma matéria e com competência sobre toda a área territorial situada dentro dos limites da jurisdição do tribunal.”

9 Destaque nosso.

Feita a sugestão de implementação prática, é preciso conhecer sua base teórica, para demonstrar-se que não se trata de mero improviso.

5. OS INSTITUTIONAL BYPASSES E O SISTEMA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Entende-se que os “Núcleos de Justiça 4.0”, integrados por juízes estaduais e federais, focados integralmente na harmonização da interpretação do IBS e da CBS, como se vem de sugerir, corporificam o que setor da doutrina especializada em “Direito e Desenvolvimento” qualifica como um *institutional bypass* ou atalho institucional, no sistema de justiça brasileiro, como forma de aprimorar-lhe o contencioso tributário (PRADO and TREBILCOCK, 2019).

Atalhos institucionais são caminhos alternativos criados a partir do momento em que a rota tradicional, que busca reformar integral ou parcialmente uma certa instituição – no caso, a Justiça brasileira Estadual e Federal, responsável pelo contencioso tributário- não tem êxito.

Em casos assim, estudiosos da linha do “Direito e Desenvolvimento”, conhecidos como neo-institucionalistas, têm algo interessante a propor que ora se reputa adequado à hipótese em análise.

Em apertada síntese, creditam o nível de desenvolvimento de todos os países a partir do respeito que conferem às suas principais instituições e ao desempenho destas últimas. Nações que construíram instituições sólidas e que as cultuam e respeitam de forma séria, evitando a sua sucumbência ou erosão por diversos fatores, ao longo do tempo, tornaram-se as mais desenvolvidas do mundo, ao passo que os atuais países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, contrariamente, tiveram tal sorte por não terem priorizado o aprimoramento de tais instituições (ACEMOGLU and ROBINSON, 2012).

A solução então para estas últimas nações envolveria a reforma de suas instituições e a mudança de cultura, no sentido de passarem a respeitá-las nas áreas de políticas públicas, desenvolvimento, administração pública e planejamento urbanístico.

Ocorre que a reforma profunda de tais instituições, como o Poder Judiciário em países em desenvolvimento, por exemplo, envolve interesses corporativos que de tudo farão para manter o status quo, evitando-se qualquer mudança profunda na configuração da instituição, colocando em xeque a tentativa de aprimoramento do modelo.

Diante de situações assim, PRADO *and* TREBILCOK (2019) propõem o que passaram a chamar de *institutional bypass* ou atalho institucional.

Como a reforma radical a ser operada em certa instituição envolve um confronto direto com interesse(s) corporativo(s), ao invés, defende-se um caminho alternativo, é dizer, um atalho, uma ponte, um *bypass*, para se chegar ao mesmo fim, de aprimoramento daquela instituição, porém de uma forma mais sutil e menos confrontacionista.

Se a divergência interpretativa entre juízes estaduais e federais ao longo de todo o país sobre questões relativas ao IBS e à CBS fatalmente ocorrerá, por que não criar uma ponte, é dizer, um “Núcleo de Justiça 4.0”, com juízes estaduais e federais em 1º grau e outro com Desembargadores Estaduais e Federais em 2º grau, no âmbito territorial dos respectivos tribunais, para harmonizar tais divergências? Persistindo a discordância entre eles, a questão chegará analisada à exaustão aos Tribunais Superiores, facilitando-lhes o exame e a decisão que decerto ocorrerá com maior qualidade e em menor tempo.

Além de contribuir para o caso específico do IBS x CBS, a sugestão proposta impactará positivamente no sistema do contencioso tributário brasileiro como um todo?

Acredita-se que sim.

Sobre o referido sistema não há como designá-lo, sem qualquer exagero, de modo diverso a “caótico”.

Basta dizer que, em 2018, o valor que representava aquele contencioso superou a receita da União Federal¹⁰ e chegou a alcançar 75% do PIB brasileiro em 2019, ao passo em que países da OCDE era de meros 0,28% do PIB.¹¹

E o que se tem feito para reformar o contencioso tributário brasileiro?

Cientes da dimensão do problema, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Conselho Nacional de Justiça promoveram a realização de dois estudos, ricos em importantes achados, a saber, o Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo (BRASIL, 2022a) e o Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro (BRASIL, 2022b). Suas conclusões motivaram a criação, em ato conjunto pelo Senado Federal e pelo Supremo Tribunal Federal, de uma Comissão de Juristas, cujos trabalhos culminaram na propositura de projetos de lei, que tramitam atualmente no Congresso Nacional brasileiro, com o objetivo de aprimorar o sistema do contencioso tributário brasileiro.

Sem dúvida, trata-se de iniciativa merecedora dos melhores elogios, pois, examinadas as propostas, todas são relevantes e muito bem elaboradas.

Mas, será que alterar apenas assim o sistema do contencioso tributário brasileiro, ainda que com ótimas intenções e excelentes propostas, será suficiente?

Ou seria preciso ir mais longe e mexer em sua estrutura, mudando-se um dos seus pilares de sustentação, para que realmente passe a cumprir a contento sua função constitucional de produzir decisões qualificadas e em tempo razoável?

Será que apenas aprimorar o processo administrativo tributário, o de consulta, regulamentar a mediação e a arbitragem em matéria tributária, tornar mais eficiente o processo de exe-

10 ETCO/EY, 2020.

11 INSPER, 2020.

cução fiscal, dispor sobre normas gerais de prevenção do litígio e consensualidade em matéria tributária e instituir um código de defesa do contribuinte será suficiente?

E as lides que, fatalmente, reclamarão decisão adjudicatória, ou seja, que acabarão não sendo resolvidas por nenhum método adequado de solução de conflitos, mas pelo próprio magistrado, estadual ou federal, credenciado pela Constituição da República de 1988 – CR/88 para resolver em definitivo as lides tributárias?

E quantas destas demandas que não são altamente especializadas, exigindo um conhecimento profundo daquele julgador, para o qual, como é cediço, não foi preparado, seja antes de ingressar na carreira, seja depois, com a formação inicial e continuada que recebe do tribunal ao qual está vinculado?

ROCHA foi direto ao ponto (2017, p. 56):

“A verdade é que o juiz médio não foi treinado e preparado, desde os bancos da graduação na Faculdade de Direito, para apreciar questões tributárias que fujam aos debates envolvendo princípios constitucionais e outras matérias de natureza essencialmente jurídica, normalmente radicadas na interpretação da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional. Nada obstante, sabe-se que a tributação vai muito além de tais tópicos, principalmente quando não se está discutindo teses jurídicas em ações ativas iniciadas pelos contribuintes, mas sim autos de infração lavrados considerando matérias concretas e a legislação especial de cada tributo. Nesses casos, que muitas vezes envolvem e requerem conhecimentos contábeis, tornados ainda mais intrincados com a adoção dos International Financial Reporting Standards – IFRS a partir da Lei nº 11.638/2007, o instrumental do juiz médio mostra-se insuficiente. Em verdade, não seria surpresa encontrar um magistrado, responsável pelo julgamento de temas tributários na Justiça Federal, por exemplo, que jamais tenha ouvido falar em IFRS, embora já estejamos fechando a primeira década de sua implementação no Brasil.”

O problema atinge dimensão ainda maior quando se percebe que, ao lado de um juiz despreparado para enfrentar tais questões, estão advogados privados, em defesa do contribuinte, altamente especializados, não só por se dedicarem há anos ao exame daquelas questões, mas por terem sido recrutados por grandes escritórios através de um processo seletivo bem diverso do concurso público genérico e superficial, por meio do qual ingressou o magistrado. E de seu outro lado, estão procuradores públicos que também vêm se especializando em profundidade, nos últimos anos.

Será que não haveria um sério desequilíbrio em nível de conhecimento entre tais operadores do direito?

Será que, para se estabelecer um equilíbrio entre eles, não seria necessário que os magis-

trados fossem especializados tal como os advogados privados e públicos? Afinal de contas são eles que decidem as lides em definitivo...

Será que apenas a especialização das unidades judiciárias seria suficiente, como usualmente se argumenta? Mas o que concederia ao julgador de tais unidades o conhecimento que ele não tem e que os advogados privados e públicos detêm? Anos a fio de trabalho naquela unidade? Será que apenas o empirismo compensaria a discrepância de conhecimento teórico? E sem mencionar que não são muitas as unidades judiciárias especializadas em matéria tributária em primeiro e segundo grau de jurisdição, se considerada a dimensão continental do Brasil e o volume do contencioso tributário. Ademais, as especializações de unidades ficam a critério de cada tribunal, inexistindo uniformidade nacional, sendo raríssimas - para não dizer quase inexistentes - as unidades no país que cuidam, única e exclusivamente, de matéria tributária, sem cumulação com outras competências.

Será então que não seria necessária uma justiça tributária especializada no Brasil, com concurso público de provas e títulos e carreira próprios, como forma de se recrutar, desde a origem, profissionais que já tivessem conhecimento sólido e profundo sobre matéria tributária e contabilidade, em nível com aqueles outros profissionais do sistema de justiça, para assim serem proferidas decisões com qualidade e celeridade, função precípua do Judiciário, como ocorre, aliás, em países desenvolvidos como Portugal?

Entende-se que sim.

Mas sabe-se igualmente que muitas das pretensões de um mundo ideal não são factíveis no mundo real, por empecilhos de variadas ordens, como orçamentárias, políticas ou corporativas.

Esse assunto merece aprofundamento, mas em outra oportunidade.

Por ora, cumpre concluir e assentar o raciocínio de que, movidos exatamente por tais “choques de realidade” é que teóricos do “Direito e Desenvolvimento”, como PRADO *and* TREBILCOCK conceberam teorias como a do *institutional bypass*.

Se, aparentemente, a criação de uma Justiça Tributária especializada no Brasil é inviável, o atalho dos “Núcleos de Justiça 4.0” em primeiro e segundo grau, integrados por Juízes e Desembargadores estaduais e federais, além de poderem ser solução para a divergência interpretativa do IBS e da CBS, não acabam também funcionando como espécie de ponte que, por vias transversas, em alguma medida, conduz ao objetivo final da especialização em matéria tributária?

Enfim, considerada, por hipótese, a impossibilidade atual de criação de uma Justiça Tributária especializada, por implicar em reforma intestina de parte da estrutura do Poder Judiciário, os “Núcleos de Justiça 4.0” atalham o caminho e, qual uma ponte de safena, constroem vereda por meio da qual se chega a unidades especializadas em matéria tributária.

Será que os “Núcleos” do IBS e da CBS não poderiam ser os primeiros de uma série de outros que virão, dedicados a outras matérias de fundo tributário que já necessitam ou necessitarão de atenção dedicada de magistrados especialistas em unidades especializadas?

Bem. O tempo dirá...

6. CONCLUSÃO

A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil, empreendida pela PEC 45-A, apesar de amplamente aprovada na Câmara dos Deputados e já enviada ao Senado Federal, ainda não foi apreciada e votada naquela câmara alta até a data de conclusão deste artigo. Mas acredita-se que o seja ainda neste ano de 2023, sem alterações de vulto.

No tocante ao contencioso tributário, apesar da pouca normatização a respeito, estima-se que será incrementado. É que, ao cindir-se o IVA, originalmente único em dual, criando-se assim um imposto estadual (IBS) e outro federal (CBS), seria de se esperar que seu contencioso administrativo fosse igualmente único, como forma de se evitarem divergências interpretativas. Mas o que está por ora previsto é o oposto, de modo a haver um contencioso administrativo do IBS no âmbito do seu Conselho Federativo, ao passo que o da CBS continuará na esfera administrativa federal como é atualmente, o que decerto conduzirá a interpretações divergentes, apesar de se tratarem de tributos “siameses”.

A consequência será a judicialização de tais divergências, o que contribuirá para “mais contencioso do mesmo”, incrementando o já caótico sistema litigioso tributário brasileiro.

Propõe-se então a criação de “Núcleos de Justiça 4.0”, em 1º e em 2º grau de jurisdição, compostos por Juízes e Desembargadores estaduais e federais, no âmbito territorial comum de cada Tribunal Regional Federal e dos Tribunais de Justiça dos Estados que integram aquela região federal, com competência exclusiva para decidirem sobre IBS e CBS, respectivamente, como forma de harmonizarem as interpretações divergentes de forma cooperativa. Nos casos em que tal uniformização não seja possível, ainda haverá o aspecto positivo de os recursos interpostos contra tais decisões serem decididos com maior qualidade e de forma mais célere, por antes os processos terem sido decididos e examinados à exaustão por julgadores especializados em dois graus de jurisdição. E para a implementação de tal proposta não se precisaria mais que um ato normativo do(s) TJ(s) e do TRF envolvidos. Só isto, nada mais.

Enfim, trata-se de aplicação prática da teoria dos *institutional bypasses*, como forma de reduzir as divergências interpretativas que haverá no âmbito do IBS e da CBS e de contribuir para a melhoria do ambiente do contencioso tributário brasileiro, que decerto será aprimorado com a aprovação dos Projetos de Lei elaborados pela Comissão de Juristas, mas carente de especialização das unidades judiciárias e dos magistrados, contribuição que espera-se suprida, ao menos em parte, com a sugestão ora feita.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACEMOGLU, Daron and ROBINSON, James A. Why Nations Fail – The Origins of Power, Prosperity and Poverty. New York: Penguin Random House LLC: 2012

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo. Brasília: CNJ, 2022a. Disponível em: <https://abj.org.br/pesquisas/bid-tributario/> Acesso em 15 de julho de 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Brasília: CNJ, 2022b. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 14 de novembro de 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2023. Brasília: CNJ, 2023. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em 30 de setembro de 2023.

ETCO/EY. Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro. A evolução do contencioso, os modelos de solução de conflitos de seis países e medidas que poderiam ser aplicadas para mitigar o problema no Brasil. Disponível em <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-De-safios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em 14 de novembro de 2022.

GOMES, Marcus Lívio. A reforma tributária criará contencioso administrativo e judicial? Revista Consultor Jurídico: 17 de julho de 2023, 9h16. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial>. Acesso em 30.09.2023.

INSPER. Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2020 – Ano de referência 2019. Obtido em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em 30.09.2023.

MELO FILHO, João Aurino de. Racionalidade Legislativa do Processo Tributário. Desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamento de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários. Salvador: Juspodivm, 2018.

PRADO, Mariana Mota and TREBILCOCK, Michael J. Institutional Bypasses – A Strategy to Promote Reforms for Development. Cambridge, United Kingdom: Universisty Printing House, 2019.

ROCHA, Sérgio André. Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2017.



NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL – PRIMEIRAS IMPRESSÕES SOBRE CONSENSUALIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Natalia Faria de Souza

Resumo

O presente artigo tem como propósito apresentar a experiência prática do Estado do Rio de Janeiro na celebração de negócios jurídicos processuais em matéria tributária como instrumento de regularização do passivo tributário diante das dificuldades operacionais de inexistência de legislação que autorize a celebração de transação tributária e das características da cobrança da dívida, dos instrumentos de regularização disponíveis e dos contribuintes em débito. Neste sentido, o negócio jurídico processual, instrumento disciplinado pelo Código de Processo Civil, vai ao encontro dos anseios dos contribuintes como uma solução para a realização de acordos uma vez verificada a mudança de perspectiva da relação Estado x contribuinte, inaugurando uma era de maior diálogo e consensos.

Palavras-chave: Crédito fiscal. Sistema de Cobrança. Consensualidade. Negócio Jurídico Processual.

Abstract

The purpose of this article is to present the practical experience of the state of Rio de Janeiro in entering into procedural legal agreements in tax matters as an instrument for settling tax liabilities, given the operational difficulties of the lack of legislation authorizing tax settlements and the characteristics of debt collection, available settlement instruments and taxpayers in debt. In this sense, the procedural legal business, an instrument regulated by the Code of Civil Procedure, meets the desires of taxpayers as a solution for reaching agreements once there has been a change in the perspective of the State-taxpayer relationship, ushering in an era of greater dialog and consensus.

Keywords: Tax credit. Collection system. Consensuality. Procedural Legal Business.

1. INTRODUÇÃO

A tradicional dicotomia da relação Administração-administrado vem sendo revista a partir da lógica da consensualidade, a qual, em um primeiro momento, foi admitida e absorvida pelo direito administrativo que tem se valido de mecanismos do direito privado para incrementar o ferramental de soluções necessárias a uma administração pública que concretize o princípio da eficiência em um mundo dinâmico e globalizado. Após alguns anos de lenta adaptação, essa mudança de paradigma começa a disseminar seus efeitos para o direito tributário, um campo tradicionalmente mais conservador.

Diferentemente do direito administrativo, no qual, por vezes, existe uma parceria entre a Administração e o administrado para a consecução de determinado objetivo ou atividade, a relação entre administração tributária e contribuinte envolve interesses opostos, a despeito de toda fundamentação baseada em uma razão democrática, uma vez que, em geral, o particular não deseja pagar tributo (ou pretende pagar o mínimo possível), enquanto o Estado busca receber recursos suficientes para fazer frente aos seus deveres e funções. Somada a essa contraposição de interesses, há a limitação quanto à disponibilidade do direito envolvido, qual seja, o crédito tributário, cujos benefícios¹ dependem de lei específica. Nesse contexto, a efetividade da composição demanda a compreensão do perfil dos contribuintes em débito e as razões que movem o interesse em se regularizar junto à Fazenda Pública.

Traçadas as linhas gerais, o presente artigo tem como finalidade apresentar a experiência do Estado do Rio de Janeiro na celebração de negócios jurídicos processuais como instrumento de equalização do passivo fiscal de contribuintes que possuam interesse na manutenção de sua atividade empresarial, mas não apresentem saúde financeira para aderir aos meios de regularização disponíveis.

Assim, para compreendermos o relativo sucesso da iniciativa da Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro na celebração de negócios jurídicos processuais, iniciaremos expondo o funcionamento do ciclo de cobrança e os meios de pagamento e regularização à disposição do contribuinte inadimplente. Neste ponto, vigora o caráter de direito subjetivo dos mecanismos previstos e a lógica de adesão a qualquer tempo o que prescinde a atuação positiva da Fazenda Pública ou o exercício de qualquer juízo de valor.

Superada a fase de cobrança amigável, necessário distinguir os tipos de contribuintes e os comportamentos identificados a partir da experiência empírica de gestão da Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro, bem como os incentivos que levam o contribuinte a buscar a Fazenda Pública para obtenção de regularização fiscal. Neste ponto, a atuação eficiente do Poder Judiciário na gestão das varas com competência tributária é um dos componentes que propiciam esses momentos de diálogo.

1 Aqui se emprega o termo “benefícios” de forma genérica, abrangendo qualquer forma de “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”, cuja concessão requer a edição de lei específica do respectivo ente, conforme determina o art. 150, §6º da Constituição Federal.

E, por fim, diante da inexistência de instrumentos legais que prevejam uma situação “mais favorável” ao contribuinte, tais como a inexistência de lei autorizando algum regime de pagamento com redução de multa e juros ou uma lei autorizadora da celebração de transação tributária, iremos apresentar a solução de consensualidade construída pela Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro como resposta às necessidades dos contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa que demandem uma solução customizada a partir da avaliação de sua situação econômica, que permita seu soerguimento ao mesmo tempo que não prejudique a sociedade.

2. O CICLO DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E OS INSTRUMENTOS DE REGULARIZAÇÃO

Em uma breve síntese, podemos dizer que obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador caracterizado na hipótese de incidência prevista em lei e que o lançamento constitui o crédito tributário. Não é objeto do presente tópico distinguir as modalidades de lançamento tributário, mas sim analisar quais são as alternativas que se colocam à disposição do contribuinte para o pagamento de sua obrigação para com a Administração Tributária.

Independentemente de se verificar o lançamento por homologação, quando o contribuinte apura, declara e recolhe, ou o lançamento de ofício, o qual se verifica quando a lei o exija ou quando a autoridade administrativa realize medida complementar para exigir valores que seriam devidos, mas não foram pagos, uma vez havendo a constituição definitiva, existe um prazo de recolhimento antes do qual o crédito, embora constituído, ainda não é exigível. Essa é a primeira forma de regularização à disposição do contribuinte e, nesse caso, a cobrança do crédito é considerada amigável.

A segunda forma de regularização à disposição do contribuinte é o parcelamento junto ao órgão responsável pela administração dos tributos, no geral, as Secretarias de Fazenda autorizam o parcelamento dos débitos em até 60 (sessenta) meses². Esse parcelamento é chamado de parcelamento amigável e a adesão é facultada ao contribuinte sem qualquer análise a respeito de sua condição econômica ou de seu comportamento com relação à Administração Tributária. Até este momento, a cobrança não assume contornos coercitivos³.

O não pagamento espontâneo junto ao órgão de origem enseja a inclusão do débito na Dívida Ativa da Fazenda Pública, a qual pode ter natureza tributária, ou não tributária, e é composta por

2 No caso da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, o parcelamento é disciplinado na Resolução Sefaz nº 680, de 24 de outubro de 2013.

3 Aqui não se deve confundir a cobrança com a sanção, pois a legislação tributária prevê a aplicação de sanções no caso de descumprimento de obrigações principais ou acessórias como forma de resguardar o ordenamento de seu descumprimento.

créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, sendo dotados de liquidez e certeza, como se extrai do art. 39⁴ da Lei nº 4.320/1964 e do art. 201⁵ do Código Tributário Nacional.

Após a inscrição em dívida ativa, o contribuinte possui como instrumentos legais à disposição para equalização de seu passivo, o pagamento à vista e o parcelamento autorizado em lei. No caso do Estado do Rio de Janeiro, o parcelamento de créditos inscritos em dívida ativa é regido pela Lei Estadual nº 5.351/2008 e pode ser realizado em até 60 (sessenta) meses.

Com a inscrição em dívida ativa, inicia-se a fase do ciclo de cobrança do crédito na qual a possibilidade de pagamento espontâneo resta encerrada, dado que configurado o inadimplemento por meio da extração de título executivo extrajudicial dotado de liquidez e certeza, cuja cobrança pode ser realizada judicialmente ou extrajudicialmente.

O instrumento tradicionalmente à disposição para a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa é a execução fiscal disciplinada pela Lei nº 6.830/1980, a qual consiste em procedimento por meio do qual a Fazenda Pública aciona o Poder Judiciário para, mediante o emprego de atividades coercitivas, alcançar a satisfação de seu crédito. A despeito de se tratar de procedimento especial, cujo objetivo é tornar o processo mais célere, daí a presença de regras específicas com relação a prazos e requisitos, a realidade do instituto não é propriamente condizente com a finalidade da lei.

Segundo o relatório “Justiça em números 2023”, as execuções fiscais representam 34% (trinta e quatro por cento) do total de casos pendentes no Poder Judiciário e 64% (sessenta e quatro por cento) das execuções, sendo a taxa de congestionamento⁶ de 88,4% (oitenta e oito inteiros e quatro décimos por cento)⁷. Essa taxa de congestionamento tem como origem múlti-

4 Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. ([Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979](#))

§ 1º- Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Incluído pelo https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1735.htm)

§ 2º- Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

5 Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

6 A taxa de congestionamento “mede o percentual de casos de execução fiscal que permaneceram pendentes de solução ao final do período-base, em relação ao que tramitou (soma dos pendentes e dos baixados) durante o período-base”. Glossário dos Indicadores de Desempenho. CNJ, 2022.

7 Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Justiça em Números 2023 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023, p. 235.

plos fatores que envolvem desde a necessidade de maior investimento em melhorias de gestão nos órgãos da Administração Tributária e nas Varas com competência para execução fiscal do Poder Judiciário até o desenvolvimento e o investimento em tecnologia para cruzamento de informações e otimização de eficiência em todas as fases do ciclo de cobrança.

Não se pode deixar de reconhecer a tentativa dos órgãos de arrecadação de inovar em medidas de cobrança que permitissem uma atuação mais eficiente, em especial prévia à inscrição em dívida ativa, mas o Supremo Tribunal Federal, mesmo após a Constituição de 1988, possui inúmeras decisões no sentido de não se reconhecer a constitucionalidade de medidas oblíquas de arrecadação tributária, na linha de sua jurisprudência histórica.

Já durante a vigência da Constituição Federal, há inúmeros julgados que consideraram inconstitucionais medidas oblíquas de arrecadação tributária, na linha de referidas súmulas. A título exemplificativo, cite-se: (i) a proibição da impressão de notas fiscais em bloco por contribuinte inadimplente, obrigando-o à expedição de nota fiscal avulsa, negócio a negócio (RE 413.782, Rel. Min. Marco Aurélio); (ii) o condicionamento da prática de atos da vida civil e empresarial (e.g., transferência de domicílio para o exterior e registro de atos societários) à quitação de débitos (ADI 173, Rel. Min. Joaquim Barbosa); e (iii) a subordinação do pagamento de precatórios à comprovação da ausência de débitos inscritos em dívida ativa (ADI 3453, Rel. Min. Cármen Lúcia)⁸.

Nesse contexto, a possibilidade de utilização de protesto extrajudicial como medida de cobrança de certidões de dívida ativa, inserida na Lei nº 9.472/97 pela Lei nº 12.767/2012, teve sua constitucionalidade reconhecida na ADI 5135/DF como instrumento mais eficiente para arrecadação tributária, não se confundindo com uma espécie de sanção política, as quais consistem em “restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita”⁹.

A cobrança do crédito fiscal não pode ser confundida com uma espécie de sanção, nem inibir o exercício da livre iniciativa, como vem decidindo o Supremo Tribunal Federal, contudo não se mostra irrelevante a preocupação com seus reflexos na livre concorrência, uma vez que, em muitas situações o não recolhimento do tributo e as dificuldades na cobrança geram vantagens concorrenciais para alguns contribuintes inadimplentes. Isso fica claro no julgamento da AC 1.657-MC/RJ e RE nº 550.769/RJ, no qual se verifica a possibilidade de adoção de medida restritiva das atividades do contribuinte quando sua análise demonstrar constitucionalidade ao

8 ADI 5135/DF, Rel. Min. Roberto Barroso.

9 RE 374.981, Rel. Min. Celso de Mello.

ficar claro que a medida teve como finalidade proteger interesses constitucionalmente tutelados e não propósito meramente arrecadatório, reconhecendo, portanto, o caráter extrafiscal das medidas restritivas das atividades do contribuinte¹⁰.

Quanto ao caráter extrafiscal, o ciclo de cobrança do crédito fiscal possui um comportamento análogo à sanção objeto dos julgamentos da AC 1.657-MC/RJ e do RE nº 550.769/RJ, uma vez que possui um componente de defesa da concorrência ao produzir efeitos constritivos em face de contribuintes inadimplentes que se valem da ineficiência do sistema como uma vantagem competitiva. Assim, quanto mais céleres forem as medidas tomadas e mais eficientes se mostrarem os atores que são parte do ciclo de cobrança¹¹, melhor para os contribuintes adimplentes e para a sociedade.

3. O COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES E A LÓGICA DE INCENTIVOS

Considerando os dados de arrecadação do Estado do Rio de Janeiro, entre 2021 e junho de 2023, foi arrecadado R\$139.239.042.054,21 (cento e trinta e nove bilhões, duzentos e trinta e nove milhões, quarenta e dois mil, cinquenta e quatro reais e vinte e um centavos)¹² e, no mesmo intervalo de tempo, foram enviados para inscrição em dívida ativa R\$25.215.987.002,37 (vinte e cinco bilhões, duzentos e quinze milhões, novecentos e oitenta e sete mil, dois reais e trinta e sete centavos)¹³. Esse montante de R\$ 25 bilhões são os créditos que, ultrapassado o prazo para pagamento amigável, são encaminhados para a cobrança utilizando instrumentos mais gravosos após sua inscrição em dívida ativa.

O estoque da dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro é 98% (noventa e oito por cento) composto de débitos de ICMS e 2% (dois por cento) demais naturezas que podem ser tributárias

10 Para Diego Ferraz Lemos Tavares e Luciano Gomes Filippo: “se a medida restritiva das atividades do contribuinte for excessiva ou desproporcional e tiver uma finalidade meramente arrecadatória, estará configurada a sanção política (inconstitucional); se a medida restritiva das atividades do contribuinte não for excessiva nem desproporcional e não tiver uma finalidade meramente arrecadatória, prestando-se a proteger outros interesses consagrados na Constituição, não estará configurada a sanção política. Logo, constata-se a reformatação da linha jurisprudencial histórica do STF acerca da sanção política, à qual se agrega um novo elemento quando do juízo da legitimidade ou não da medida estatal: a finalidade não exclusivamente arrecadatória, mas também extrafiscal, voltada ao cumprimento de outros desígnios constitucionalmente postos”. In “Sanção política: a imagem refletida da extrafiscalidade. Análise da legitimidade e estudo da jurisprudência histórica e atual do STF. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 34, p. 44-62, set./out 2012, p. 59.

11 A expressão atores se refere à Administração Tributária e ao Poder Judiciário que possui papel essencial para a saúde do ciclo de cobrança. É comum os tribunais, mesmo não sendo órgãos de arrecadação, divulgarem seus resultados nas execuções fiscais, ex.: “Execução fiscal: Justiça Federal da 5ª Região arrecadou mais de R\$ 970 milhões em ações”, notícia divulgada no sítio eletrônico do Conselho Nacional de Justiça, em 06 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/execucao-fiscal-justica-federal-da-5a-regiao-arrecadou-mais-de-r-970-milhoes-em-acoas/>. Acesso em 27 set 2023.

12 Resultado do somatório dos valores disponíveis em “Dados de Arrecadação” da Sefaz/RJ. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos?_afLoop=115162620157298410&datasource=UCMServer%23dDocName%3A100654&_adf.ctrl-state=lln5r2pkt_90_.

13 Conforme dados do estoque da dívida ativa do Estado do Rio de Janeiro.

e não tributárias¹⁴, como consequência, pelo menos 98% do estoque dos débitos inscritos em dívida ativa têm como sujeito passivo pessoas jurídicas.

A delimitação de tal cenário é importante para compreender o comportamento dos contribuintes inadimplentes. A inadimplência, aqui vista como o não recolhimento dos valores aos cofres públicos, pode possuir diversas origens, sendo que sua investigação extrapola os limites do presente trabalho, contudo, a partir de uma percepção empírica do comportamento do estoque da dívida ativa e dos contribuintes inadimplentes, é possível identificar quatro principais tipos.

O primeiro deles é o contribuinte que tem como objetivo discutir o débito, em geral por discordar de sua cobrança. Esse contribuinte, por possuir uma operação economicamente saudável, garante o crédito e ajuíza ação anulatória ou opõe embargos à execução de forma a aguardar uma decisão judicial definitiva a respeito do direito em questão, sem prejudicar suas operações¹⁵. Tal contribuinte busca obter a suspensão de exigibilidade do crédito para que sua atividade econômica não seja prejudicada em razão de eventual protesto ou de medidas constritivas nos autos da execução fiscal, dado que, ou precisa de crédito no mercado privado, ou de certidão de regularidade fiscal junto ao poder público para operar regularmente.

O segundo tipo de contribuinte é o que, por algum infortúnio, passa por dificuldades financeiras e acaba se vendo com débitos inscritos em dívida ativa. As razões para essa situação podem variar desde uma crise específica do setor ou da região, ou algum problema de gestão. Esse contribuinte inadimplente, cuja atividade está passando por um momento de desequilíbrio, no geral busca a Fazenda Pública para negociar caso vislumbre a possibilidade de soergimento.

O terceiro tipo de contribuinte é aquele que abandona a empresa deixando o passivo fiscal em aberto e se desdobra em dois subtipos: (i) aquele que abandona o passivo e continua em atividade com outra pessoa jurídica se fiando na ineficiência dos órgãos de fiscalização e arrecadação para continuar a operar e (ii) aquele que abandona a empresa por dificuldades em empreender, uma vez que, segundo dados do IBGE, seis em cada dez empresas criadas em 2012 continuavam ativas em 2017, o que representa uma taxa de sobrevivência de 40% (quarenta por cento)¹⁶.

O quarto e último tipo é aquele que se financia da ineficiência da cobrança ganhando uma vantagem concorrencial face aos seus competidores no mercado ainda que continue a desem-

14 Idem.

15 A garantia na execução fiscal tem natureza de pressuposto processual, conforme entendimento no EDcl no AgInt no AREsp 2048510/RS, Rel. Min. Herman Benjamin. Vejamos: “A **garantia** do juízo na **execução** fiscal constitui pressuposto essencial ao processamento dos **Embargos à Execução**. Porém, admite-se, de forma excepcional, a apreciação dos **Embargos** do Devedor quando demonstrada inequivocamente situação de insuficiência patrimonial. Nessa linha: AgRg no AREsp 548.507/PE, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 17/08/2015, AgRg no AREsp 621.356/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 06/04/2015.”

16 “Seis em cada dez empresas abertas em 2012 encerraram atividades em cinco anos”, disponível em <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/25739-seis-em-cada-dez-empresas-abertas-em-2012-encerraram-atividades-em-cinco-anos>. Acesso em 25 set 2023.

penhar suas atividades. Os débitos podem ter origem em uma dificuldade momentânea ou em uma estratégia de atuação comercial, mas somente a eficiência dos instrumentos de cobrança é capaz de mobilizar este último tipo para buscar a regularização.

Não se pode deixar de reconhecer que qualquer categorização é imperfeita e os tipos, por vezes, se misturam, mas visualizá-los se mostra relevante para ilustrar a importância de um ciclo de cobrança eficiente para reduzir desequilíbrios de mercado e criar momentos de diálogo entre Fazenda Pública e contribuintes menos tendentes a realizar esta aproximação.

Quanto aos contribuintes pessoa jurídica, o protesto extrajudicial somente produz efeito sobre o primeiro tipo de contribuinte inadimplente, o qual, justamente por não querer qualquer prejuízo à sua atividade, busca garantir o débito quando decide não pagá-lo e discuti-lo. Com relação aos demais tipos aqui descritos, o protesto extrajudicial produz pouco ou quase nenhum resultado.

A utilização das execuções fiscais como instrumento de cobrança é uma determinação legal, uma vez atingido o mínimo legal para ajuizamento. O processamento da execução fiscal de forma célere é capaz de provocar os contribuintes a buscarem se regularizar, em especial os tipos dois e quatro. As razões, no geral, guardam relação com a criação de incômodo no fluxo de caixa em decorrência das penhoras realizadas via bacenjud¹⁷.

Em um cenário ideal, o simples ajuizamento das execuções fiscais bastaria para o prosseguimento da cobrança, contudo, no caso do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, até 2018, havia uma única vara com competência tributária estadual que possuía três juízes atuando para processar 95 (noventa e cinco) mil processos, situação que melhorou com a criação de uma nova vara dotada de três juízes e a divisão do acervo¹⁸. Além disso, o Tribunal de Justiça, após experiência exitosa na 12ª Vara de Fazenda Pública, de competência tributária municipal, a designação de juízes para atuar em apoio com atuação voltada ao prosseguimento da execução fiscal antes que o processo se triangularize foi essencial para tornar mais célere e efetiva a dinâmica de cobrança, ainda que de forma modesta, face aos desafios existentes.

As práticas reiteradas de acionamento do bacenjud provocaram uma consequência perceptível na atuação da Procuradoria da Dívida Ativa¹⁹: um incremento no fluxo de contribuintes visando encontrar alternativas que permitissem sua regularização, seja para se antecipar às penhoras, seja para ordenar os atos constritivos. Ainda que de forma não espontânea, a atuação do Poder Judiciário ocasionou uma situação de diálogo que, do contrário, não se verificaria.

17 “O BacenJud é um sistema que interliga a Justiça ao Banco Central e às instituições financeiras, para agilizar a solicitação de informações e o envio de ordens judiciais ao [Sistema Financeiro Nacional, via internet](https://www.cnj.jus.br/sistemas/sisbajud/)”. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/sistemas/sisbajud/>. Acesso em 20 set 2023.

18 “Tribunal de Justiça do Rio inaugura nova Vara de Fazenda Pública”. Disponível em: <https://www.tjrj.jus.br/web/guest/noticias/noticia/-/visualizar-conteudo/5111210/5907741>. Acesso em 20 set 2023.

19 Órgão da Procuradoria Geral do Estado responsável pela inscrição e cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa.

É importante frisar que os órgãos de cobrança possuem limitações quanto aos mecanismos à sua disposição para provocar o diálogo junto aos contribuintes inadimplentes cuja situação de ausência de conformidade não cause qualquer tipo de constrangimento em suas atividades empresariais.

Assim, diante da inexistência de programas especiais de pagamento em curso, de uma legislação que autorize a celebração de transação tributária ou mesmo da fragilidade da situação econômica de determinados contribuintes, a resposta encontrada pela Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro foi a utilização do negócio jurídico processual como forma de permitir o retorno daqueles que se encontravam em situação de inadimplência e que demonstrem interesse em retomar sua situação de regularidade diante de um novo contexto de maior eficiência e dinamismo judicial.

4. A ATUAÇÃO DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO NO NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL

O Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15) trouxe novos ventos para a compreensão do processo civil a partir de uma visão de justiça multiportas voltada para a consensualidade e para cooperação, como se pode perceber da leitura de seu art. 3º.

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

A lógica da mudança de uma cultura de conflito para uma realidade de busca de consensos, contudo, não se concretiza com a mera alteração do texto legal, demandando uma transformação cultural e social para aceitação de seus termos e limites. É possível identificar os esforços engendrados pelo Poder Judiciário desde a Resolução CNJ nº 125/2010²⁰, que tem como objetivo aperfeiçoar o acesso à justiça com a adoção de métodos que estimulem a pacificação social e reduzam a judicialização dos conflitos, em consonância com a ideia de maior participação das partes na marcha processual visando trazer alternativas para uma situação de morosidade judicial.

O Código de Processo Civil de 2015 não se restringiu a apontar uma diretriz, mas também

20 BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Resolução CNJ nº 125/2010*. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/resolucao_125_29112010_03042019145135.pdf>. Acesso em: 15 maio 2023.

previu em seu texto inúmeros negócios jurídicos processuais típicos²¹. Entretanto, quando se trata de instrumento voltado à consensualidade fiscal, o destaque merece ser dado à cláusula geral de negociação processual prevista em seu art. 190, vejamos:

Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.²²

Da leitura do dispositivo se extrai a concepção de que as partes podem convencionar entre si ajustes que interfiram no procedimento conforme as especificidades da causa, antes ou mesmo durante o processo, colocando em primeiro plano a vontade das partes para a solução do conflito, ainda que tal ingerência venha a repercutir em alguma medida na atividade jurisdicional²³.

21 Nesse ponto, Fredie Didier Jr. elenca os negócios jurídicos processuais típicos: “Há diversos exemplos de negócios processuais: a eleição negocial do foro (art. 63 do CPC/2015), o negócio tácito de que a causa tramite em juízo relativamente incompetente (art. 65 do CPC/2015), o calendário processual (art. 191, §§ 1.º e 2.º, do CPC/2015), a renúncia ao prazo (art. 225 do CPC/2015), o acordo para a suspensão do processo (art. 313, II, do CPC/2015), organização consensual do processo (art. 357, § 2.º, do CPC/2015), o adiamento negociado da audiência (art. 362, I, do CPC/2015), a convenção sobre ônus da prova (art. 373, §§ 3.º e 4.º, do CPC/2015), a escolha consensual do perito (art. 471 do CPC/2015), o acordo de escolha do arbitramento como técnica de liquidação (art. 509, I, do CPC/2015), a desistência do recurso (art. 999 do CPC/2015), o pacto de mediação prévia obrigatória (art. 2.º, § 1.º, da Lei 13.140/2015) etc. Todos são negócios processuais típicos.”

DIDIER Jr, Fredie. Negócios jurídicos processuais atípicos no Código de Processo Civil de 2015. Revista Brasileira da Advocacia RBA a. 1. v.1, abr./jun. 2016. São Paulo: Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2016. p. 60. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBA_n.01.04.PDF>. Acesso em: 20 maio 2023.

22 BRASIL, 2015, op. cit. p. 53

23 Há que se frisar que toda prática da parte nos autos do processo interfere na atividade jurisdicional em alguma medida, e quando a prática é convencionada, a possibilidade de intervenção do Juiz é reduzida, já que o processo não é. O ponto é que o processo deve ser considerado uma “coisa com partes”, sendo que as conquistas do publicismo não devem excluir o respeito ao autorregramento, como ensina Robson Renault Godinho. O mesmo autor, ao tratar de NJP em matéria probatória, afirma que: “Os exemplos poderiam se multiplicar, mas a ideia que deve ser fixada é a inevitabilidade de um negócio processual afetar a atividade do juiz, o que, por si só, não atinge sua admissibilidade. Na medida em que a eficácia de um ato processual em sentido amplo se dará no contexto de um processo, a atividade jurisdicional será atingida. Isso vale para qualquer negócio processual e, por isso, não caracteriza uma nota distintiva dos acordos probatórios e, muito menos, constitui argumento válido para inadmiti-los aprioristicamente”. “[...] A limitação negocial é apenas mais uma possibilidade que pode ser adotada livremente pelas partes se presentes os pressupostos previstos no art. 190, *caput* e parágrafo único, do novo CPC. O fato de se admitir uma “verdade negociada” deve ser entendido nesse contexto de limitação consensual à atividade probatória, não devendo causar maiores arrepios na medida em que se pode dispor sobre o próprio objeto do processo, limitando totalmente a cognição do juiz.”. GODINHO, op. cit., p. 193; 195; 197.

A mudança de perspectiva quanto ao direito público²⁴, em especial, a promoção da busca de consensos como forma de obter um acordo ou decisão encontra eco na alteração da postura do Poder Judiciário, que passa também a acolher a realização da vontade das partes como um valor a ser alcançado para além da decisão judicial. Não se pode deixar de reconhecer que se trata de um movimento de caráter pragmático e doutrinário que acaba por espalhar seus efeitos para os atores envolvidos na cobrança judicial do crédito tributário, superando um discurso de rigidez da legalidade estrita²⁵ quanto aos limites da atuação da Fazenda Pública²⁶ em homenagem à efetividade.

O caráter pragmático do movimento fica evidente nas soluções processuais encontradas quando se trata de recuperação fiscal, uma vez que se trata de um universo com altas taxas de congestionamento²⁷ e baixos índices de recuperação dos créditos tributários²⁸. Nesse contexto, foi a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional quem primeiro iniciou o movimento de mudança de postura com a edição das Portarias PGFN nº 33/2018 (alterada pelas Portarias PGFN nº 42/2018, nº 660/2018 e nº 3050/2022) e nº 360 (alterada pela Portaria PGFN nº 515) e delimitando o campo de incidência dos negócios jurídicos processuais em matéria tributária²⁹.

24 BINENBOJM, Gustavo. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais. *Revista Eletrônica da PGE-RJ*, v. 3 n. 3, set./dez.2020. Rio de Janeiro: Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, 2020. p. 2-3.

25 O mais famoso deles é o tributarista Alberto Xavier e sua doutrina da tipicidade fechada que tratou sobre o tema em sua obra (XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 92). Esse posicionamento sempre sofreu críticas, valendo citar Ricardo Lobo Torres, para quem “a utilização das expressões tipicidade ‘fechada’, legalidade ‘estrita’, e reserva ‘absoluta’ de lei, não derivam da Constituição, mas de construção doutrinária, embalada por razões mais ideológicas que científicas” (TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos fundamentais do contribuinte*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.) *Direitos fundamentais dos contribuintes: pesquisas tributárias – nova série* n. 6. São Paulo: RT, 2000, p.185. Vale ressaltar que muitos autores reconhecem tal princípio como superado como Schoueri, Ferreira e Luz, acolhendo as conclusões do Min. Dias Toffoli em seu voto condutor no Recurso Extraordinário nº. 1.043.313/RS (SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021).

26 A Fazenda Pública é integrada pelas Secretarias de Fazenda (ou de Receita, conforme a nomenclatura utilizada pelo ente federativo) e pelas Procuradorias que atuam na cobrança do crédito tributário (aqui a nomenclatura também varia, podendo ser Procuradoria do Estado, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Advocacia-Geral etc.).

27 Basta ver a série histórica da “Justiça em Números” disponibilizada pelo Conselho Nacional de Justiça, iniciada em 2004 (ano-base 2003), que começou a indicar a partir de 2010 (dados de 2009) o impacto do contencioso fiscal na taxa de congestionamento dos tribunais. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>>. Acesso em: 15 maio 2023. A pesquisa mais recente, de 2022, traça o “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário”. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/08/sistematizacao-do-diagnostico-do-contencioso-tributario-nacional-v-eletronica.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2023.

28 A título ilustrativo, o índice de recuperação da PGFN, em 2015, era de 0,15% do estoque. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2020-ultima-versao.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2023. Já em 2022, com medidas de eficiência e consensualidade, o percentual de recuperação passou a ser de 1,44% do estoque. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2023.

29 CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. Negócio Jurídico Processual em matéria tributária. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo César (Coords.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters do Brasil, 2019. p. 190.

Quando se trata de negócios jurídicos processuais nos moldes tratados no presente trabalho, o normativo mais relevante é a Portaria PGFN nº 742, de 21 de dezembro de 2018³⁰, que inovou ao prever em seu texto a possibilidade de celebração de plano de amortização para fins de equalização do passivo e restabelecimento da regularidade, trazendo uma alternativa negociada ao parcelamento legal que vem sendo utilizada mesmo sem qualquer autorização para a redução dos montantes devidos, dada a clara necessidade de lei específica para disciplinar o tema, como se pode ler em seu art. 1º:

Art. 1º. Esta Portaria estabelece os critérios para celebração de Negócio Jurídico Processual (NJP) no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União.

§ 1º. É vedada a celebração de NJP que reduza o montante dos créditos inscritos ou implique renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário.

§ 2º. Observado o disposto nesta Portaria, o Negócio Jurídico Processual para equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União poderá versar sobre:

I- calendarização da execução fiscal;

II- plano de amortização do débito fiscal;

III- aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias;

IV- modo de constrição ou alienação de bens.

§ 3º. O disposto nesta Portaria se aplica aos devedores em recuperação judicial.

A Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, inspirada na iniciativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, editou a Resolução PGE nº 4.324, de 7 de janeiro de 2019, autorizando a celebração de negócios jurídicos processuais no exercício da competência de acompanhamento de processos de matéria fiscal³¹. Esse primeiro texto foi um tanto econômico no regramento, sendo conciso e com uma redação aberta que trouxe dificuldade de utilização e compreensão, tanto pelos operadores, quanto pelos interessados, em geral habituado a uma legislação mais detalhada³². Nesse primeiro texto, não havia a possibilidade de celebração de plano de amortização, contudo o texto de seu art. 4º juntamente com a inspiração trazida pela

30 BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 742, de 21 de dezembro de 2018. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual- NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF, ano 155, n. 249, p. 336, 28 dez. 2018. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/223162418/dou-secao-1-28-12-2018-pg-336/pdfView>>. Acesso em: 3 set. 2022.

31 Na Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, processos de natureza fiscal são de competência de dois setores, Procuradoria Tributária e Procuradoria da Dívida Ativa, conforme Resolução PGE nº 3.968/2016.

32 A Resolução PGE nº 4.324/2019, composta de cinco artigos, serviu como instrumento para início do diálogo entre a PGE-RJ e os contribuintes.

Procuradoria PGFN nº 742/2018 permitiu alguns exercícios de criatividade dada previsão de celebração de modalidades não listadas de negócio jurídico processual desde que houvesse expressa autorização do Procurador-Geral do Estado do Rio de Janeiro.

Art. 4º- Caso justificado no respectivo processo administrativo, poderá o Procurador do Estado sugerir a celebração de modalidade de negócio jurídico processual não prevista no art. 1º desta Resolução, a qual será submetida à aprovação pelo Procurador-Geral do Estado, independentemente do valor do crédito.

De fato, houve uma mudança de postura na relação fisco-contribuinte, com maior permeabilidade por parte dos operadores públicos da situação do contribuinte inadimplente, buscando encontrar alternativas de equalização de seu passivo fiscal, em uma situação de colaboração que incremente a efetividade da recuperação de créditos de baixa recuperabilidade. Como já mencionado, essa baixa recuperabilidade pode ter como causa diferentes razões, tais que podem ser desde características dos devedores até a limitação de instrumentos à disposição dos órgãos de arrecadação ou a existência de um contexto judicial e social desfavorável³³.

Um contribuinte com débitos inscritos junto à Dívida Ativa possui à sua disposição para regularização de sua situação fiscal as alternativas de: a quitação à vista ou o parcelamento legal³⁴; contudo este, muitas vezes, acaba sendo inacessível dado seu prazo máximo de até 60 (sessenta) meses, escalonado conforme o valor do débito.

A questão de ordem prática é que dependendo da situação econômica, o prazo do parcelamento pode não ser suficiente para a regularização de sua situação junto à Fazenda Pública e a manutenção de suas atividades empresariais. Caracterizada a impossibilidade de adesão ao parcelamento, ao fisco caberia prosseguir com os meios coercitivos de cobrança até o adimplemento do débito ou a quebra ou abandono da empresa.

Neste ponto, é importante ter em mente que o propósito da cobrança do crédito inscrito em dívida ativa é a recuperação do crédito e não a inviabilização da atividade da pessoa jurídica³⁵. Contudo, não se pode descuidar da importância do papel extrafiscal do ciclo de cobrança como forma de manutenção do equilíbrio do ambiente de negócios. O interesse público em jogo é a equalização do passivo, mas não se pode ignorar que viola a lógica de uma concorrência leal a manutenção de um contribuinte inadimplente que deixa de recolher tributos, mas continua em uma situação de concorrência com outro contribuinte do mesmo setor que opere em regularidade, sendo dever do Estado zelar para que tal situação não ocorra.

33 O gargalo judicial é um dos fatores que contribui para o insucesso das medidas de recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa, dado que se a cobrança coercitiva não é eficiente, o risco pelo inadimplemento se torna baixo, servindo de desestímulo à regularidade e à adimplência. Outros fatores podem ser identificados, tais como a baixa reprovabilidade social em não pagar tributos, a complexidade tributária, a burocracia da máquina administrativa e judicial do Estado, contudo tal tema não é o objeto do presente trabalho.

34 No caso do Estado do Rio de Janeiro, cujo prazo máximo é de 60 (sessenta) meses, conforme previsão da Lei nº 5.351/2008.

35 Vale considerar que estamos falando de pessoa jurídica, considerando que 98% do estoque da Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro são compostos de débitos de ICMS não pagos.

Aqui entra a lógica de incentivos e a importância do papel do Poder Judiciário no processamento das execuções fiscais, uma vez que com a tecnologia e a inovação no Sistema de Busca de Ativos do Poder Judiciário (*Sisbajud*) que passou a admitir uma reiteração automática de ordens de bloqueio *online* (“teimosinha”)³⁶, a busca pelo recebimento dos créditos sem o diálogo pode inviabilizar a atuação daqueles contribuintes que têm a intenção de manter (ou recuperar) sua atividade econômica e pode incomodar, e trazer para a mesa, aqueles contribuintes que se valiam da ineficiência do sistema para suas operações.

O que vemos é a atuação do Poder Judiciário criando um ambiente propício ao diálogo ao fazer com que o contribuinte inadimplente busque o órgão de cobrança para algum tipo de providência, caso não possuam meios de aderir a um parcelamento. Assim, uma atuação eficiente do Poder Judiciário na gestão das execuções fiscais viabiliza momentos de negociação que são capazes de incrementar as taxas de recuperação. Sem a atuação do Judiciário por meio de medidas constritivas (além da melhor organização e gestão do órgão de cobrança), a possibilidade de celebração de planos de amortização não é posta em prática.

Após a revogação da Resolução PGE nº 4.324/2018 pela Resolução PGE nº 4.826/2020, a Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro passou a ter um normativo mais detalhado a respeito dos negócios jurídicos processuais passíveis de celebração, dentre eles se destacando a expressa previsão de celebração de plano de amortização.

Tal plano de amortização consiste em forma de equalização do passivo que não deve ser confundida com o parcelamento legal, possuindo prazo máximo de 120 (cento e vinte) meses³⁷, cuja aceitação depende de demonstração de capacidade econômico-financeira para quitar a integralidade do débito e respectivos consectários legais no prazo contratado com a Procuradoria-Geral do Estado, devendo ressaltar a impossibilidade da redução do montante devido³⁸.

A celebração de plano de amortização pode, ou não, exigir garantia do débito, contudo somente garantia integral autoriza a emissão de certidão de regularidade fiscal dada previsão expressa do art. 151 do Código Tributário Nacional³⁹, que trata das hipóteses de suspensão de exigibilidade do débito.

36 SISBAJUD. In: CONSELHO Nacional de Justiça (Portal). Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/sistemas/sisbajud/>>. Acesso em: 30 maio 2023.

37 Há possibilidade de extensão do prazo mediante autorização do Procurador-Geral do Estado.

38 Quando se fala em débito de natureza tributária, qualquer redução do valor devido por meio de anistia depende de lei autorizando; no caso de débito estadual, exige-se, ainda a celebração de um convênio no âmbito do Conselho Fazendário, à luz do art. 155, §2º, inc. XII, alínea g, da CF.

39 “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I- moratória;

II- o depósito do seu montante integral;

III- as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV- a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; [Incluído pela Lcp. nº 104, de 2001. BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 3 set. 2022.]

VI – o parcelamento. [Incluído pela Lcp. nº 104, de 2001]

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”

A vantagem da celebração do plano de amortização consiste na cessação dos atos constritivos, dada a lógica de prevalência de interesse das partes com relação à atividade jurisdicional, outro ponto é a customização dos pagamentos no plano de amortização orientada pela demonstração de capacidade econômica do contribuinte, desde que possível o adimplemento total do débito no prazo pactuado e a manutenção do recolhimento do ICMS corrente em dia.

A celebração do negócio jurídico processual na modalidade plano de amortização é consequência não somente de uma mudança de paradigma na relação fisco-contribuinte, dada a busca de consensos, mas é também fruto de uma atuação eficiente dos atores envolvidos na cobrança do crédito de forma a cocriar momentos de diálogo nos quais os interesses possam se encontrar permitindo, assim, que o contribuinte tenha meios de voltar a uma situação de regularidade, que o Estado receba seus créditos e o ambiente de negócios para os competidores do contribuinte inadimplente não permaneçam em desvantagem.

5. CONCLUSÃO

A falta de estruturação dos órgãos de cobrança tributária, a resistência do Supremo Tribunal Federal a procedimentos que instituem novas medidas de cobrança coercitiva, a limitação dos meios à disposição dos órgãos de cobrança e a alta taxa de congestionamento das execuções fiscais são alguns dos fatores que ocasionam a baixa taxa de recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa.

Muito se fala em consensualidade no direito público, contudo, em matéria tributária não se pode ignorar que os interesses envolvidos são diametralmente opostos. Assim, a criação de momentos de diálogo, na inexistência de uma legislação que preveja a possibilidade de redução do crédito por meio de desconto em multa e juros ou que autorize a celebração de transação tributária, requer o perfeito funcionamento dos mecanismos que compõem o ciclo de cobrança, do contrário, o contribuinte inadimplente, se valendo das falhas do sistema, permanece na inércia deixando não somente de recolher tributos, como também prejudicando o ambiente econômico ao se valer de uma vantagem concorrencial ainda que se trate de um ilícito tributário.

Um Poder Judiciário eficiente no processamento das execuções fiscais e na aplicação das medidas constritivas requeridas pela Fazenda Pública é o fator que provoca o momento de diálogo na cobrança do crédito fiscal e o negócio jurídico processual, em especial, o plano de amortização é um instituto que vem sendo utilizado de forma a permitir àquele contribuinte que não tenha capacidade de pagar à vista a integralidade de seus débitos, ou aderir a um parcelamento comum, possa voltar a trilhar o caminho da regularização.

Pelo menos, essa tem sido a experiência do Estado do Rio de Janeiro na celebração de negócios jurídicos processuais na modalidade plano de amortização, cuja demanda é impul-

sionada pelas práticas de medidas constritivas pelas varas com competência tributária. Assim, a prática da consensualidade sem a previsão de redução do crédito tributário somente é efetiva em um ambiente no qual o ciclo de cobrança esteja funcionando de forma eficiente, do contrário se verifica pouco ou nenhum diálogo entre os contribuintes em situação de inadimplência e a Fazenda Pública.

6. REFERÊNCIAS

BINENBOJM, Gustavo. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais. *Revista Eletrônica da PGE-RJ*, v. 3 n. 3, set./dez.2020. Rio de Janeiro: Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, 2020.

BRASIL. *Código de Processo Civil e normas correlatas*. 14. ed. atual. até fev. 21. Brasília: Senado Federal, 2015. 290 p.

_____. *Código tributário nacional*. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. 188 p. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2023.

_____. Conselho Nacional de Justiça. *Resolução CNJ nº 125/2010*. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/resolucao_125_29112010_03042019145135.pdf>. Acesso em: 15 maio 2023.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 742, de 21 de dezembro de 2018. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, seção 1. Brasília, DF, ano 155, n. 249, p. 336-338, 28 dez. 2018. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/223162418/dou-secao-1-28-12-2018-pg-336/pdfView>>. Acesso em: 3 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – EDcl no AgInt no AREsp: nº 2048510-RS, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 21 set. 2023. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202200076650&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 22 set. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal- *RE: Nº 374.981 - RS*, Relator: Ministro CELSO DE MELLO, Data de Publicação: DJ 8 abr. 2005. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2093920>>. Acesso em: 20 set. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal- *ADI: Nº 5135 - DF*, Relator: Ministro ROBERTO BARROSO, Data de Publicação: DJ 21 fev. 2018. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4588636>>. Acesso em: 20 set. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal – *AC-MC: Nº 1657 - RJ*, Relator: Ministro CÉZAR PELUSO, Data de Publicação: DJ 13 mar. 2008. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2514351>>. Acesso em: 20 set. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal- *RE: Nº 550769 - DF*, Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA, Data de Publicação: DJ 01 jul. 2016. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2524898>>. Acesso em: 20 set. 2023.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. Negócio Jurídico Processual em matéria tributária. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo César (Coords.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters do Brasil, 2019. 400 p.

CHIESA, Clélio. Inscrição da dívida ativa. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/287/edicao-1/inscricao-da-divida-ativa>

Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Justiça em Números 2023 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023.

_____. Glossário de indicadores de desempenho. 2022. Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/03/glossario-dos-indicadores-de-desempenho23-03-01.pdf>. Acesso em: 25 set. 2023.

COELHO, Flávia Palmeira de Moura. Atos de constrição e cooperação judicial (Cap. III). Tomo I. Recuperação Judicial e Fazenda Pública. In: GUIMARÃES FILHO, Célio Prado [et al.];

DIDIER Jr, Fredie. Negócios jurídicos processuais atípicos no Código de Processo Civil de 2015. *Revista Brasileira da Advocacia RBA*. a. 1. v.1, abr./jun. 2016. São Paulo: Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2016. p. 59-86. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBA_n.01.04.PDF>. Acesso em: 20 maio 2023.

GODINHO, Robson Renault. A Possibilidade de Negócios Jurídicos Processuais Atípicos em Matéria Probatória. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro*, n. 56, abr./jun. 2015, p. 191-199.

GOMES, Marcus Lívio. PERSPECTIVAS PARA A EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? *Revista CEJ*, Brasília, Ano XIII, n. 45, p. 86-101, abr./jun. 2009.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. *Sanções não pecuniárias no Direito Tributário: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas*, 2016.

RIO DE JANEIRO (ESTADO). Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Resolução PGE nº 4.826 de 16 de março de 2022. Disciplina a celebração de negócios jurídicos processuais no âmbito da Procuradoria da Dívida Ativa, da Procuradoria Tributária e da Procuradoria de Sucessões, bem como nas correlatas atribuições da Coordenadoria-Geral das Procuradorias Regionais e da Procuradoria na Capital Federal. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. a. 48. n. 55. pte. 1. 24 mar. 2022, p. 29-30. Disponível em: <<https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTU2NzQ%2C>>. Acesso em: 4 maio. 2023

_____. Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Resolução PGE nº 4.324 de 7 de janeiro de 2019. Autoriza a celebração, no âmbito das ações judiciais de competência da Procuradoria da Dívida Ativa e da Procuradoria Tributária, em trâmite na capital do Estado do Rio de Janeiro e nas Comarcas do interior, bem como na Capital Federal, inclusive anteriormente ao ajuizamento, de modalidades específicas de negócio jurídico processual. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*. a. 45. n. 6. pte. 1. 8 jan. 2019, p. 11. Disponível em: <<https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTU2NzM%2C>>. Acesso em: 4 maio. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

TAVARES, Diego Ferraz Lemos; FILIPPO, Luciano Gomes. *Sanção política: a imagem refletida da extrafiscalidade. Análise da legitimidade e estudo da jurisprudência histórica e atual do STF*. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 34, p. 44-62, set./out 2012



O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A REFORMA DO PROCESSO TRIBUTÁRIO EM PORTUGAL

Paula Cristina Palmelão da Silva

Resumo

A reforma do processo tributário em Portugal impõe um debate e uma reflexão aprofundada tendo por pano de fundo o atual contexto nacional, europeu e internacional porque uma reforma, seja ela qual for, não se deve alhear da realidade e da sociedade à qual se pretende seja aplicada. Sob este prisma concebe-se o direito como sendo uma realidade dinâmica que procura dar respostas às questões que lhe são colocadas sobretudo numa área como é a do direito tributário que possui um grande impacto na economia e na manutenção do próprio Estado de Direito. Como tem sido mencionado por diversas vezes pela doutrina, da qual se destaca CASALTA NABAIS, «...sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno.¹ Assim, este texto visa sobretudo contribuir para lançar a reflexão sobre os caminhos que se abrem à reforma do processo tributário em Portugal e sobre os limites que essa reforma poderá enfrentar quando perspetivada à luz do princípio da legalidade tributária.

Palavras Chaves: Princípio da legalidade tributária; princípio da tutela jurisdicional efetiva; reforma do processo tributário; Lei Geral Tributária; especialização; pendência processual; extinção da instância.

Abstract

The reform of the tax process in Portugal requires an in-depth debate and reflection in the backdrop of the current national, european and international context, because any reform, whatever it may be, must not be isolated from the reality and society to which it is intended to be applied. From this perspective, law is conceived as being a dynamic reality that seeks to provide

¹ In *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra: Edições Almedina, S. A., 4.ª Reimpressão, 2020, pp. 191-192.

answers to the questions posed to it, especially in an area such as tax law, which has a great impact on the economy and on the maintenance of the State of Law itself. As has been mentioned several times by the doctrine, of which CASALTA NABAIS stands out, «...being the fiscal state the state whose financial needs are essentially covered by taxes, it is easily understood that it has been (and is) the rule of the modern state. Therefore, this text aims above all to contribute to launching reflection on the paths that open up to the tax process reform in Portugal and on the limits that this reform may face when viewed in light of the tax legality principle.

Keywords: *Tax legality principle; judicial effective protection principle; tax process reform; general tax law; specialization; procedural pendency; instance extinction.*

1. INTRODUÇÃO

O atual contexto de mutação do direito tributário nos planos europeu e internacional demanda uma reflexão aprofundada sobre a reforma do processo tributário em Portugal e sobre a sua articulação com o princípio da legalidade tributária.

Na verdade, o princípio da legalidade tributária constitucionalmente consagrado no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP), e previsto no artigo 8.º, n.º 2, alínea e), da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro², terá hodiernamente um recorte que não se cinge ao ordenamento jurídico interno.

Deste modo coloca-se desde logo a questão relativa ao delinear dos contornos do princípio da legalidade tributária para aferir em seguida quais as balizas que este princípio poderá colocar à reforma do processo tributário.

Nesta perspetiva coloca-se em primeiro lugar o princípio da legalidade tributária perante o Direito Fiscal Internacional e o Direito Fiscal da União Europeia, refletindo sobre algumas alterações em especial as que se referem ao Plano de ação BEPS e à tributação dos serviços digitais.

Em seguida serão abordadas as recentes alterações ao Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro³, refletindo sobre a dualidade processual que se verifica entre o CPPT e o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro e sobre a dispersão das normas relativas ao processo tributário e os seus reflexos nas garantias dos contribuintes.

Neste domínio é incontornável uma menção especial à especialização e uma referência, ainda que breve, ao regime excecional de incentivo à extinção da instância nos tribunais administrativos e fiscais e às questões que essas medidas suscitam quando confrontadas com o princípio da legalidade tributária.

2 Disponível em www.info.portaldasfinancas.gov.pt.

3 Disponível em www.info.portaldasfinancas.gov.pt.

2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O BLOCO DE LEGALIDADE: REPERCUSSÕES NA REFORMA DO PROCESSO TRIBUTÁRIO EM PORTUGAL

O princípio da legalidade tributária encontra-se constitucionalmente consagrado no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP), norma na qual se prevê que «*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*»

Este princípio foi também acolhido pelo legislador ordinário, em termos amplos, no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (LGT), pois para além de corporizar no número um desta norma o referido preceito constitucional ampliou, no número dois, a incidência do princípio da legalidade tributária à (s):

- a. *«Liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;*
- b. *Regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;*
- c. *Definição das obrigações acessórias;*
- d. *Definição das sanções fiscais sem natureza criminal;*
- e. *Regras de procedimento e processo tributário.»*

Fazendo uma retrospectiva deste princípio constata-se que o mesmo se encontra umbilicalmente ligado à representação e legitimidade parlamentar do Estado para proceder à criação de impostos tendo na sua génese o princípio “*no taxation without representation*” como assinala CASALTA NABAIS⁴.

Neste sentido e como salientou SALDANHA SANCHES: «*É essa tradição de auto-tributação, expressa na decisão da assembleia parlamentar em matéria fiscal, que é retomada pela Constituição portuguesa quando determina, com acentuada ênfase, que os impostos “são criados por lei” (artigo 165.º, n.º 1, al. i)), e que é também a lei que deverá delimitar “a incidência” - os conteúdos objectivo e subjectivo da previsão da lei fiscal -, “a taxa”, como a principal decisão quantificadora da dívida fiscal, e “os benefícios fiscais”, como derrogações que são do princípio da generalidade tributária, além das “garantias dos contribuintes” (tudo isto no artigo 103.º, n.º 2, da CRP)*»⁵.

Mas se num primeiro momento o princípio se fundava na lei stricto sensu, ou seja, na lei aprovada pelo parlamento, essa realidade foi-se alterando paulatinamente ao ponto de se delimitar este princípio por referência ao bloco de legalidade.

Nesse bloco de legalidade compreende-se atualmente o direito interno, bem como as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum, as disposições dos tratados que

4 *In Direito Fiscal*, Coimbra: Editora Almedina, S. A., 5.ª edição, 2009, p. 136.

5 *In Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p.116.

regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, como se encontra expressamente consagrado no artigo 8.º, da CRP.

De facto em relação às normas emanadas dos órgãos da União Europeia assume papel de destaque a jurisprudência proveniente do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) a qual comporta desafios ao ordenamento jurídico interno como ilustra o acórdão proferido em 9 de setembro de 2021, no processo C-449/20⁶, onde ficou patente que em matéria de criação de benefícios fiscais não basta ao Estado Português a invocação de razões imperiosas de interesse geral no âmbito do exercício das competências tributárias próprias.

Neste acórdão do TJUE ficou explícito que o Estado Português exercerá as suas competências tributárias próprias na criação de benefícios fiscais num quadro balizado pelas liberdades fundamentais do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), mormente da livre circulação de capitais, à luz dos artigos 63.º e 65.º do TFUE na interpretação seguida pelo TJUE.

Assim, por muitas reservas que nos mereça este entendimento do TFUE numa área que se prende diretamente com o exercício da soberania dos Estados Membros é incontornável o limite que se impõe neste domínio, como noutros, ao legislador nacional.

Por outro lado existem novas realidades, no âmbito do Direito da União Europeia, que reclamam a intervenção das instituições comunitárias, sendo exemplo paradigmático a tributação dos serviços digitais e a adoção de uma posição comum em relação ao Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*) iniciado pelo G20 juntamente com a OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico)⁷.

Neste domínio destaca-se a Resolução do Parlamento Europeu de 18 de dezembro de 2019, sobre a tributação justa numa economia digitalizada e globalizada: BEPS 2.0, bem como a Resolução do Parlamento Europeu de 10 de março de 2022, que contém recomendações à Comissão sobre uma tributação justa e mais simples que apoie a estratégia de recuperação⁸.

De salientar que na proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais de 21/03/2018⁹, está bem evidenciada a necessidade de evolução das normas de tributação como se pode ler no seguinte excerto: «*A presente proposta, por um lado, responde a esses apelos à adoção de medidas e, por outro, sugere uma solução provisória ao problema da inadequação das atuais regras de tributação das sociedades à economia digital.*»

6 Disponível em www.eur-lex.europa.eu.

7 Consultar a página www.oecd.org/tax/beps para mais informação sobre o Plano de Ação BEPS, designadamente, os relatórios sobre o desenvolvimento das medidas BEPS.

8 Resoluções adotadas pelo PE em resposta ao Plano de ação da Comissão para uma tributação justa e simples que apoie a estratégia de recuperação e às suas 25 iniciativas no domínio do IVA, das empresas e da fiscalidade individual, disponíveis em www.eur-lex.pt.

9 Disponível em www.eur-lex.europa.eu.

Ora as novas regras que venham a ser adotadas, quer seja no seio da União Europeia ou no âmbito da OCDE, implicarão reformulações no direito tributário internacional o que se refletirá, por sua vez, na reformulação do direito tributário substantivo e adjetivo dos Estados, que foi concebido para um modelo de empresas com presença física.

No plano do direito fiscal internacional importa também ter presente que em setembro de 2023 foram concluídas as negociações no seio da OCDE/G20 referentes à Convenção Multilateral para Facilitar a Implementação da Regra de Responsabilidade Fiscal prevista no pilar 2 do Plano de Ação BEPS¹⁰.

Neste cenário levantam-se questões no plano substantivo referentes à harmonização fiscal e em concreto à criação e implementação de um imposto “*com base supraestadual*”, como bem assinala ANA PAULA DOURADO, «*No contexto global de interdependência estadual, a soberania e a validade da lei assumem novos contornos. Elas devem ter em conta as externalidades provocadas por uma determinada política tributária noutro Estado. O princípio da legalidade e a reserva de lei tributária não garantem a validade da lei se os efeitos das decisões estaduais tiverem repercussão negativa noutros Estados.*»¹¹

Sob esta perspetiva a reforma do processo tributário em Portugal não se poderá alhear destas dimensões internacional e europeia subjacentes ao princípio da legalidade tributária, ao invés, essa reforma deverá incorporar essas dimensões ao nível das regras de procedimento e de processo que deverão acompanhar os desafios colocados pela tributação de novas realidades e pela complexidade associada a essa nova tributação, que poderão passar por uma forma especial de tramitação das ações relativas aos litígios que surjam nesses novos domínios.

3. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E AS GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS: UNIFICAÇÃO OU DISPERSÃO?

Como já tivemos oportunidade de referir o princípio da legalidade tributária inclui as garantias dos contribuintes, sendo que, na nossa perspetiva se verifica a interseção deste princípio com o princípio da tutela jurisdicional efetiva consagrado no artigo 20.º da CRP.

Efetivamente o legislador constituinte consagrou no artigo 20.º, n.º 1, da CRP, que a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.

E previu expressamente no artigo 20.º, n.º 5, da CRP, que para a «*defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracte-*

10 Disponível em www.oecd.org.

11 Justiça Tributária Internacional, in Revista de Direito Tributário Atual, n.º 41, ano 37. São Paulo: IBDT, 1.º semestre de 2019, p. 490.

rizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos.»

Ora se concatenarmos este princípio da tutela jurisdicional efetiva com o princípio da legalidade tributária, na vertente das garantias impugnatórias dos contribuintes, surgirá um quadro complexo e opaco.

De facto, quem contacte pela primeira vez com o Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro e tenha a expectativa de ver tutelados nesse Código todos os meios impugnatórios ao seu dispor, bem como a respetiva tramitação, rapidamente percebe que essa tarefa é muito mais delicada.

Assim, à exceção da ação de impugnação judicial e da oposição à execução fiscal reguladas, respetivamente, no artigo 102.º e seguintes e no artigo 203.º e seguintes do CPPT, os demais meios impugnatórios previstos no CPPT, como seja o caso da ação administrativa e dos meios processuais acessórios de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de execução dos julgados, são regulados pelas normas do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro, na sua atual redação¹².

Neste domínio assume visibilidade no CPPT o facto de o legislador ter contemplado no artigo 97.º uma panóplia de meios impugnatórios, desde a clássica ação de impugnação judicial, passando pelas ações para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, pelas providências cautelares de natureza judicial, pela intimação para um comportamento, pelos meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões, pelo recurso dos atos praticados na execução fiscal, pela oposição, embargos de terceiros e outros incidentes, e terminando na ação administrativa e em outros meios processuais previstos na lei.

Todavia no que concerne à tramitação das ações, em especial da ação administrativa, suscitam-se algumas perplexidades tendo em conta que estando perante a impugnação de atos praticados em matéria tributária, quer contemplem ou não a apreciação da legalidade do ato de liquidação, não se descortinam razões para que não possa haver uma ampliação do objeto da ação de impugnação judicial por forma a abarcar a impugnação de outros atos administrativos relativos a questões tributárias.

Acresce que a redação do artigo 97.º, n.º 1, alínea p) do CPPT também não é isenta de dúvidas pois ao prever que o processo judicial tributário compreende a ação administrativa *“designadamente para a condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária”*, deixa

12 Disponível em www.pgdlisboa.pt.

em aberto o recurso à ação administrativa para condenação à prática de ato devido regulada no artigo 66.º e seguintes do CPTA, sendo que estamos perante um contencioso de plena jurisdição como se prevê no artigo 66.º, n.º 2, do CPTA, *«ainda que a prática do ato devido tenha sido expressamente recusada, o objeto do processo é a pretensão do interessado e não o ato de indeferimento, cuja eliminação da ordem jurídica resulta diretamente da pronúncia condenatória.»*

De salientar que estando o contencioso tributário associado à prática de atos relacionados com tributos e com benefícios fiscais e suas isenções, inseridos no âmbito das relações jurídico-tributárias, afigura-se que serão reduzidas as situações em que poderá haver lugar em sede de tramitação das ações administrativas à tentativa de conciliação e mediação entre as partes nos termos previstos no artigo 87.º-C, do CPTA.

Por seu turno se atentarmos na tramitação da ação administrativa, por comparação com a ação de impugnação judicial, facilmente se conclui que a tramitação da ação administrativa comporta em regra, para além da fase dos articulados, as fases de audiência prévia e de audiência final¹³o que propicia uma tramitação processual mais densa e morosa do que a tramitação processual a que obedece a ação de impugnação judicial com a fase dos articulados, a fase de instrução, a vista ao Ministério Pública e a prolação de sentença¹⁴.

Ora, se tivermos presentes as especificidades do direito tributário, entre as quais avulta a indisponibilidade do crédito tributário, prevista no artigo 30.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, da LGT, que do nosso ponto de vista não permite que se subsuma integralmente o conceito do ato tributário no conceito de ato administrativo¹⁵, entende-se que faria sentido redefinir os contornos da ação administrativa no CPPT, ampliando como já referimos, o objeto da ação de impugnação judicial.

Na nossa perspetiva essa opção legislativa harmoniza-se com o princípio da legalidade tributária, pois os interessados possuem num único código os meios impugnatórios que poderão acionar, ficando cientes ademais dos prazos e tramitação das ações, sem que tenham que *“ir de Pôncio a Pilatos”*, ou seja, sem que tenham que averiguar por articulação do CPPT com o CPTA qual o meio processual mais adequado à defesa dos seu interesses e qual o prazo e tramitação da ação.

É que se a dispersão dos meios impugnatórios por dois Códigos já causa amiúdes vezes dificuldades aos operadores judiciários por maioria de razão essas dificuldades serão acrescidas para quem contacte pela primeira vez com estas temáticas.

De resto, não podemos olvidar que os litígios do contencioso tributário produzem impacto na economia, pelo que os cidadãos e as empresas devem conhecer os meios impugnatórios que poderão acionar com a clareza que se impõe, bem como os prazos de propositura das ações e a respetiva tramitação até por respeito ao princípio da tutela jurisdicional efetiva.

13 Cf. artigos 87.º-A, 87.º-B e 91.º do CPTA.

14 Cf. artigos 102.º e seguintes, 110.º e 111.º e 114.ºa 122.º do CPPT.

15 Sobre as dificuldades suscitadas pelos conceitos de ato tributário e de ato administrativo vide Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995, pp.114-124.

Aliás esta opção de alargar o âmbito da ação de impugnação judicial no CPPT não seria uma inovação do nosso ordenamento jurídico, pois não precisamos de ir muito longe para encontrar essa opção como sucede em Espanha com a Ley General Tributária aprovada pela Ley 58/2003¹⁶.

É certo que não se desconhece que o sistema político espanhol é distinto do português e que essas especificidades se refletem na organização territorial e administrativa do Estado Espanhol.

Todavia, no que se refere aos meios que poderão ser acionados contra os atos administrativos em matéria tributária prevê-se um único meio processual, a saber, as reclamações económico-administrativas, reguladas no artigo 227.º da Ley General Tributária, com um leque alargado que abarca as liquidações, as decisões expressas ou deferidas tacitamente de um pedido de retificação de uma autoliquidação ou de uma comunicação de dados, os atos que neguem o reconhecimento de benefícios e incentivos fiscais, os atos que determinem o regime tributário aplicável a um contribuinte, quando sejam determinantes de futuras obrigações, incluindo formais.

Pela nossa parte não iremos tão longe no sentido de defender um único meio processual para defesa dos direitos dos contribuintes, mas o alargamento do âmbito das ações de impugnação judicial aos atos administrativos praticados em matéria tributária clarificaria a tramitação dessas ações assegurando de forma plena as garantias impugnatórias dos contribuintes.

Deste modo é desejável uma reflexão aprofundada à luz do princípio da legalidade tributária, na vertente das garantias impugnatórias dos contribuintes, sobre a importação acrítica e em bloco do modelo de ação administrativa regulada no CPTA no âmbito do contencioso tributário.

4. A ESPECIALIZAÇÃO NOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS DE 1.ª INSTÂNCIA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

De acordo com o disposto no artigo 9.º, n.ºs 1 e 2 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de fevereiro, na sua atual redação¹⁷, os tribunais tributários vinham funcionando, na sua quase totalidade, de modo agregado com os tribunais administrativos de círculo, assumindo a designação de tribunais administrativos e fiscais, à exceção do Tribunal Tributário de Lisboa.

Esta realidade alterou-se com a publicação e entrada em vigor da Lei n.º 114/2019, de 12 de setembro¹⁸, diploma que alterou o ETAF introduzindo a especialização nos tribunais administrativos de círculo e nos tribunais tributários de 1.ª Instância.

16 Disponível em www.boe.es.

17 Disponível em www.pgdlisboa.pt.

18 Disponível em www.pgdlisboa.pt.

A introdução da especialização nos tribunais foi, tal como consta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 174/2019 de 13 de dezembro diploma que procedeu à criação de juízos de competência especializada, *«um dado adquirido na organização judiciária, refletindo a especialização e crescente tecnicidade da vida económica e social contemporânea e permitindo que a divisão de tarefas entregues a profissionais especialistas conduza a um tratamento mais célere das mesmas e com isso se eleve a qualidade e a eficiência da administração da justiça»*.

Neste domínio foi publicada a Portaria n.º 121/2020, de 22 de maio, que determinou a entrada em funcionamento no dia 1 de setembro de 2020, dos juízos tributários comuns e dos juízos de execução fiscal e de recursos contraordenacionais no Tribunal Tributário de Lisboa e nos Tribunais Administrativos e Fiscais de Almada, Aveiro, Braga, Leiria, Porto e Sintra, mantendo-se o funcionamento dos Tribunais Tributários de modo agregado e sem especialização nos Tribunais Administrativos e Fiscais de Beja, Castelo Branco, Coimbra, Funchal, Loulé, Mirandela, Penafiel, Ponta Delgada e Viseu¹⁹.

Assim, no que concerne à competência material dos juízos tributários especializados, prevê-se no artigo 49.º-A, n.º 1, alínea a), do ETAF, que compete ao Juízo Tributário Comum: *«conhecer de todos os processos que incidam sobre matéria tributária e cuja competência não esteja atribuída ao juízo de execução fiscal e de recursos contraordenacionais, bem como exercer as demais competências atribuídas aos tribunais tributários.»*

Por seu turno prevê-se no artigo 49.º-A, n.º 1, alínea b), do ETAF que: *«Ao juízo de execução fiscal e de recursos contraordenacionais, conhecer de todos os processos relativos a litígios emergentes de execuções fiscais e de contraordenações tributárias.»*

De acordo com a experiência da signatária, na qualidade de Juíza de um Juízo Tributário Comum, a opção legislativa pela especialização dos tribunais tributários de 1.ª Instância permitiu o aprofundamento das questões suscitadas nos litígios submetidos à apreciação do Tribunal com um enfoque nas normas processuais e substantivas que esses litígios reclamam.

Com efeito os normativos processuais que regulam os litígios referentes à prática de atos tributários são, como sabemos, distintos das normas que regulam o processo executivo e as contraordenações, sendo que a realidade dos meios processuais urgentes associados ao contencioso de execução fiscal dificilmente se coaduna com a prolação em prazo razoável de sentenças nas ações de impugnação judicial, às quais se encontra associado, regra geral, um elevado grau de complexidade.

Na verdade, constata-se que o processo de impugnação destinado à apreciação dos atos de liquidação dos tributos continua a ser o tipo de ação mais frequente no Juízo Tributário Comum e dentro desta espécie processual os tributos mais frequentes são o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), o Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

19 cf. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de dezembro, disponível em www.pgdlisboa.pt.

De referir ainda que as decisões dos processos de impugnação judicial reclamam conhecimentos sólidos não só de direito fiscal nos planos internacional e comunitário, mas também no plano do ordenamento jurídico interno de outras áreas do direito como seja o caso do direito aduaneiro, do direito comercial, do urbanismo, do direito do trabalho, de registos e notariado e da informática.

Em boa verdade se se perspetivar, como o fazemos, a especialização nos tribunais tributários de 1.ª instância como uma medida que propicia a decisão dos litígios em prazo razoável concluímos que essa medida se insere na esfera do princípio da tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, constitucionalmente consagrado no artigo 20.º, n.º 1, da CRP e, consequentemente, no âmbito do princípio da legalidade tributária.

Neste sentido acompanhamos ANA PAULA DOURADO²⁰ quando defende que «*Assim, diríamos que os n.ºs 4 e 5 do art. 268.º postulam que o regime do contencioso tributário, em todos os aspectos que tenham a ver com “a tutela jurisdicional efectiva de direitos ou interesses legalmente protegidos, esteja sujeito a reserva de lei parlamentar”*; e os restantes direitos e garantias dos administrados (incluindo as gerais e as não contenciosas), previstas no art.º 268.º e em outras disposições constitucionais, estão também sujeitos a reserva de lei parlamentar. »

E precisamente por se entender que a especialização nos tribunais tributários de 1.ª instância constitui um mecanismo que potencia a decisão dos litígios em prazo razoável, que se prende indubitavelmente com o princípio da tutela jurisdicional efetiva, será de incrementar a generalização da especialização aos demais tribunais tributários de 1.ª instância sempre que o movimento processual e o número de juízes em cada um desses tribunais aconselhe essa opção.

5. AS MEDIDAS DE INCENTIVO À EXTINÇÃO DA INSTÂNCIA E AS BALIZAS DELIMITADAS PELO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A título de introdução e antes de nos debruçarmos sobre os Decretos-lei n.ºs 81/2018, de 15 de outubro e 30/2023, de 5 de maio²¹, importa ter presente a realidade dos tribunais tributários no domínio da pendência processual causada por múltiplos fatores desde a complexidade processual, passando pelo contencioso de “massas” até à carência de recursos humanos.

Assim, não se olvidando que o nosso País é um Estado de Direito democrático e que sob o prisma do princípio da tutela jurisdicional efetiva os regimes de incentivo à extinção da instância nos tribunais devem ser utilizados em situações muito excecionais, a elevada pendência processual nos tribunais tributários demanda a concertação de várias medidas, entre as quais aquelas que permitam obter resultados de forma mais imediata, sem que sejam preteridos os direitos dos contribuintes.

20 *In O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2019, pp.138-139.

21 Disponíveis em www.diariodarepublica.pt.

De entre os meios utilizados para fazer face a este problema, assumiu papel de destaque as Equipas Extraordinárias de Recuperação de Pendências, criadas pela Lei n.º 59/2011, de 28 de novembro, num contexto de crise financeira e no âmbito da assinatura do Memorandum, em 17 de maio de 2011, entre o Estado Português, a Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional, no qual se assinalou como prioritária a eliminação de pendências nos tribunais tributários com especial destaque para os processos de valor superior a um milhão de euros.

Entretanto com a extinção dessas equipas e com o avolumar das pendências nos tribunais tributários foi aprovado o Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, diploma que procedeu à criação de equipas de magistrados para proceder à recuperação de pendências na jurisdição administrativa e tributária, e à implementação de outras medidas acessórias de carácter extraordinário.

Com efeito esta realidade de elevada pendência processual nos tribunais tributários emerge com clareza do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, no qual pode ler-se que: *«Ademais, e apesar de todos os esforços empreendidos, verifica -se a existência de processos entrados há muito, os quais, devido a vários fatores, em que avulta a complexidade, têm visto a sua resolução protelada.»*

Consequentemente a par da medida nuclear deste diploma de criação de equipas de juízes para a recuperação de pendências foram consagradas medidas acessórias de carácter extraordinário no Capítulo III do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, com incidência em três vetores estratégicos, a saber, o judicial, o da Administração Tributária e o da arbitragem.

Assim, consagrou-se no plano judicial, mais precisamente no artigo 9.º, do Decreto-Lei n.º 81/2018, a desistência dos pedidos com isenção de custas, desde que apresentados até 31 de dezembro de 2019.

Já no que se refere ao plano da Administração Tributária o legislador consagrou no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, o mecanismo de revisão oficiosa de atos relativos a processos pendentes de decisão final ou recurso nos tribunais administrativos e fiscais, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, determinando o horizonte temporal até 31 de dezembro de 2019.

É certo que estando a Administração Tributária vinculada, como sabemos, ao princípio da legalidade, desde logo por força do artigo 266.º da CRP e do artigo 8.º da LGT, sempre deverá pautar a sua atuação nas relações que estabelece com os particulares em conformidade com o referido princípio.

E também é certo que o mecanismo de revisão oficiosa de atos se encontra consagrado no artigo 78.º, da LGT, onde se prevê que *«A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.»*

Todavia da leitura que fazemos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 81/2018 retiramos um reforço do referido princípio da legalidade e do mecanismo de revisão oficiosa numa perspetiva que se oferece essencialmente pedagógica.

Sob este ângulo esse reforço da vinculação da Administração Tributária ao princípio da legalidade reveste-se de especial relevo se tivermos presente que a atuação da Administração Tributária a montante produz efeitos nos processos judiciais a jusante e na sua tramitação.

Na verdade, se a Administração Tributária infletir a sua posição quanto ao entendimento sobre pretensões dos contribuintes que lhe foram dirigidas revendo, revogando ou anulando total ou parcialmente os atos impugnados, essas decisões permitirão dirimir os conflitos ainda pela via administrativa ou estando os mesmos já na fase judicial haverá lugar à extinção parcial ou total da instância, *cf.* artigo 277.º, alíneas d) e e) do CPC aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do CPPT.

Deste modo, se atentarmos nos critérios adotados pelo legislador no artigo 10.º, n.º 2, alíneas a) e b), do Decreto-Lei n.º 81/2018, a saber, mudança do entendimento administrativo em sentido favorável ao sujeito passivo e/ou jurisprudência reiterada quanto à matéria objeto do processo em sentido favorável ao sujeito passivo emerge uma interligação entre essa atuação no plano administrativo e a pendência processual no plano judicial.

E para culminar este percurso pelo Decreto-Lei n.º 81/2018 constata-se que o legislador previu, no artigo 11.º, um terceiro vetor traduzido na possibilidade de os sujeitos passivos poderem submeter, até 31 de dezembro de 2019, aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respetivas competências, as suas pretensões que tinham formulado em processos de impugnação judicial que estivessem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários, e que nestes tivessem dado entrada até 31 de dezembro de 2016, com dispensa de pagamento de custas processuais.

Nesse sentido os sujeitos passivos deveriam solicitar a extinção da instância e requerer a emissão de certidão judicial eletrónica destinada a instruir o pedido de constituição de tribunal arbitral, *cf.* artigo 11.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 81/2018.

Ora, se esta medida em concreto nos oferece algumas reservas por poder comportar um desaforamento dos litígios submetidos à apreciação dos tribunais tributários de 1.ª Instância ao arrepio do disposto nos artigos 202.º, n.ºs 1 e 2 e 212.º, n.º 3, da CPR, afigura-se que a mesma se revestiu de carácter excecional atendendo ao limite temporal adotado pelo legislador de processos entrados no tribunal até 31/12/2016.

De resto é indubitável que a atuação concertada nos três vetores referidos, a par da isenção de custas nos casos de desistência dos pedidos e da dispensa do pagamento das custas processuais nos casos do cometimento de processos tributários pendentes para a arbitragem, foi um efetivo regime de incentivo à extinção da instância nos tribunais tributários utilizado por vários sujeitos processuais.

Neste contexto, considerando este quadro normativo, seria expeável que o legislador enveredasse por caminho similar na propalada adoção de um regime excecional e temporário de incentivo à extinção da instância na jurisdição administrativa e fiscal num quadro de implementação da componente 18 – Justiça Económica e Ambiente de Negócios, do Plano de Recuperação e Resiliência (PRR) 2021-2026.

Até porque como se pode ler no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 30/2023, de 5 de maio, «*Neste contexto, o presente decreto-lei vem estabelecer um regime, excecional e temporário, de incentivo aos sujeitos processuais a colocarem termo aos processos nos tribunais administrativos e fiscais, como vetor de descongestionamento das pendências judiciais, o qual vigorará até 14 de setembro de 2026*».

Contudo a única medida que consta deste último diploma legal como incentivo à extinção da instância apenas produz efeitos no pagamento de taxas de justiça e mesmo assim perscrutando o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 30/2023, verifica-se que o legislador foi muito parco nas medidas de incentivo à extinção da instância.

De facto, se o que se pretende é o “*descongestionamento das pendências*” não se alcança como é que se atingirá esse objetivo através do incentivo dirigido aos sujeitos processuais para a extinção da instância quando o benefício que lhes é concedido consiste na dispensa de 25% do pagamento de taxas de justiça e na dispensa da taxa remanescente prevista no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de fevereiro, na sua redação atual.

De notar que a dispensa da taxa remanescente prevista no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de fevereiro, na sua redação atual abrange, como consta nesse normativo, causas de valor superior a €275.000,00, ou seja, o seu escopo não visa todos os processos pendentes, mas apenas uma parte desses processos, que no caso da subscritora são uma reduzida percentagem do seu acervo processual.

Portanto para a maioria dos processos pendentes nos tribunais tributários o único incentivo concedido aos sujeitos processuais traduz-se na dispensa de 25% do pagamento de taxas de justiça.

E, repare-se que as medidas adotadas pelo legislador em 2018 produziram efeitos na pendência processual e essas sim representaram do nosso ponto de vista verdadeiros incentivos à extinção da instância, mal se compreendendo que não tenha havido uma linha de continuidade com as anteriores medidas adotadas no Decreto-Lei n.º 81/2018, designadamente com a que se encontrava prevista no artigo 9.º de desistência dos pedidos com isenção de custas.

De resto analisado o artigo 170.º da Proposta de Lei n.º 109/XV/2.ª (Orçamento do Estado para 2024)²² constata-se que há uma rutura com a anterior tendência legislativa no sentido de, a título excecional e atendendo à data de entrada dos processos nos tribunais tributários, que

22 Disponível em www.parlamento.pt.

no âmbito do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018 era até 31/12/2016, conferir a possibilidade às partes de desistirem dos pedidos, solicitarem a correspondente certidão e submeterem aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respetivas competências, as suas pretensões que tinham formulado em processos de impugnação judicial que estivessem pendentes de decisão.

Com efeito vejamos de perto a redação do artigo 170.º, n.º 1, da Proposta de Lei n.º 109/XV/2.ª que se transcreve em seguida para melhor esclarecimento:

«Artigo 170.º

Remessa de processos tributários pendentes para a arbitragem

1 - Os sujeitos passivos podem, até 31 de dezembro de 2024, submeter à apreciação dos tribunais arbitrais, constituídos nos termos do n.º 1 e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na sua redação atual, dentro das respetivas competências, as pretensões que tenham formulado em processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão, independentemente do valor do pedido, em primeira instância nos tribunais tributários, e que nestes tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2021, aplicando-se o disposto no Decreto-Lei n.º 30/2023, de 30 de maio».

Se o que se pretende é a diminuição das pendências não se alcança a que título se pretende estender a baliza temporal até 31/12/2021, a menos que a opção do Estado Português seja no sentido de proceder a um desaforamento dos litígios que as partes submeteram à apreciação dos tribunais tributários, com a agravante de as partes prescindirem do direito ao recurso da decisão arbitral, ao abrigo do artigo 280.º do CPPT, quando o valor da ação seja inferior a €10.000,00 (cf. artigo 170.º, n.º 5, da Proposta de Lei n.º 109/XV/2.ª).

Esta medida por si só merece a mais profunda das reflexões, pois se é verdade que a diminuição das pendências nos tribunais tributários de 1.ª Instância deve continuar a merecer prioridade da parte do legislador, também é verdade que o descongestionamento das pendências se prende, em regra, com os processos mais antigos e mais complexos não se descortinando como é que o desaforamento dos litígios até 31/12/2021 pode sequer se concebido como resposta para a pendência processual.

Acresce que, como temos vindo a fazer notar, o princípio da legalidade tributária inclui as garantias dos contribuintes, sendo que dúvidas não se oferecem em como se inclui nesse âmbito o direito ao recurso das decisões dos tribunais tributários, previsto no artigo 280.º e seguintes do CPPT, pelo que, sob este prisma, a limitação do direito ao recurso que consta do artigo 170.º, n.º 5, da referida Proposta de Lei, às ações de valor superior a €10.000,00 comporta, na perspetiva da signatária, uma clara diminuição das garantias dos contribuintes suscetível de colidir com o princípio da legalidade tributária e com o princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Uma última nota para lembrar, porque se impõe, que a consagração dos tribunais como órgãos de soberania e a independência dos seus juizes, nos artigos 202.º e 203.º da CRP, não constituem letra morta, antes pelo contrário, é aos tribunais tributários que compete dirimir os

conflitos em matéria tributária como é apanágio de um Estado de Direito democrático cabendo à arbitragem o seu papel próprio e não a sua substituição a órgãos de soberania.

6. CONCLUSÕES

A reforma do contencioso tributário em Portugal à luz do princípio da legalidade tributária comporta vários desafios para o legislador nacional atendendo desde logo aos contornos de que esse princípio se reveste atualmente face ao Direito Fiscal Internacional e ao Direito da União Europeia.

Precisamente porque o direito tributário se alia ao exercício de funções de soberania que constituem o cerne do Estado de Direito democrático entende-se que existem especificidades que se estendem às regras processuais que merecem ser debatidas e ponderadas.

Ora justamente por estar em causa uma área que se prende com o exercício de funções de soberania do Estado de Direito democrático entende-se que um processo de reforma do processo tributário em Portugal merece muito mais do que medidas avulsas enxertadas nas leis de orçamento do Estado ou medidas pontuais sem fio condutor e sem um verdadeiro debate que envolva a academia, os tribunais, a Autoridade Tributária e Aduaneira, os Advogados e a sociedade em geral.

Só após esse debate esclarecido é que se encontrarão reunidas as condições necessárias, na perspetiva da signatária, para fazer o essencial, ou seja, escolher o caminho que se quer seguir quanto aos tribunais tributários em Portugal e construí-lo com solidez tendo presente que qualquer Estado de Direito democrático se mede pela independência dos seus tribunais e dos seus juízes, sob pena de constituir letra morta a consagração constitucional, nos artigos 202.º e 203.º da CRP, da função jurisdicional e da independência dos tribunais.

7. BIBLIOGRAFIA

DOURADO, Ana Paula, *Justiça Tributária Internacional*, in *Revista de Direito Tributário Atual*, n.º 41, ano 37. São Paulo: IBDT, 1.º semestre de 2019.

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2019

NABAIS, José Casalta, *A Quantificação da Obrigação Tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 173, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Coimbra: Edições Almedina, 2009.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Edições Almedina, 2020.

SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2007.



LITIGANCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E MEIOS DE SOLUÇÃO EXTRAJUDICIAL DE CONFLITOS : PROPOSTAS

Regina Helena Costa

Resumo

O elevado grau de litigância tributária no Brasil demanda o aperfeiçoamento da legislação da legislação relativa aos meios de solução extrajudicial de conflitos. Projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional buscam a redução da litigiosidade e o incentivo à busca de tais expedientes.

Palavras-chave: Litigância tributária no Brasil. Meios de solução extrajudicial de conflitos. Projetos de lei em tramitação.

Abstract

The high tax litigation in Brazil requires the improvement of the legislation on means of out-of-court dispute resolution. Ongoing bills in the Brazilian National Congress look for litigation reduction and incentive to use such means.

Keywords: *Tax litigation in Brazil. Means of out-of-court dispute resolution. Ongoing bills.*

1. INTRODUÇÃO

É conhecido o elevado grau de litigância tributária no Brasil, especialmente em sede judicial, à vista da arraigada cultura de solução de conflitos mediante intervenção estatal.

As indesejáveis consequências, visíveis nas últimas décadas, são o congestionamento das instâncias judiciais, a grande morosidade na tramitação dos processos, bem como o provável prejuízo na qualidade das decisões proferidas.

Entendemos que as causas dessa crônica litigiosidade tributária emergem de fatores de duas naturezas : aqueles que chamamos de *aceitáveis*, porquanto decorrentes das escolhas cristaliza-

das na Constituição da República, e outros que qualificamos como *inaceitáveis*, consubstanciados na disciplina infraconstitucional prolixa e desatualizada, que demandam urgente solução.

Como fatores aceitáveis, destacamos a *forma federativa de Estado* e a *densa disciplina constitucional da tributação*.

A Federação brasileira, como sabido, ostenta perfil peculiar ao contemplar tríplice ordem jurídico-política, uma vez conferida, também, autonomia aos Municípios. Outrossim, vale relembrar que a forma federativa de Estado constitui cláusula pétrea, não podendo ser objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a aboli-la.¹

Por outro lado, é da tradição brasileira, desde a Constituição de 1946, que o texto fundamental contemple minudente disciplina do sistema tributário nacional, vinculante de todos os entes federativos, estampada em extenso capítulo próprio.²

Tais fatores, à evidência, contribuem para a complexidade do sistema tributário, uma vez que todas as pessoas políticas legislam sobre matéria tributária e não de observar as múltiplas normas constitucionais e as normas gerais sobre legislação tributária, veiculadas por lei complementar da União³, ao exercer suas respectivas competências.

Já os fatores ensejadores da apontada litigância mais sensíveis, a serem combatidos, são : (i) a *desordenada e complexa legislação infraconstitucional*, por vezes desatenta ao rígido regramento constitucional da tributação, que confere pouca liberdade ao legislador; (ii) o *emaranhado de atos normativos infralegais* (decretos, resoluções, portarias etc.), frequentemente descompassados com a lei; (iii) a *baixa adesão a meios extrajudiciais de solução de conflitos tributários* (processo administrativo, compensação, transação, arbitragem, mediação, autocomposição); e (iv) o *excesso de obrigações acessórias* e a falta de orientação por parte da Administração Tributária, a chamada *educação fiscal*.

Nessa moldura, impõe-se seja promovido, o mais brevemente possível, o aperfeiçoamento da legislação pertinente aos meios extrajudiciais de solução de controvérsias tributárias.

2. O CPC/2015 COMO MARCO DE UMA NOVA ERA

Com o advento do Código de Processo Civil vigente (Lei n. 13.105/2015) inaugurou-se nova era na processualidade judicial, com estímulo à utilização de meios de solução extrajudicial de conflitos.

1 Cf. Art. 60, § 4º, IV, da Constituição da República.

2 Atualmente, arts. 145 a 162 da Constituição da República.

3 Art. 146, III, da Constituição da República.

Tal diploma legal, ao declarar ser “permitida a arbitragem, na forma da lei”, bem como que “o Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos”, exorta os operadores do Direito a estimular a adoção da conciliação, da mediação e de outros métodos para o alcance desse objetivo (art. 3º, §§ 1º, 2º e 3º), representando o marco inicial de uma inédita cultura na busca da pacificação social.

Tendo esse estatuto processual apontado a *uniformidade da jurisprudência* como uma das tônicas das inovações por ele introduzidas, a *prestação jurisdicional isonômica e a redução da litigiosidade* consubstanciam decorrências inafastáveis.

Secundando a legislação codificada, dentre outros textos normativos, adveio a Lei n. 13.140, também de 2015, que dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a *autocomposição de conflitos* no âmbito da Administração Pública. Suas normas têm aplicação, inclusive, aos conflitos tributários.

Portanto, com tais inovações legislativas, o Brasil passou a viver um momento de grande fomento à adoção de expedientes de solução extrajudicial de conflitos, inclusive na seara tributária.

Nesse ambiente favorável, foram apresentados diversos projetos de lei visando ao aperfeiçoamento das normas concernentes aos instrumentos de solução extrajudicial de conflitos tributários, os quais comentaremos a seguir.

3. PROJETOS DE LEI SOBRE MEIOS DE SOLUÇÃO CONSENSUAL DE CONFLITOS EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL BRASILEIRO

Mediante o Ato Conjunto n. 01/2022, dos Srs. Presidentes do Senado Federal, Senador Rodrigo Pacheco, e do Supremo Tribunal Federal, Ministro Luiz Fux, foi instituída Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, a qual tivemos a honra de presidir.

A Comissão atuou por meio de duas subcomissões – a de Processo Administrativo e a de Processo Tributário – concluindo seus trabalhos em setembro do mesmo ano.

A Subcomissão de Direito Tributário apresentou oito anteprojetos de lei sobre processo tributário, judicial e administrativo, tendo como principais diretrizes a nortear os trabalhos as já acolhidas pelo Código de Processo Civil de 2015- a *redução da litigiosidade e o incentivo à busca pela solução extrajudicial dos conflitos*.

Neste breve estudo, comentaremos, sucintamente, três desses projetos, ainda em tramitação no Senado Federal : o de normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e pro-

cesso administrativo em matéria tributária; o relativo à mediação tributária; e o referente à arbitragem tributária⁴.

3.1. Projeto de lei complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária, que propõe alterações no Código Tributário Nacional – PLP 124/2022⁵

As propostas contidas nesse projeto de lei consideraram o cenário identificado pelo Conselho Nacional de Justiça em 2022, em seu “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro”, com base nos dados do relatório “Justiça em Números”, edição 2021. A título de exemplo, uma das sugestões levou em conta o fato de que as execuções fiscais representam o maior fator de congestionamento do Poder Judiciário, atingindo o patamar de 87%. Indicou-se, assim, a adoção de mecanismos de cobrança administrativa que precedam o ajuizamento das execuções fiscais como medida prioritária para a redução do elevado estoque de processos judiciais.

Cuida-se de um grupo de alterações ao Código Tributário Nacional fundadas em três eixos: 1) *alterações voltadas à prevenção de conflitos tributários*, como o mandamento direcionado ao estabelecimento de programas de conformidade e à facilitação da autorregularização; 2) *alterações voltadas ao estímulo à adoção de soluções consensuais em litígios tributários*, incluindo a desjudicialização dos processos tributários; e 3) *alterações com vista à harmonização das normas relativas ao processo administrativo tributário*, como forma de fortalecer o contencioso administrativo por meio da previsão de garantias mínimas a serem observadas por todas as esferas da Federação.

As principais alterações normativas relativas a cada eixo serão detalhadas a seguir.

Em relação ao *primeiro eixo* apontado, destacamos, inicialmente, as sugestões referentes ao *Direito Sancionador*. Sugere-se o estabelecimento de um verdadeiro regime jurídico das multas tributárias, até hoje inexistente no ordenamento brasileiro, por meio da fixação de limitações específicas à imposição de penalidades por parte das administrações tributárias, como o dever de observância à razoabilidade e à proporcionalidade em relação à infração praticada pelo sujeito passivo (art. 113-A, caput). Ainda, os parágrafos do aludido dispositivo contêm *limites quantitativos para a fixação de multas tributárias*, adequando a atuação estatal em matéria de sanções pecuniárias de cunho tributário aos princípios constitucionais do não confisco e da capacidade contributiva.

4 Os demais projetos são : Projeto de lei de Código de Defesa dos Contribuintes (PLP 125/2022); Projeto de lei ordinária do processo administrativo tributário da União (PL 2483/2022); Projeto de lei ordinária sobre o processo de consulta tributária da União (PL 2484/2022); Projeto de lei ordinária de execução fiscal (PL 2488/2022); e Projeto de lei ordinária de custas da Justiça Federal (PL 2489/2022). Os projetos e sua tramitação são acessíveis no sítio eletrônico do Senado Federal do Brasil (<https://www12.senado.leg.br/hpsenado>).

5 <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/plp-124-2022>, acesso em 08.09.2023.

O projeto trata, ainda, da *dosimetria para gradação de multas* cominadas em face do descumprimento de obrigações tributárias (art. 194-A). Nesse sentido, estabelece critérios de modo a individualizar a conduta do agente diante do caso concreto, levando em consideração também os bons antecedentes fiscais do contribuinte.

Com o objetivo de dar efetividade aos critérios estabelecidos pelo regramento geral e em respeito à autonomia dos entes federativos, determina-se que União, Estados, Distrito Federal e Municípios terão o prazo de dois anos para atualizar a respectiva legislação tributária de modo a incorporar os critérios de moderação sancionatória estabelecidos nesse dispositivo. Findo tal prazo sem que tenha havido a edição da respectiva legislação, serão aplicados os próprios critérios do art. 194-A (art. 211-A).

Outro ponto que merece destaque é o concernente ao instituto da *denúncia espontânea*. A proposta dá nova redação ao atual art. 138 do Código Tributário Nacional, de modo a esclarecer que a denúncia espontânea feita pelo sujeito passivo acarreta o afastamento das multas de mora e de ofício. Com o mesmo intuito de prevenir possíveis conflitos tributários, sugere-se uma alteração no art. 142 do Código Tributário Nacional, a fim de afastar a cominação de multa de ofício em caso de lançamento para prevenção da decadência, quando a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa na forma dos incisos II, IV e V do art. 151 da mesma Lei. O mesmo objetivo se observa na proposta de inserção do § 3º do art. 161.

No que tange à *consulta tributária*, o projeto prevê a inclusão do art. 194-C, que conceitua e disciplina o instituto ao regramento geral das normas gerais em matéria de legislação tributária, garantindo a uniformidade na aplicação de entendimentos exarados pela administração tributária a todos os demais contribuintes não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas.

Prestigiam-se, assim, a segurança jurídica e a expectativa legítima dos contribuintes que confiam na estabilidade e harmonia da interpretação normativa feita pela administração tributária.

Passando ao segundo eixo, temos as alterações voltadas ao estímulo à adoção de soluções consensuais em litígios tributários.

Por meio das sugestões de alteração aos arts. 151, 156, 171 e 171-A e 171-B, pretende-se construir um suporte jurídico de aplicação geral em matéria tributária para os institutos da mediação, da arbitragem e da transação.

No que toca à *transação*, seguindo o sucesso da regulamentação desse instrumento no âmbito federal, implementado pela Lei n. 13.988/2020, os trabalhos desenvolvidos pela Comissão de Juristas buscaram ampliar o alcance do instituto, trazendo parâmetros gerais de observância pelas três esferas, com a criação, ainda, de novas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que, para além da transação, constituem a base normativa para os respectivos projetos de lei regulamentadores dos institutos da arbitragem e da mediação tributária no país.

Em linha com esse objetivo, constatou-se a necessidade de previsão de nova hipótese de extinção do crédito tributário de modo a permitir que o procedimento arbitral tenha eficácia terminativa em relação aos litígios tributários.

Inovação importante desse projeto diz com a *eficácia vinculante* de determinadas decisões judiciais, mediante a inclusão do art. 194-B no Código Tributário Nacional. Traz-se, assim, para o âmbito da lei complementar, o regramento dos efeitos vinculantes para as administrações tributárias das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, e pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos.

Acerca desse ponto, vale destacar que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário com repercussão geral, assim como as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em recursos repetitivos, apresentam, de acordo com o ordenamento jurídico atual, efeito vinculante restrito aos órgãos do Poder Judiciário (art. 927 do Código de Processo Civil), não tendo a mesma eficácia dos julgados emanados em ações de controle de constitucionalidade concentrado, que vinculam tanto o Judiciário quanto a administração pública (art. 102, § 2º, da Constituição da República, e art. 28, parágrafo único, da Lei n. 9.868/1999).

Revela-se inegável a insegurança jurídica que a obrigatoriedade legal de vinculação da administração pública apenas às decisões da Corte Constitucional em controle de constitucionalidade concentrado gera, porquanto enseja que entendimentos reiterados e vinculantes em âmbito judicial sejam ignorados em âmbito administrativo, fazendo com que o Judiciário seja novamente instado, a cada situação concreta, a se pronunciar, uma vez que a possibilidade de atribuição de efeitos vinculantes e *erga omnes* para todos os tipos de controle de constitucionalidade tornou-se regra em desuso (art. 52, X, da Constituição da República).

Por fim, o terceiro eixo, pertinente às alterações voltadas à harmonização das normas relativas ao *processo administrativo tributário* – propõe-se a inserção do Capítulo IV no Código Tributário Nacional, a fim de consolidar e harmonizar a disciplina a ele atinente, sem, com isso, invadir a esfera de autonomia de cada ente federado.

Para tanto, os dispositivos propostos se limitam ao estabelecimento de normas gerais que assegurem o cumprimento do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, pelos três níveis da Federação. A ideia é de que haja uniformidade de prazos e recursos mínimos, permitindo-se que cada ente tenha a disciplina própria no que tange ao processo administrativo tributário, desde que observe o núcleo essencial do devido processo legal densificado pelos arts. 208-A a 208-H.

3.2. Projeto de lei de Mediação Tributária da União - PL 2485/2022⁶

A mediação é um método autocompositivo de solução de conflitos quanto à recuperação das receitas não recolhidas espontaneamente pelos sujeitos passivos ou ao reconhecimento de desoneração total ou parcial desses.

6 <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pl-2485-2022>, acesso em 08.09.2023.

Visa à redução do estoque de litígios judiciais, mas, também, busca evitá-los. Isso porque, além de ser viabilizada na fase administrativa, poderá ser implementada no curso do procedimento fiscal, ou seja, antes do início do contencioso administrativo. E, para além dessa fase, o projeto de lei permite sua realização no contencioso administrativo tributário, na inscrição em dívida ativa e no contencioso judicial tributário.

Desse modo, nota-se que todo o percurso do crédito tributário, mesmo antes de sua formalização, será alcançado por tal instituto. Nesse contexto, cabe realçar que a mediação poderá ser requerida tanto pelo sujeito passivo, como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Pretende-se autorizar, de forma ampla, a submissão de controvérsias tributárias à mediação, como mais uma porta para a solução dos litígios, em paralelo ao contencioso administrativo, ao judicial, à transação e à arbitragem.

O projeto conjuga valores atinentes à administração pública e ao fenômeno jurídico da mediação, são eles: *legalidade, consensualidade, voluntariedade das partes, informalidade nas fases preparatórias e de tratativas, oralidade, autonomia das partes e autodeterminação procedimental e substantiva, decisão informada, imparcialidade do mediador, qualificação do mediador, sigilo e confidencialidade, segurança jurídica, publicidade, boa-fé e respeito mútuo.*

Aspecto interessante diz respeito à possibilidade de a mediação ser requerida não apenas pelo sujeito passivo, mas, também, pela Fazenda Nacional. Nos dois casos, a autoridade indicará quem será o mediador, e o sujeito passivo poderá rejeitar tal indicação por até duas vezes. Caso ainda discorde das indicações, poderá desistir da mediação.

Outro estímulo à implantação da mediação é a possibilidade de o sujeito passivo não precisar estar representado por terceiro, tornando-a ainda menos onerosa.

Assinale-se que qualquer das partes poderá desistir dessa modalidade de solução de conflito desde que não tenha sido celebrado o acordo conclusivo. Se houver desistência, antes da assinatura do acordo, será dado prosseguimento imediato às medidas cabíveis à satisfação do crédito.

Uma vez instaurado o procedimento de mediação, as partes deverão informar ao tribunal administrativo ou judicial para que ocorra a suspensão de eventuais prazos por trinta dias, prorrogáveis por igual período.

Por fim, o projeto discorre sobre os elementos a serem utilizados adequadamente pelos mediadores quando da resolução do conflito tributário, bem como prescreve que possuem dever de sigilo quanto aos dados a que tiveram conhecimento e que não poderão ter contato com o sujeito passivo.

3.3. Projeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira - PL 2486/2022⁷

A arbitragem é um método heterocompositivo de solução de conflitos já consolidado no Brasil, em especial após o advento da Lei n. 9.307/1996 e que, ao longo dos anos, tem expandido sua aplicação para cuidar, inclusive, de litígios envolvendo a Administração Pública.

Embora não seja instituto novo no direito brasileiro, não foi, até o momento, adaptado para aplicação em matéria tributária e aduaneira. E não se pretende, por meio desse novo projeto, inovar totalmente o ordenamento jurídico da arbitragem no Brasil.

Por isso, estabelece-se a aplicação subsidiária à arbitragem tributária e aduaneira da Lei de Arbitragem, vigente há vinte e cinco anos e que vem sendo cada vez mais aplicada e validada pelo Poder Judiciário em controvérsias com a Administração Pública.

A proposta legislativa tem a clara finalidade de garantir a possibilidade de uso da arbitragem a partir da confluência de interesses da Fazenda Pública e dos sujeitos passivos. Nesse cenário, ressalva-se que a arbitragem poderá ocorrer em qualquer fase da existência do crédito público, ou seja, desde a ciência do auto de infração até a sua judicialização.

Retrata, também, o projeto, a competência do árbitro, a força decisória da sentença, a aplicação subsidiária do disposto na Lei nº 9.307/1996 e a sua aplicação a todos os entes públicos de direito interno, aos conselhos profissionais e à Ordem dos Advogados do Brasil. Reafirma, ainda, que a função dos árbitros é análoga à dos juízes estatais, com poder para decidir sobre os fatos e o direito aplicável, sem que sua sentença fique sujeita à posterior homologação ou recurso ao Poder Judiciário, tanto quanto a Lei de Arbitragem já confere aos árbitros na arbitragem comercial.

Desse modo, sugere-se que a Fazenda Pública estabelecerá as temáticas aptas à utilização da arbitragem e que cada ente prescreverá elementos específicos, tais como: os critérios de valor para submissão das controvérsias, as fases processuais (administrativas ou judiciais) em que será cabível, o procedimento para apreciação do requerimento, as regras para escolha da câmara ou opção pela arbitragem *ad hoc*, e as regras relativas ao árbitro (escolha, indicação, impugnação e as balizas para fixação de honorários no caso de árbitro *ad hoc*).

O requerimento de arbitragem, etapa preliminar à pactuação de compromisso arbitral, será direcionado à autoridade máxima do órgão responsável pela administração do crédito, o qual decidirá sobre a sua instauração, indicará as questões a serem analisadas e os elementos de fato e de direito que adequam o caso à temática prescrita.

A garantia da *consensualidade* para a adoção da arbitragem apresenta-se como uma das características mais relevantes desta proposição. Sabe-se que só pode haver arbitragem quando há consentimento expresso de ambas as partes quanto à sua adoção.

7 <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pl-2485-2022>, acesso em 08.09.2023.

Inspirado no modelo português, o projeto atribui à autoridade administrativa a escolha prévia das matérias passíveis de serem submetidas a arbitragem pela edição de ato administrativo para tanto. O consentimento da administração tributária para a arbitragem se dá pelo ato administrativo autorizador, que possibilita a opção do sujeito passivo e a formalização dessa opção pelo compromisso arbitral. A escolha pela arbitragem, feita pelo sujeito passivo, nas hipóteses autorizadas pelo ato administrativo, vincula a administração à arbitragem e afasta a discussão judicial da questão.

Relevante destacar que a amplitude de cognição não é ilimitada. O projeto exige que a sentença arbitral observe o art. 927 do Código de Processo Civil e os julgamentos pelo Supremo Tribunal Federal proferidos em sede de repercussão geral, em se tratando da mesma matéria fática.

Assim é porque os regimes de precedentes vinculantes e os temas decididos com repercussão geral têm especial importância nas áreas tributária e aduaneira, que têm forte matriz constitucional e envolvem demandas cuja controvérsia abrange questões de direito que tendem à multiplicação de demandas. As decisões judiciais nos regimes dos precedentes vinculantes e de repercussão geral passam a compor o ordenamento jurídico e, em consequência, devem ser observadas nos julgamentos da arbitragem para garantir isonomia e segurança jurídica para a própria administração e para os sujeitos passivos, sob pena de nulidade.

Busca-se, assim, a formação de uma jurisprudência arbitral estável, íntegra e coerente, em diálogo constante com a jurisprudência vinculante do Poder Judiciário.

Na arbitragem comercial, o consentimento é extraído da cláusula compromissória arbitral, quando incluída pelas partes em seus contratos, ou de um compromisso arbitral, na ausência de tal cláusula. Na esfera tributária e aduaneira, todavia, como os conflitos não decorrem de contrato, o consentimento para sua solução por arbitragem exige que as partes firmem compromisso arbitral. E para dar às autoridades tributárias e aduaneiras segurança para firmar o compromisso arbitral é que se prevê ato administrativo autorizador da arbitragem pelo ente federativo como a prévia e expressa manifestação de sua vontade para adoção do instituto.

A proposta estatui, igualmente, a observância de quatro princípios: o *contraditório*, a *igualdade das partes*, a *imparcialidade dos árbitros e seu livre convencimento*. Quanto aos prazos, estabelece o mínimo de sessenta dias úteis para a resposta às alegações iniciais, que poderá ser reduzido à metade se dispuser apenas sobre questão de direito, e, máximo de doze meses para a apresentação da sentença, contado da assinatura do compromisso, o qual poderá ser prorrogado uma única vez.

A intenção do projeto, ao propor tal prazo máximo, é de garantir a celeridade do processo arbitral, respeitando, porém, a complexidade da matéria, que pode demandar análise contábil, levantamentos e atualização de dados pelo sujeito passivo, pela administração ou por *experts* que venham a ser designados ao longo do procedimento. A extensão do prazo proposto contribui para que a prolação de sentença arbitral seja adequada, resolutiva e não passível de nulidade.

Por derradeiro, no que tange à sentença arbitral”, o texto proposto prescreve os requisitos obrigatórios da decisão (relatório, fundamentos e dispositivo). Ressalva, ainda, que sentença arbitral contrária à Fazenda Pública, pecuniária, será paga via precatório ou, a critério do sujeito passivo, via compensação, já que se equipara à sentença judicial.

4. CONCLUSÃO

Apontadas, sinteticamente, as principais inovações contidas nos projetos de lei analisados, é tempo de finalizarmos com a exortação de que o Congresso Nacional promova o aperfeiçoamento e a atualização da disciplina dos meios extrajudiciais de solução de conflitos tributários, importante caminho na busca da melhor qualidade das relações jurídicas entre Fisco e contribuinte.

5. REFERÊNCIAS

Sítio eletrônico do Senado Federal do Brasil. <https://www12.senado.leg.br/hpsenado>



BREVES APONTAMENTOS SOBRE OS PRIMEIROS QUATRO ARTIGOS DA LEI 13.988/2020

Rodrigo Britto Pereira Lima

Resumo

A transação tributária é instituto previsto no Código Tributário Nacional como causa de extinção do crédito tributário desde 1966, regulamentada apenas em 2019 pela Medida Provisória 899. Conceitos de direito público como supremacia do interesse público e indisponibilidade do crédito tributário tiveram que ser colocados em perspectiva para permitir a transação, embora muito já houvesse sido antecipado com os parcelamentos tipo REFIS. O conceito de transação da Lei 13.988/2020 não se superpõe ao conceito de transação do Código de Processo Civil ou do Código Civil, sendo criado um instituto diferente de nossa tradição anterior. As garantias do crédito tributário e não tributário ganharam outra roupagem e extensão, que suscitará conflitos sobre constitucionalidade e aplicação restritiva da lei. Questões de captura política ou econômica do agente público na transação individual são polêmicas. A rescisão da transação tem pressupostos próprios, diferentes de qualquer outro contrato com a Administração. A transação tributária vem para resolver os graves problemas da crise da execução fiscal, trazendo agilidade e economicidade ao sistema tributário. É objeto de análise os quatro primeiros artigos da Lei Federal 13.998/2020 e alterações posteriores, que dispõem sobre transação de créditos tributários e não tributários. O método parte de uma análise dogmática do instituto transação tributária, com revisão dogmática das fontes que trabalham o tema desde antes do advento da Lei 13.988/2020.

Palavras-chave: Transação; Crédito Tributário; Crédito Não Tributário.

Abstract

The tax transaction is an institute provided for in the National Tax Code as a cause of extinction of the tax credit since 1966, regulated only in 2019 by Provisional Measure 899. Concepts of public right such as supremacy of the public interest and unavailability of the tax credit had to be put into perspective allow the transaction, although much had already been anticipated with REFIS-type installments. The transaction concept of Law 13.988/2020 does not overlap

with the transaction concept of the Code of Civil Procedure or the Civil Code, creating a different institute from our previous tradition. The tax credit guarantees gained another guise and extension, which will raise conflicts about constitutionality and restrictive application of the law. Issues of political or economic capture of the public agent in the individual transaction are controversial. Termination of the transaction has its own assumptions, different from any other contract with Management. The tax transaction comes to solve the serious problems of the tax execution crisis, bringing agility and economy to the tax system. The first four articles of Federal Law 13.998/2020 and subsequent amendments, which provide for the transaction of tax and non-tax credits, are the object of analysis. The method starts from a dogmatic analysis of the tax transaction institute, with a dogmatic review of the sources that work on the subject since before the advent of Law 13.988/2020.

Keywords: Tax Transaction; Public Tax Credit; Public Non Tax Credit

1. INTRODUÇÃO

Até um passado recente só se cogitava a autocomposição no campo dos direitos disponíveis. A evolução do nosso sistema passou a permitir espaços de consenso em matérias de interesse público, como em lides previdenciárias, na esfera administrativa e até mesmo no âmbito penal.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional), tratou do Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos estados e aos municípios. No Código Tributário Nacional (CTN), há previsão de transação como hipótese de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, III, e que a realização da transação tributária seria autorizada a partir de lei regulamentadora, como previsto no art. 171.

O artigo 171 do CTN previu que a lei poderia facultar, estabelecendo condições, a celebração de transação mediante concessões mútuas, importando em determinação de litígio e consequente extinção do crédito tributário, devendo a lei indicar a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Havia um vácuo normativo, pois o instituto jurídico denominado transação do Código Civil se referia apenas aos direitos patrimoniais disponíveis. Dogmas bem instalados como a indisponibilidade do interesse público e a cultura do litígio em execução fiscal faziam dormir qualquer iniciativa em regulamentar o art. 171 do CTN.

A doutrina (e. g. Hugo de Brito Machado, 2010, p. 236-237) era bastante cautelosa no que se refere a transação, admitindo-a apenas quando houvesse um litígio instaurado, e inadmitindo-a para prevenir litígios.

Todavia, aos poucos foi se formando um microsistema de consensualidade no ordenamento jurídico brasileiro, sendo exemplos disso o Código de Processo Civil de 2015, a Lei de Me-

dição, e alterações recentes em leis antigas, como a de Arbitragem e de Recuperação Judicial. Um marco na mudança de mentalidade foram os estudos do Conselho Nacional de Justiça, substanciados na Resolução CNJ 125/2010, estimulando um sistema de resolução de conflitos multiportas. O relatório Justiça em Números (CNJ, 2022) publicado em 2022 indica a existência de 26,8 milhões de execuções fiscais tramitando no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 90%, o que impunha uma mudança de orientação.

Por iniciativa do Executivo, posteriormente convertida a MP 899/2019 na Lei 13.988/2020, com alterações posteriores, sagrou-se a transação de créditos tributários e não tributários como um instrumento de reforço à justiça fiscal e respeito ao princípio da capacidade contributiva. A solução consensual vem se demonstrando ser a mais econômica em termos financeiros e temporais, pois evita as delongas do processo, enquadra o valor do tributo no fluxo de caixa da empresa e na necessidade de financiar o Estado brasileiro, servindo melhor aos interesses do fisco e da iniciativa privada.

A Portaria PGFN 1.696/2021 deu um passo além da doutrina, e permitiu a transação tributária sem que houvesse litígio, seja este administrativo ou judicial. Foi permitida a negociação de créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, impagos em razão dos impactos econômicos da pandemia relacionada ao coronavírus (COVID-19), e a verificação dos impactos econômicos decorrentes da pandemia e a aferição da capacidade de pagamento dos contribuintes realizada nos termos previstos nas Portarias PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020 e nº 18.731, de 06 de agosto de 2020.

2. METODOLOGIA

A pesquisa é exploratória na medida em que se trata de instituto jurídico novo, com pressupostos e repercussões jurídicas diversas de qualquer forma de extinção do crédito tributário existentes. A característica da pesquisa, que envolve análise de textos normativos, e portanto, qualitativa. O tipo de pesquisa é bibliográfica. Adota-se o método de raciocínio indutivo a partir dos dados coletados. O método de investigação das normas e dos dados financeiros é o documental. O procedimento de coleta de dados também é documental.

3. ANÁLISE DO ARTIGO 1º.

O artigo primeiro, caput, afirma que os requisitos e condições para que a União, suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, estão todos reunidos no diploma legal.

A primeira informação transmitida é que a Lei 13.988/2020 reconhece ser a regulamentação de que tratava o art. 171 do CTN, encerrando a mora de mais de cinquenta anos. É significativo que não tenha sido proposta ação de descumprimento de dever fundamental perante o Supremo Tribunal Federal para declarar a mora da União quanto a referida lei regulamentadora.

A transação a que se refere o CTN e a Lei 13.988/2020 não é exatamente igual a transação do Código Civil, posto que o art. 841 do Código Substantivo estabelece que apenas quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação no bojo de um processo judicial. A transação se interpreta restritivamente, e não é meio de transmissão de direitos. A transação só aproveitar a quem nela diretamente intervir significa que não poderia alcançar terceiros. Um ponto interessante é se seria aplicável o art. 844, parágrafo terceiro, que prevê que ocorrendo a transação entre um dos devedores solidários e seu credor, extingue a dívida em relação aos co-devedores. Muito dificilmente tal previsão seria aplicável, mas não houve dispositivo em sentido diverso na Lei 13.988/2020. É comum a pena convencional em caso de não cumprimento da transação, como permite o art. 847. O art. 849 do Código Civil estabelece que a transação por ele regulada só se anula por dolo, coação, ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa. Como se verá posteriormente, a Lei 13.988/2020 possui causas de rescisão mais amplas.

Por fim, o art. 850 prevê que é nula a transação a respeito do litígio decidido por sentença passada em julgado, se dela não tinha ciência algum dos transatores, ou quando, por título posteriormente descoberto, se verificar que nenhum deles tinha direito sobre o objeto da transação.

Ante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que flexibilizou a coisa julgada tributária, não se pode afirmar que a aplicação do art. 850 do Código Civil para a transação da Lei 13.988/2020 é automática, mas dependerá da análise do caso.

A abrangência do diploma legal abarca a União, pessoa política central, todas as autarquias federais, inclusive o Banco Central do Brasil, as agências reguladoras e executivas federais, o Instituto Nacional do Seguro Social, dentre outros. As fundações referidas são as fundações públicas federais de direito público, como a Fundação Nacional do Índio (FUNAI) e FUNASA (Fundação Nacional de Saúde), entre outras.

A transação abarca o crédito de natureza tributária e não tributária. Nos termos do art. 142 do CTN, o crédito de natureza tributária nasce com o lançamento, ou seja, o lançamento é o instrumento que confere exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a e qualificando-a, com identificação do sujeito passivo. Crédito tributário é a obrigação tributária tornada líquida e certa por ação do lançamento.

O art. 139 do CTN informa que o crédito tributário decorre da obrigação principal, e tem a mesma natureza desta. A diferença entre o crédito tributário e não tributário é a obrigação de origem. Se a obrigação for tributária, o crédito será tributário. Não sendo obrigação tributária, o crédito será não tributário. A definição legal de dívida ativa tributária e dívida ativa não tributária encontra-se plasmada no art. 39, §2º da Lei 4.320/64, a qual classifica os empréstimos compulsórios como dívida ativa não tributária.

Registro apenas que para os adeptos da teoria quántupla, a maioria da doutrina, os empréstimos compulsórios e as contribuições são tributos.

O artigo primeiro, parágrafo primeiro, da referida lei, afirma que a União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

Pelo texto da lei, não parece haver compromisso da União em manter portas abertas para celebrar transação de forma permanente, podendo suspender as tratativas ou reabri-las de acordo com seu juízo de conveniência e oportunidade. Nesse aspecto, se parece com o parcelamento, não havendo um direito subjetivo do particular a firmar transação tributária, mas é necessário que haja um programa de transação tributária com prazo aberto para negociação e adesão.

Além disso, o programa não é obrigado a admitir transação em todas as modalidades permitidas por lei, podendo a abertura ser parcial para algumas modalidades de transação. Por exemplo, a União pode admitir transação apenas para créditos tributários em que o sujeito ativo seja a União, mas não admitir para créditos não tributários de autarquias e/ou fundações, ou apenas admitir para transação de créditos não tributários seus e não de autarquias e fundações, dentre outros. Prevalece nesse quesito a liberdade de iniciativa da União para determinar como quer estabelecer os critérios da transação. A pedra de toque é o interesse público, tal como entendido pela União.

Essa liberdade ampla da União para determinar o que seja o interesse público mediante motivação pode vir a ser objeto de questionamento judicial. A motivação deveria em tese incidir para reconhecer o interesse público e para não reconhecer o interesse público, caso haja pleito de abertura de transação por esse argumento. Em se tratando de conceito jurídico indeterminado, passando o país por uma pandemia ou desastre natural de grandes proporções, calamidade pública, que prejudiquem seriamente a capacidade econômica do setor privado do país como um todo ou de parte dele (ciclone extratropical destruindo o Sul do Brasil), o ideal seria que houvesse abertura de transação de créditos tributários e não tributários.

Como a análise é caso a caso, as razões de justiça fiscal e respeito ao princípio da capacidade contributiva pendem para uma abertura contínua da possibilidade de transação.

A lei não elencou objetivos para a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS, mas a Portaria PGFN 6.757 o fez. Os objetivos são viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo assim a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; assegurar fonte sustentável de recursos para a execução de políticas públicas; assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS; assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para a União, para o FGTS e para os contribuintes; e assegurar aos contribuintes

em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

O parágrafo segundo do artigo primeiro estabelece que para fins de aplicação e regulamentação da lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

A regulamentação pela Portaria PGFN 6.757/2022 acrescentou outros princípios aplicáveis para a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS: presunção de boa-fé do contribuinte; concorrência leal entre os contribuintes; estímulo à autorregularização e conformidade fiscal; redução de litigiosidade; menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS; autonomia da vontade das partes na celebração do acordo de transação; atendimento ao interesse público; publicidade de transparência ativa.

O princípio da isonomia é um dos mais complexos do ordenamento jurídico, e certamente pode ser um foco de muitos questionamentos judiciais. Carvalho (2016, p. 87) relata que a isonomia, do ponto de vista formal, veda tratamento diferenciado por motivos de índole pessoal, de forma a garantir uma padronização de conduta dos agentes do Estado em relação aos particulares. De outro giro, em seu aspecto material, a isonomia justifica o tratamento diferenciado como forma de igualar juridicamente os que são faticamente desiguais.

No entanto, esse tratamento diferenciado depende da obediência estrita a determinados requisitos que, no entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello (2015, p. 21-22), seriam: a não individualização deste tratamento, a existência de relação lógica entre o critério diferenciador e a desigualdade estabelecida e que este critério tenha fundamento em valores constitucionais.

Pode-se perceber que a aplicação do princípio da isonomia no que se refere a transação de créditos tributários e não tributários para justificar a diferenciação ou a não diferenciação requer justificação, o que geralmente é seguido por impugnação e questionamentos.

No que se refere a capacidade contributiva, mister sobrenotar que não se repetiu a cautela do “sempre que possível” do art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988. Assim, a transação deve levar em consideração a capacidade contributiva do devedor sempre, visando a justiça fiscal. Os princípios referidos na regulamentação de concorrência leal entre os contribuintes; estímulo à autorregularização e conformidade fiscal; menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS possuem correção com o princípio da capacidade contributiva, apoiando a sua concretização.

A transparência e a moralidade são especialmente importantes na transação, posto que não apenas é necessária transparência como corolário da boa-fé objetiva contratual, e o objeto do

contrato deve sempre atender a moralidade pública e privada, como a transação sobre valor de tributo pode facilmente levar a recaídas em nossa tradição patrimonialista do patrimônio público, além de corrupção e favorecimento. Se na seara federal há um certo distanciamento, como regra, entre os celebrantes do acordo, em estados e principalmente municípios a transação de crédito tributário e não tributário deve ser cercada de cautelas de transparência e moralidade.

A referência a publicidade, resguardadas as informações protegidas por sigilo, traz à lume a aplicabilidade da Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD para o setor público, posto que a empresa abrirá dados financeiros sensíveis e sigilosos, que a podem fragilizar perante seus competidores. Os vazamentos de dados podem comprometer a boa fama e a própria existência de muitas sociedades empresárias.

O parágrafo terceiro refere que a observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

Trata-se de um dispositivo de lei que poderia facilmente ser vertido na regulamentação pela PGFN/PGF, dado que a divulgação em meio eletrônico é a única forma de publicidade admitida, e a não inclusão de todos os termos de transação, com omissão de alguns, seria inconcebível, não apenas para informar o devedor de sua obrigação como a manutenção de suas obrigações no sistema. De qualquer forma, há uma intenção de assegurar o princípio da impessoalidade e moralidade que apenas pode se concretizar se vertida através da transparência de informações completas e compreensíveis, resguardado o que deve ser mantido em sigilo.

A manutenção de informações sensíveis em sigilo pode fragilizar a luta pela isonomia, pois apenas sabendo a condição da outra empresa e os termos de negociação é possível aferir se houve isonomia. De toda forma, impõe-se o dever de sigilo de dados sensíveis, e a busca pela isonomia terá que ocorrer sem ter acesso a dados sensíveis de terceiros.

Por fim, o parágrafo quarto do artigo primeiro limita a abrangência da transação aos créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União

Portanto, em relação a União, estão aptos a transação apenas os créditos tributários sob administração da União (excluídas as contribuições profissionais, por exemplo), os créditos não tributários cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, um ramo da Advocacia da União, e os créditos tributários e não tributários de autarquias e fundações públicas federais, desde que a inscrição, cobrança e representação incumbam à PGF.

O grande excluído da transação foi o Banco Central do Brasil, que possui procuradoria própria, não sendo representado pela PGFN, PGU ou PGF.

A referência no parágrafo quinto que a transação de crédito de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 do CTN é desnecessária, tendo apenas o efeito histórico de nos recordar que se passaram mais cinquenta anos até a regulamentação do CTN, uma legislação que se pode dizer, foi à frente de seu tempo, pelo menos no que se refere ao Brasil, ao prever a transação tributária. Nos Estados Unidos da América a transação tributária já existe há muitas décadas.

4. ANÁLISE DO ART. 2º.

No artigo segundo, são definidas as modalidades de transação, sendo duas por adesão e uma por proposta individual ou adesão. O contencioso tributário de pequeno valor é necessariamente por adesão. É considerado como crédito de pequeno valor o que não supere o valor de 60 salários mínimos (art. 23, I, da Lei no 13.988/2020) e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte (art. 24, parágrafo único, da Lei no 13.988).

A transação por adesão se dá com base em propostas pré-moldadas, oferecidas ao contribuinte pelo sistema REGULARIZE da PGFN. Já a transação individual se dá por iniciativa do contribuinte, que apresenta a sua proposta de transação à Procuradoria quando seu caso não se ajusta aos moldes da transação por adesão; ou por iniciativa da própria Procuradoria, que convida o contribuinte a transacionar.

Na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União, hipótese que abrange os créditos ainda não judicializados, estão disponíveis ambas as modalidades.

Nos casos de contencioso judicial ou administrativo tributário, hipótese na qual o foco é nas causas de “relevante e disseminada controvérsia jurídica” – definida pela lei como aquela que ultrapasse os interesses subjetivos da causa (art. 16, § 3º, da Lei no 13.988/2020, um conceito indefinido – a modalidade é a de transação por adesão.

A Portaria ME no 247/2020 considera controvérsia jurídica relevante e disseminada aquela que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos, nos moldes dos arts. 1.036 e seguintes da Lei no 13.105, de 2015. A controvérsia será considerada disseminada quando se constate a existência de: I – demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, pelo menos, três Tribunais Regionais Federais; II – mais de cinquenta processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos; III – incidente de resolução de demandas repetitivas cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante; ou IV – demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo.

De acordo com a referida norma, a relevância de uma controvérsia estará suficientemente demonstrada quando houver: I – impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos; II – decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF; ou III – sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial.

Nas hipóteses de adesão, prevê-se seja o procedimento mais célere, menos tendente a justiça fiscal no caso concreto, com menor possibilidade de questionamentos judiciais, menos tratativas. Em geral, uma administração pública weberiana, burocratizada, a proposta por adesão é a que funciona. A prevalência de autocomposição por adesão a propostas da Administração Pública havia sido prevista no art. 35 da Lei 13.140/2015

Apenas em uma administração voltada para o cidadão como cliente de serviços públicos haveria um tratamento objetivo e adequado da proposta individual, levado em consideração as particularidades do caso concreto. Evidente que a mora ou a insuficiente motivação serão provavelmente questionadas judicialmente.

Outra opção da proposta individual tramitar é a administração patrimonialista, sujeita a interesses e pedidos de pessoas de influência, enquanto a maioria dos pedidos fica dormitando nas caixas eletrônicas.

O parágrafo único está topologicamente equivocado, e deveria estar no art. 3º, que trata dos efeitos da aceitação da transação por adesão. A transação de que trata a Lei 13.988/2020 se materializa em um contrato transacional formal, o qual deverá ilustrar as cláusulas e condições convencionadas pelas partes para dirimir a controvérsia sobre dada obrigação tributária.

Convém recordar que, nos termos da legislação anterior (Lei 13.140/2015) ao fazer o pedido de adesão, o interessado deveria juntar prova de atendimento aos requisitos e às condições estabelecidos no Edital, que a adesão implica renúncia ao direito sobre o qual fundamenta ação ou recurso, eventualmente pendentes, de natureza administrativa ou judicial, no que tange ao objeto transacionado; que a renúncia ao direito sobre o qual fundamenta a ação deverá ser expressa se o devedor for parte em ação coletiva, por petição dirigida ao juiz da causa; e que a adesão não implica renúncia tácita à prescrição, nem sua interrupção ou suspensão.

Todos esses efeitos foram mantidos no artigo terceiro, com algumas alterações que serão estudadas a seguir.

5. ANÁLISE DO ART. 3º.

O artigo terceiro trata de condições mínimas, podendo outras serem acrescentadas a cada edital de transação.

O inciso primeiro trata de um dever que o devedor deve assumir de não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica. O texto trata de boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, mas seu objetivo é a tutela da livre concorrência e a livre iniciativa econômica. Uma transação tributária que fira a livre concorrência ou a livre iniciativa não é algo que pareça ser um fato corriqueiro, pelo que se percebe que o legislador está antecipando um mau uso de quem deseja dominar mercados.

A livre concorrência e a livre iniciativa, principalmente a primeira, é tutelada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica, e esta agência reguladora passaria a analisar as transações tributárias para aferir se há potencial de dano a livre concorrência. Quanto a livre iniciativa, mais difícil é caracterizar que a transação tributária tenha tal condão, mesmo porque geralmente é o Estado que cerceia a livre iniciativa.

Portanto, pode-se presumir que a transação tributária por adesão não seja o foco dos incisos I e II, mas a transação individual, em que os agentes econômicos podem tentar fraudar ou enganar o poder público para ter acesso a mais vantagens na transação do que teria direito. A preocupação do legislador é plenamente válida, e ante os constantes exemplos de captura de servidores públicos por agentes políticos ou econômicos, os riscos da transação individual para a supremacia do interesse público são muito elevados. Mesmo que não haja a captura, os agentes econômicos podem conseguir enganar o poder público para conseguir dominar mercados, criar reserva de mercado ou conseguir acordos excessivamente vantajosos ao utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, direitos e valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos.

Por esse motivo, a regulamentação da Portaria PGFN 6.757/2022 previu que o devedor se obriga em qualquer modalidade de transação a fornecer, sempre que solicitado, informações sobre bens, direitos, valores, transações, operações e demais atos que permitam à PGFN conhecer sua situação econômica ou eventuais fatos que impliquem a rescisão do acordo.

Pode-se afirmar que a devassa da informações é uma invasão excessiva da vida empresarial do devedor, mas o mesmo abriu mão do sigilo de tais informações ao realizar a transação.

Dada a triste tradição brasileira de uso de “testas de ferro”(pessoa que no papel é o proprietário, mas na realidade é apenas um representante do verdadeiro proprietário) e “laranjas” (pessoas que no papel é o proprietário, mas não tem conhecimento disso), pode-se presumir que haverão muitos casos de tentativa, e sucesso, na obtenção de transações tributárias em condições mais benéficas para o setor privado do que seria o correto.

No que se refere ao inciso III, a proibição de alienar ou onerar bens ou direitos sem a ciência do órgão da Fazenda Pública competente se refere a fraude à execução, objeto do art. 185 do CTN. O dever de comunicação previsto na Lei 13.988/2020 vem regular a presunção de fraude com o início de alienação ou oneração que afete a garantia da dívida. Certamente não bastaria simplesmente comunicar a PGFN para poder alienar ou onerar bens necessários a garantir a dívida.

O poder público será comunicado sobre qualquer alienação ou oneração de bens que possam alterar a garantia da dívida, e deverá se manifestar no sentido de se opor ou não ao referido contrato. Não foi previsto na lei prazo para PGFN/PGU/PF se manifestarem, e aparentemente a forma de comunicação deveria ser através do sistema, mas em tese caberia notificação judicial ou extrajudicial.

Além das obrigações negativas, a Portaria PGFN 6.757//2022 previu que o devedor é obrigado a autorizar a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a restituições, ressarcimentos ou reembolsos reconhecidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com prestações do acordo firmado, vencidas ou vincendas; e também autorizar a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a precatórios federais de que seja credor.

A obrigação de autorizar tais compensações não possui qualquer fundamento na Lei 13.988/2020, sendo evidentemente abusiva tal imposição. Se o devedor está em dia com as obrigações da transação tributária, não há razoabilidade em confiscar restituições e muito menos valores relativos a precatórios federais de que seja credor.

No que se refere a precatórios, trata-se de matéria julgada pelo Supremo Tribunal Federal em repercussão extraordinária no RE 657.686. Rel. Min Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 23.10.2014, p. 05.12.2014.

O inciso quarto, ao prever a desistência de impugnações ou de recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos, vem repetir o art. 35, §4º da Lei 13.140/2015.

O inciso quinto é quase uma cópia do art. 35, §5º da Lei 13.140/2015, mas é mais gravoso ao prever o dever de renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito. A renúncia a alegações de direito futuras é claramente abusiva, posto que a transação não pode limitar um direito que venha a ser criado futuramente pelo ordenamento, seja pela Constituição, por lei ou decisão do Supremo Tribunal Federal.

A questão da extinção do respectivo processo com a resolução do mérito por renúncia ao direito suscita a questão dos honorários de advogado, se a lide já houver sido angularizada. Exsurge que o devedor, ao transacionar e renunciar ao direito, será condenado em honorários de advogado no processo, valor que a depender do caso, poderá ser bastante substancial.

A perplexidade aumenta quando se compara com o Código de Processo Civil, no qual a sentença homologatória de transação (art. 487, III, “b”) possui efeitos muito diversos da sentença homologatória da renúncia à pretensão. Nos termos do art. 90, §§2º e 3º, em caso de transa-

ção e sem disciplina específica sobre honorários e despesas, estão são divididas igualmente; e se a transação ocorrer antes da sentença, as partes ficam dispensadas do pagamento das custas processuais remanescentes, se houver.

A Lei impõe a renúncia ao direito como requisito para a transação, quando o mais equilibrado seria informar o juízo acerca da transação, no que seria aplicável outro regime jurídico, muito mais favorável ao devedor.

Nos termos do parágrafo primeiro, a proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas em lei e no edital, e constitui confissão irrevogável e irretratável da dívida quanto aos créditos abrangidos pela transação. Trata-se de uma redação padrão para parcelamentos como REFIS, mas que não constava do art. 35 da Lei 13.140/2015.

Interessante que o regime referido para a confissão seria do Código de Processo Civil, e não do Código Civil. Embora muito próximos os termos, a regulamentação do Código de Processo Civil é mais abrangente. A confissão se enquadraria como espontânea, devendo ser feita pela parte ou representante com poder especial; não prejudica litisconsortes; será ineficaz se feita por quem não for capaz de dispor do direito a que se referem os fatos confessados; pode ser anulada por erro de fato ou coação.

6. ANÁLISE DO ARTIGO 4º.

Como observado antes, a transação de que trata a Lei 13.988/2020 não é a mesma transação do Código Civil, ou do Código de Processo Civil. É um instituto criado pela própria lei, que conjuga o regime de direito público com o regime de direito privado. Pelos termos do art. 849 do Código Civil, a transação não seria rescindível, mas anulável por dolo, coação ou erro essencial quanto à pessoa ou a coisa controversa.

A rescisão é instituto típico do direito contratual, havendo contratos de direito público e contratos de direito privado. Por esse prisma, o contrato de transação é um contrato em que o poder público possui elementos de cláusulas exorbitantes. Todo contrato com a Administração deve prever as hipóteses de rescisão, como previsto no art. 55, VIII da Lei 8.666/93.

O descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos é uma hipótese típica de rescisão contratual, como previsto no art. 389 do Código Civil e no art. 78, I da Lei 8.666/93.

A constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração, é uma causa de rescisão que deve ser tratada com certa cautela.

É necessário discernir duas hipóteses. A tradicional é que haja a transação após a inscrição em dívida ativa, aplicando-se o art. 185 do CTN que prevê a presunção de fraude na alienação

ou oneração de bens ou rendas, ou o seu começo, pelo sujeito passivo em débito com Fazenda Pública, desde que comprometa os bens necessários para arcar com a dívida. Topograficamente, esse artigo se encontra no Capítulo VI – Das Garantias e Privilégios do Crédito Tributário. Portanto, a presunção de fraude com arrimo no art. 185 garante apenas o crédito tributário. Todavia, a transação pode abarcar créditos não tributários inscritos em Dívida Ativa, caso em que não haveria norma de lei complementar nesse sentido.

Não poderia a lei de transação criar a favor do crédito não tributário a presunção de fraude a partir da inscrição em dívida ativa, posto que se trata de norma geral de direito tributário, e o diploma legal em questão veio à lume para concretizar o art. 171 do CTN.

Além disso, a transação pode se referir crédito tributário e crédito não tributário em contencioso administrativo, quando ainda não houve inscrição em dívida ativa. No mesmo sentido, não caberia a presunção de fraude com base no art. 185 do CTN. Portanto, argumenta-se pela interpretação restritiva do art. 4º, II para apenas os casos de prévia inscrição em dívida ativa do crédito tributário.

Mais complicado ainda seria defender a hipótese de antecipação da presunção de fraude por dilapidação de patrimônio, ou seu começo, que venha a retirar garantias para o pagamento do crédito, para atos realizados antes da transação quando se trata de acordo em contencioso tributário.

Há de se afastada por inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, “b” da Constituição Federal, o princípio da reserva de lei complementar para normas gerais de direito tributário, aplicando-se a *ratio decidendi* da Súmula Vinculante 8 do Supremo Tribunal Federal, que julgou inconstitucional a alteração do prazo de prescrição e decadência de crédito tributário por lei ordinária.

Muito interessante é a discussão acerca da transação em contencioso administrativo não tributário ou contencioso judicial não tributário, pois não incide a reserva de lei complementar de que trata o art. 146, III, “b” da Constituição, mas de outro giro o referido crédito não goza de privilégios e garantias típicas do crédito tributário. A extensão marota das garantias do crédito tributário para o não tributário por norma indireta da Lei 13.988/2020 não parece atender aos pressupostos da razoabilidade e proporcionalidade. Os créditos não tributários não tem o seu regime jurídico alterado em razão de serem objeto de transação, permanecem aplicáveis as normas de origem.

Quanto a rescisão da transação por comprovação de prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação, tratam-se de crimes previstos, respectivamente, no artigos 319, 316 e 317 do Código Penal, os quais são comprovados em materialidade e autoria apenas com o trânsito em julgado para a defesa. A comprovação da prevaricação, concussão ou corrupção passiva na seara administrativa é também possível, mas poderá ser objeto de questionamento judicial. De toda forma, seja em processo administrativo ou processo crime, demandam tempo de maturação bastante razoável até o trânsito em julgado. Durante esse período, prevalece a presunção de inocência e transação realizada deverá se manter hígida.

No inciso quinto está previsto que rescinde-se a transação na ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito. Consoante o art. 171, II do Código Civil, erro, dolo e fraude contra credores são hipóteses de anulação do negócio jurídico, e o prazo decadencial para pleitear a anulação seria de quatro anos, contados do dia em que se realizou o negócio jurídico. O art. 167 do Código Civil estabelece que a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico, e o art. 168 esclarece que simulação ocorre quando negócios jurídicos aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

A lei dividiu o erro essencial em erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito. O Código Civil, referência para a disciplina do erro, afirma que o erro substancial se verifica quando interessa à natureza do negócio, ao objeto principal da declaração, ou a alguma das qualidades a ele essenciais; concerne à identidade ou à qualidade essencial da pessoa a quem se refira a declaração de vontade, desde que tenha influído nesta de modo relevante; sendo de direito e não implicando recusa à aplicação da lei, for o motivo único ou principal do negócio jurídico. O Superior Tribunal de Justiça, em reiterados julgados, vem entendendo que a simulação não se submete a prazo decadencial ou prescricional, e por ser causa de nulidade absoluta do negócio jurídico, pode ser alegada a qualquer tempo. Vide: AgInt no REsp 1.388.527, Rel. Min. Villas Bôas Cueva, Terceira Turma; AgInt no AREsp 1.557.349, Rel. Min. Raul Araújo; AgInt no REsp 1.783.796, Rel. Min. Marco Aurélio Belizze; EDcl no AgRg no Ag 1.268.297, Rel. Min. Antonio Carlos Ferreira.

A disciplina do erro que rescinde a transação é bastante semelhante ao do erro do Código Civil, mas não fica claro se o erro é hipótese de rescisão apenas para o poder público ou também para o particular. Entendo que deva se aplicar para os dois, e erros na interpretação do objeto do conflito não são raros em parcelamentos e transações. Basta o particular incluir por lapso na transação (basta clicar no quadradinho!) créditos que em verdade não gostaria de transacionar.

A unificação do regime entre dolo, fraude, erro substancial e simulação parece ser uma reminiscência do Código Civil anterior. Não houve fixação de prazo para o credor, mas entende-se que seria aplicável o art. 54 da Lei 9.784/99- o direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé. Se a revogação tiver como fundamento a má-fé do particular, os cinco anos são contados da ciência, pelo credor, do dolo, fraude, simulação ou erro substancial.

Os incisos VI e VII prevêem que são causas de rescisão a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação ou a inobservância de quaisquer disposições da Lei 13.988/2020 ou do edital. Tratam-se claramente de normas de reserva, compatíveis com a previsão de que a Lei 13.988/2020 trouxe apenas as condições obrigatórias mínimas, outras podendo (e devendo) ser inseridas ao longo da relação credor público/devedor. O termo de transação geralmente é um anexo do edital, pelo que as referências seriam praticamente repetitivas.

O parágrafo primeiro carrega norma extremamente importante, de que o devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá sanar o vício ou impugnar o ato no prazo de 30 (trinta) dias.

A Portaria RFB 247/2022 estabelece em seu art. 55, parágrafo primeiro, que a notificação sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação será realizada exclusivamente por meio eletrônico, mediante uso do Domicílio Tributário Eletrônico, e a resposta deve ser via e-CAC. Ao devedor deverá ser dado conhecimento das razões determinantes da rescisão, o que se espera que seja efetivamente fundamentada, sob pena de nulidade. O prazo de trinta dias é em dias corridos, não em dias úteis.

O ideal seria que um órgão fosse criado, de preferência com abrangência sobre Receita Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Procuradoria Geral da União e Procuradoria Geral Federal, para processar e julgar em primeiro e segundo grau de jurisdição administrativa os processos de rescisão da transação. A regulamentação não criou órgão, mas fez referência a Equipe de Parcelamento, nos casos de transação por adesão, e Equipe de Transação, nos casos de transação individual ou transação por adesão que requeira a análise da capacidade de pagamento.

Nada impede que essas equipes sejam formadas por integrantes dos órgãos envolvidos na transação, mas a tendência é que haja a presença apenas da Receita Federal do Brasil.

A previsão de que a decisão que apreciar a impugnação deverá conter motivação explícita, clara e congruente, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que amparam a conclusão adotada, sem prejuízo da possibilidade de emprego da técnica de fundamentação referenciada, mais causa preocupação do que alívio. A fundamentação referenciada não deve ser admitida para impugnações complexas, apenas para os casos mais simples, e mesmo assim a preferência sempre deve ser para a motivação explícita, que analise cada argumento do impugnante.

Da decisão da Equipe de Parcelamento ou Equipe de Transação, cabe recurso, respectivamente, ao Delegado da Receita Federal do Brasil dirigente do processo de trabalho e ao chefe da equipe responsável. Esse recurso é absolutamente ilegal por violar o art. 57 da Lei 9.784/99, posto que não remete a outro grau de jurisdição administrativa, mas devolve ao dirigente do processo de trabalho ou ao chefe da equipe responsável, que inclusive já poderiam ter votado na decisão da Equipe pela rejeição do recurso. O recurso ao chefe da equipe responsável, caso não seja um Delegado da Receita Federal, é clara violação ao art. 25, I do Decreto 70.235/72. Pelo menos se prevê que o recurso tem efeito suspensivo automático.

Não se tratando de recurso, de mero pedido de reconsideração, se prevê que haverá encaminhamento automático para o Superintendente da Receita Federal, no caso de decisão contra a Equipe de Parcelamento, ou o Supervisor Nacional, no caso de decisão da Equipe de Transação. Novamente se observa um abuso da regulamentação, pois o correto é a remessa para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, verdadeira instância administrativa de julgamento.

Do modo como lançada a estrutura de recursos administrativos, o único órgão colegiado é a Equipe de Parcelamento ou Transação, sendo os demais monocráticos. É um acinte e uma violação clara aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa, do duplo grau de jurisdição administrativo, que por força do art. 57 da Lei 9.784/99 deveria ser formado por três instâncias.

Dada a especificidade, um órgão deveria ser criado, de preferência com abrangência sobre Receita Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Procuradoria Geral da União e Procuradoria Geral Federal, para processar e julgar em primeiro e segundo graus de jurisdição administrativa os processos de rescisão da transação. Sendo o objeto da demanda referente a crédito tributário administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o último nível de jurisdição administrativa deveria ser o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, como previsto no art. 48 da Lei 11.941/2007.

A rescisão da transação ocorre apenas com a última decisão administrativa desfavorável ao devedor, devendo ser interpretado que em qualquer das três “instâncias” eventual vício possa ser sanado, e não apenas no prazo de impugnação como afirma o texto de lei, por ser do interesse de ambas as partes a manutenção do acordo.

A rescisão da transação implica na perda para o devedor dos benefícios concedidos e a volta da cobrança integral da dívida, deduzidos os valores já pagos e incidindo eventual penalidade prevista no edital. Nesse sentido, a transação atua como uma causa de suspensão da cobrança da dívida, e não como uma novação ou execução da transação. Há uma preocupação muito grande do legislador que a natureza jurídica da dívida tributária não seja tida como alterada em razão da transação. A ausência de alteração da natureza da dívida tributária é mais um argumento a favor de ser mantido o sistema recursal previsto no Decreto 70.235/72 c/c Lei 11.941/2007, em que os processos são remetidos ao CARF como última instância administrativa tributária.

Por fim, há previsão legal de quarentena de dois anos, contados da data da rescisão administrativa, para formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos. Aparentemente, nada impede que após dois anos haja nova transação sobre os mesmos débitos da transação rescindida. Do mesmo modo, não há restrição ao devedor em aderir a parcelamento tributário fora do âmbito da transação tributária quanto a débitos de transação rescindida ou outros débitos do devedor.

7. CONCLUSÃO

O instituto da transação de créditos tributários e não tributários de que trata a Lei 13.988/2020 é um trabalho em construção, e a ousadia da Presidência da República ao editar a Medida Provisória 899/2019 e do Congresso Nacional ao converter o texto na Lei 13.988/2020, rompendo com mais de cinquenta anos de mora legislativa, deve ser louvada.

A transação referida à primeira vista conflita com o disposto no art. 110 do CTN, na proibição de alteração pela lei tributária de conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de

direito privado, pois a transação do Código Civil e do Código de Processo Civil é muito diversa da transação aqui tratada. Todavia, o próprio Código Civil restringe a amplitude da transação ali tratada a direitos disponíveis, pelo que é imperioso concluir que se trata de instituto novo, no limiar do direito administrativo, tributário, civil e processual, com perplexidades que caberá ao legislador ou ao Poder Judiciário debelar.

Os terríveis efeitos econômicos da pandemia de COVID-19 fizeram até mesmo os dogmas da doutrina e de um entendimento estreito do art. 171 do CTN serem abalados, na medida em que se permitiu a transação tributária independente de contencioso administrativo ou judicial, rompendo com a cultura do litígio.

A regulamentação da Lei 13.988/2020 recebeu a tradicional mão pesada da Receita Federal do Brasil, que invariavelmente restringe direitos do contribuinte e faz interpretação legislativa a seu favor. A questão do sistema recursal quanto a rescisão da transação carece ser melhor trabalhado, pois da forma atual é flagrantemente inconstitucional e ilegal, criando um sistema pior do que existe para a impugnação de um tributo.

A questão da captura política e econômica é uma questão em aberto, mas o aparelho burocrático de excelência da Receita Federal tem condições de enfrentar o desafio da transação individual. O mesmo não se pode dizer se a transação tributária e não tributária em municípios, principalmente no interior do Brasil.

Concordando com Souza (2021), a transação da Lei 13.988/2020 na prática não é meio de extinção do crédito tributário, mas o pagamento integral nas condições da transação é o meio de extinção do crédito tributário.

8. REFERÊNCIAS

CARVALHO, Mateus. Manual de Direito Administrativo. Salvador: Juspodivm, 2017.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em [cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf), acesso em 16.07.2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos. **Transação tributária**: definição, regulamentação e principais desafios. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_06_transacao-tributarria.pdf, acesso em 16.07.2023.



TRIBUTAÇÃO NOS ESTADOS DE MERCADO SOBRE O COMÉRCIO DIGITAL DE DADOS PESSOAIS COMO POLÍTICA DE REGULAÇÃO

Rogério Alves da Silva

Resumo

A expansão da economia digital tem trazido benefícios e desafios para as áreas do saber em geral. Dentre os desafios, está o problema do comércio digital de dados pessoais. Essa atividade é desenvolvida por grandes empresas digitais em regime de monopólio gerando uma imensa massa de lucros que não tem sido submetida à tributação. Por outro lado, a atividade tem atingido direitos fundamentais dos indivíduos ao violar sua privacidade. Nesse contexto, este artigo tem o objetivo de analisar o arcabouço jurídico relativo à tributação e à proteção do direito de privacidade na economia digital europeia a fim de propor, como medida unilateral de um estado membro da EU, um mecanismo de tributação do comércio digital de dados pessoais, como parte de uma política de regulação desse mercado.

Palavra-Chave: Tributação, Direito de Privacidade, Comércio Digital de Dados Pessoais

1. INTRODUÇÃO

A expansão da economia digital trouxe benefícios e desafios para as áreas do saber em geral. Dentre os desafios está o problema do comércio digital de dados pessoais. Esse comércio é realizado por *big techs* em regime de monopólio. A preocupação é gerada em decorrência da violação dos direitos fundamentais dos indivíduos, com destaque à sua privacidade e autodeterminação informativa. Ocorre que práticas comerciais opacas das *big techs*, alimentadas por algoritmos e outras técnicas de personalização, afetam a livre escolha do consumidor e prejudicam a concorrência no mercado. Esse contexto, que movimentava bilhões de dólares em todo mundo sem nenhum tipo de tributação, nos levou a refletir sobre a possibilidade de tributação dessas transações, as quais possuem envolvimento de dados pessoais, como parte de uma política de regulação do estado de mercado, fundamentada na proteção do consumidor e privacidade. O objetivo é instituir uma tributação justa a partir da renda gerada nessa área e fornecer mais transparência nas operações

no âmbito da UE, hajam vista as suas políticas e diretrizes de regulação do mercado digital. Com este intuito, este artigo analisa o contexto jurídico da UE e a legitimidade para que Estados Membros tributem essas atividades de forma unilateral e apresenta uma proposta de tributação do comércio digital de dados pessoais, como parte da política de regulação do mercado, baseada em modelos microeconômicos específicos de comércio digital de dados pessoais.

2. O CONTEXTO JURÍDICO DA UE

Segundo o relatório¹ dos especialistas da Comissão Europeia, a definição de economia digital tem-se revelado difícil devido ao rápido avanço das TIC e à sua utilização generalizada em todos os setores da economia tradicional. No entanto, existe um consenso de que a economia digital não pode ser vista como um setor autônomo no que diz respeito à tributação. Embora nem todas as empresas tenham as mesmas características, o relatório identifica três fatores principais com potencial de receita tributária na economia digital: mobilidade, efeitos de rede e importância dos dados. Além disso, a OCDE acrescenta um segundo grupo de características essenciais em seu relatório sobre a Ação 1 - Abordagem do Crescimento da Base Tributária e da Transferência de Lucros (“BEPS”)², incluindo modelos de negócios multifacetados, tendência ao monopólio ou oligopólio e volatilidade. Essas e outras características³ da economia digital como a mobilidade, o efeito rede diretos e indiretos, as economias de escala, os custos de troca e os efeitos de bloqueio, a complementaridade, os modelos de negócios multifacetados e a volatilidade geram problemas em diversas áreas do saber, o que revela uma natureza híbrida da economia digital no sentido de que não pode ser considerada um setor autônomo. A diversidade de características apresentadas torna a economia digital complexa e demanda uma abordagem integrativa de fontes para o enfrentamento dos desafios que ela impõe, em especial para a tributação.

2.1 As Propostas da OCDE

Após um longo período negando a relevância da economia digital para o sistema tributário internacional, a OCDE⁴ reconheceu que existe uma adoção generalizada de modelos de negócios

1 Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. UE, 2014,p.11. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf

2 BEPS Action 1: Address the tax challenges of the Digital Economy, Public Discussion Draft. OCDE publishing,2014,p.34. <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>

3 ELLIFFE, Craig (Org.). Part I. *Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2021. p. 1–164.

4 No relatório da OCDE «Responder aos desafios fiscais da economia digital», ação 1 do projeto relativo à erosão da base tributável e à transferência de lucros (BEPS-Base Erosion and Profit Shifting), publicado em outubro de 2015, são definidas várias abordagens diferentes para a tributação da economia digital, que foram analisadas mais em pormenor no relatório intercalar da OCDE de 2018- «Desafios Fiscais da Digitalização». Tendo em conta a célere transformação digital da economia, cada vez mais é necessário encontrar soluções a fim de garantir uma fiscalidade justa e eficaz das empresas digitais. OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**. [S. l.].Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 9 mar 2023

multilaterais, com dependência de dados e a participação do usuário, que capturam valores de externalidades geradas por produtos gratuitos ocasionando um desalinhamento entre a jurisdição na qual os lucros são tributados e o local em que a criação de valor ocorre. No relatório *Report on Pillar One Blueprint*⁵, a OCDE define os serviços digitais automatizados (ADS) e os negócios voltados para o consumidor (CFB). Os CFBs são definidos como aquelas empresas que geram receita com a venda de bens e serviços de um tipo comumente vendido a consumidores, incluindo os que vendem indiretamente por meio de intermediários e por meio de franquia e licenciamento. Esta definição pode incluir alguns elementos. O relatório define o termo “consumidor” como um indivíduo que adquire um bem ou serviço para uso pessoal, em vez de para fins comerciais ou profissionais. Um bem ou serviço é considerado “comumente vendido para consumidores” se for projetado principalmente para venda a consumidores, feito e disponível em formas adequadas para consumo pessoal e desenvolvido para ser fornecido regularmente a consumidores. O relatório também define o termo “vendido para” como incluindo venda, locação, licença, aluguel ou entrega, seja diretamente ou indiretamente. As empresas multinacionais (MNEs) envolvidas na venda de bens ou serviços para consumidores incluem o proprietário do produto ou serviço e detentor dos direitos de propriedade intelectual conectados, bem como o varejista ou outra contraparte contratual direta do consumidor. O relatório esclarece que as MNEs que não têm relação com o cliente, como fabricantes, atacadistas e distribuidores, não são incluídas.

A inclusão de um grupo maior de CFB no escopo do “Valor A” reconhece que a participação na vida econômica de uma jurisdição de mercado de forma ativa e sustentada se estende além das empresas que oferecem ADS. Embora existam negócios convencionais neste grupo que foram um pouco impactados pela era digital, o CFB consegue se comunicar com os clientes de maneira significativa, que vai além de uma presença física local, o que aumenta consideravelmente o valor de seus produtos e impulsiona as vendas. Como a tecnologia permite *branding e marketing* mais focados, bem como a aquisição e exploração de dados específicos do consumidor, os quais podem ser feitos de forma mais eficaz e remota, as MNEs voltadas para o consumidor podem se envolver de forma considerável e obter benefícios dele. O valor é impulsionado pelos relacionamentos com o consumidor, pelas interações do usuário e do consumidor e pelos intangíveis mais amplos voltados para o consumidor. As leis tributárias atuais, no entanto, permitem que eles obtenham lucros residuais de tais intangíveis remotamente e sem designar uma parcela comparável à jurisdição do mercado. Neste contexto, novas formas de fazer negócios podem resultar numa deslocalização das funções essenciais da empresa e, conseqüentemente, numa distribuição diferente dos direitos de tributação que pode conduzir a uma tributação baixa ou tributação nenhuma, como é o caso das *big techs*.

O documento sobre a Abordagem Unificada para Solução de Dois Pilares ⁶ apresenta um possível compromisso para a década de 2020, uma vez que nenhuma das três opções propostas

5 OECD, Tax Challenges Suring from Digitalization – Report on Pillar One Blueprint, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, pp. 19-21 (out. 2020). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>. Acesso em : 10 abr 2023

6 OCDE, Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia- 8 de outubro de 2021, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em 10 abr 2023

no documento sobre o quadro inclusivo⁷ foi capaz de ser acordada. Essa abordagem unificada inclui novas regras denexo, que eliminam a exigência de presença física em uma jurisdição para estabelecer um direito tributário, além de novas regras de alocação de lucros baseadas em três níveis de valores (A, B e C). Esses valores foram detalhados no documento da proposta unificada⁸ para o pilar 1. Em resumo, o valor A corresponde a uma parte dos lucros residuais será alocada a jurisdição da empresa multinacional com presença significativa por meio de uma fórmula que faz a divisão proporcionalmente às vendas naquela jurisdição. O valor B será encontrado conforme o “estabelecimento permanente” execute atividades de *markentig* e vendas com atribuição de uma remuneração fixa a essas atividades. O valor C diz respeito a um valor adicional para multinacionais que desempenham outras funções além de *markentig* e vendas. Os negócios voltados para o consumidor (CFB) estariam incluídos no valor A.

Refletindo sobre este diagnóstico, Dourado⁹ declara que a abordagem unificada da OCDE para o pilar 1 é complexa, pois o modelo de alocação de lucros dividido em três tipos de valores (A, B e C) não abrange de forma efetiva as operações relativas aos negócios voltados para o consumidor, dificultando a atribuição de direitos tributários ao estado de mercado. Sendo assim, Dourado (DOURADO, A. P., 2021) propõe que a tributação seja usada como moeda reguladora para coleta, mineração e venda gratuitas de dados pessoais. Isso funcionaria de maneira semelhante à forma como os royalties são coletados sobre os recursos naturais, haja vista que dados pessoais são coletados gratuitamente. Tributar os lucros de empresas voltadas para o consumidor poderia ajudar a regular os gigantes digitais, devolvendo aos Estados sua soberania sobre a proteção da privacidade e a preservação da democracia. Para a autora, a forma como dados pessoais são coletados e trabalhados (KDDM)¹⁰ com fim de serem comercializados não é transparente, o que pode causar restrições a direitos fundamentais como a privacidade, a liberdade de expressão, a democracia e à governança pública.

7 Idem, cit.6

8 Idem,cit.6

9 A.P. Dourado, A abordagem unificada da OCDE e o novo sistema tributário internacional: uma solução intermediária, 48 Intertax 2, pp. 3-8 (2020)

10 “há vários anos, algumas empresas vêm coletando, processando e distribuindo grandes quantidades de dados pessoais para análise posterior, extraindo e gerando novos dados com base em inferências dos dados originais. À medida que a personalidade e o comportamento humanos são convertidos em dígitos, o conhecimento, ou seja, a previsibilidade do comportamento humano, é o alvo final e o produto final do processo de descoberta. Perfis são vendidos, permitindo a manipulação de mentes em todos os tipos de tomada de decisão: os amigos que são escolhidos, as compras que são feitas, as opiniões formadas e os candidatos que são selecionados nas eleições. A venda de perfis também permite que as empresas recusem contratos de seguros ou créditos sem que o particular saiba o motivo ou tenha a possibilidade de contra-argumentar” DOURADO, A. P. Taxing Consumer-Facing Business as a Regulatory Currency. *World Tax Journal*, [S. l.], v. 13, n. 4, 25 out. 2021, p.7. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/journal/taxing-consumer-facing-business-regulatory-currency>. Acesso em: 5 fev. 2023. No mesmo sentido, Barwise e Watkins dizem que Internet permite que as empresas de tecnologia colem dados de uso extensos, granulares e em tempo real a baixo custo. Os “grandes” conjuntos de dados resultantes são desafiantes para o software tradicional processar devido ao seu tamanho, complexidade e falta de estrutura, mas novas técnicas de análise de dados, cada vez mais automatizadas (“aprendizado de máquina”), podem usar big data para impulsionar melhorias implacáveis em produtos, serviços, preços, previsão de demanda e direcionamento de publicidade. Por exemplo, a Netflix analisa constantemente os dados de visualização e preferência para informar suas compras e comissões de conteúdo e para automatizar suas recomendações personalizadas aos usuários. Barwise, t. P.; Watkins, L. **The evolution of digital dominance: how and why we got to GAF**A. In: Moore, m.; Tambini, d. (org.). New York, NY: Oxford University Press, 2018. p. 21–49. Disponível em: <https://global.oup.com/academic/product/digital-dominance-9780190845124?cc=gb&lang=en&#>. Acesso em: 23 abr. 2023.

É reconhecido que a discussão internacional sobre este tipo de tributação ainda não é um consenso a ponto de se implementar uma reforma do sistema tributário internacional, o que seria o ideal tendo em vista as características transfronteiriças da economia digital. No âmbito da OCDE, não há um reconhecimento suficiente da necessidade de se tributar a coleta e a exploração dos dados dos usuários. Nenhuma solução da OCDE visa proteção de dados de consumidor de forma específica, porém tal segmento pode ser enquadrado em “negócios voltados para o consumidor” dentro do escopo do “valor A”, definido no *Report on Pillar One Blueprint*¹¹. Dessa forma, não iremos considerar a reforma do sistema tributário internacional e acolher uma abordagem unilateral, ao menos em nível de União Europeia. Segundo Dourado (DOURADO, A. P., 2021, p. 538) é perfeitamente possível tributar as atividades da economia digital voltadas ao consumidor independente da reforma do sistema tributário internacional.

2.2 O Regulamento de Serviços Digitais (DSA) - Uma abordagem regulatória de proteção do consumidor e uma potencial abordagem fiscal.

A principal regulamentação sobre economia digital na UE é a Diretiva de Comércio Eletrônico¹² de 2000, que estabelece regras para a oferta de serviços digitais naquele território, incluindo a responsabilidade dos provedores de serviços em relação aos conteúdos publicados em suas plataformas. Além desta, a UE também possui o Regulamento Geral de Proteção de Dados (RGPD)¹³, que se aplica a todas as empresas que operam na UE. Recentemente, a UE adotou o Regulamento de Serviços Digitais¹⁴ (Digital Services Act- DSA) e o Regulamento de Mercados Digitais¹⁵ (Digital Markets Act- DMA), que visaram modernizar e atualizar a legislação existente. O DAS reforça a questão das responsabilidades e estabelece obrigações mais rígidas em relação à remoção de conteúdo ilegal e à transparência de publicidade online, enquanto o DMA tem como objetivo evitar práticas anticompetitivas por parte das grandes empresas de tecnologia. Para fins deste artigo, nos importa analisar o DSA, posto que o comércio digital de dados pessoais pode ser classificado mais especificamente como serviços digitais.

Uma das principais motivações para a regulamentação de serviços digitais na UE é a proteção dos direitos dos consumidores, bem como a promoção da concorrência e da inovação. No

11 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS | en | OECD, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>. Acesso em 10 abr 2023

12 Directiva 2000/31/CE do parlamento europeu e do conselho de 8 de Junho de 2000. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32000L0031&from=PT>

13 Regulamento (UE) 2016/679 do parlamento europeu e do conselho de 27 de abril de 2016 relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados) Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679>. Acesso em 12 abr 2023

14 Regulamento (UE) 2022/2065 do parlamento europeu e do conselho de 19 de outubro de 2022, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/txt/pdf/?uri=celex:32022r2065&from=pt> Acesso em 02 abr 2023

15 Regulamento (UE) 2022/1925 do parlamento europeu e do conselho de 14 de setembro de 2022, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022R1925&from=PT> Acesso em: 02 abr 2023

entanto, a regulação também pode ter efeitos negativos, especialmente no que diz respeito à liberdade de expressão e à inovação. Dentre os desafios para a regulação de serviços digitais estão a complexidade e a dinamicidade do setor. As plataformas digitais estão em constante evolução e as regulamentações podem ficar obsoletas rapidamente. Além disso, há o desafio de garantir a aplicação efetiva das leis em uma escala global, uma vez que muitas empresas de tecnologia estão sediadas fora da UE. Outro desafio é encontrar um equilíbrio adequado entre a proteção dos direitos dos consumidores e a liberdade de expressão. Muitas vezes, a remoção de conteúdo pode ser subjetiva e levar a violação de liberdade de expressão. Por outro lado, a falta de regulamentação pode permitir a tolerância de conteúdos ilegais ou prejudiciais.

Em outubro de 2022, a Comissão Europeia seguiu sua estratégia digital definida anteriormente no *“Shaping Europe’s Digital Future”*¹⁶, ao publicar os regulamentos UE 2022/2065 *Digital Service Act (DSA)*¹⁷ e UE 2022/1925 *Digital Market Act (DMA)*¹⁸ para governar os serviços digitais na União Europeia. Segundo Smith (SMITH, p. 17), os regulamentos foram criados com o objetivo de promover os direitos fundamentais¹⁹ nos serviços digitais e estimular a inovação tecnológica estabelecendo regras comuns para provedores de serviços digitais no Mercado Único Europeu e além. As propostas fazem parte do pacote da Lei de Serviços Digitais. A reforma legislativa surgiu refletindo a tensão entre a expansão da cobertura dos direitos fundamentais e a necessidade de direitos regulatórios para a ampliar a concorrência econômica, a inovação e o desenvolvimento econômico. Segundo Cauffman e Gonta (CAUFFMAN; GOANTA, 2021, p. 759), a monetização oferecida pelas plataformas digitais tem levado a novas dinâmicas e interesses econômicos, deixando as plataformas com o papel de intermediárias na oferta de conteúdos digitais, como os conteúdos midiáticos. A DSA é estruturada em capítulos que abordam os conceitos, a responsabilidade dos provedores de serviços intermediários, a implementação e cooperação nacional e supranacional e a definição de novos órgãos da administração pública.

16 European Commission, *“Shaping Europe’s Digital Future”* (European Commission, February 2020) https://www.cmepius.si/wp-content/uploads/2020/03/Shaping-EU-digital-future.en_.pdf

17 Idem, cit.14

18 Idem, cit.15

19 “Os objetivos regulatórios de um DSA precisam ser consistentes para que um conjunto funcional de regras seja aplicado. Isso significa que a criação de crescimento deve ser equilibrada com a proteção de todos os direitos fundamentais, incluindo não discriminação, privacidade, liberdade de expressão, estado de direito e os princípios básicos da democracia. No ECD, proteger os direitos fundamentais é essencialmente enquadrado como uma preocupação singular – proteger a liberdade de expressão – o que significa isolar as plataformas da responsabilidade por conteúdo de terceiros, sem monitoramento geral. Ironicamente, parece haver nessa lógica uma apreciação de que as plataformas não são os atores apropriados para delinear valores públicos, mas isso não compreende a consequência da não aplicação: a falta de aplicação significa que as plataformas estão, de fato, decidindo os valores públicos. Definir valores públicos como a proteção da liberdade de expressão neste contexto está em conformidade com uma abordagem essencialmente americana para regulamentar a tecnologia e a liberdade de expressão (que supera outros direitos), em vez de uma abordagem europeia em que a liberdade de expressão é equilibrada com outros direitos ou valores concorrentes que exigem intervenção. Se um uma abordagem distintamente europeia é adotada para plataformas, a liberdade de expressão não deve interferir, tornou-se uma arma para isolar as plataformas da responsabilidade, mas é equilibrado entre a proteção da privacidade, o estado de direito e outros direitos fundamentais”, SMITH, Dr Melanie. *Enforcement and cooperation between Member States*. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/648780/IPOL_STU\(2020\)648780_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/648780/IPOL_STU(2020)648780_EN.pdf). Acesso em 22 set 2023.

Apesar do marco legal de economia digital se dar em uma perspectiva da UE, fundamentada em princípios específicos²⁰ como o princípio do primado, do efeito direto e da subsidiariedade, é possível a um estado membro pensar em uma política fiscal de regulação no contexto da economia digital voltada ao comércio digital dados pessoais e alinhada com os fundamentos jurídicos e os objetivos do regulamento de serviços digitais da UE, ou seja, de preservar direitos fundamentais e garantir proteção ao consumidor.

De forma geral, percebe-se que o regulamento de serviços digitais (DSA) tem basicamente 3 (três) pilares: a responsabilidade dos intermediários, o *enforcement* digital e a transparência. Os intermediários podem ser traduzidos para as grandes plataformas digitais como é o caso das *big techs*. Neste sentido, a título de exemplo, a responsabilidade atribuída aos prestadores de serviços intermediários nos artigo 16º, artigo 18º e artigo 30º (rastreadibilidade de comerciantes) do DSA é compatível com aquela atribuída aos contribuintes “relevantes”²¹ e “intermediários”²² criada pela lei nº26/2020²³ de Portugal que transpõe a Diretiva (UE) 2018/822²⁴. Conforme leciona Dourado (DOURADO, Ana Paula, 2022, p. 116), a Lei n.º26/2020 criou duas novas categorias de sujeitos passivos, sobre os quais recai a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária de qualquer mecanismo interno ou transfronteiriço, e que contenha pelo menos uma característica-chave, indiciadora de planeamento fiscal agressivo e tipificada na lei, em outras palavras, cria um dever de prestar informações. O *enforcement* estruturado no DSA é perfeitamente compatível com a estrutura que a administração tributária necessita para atingir tal objetivo de tributação, ou seja, cooperação entre estados, troca de informações e poder de fiscalização. E a transparência perseguida pelo DSA reforça uma política fiscal de tributação desse setor, em especial, o comércio de dados pessoais no sentido de que o fisco poderá ter mais informações sobre estas operações, de forma a identificar os elementos fundamentais da tributação, como por exemplo, o sujeito passivo da relação tributária. E no sentido inverso, a fiscalidade pode reforçar a política de proteção ao consumidor, inibindo a coleta dados excessiva, a depender do tipo de imposto, conforme veremos. Além disso, existem outras definições

20 QUADROS, F. de. Direito da União Europeia: direito constitucional e administrativo da União Europeia. 3a. edição, 2a. reimpressão. Coimbra: Almedina, 2021 p. 511-544.

21 O contribuinte relevante definido como “qualquer pessoa ou entidade sem personalidade jurídica à qual seja disponibilizado para aplicação ou mecanismo a comunicar ou que tenha aplicado uma qualquer etapa ou parte de um mecanismo a comunicar”

22 O Intermediário, definido como “qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo a comunicar, não integrando estas atuações a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais, e o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites”

23 Lei nº 26/2020 de 21 de julho de 2020. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/26-2020-138461836>. Acesso em 22 abr 2023

24 Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32018L0822>. Acesso em 22 abr 2023

dispostas no regulamento DSA que podem ser interessantes do ponto de vista fiscal. O artigo 33º cria a definição de “Plataformas em linha de muito grande dimensão e motores de pesquisa em linha de muito grande dimensão”, que são aquelas plataformas que possuem um número médio mensal de destinatários ativos do serviço na União igual ou superior a 45 milhões, e que são designadas como plataformas em linha de muito grande dimensão ou motores de pesquisa em linha de muito grande dimensão. Segundo informação da Comissão Europeia, este número corresponder a 10% dos 450 milhões de consumidores europeus. Percebe-se que esta definição ajuda a criar os parâmetros para delimitação de sujeitos passivos destinatários de uma norma tributária específica para este setor, que seria aplicável ao comércio digital de dados pessoais. Outro ponto interessante é que o regulamento, conforme artigo 2º, aplica-se aos serviços intermediários oferecidos aos destinatários do serviço cujo local de estabelecimento seja na União ou que nela estejam localizados, independentemente de onde os prestadores desses serviços têm o seu local de estabelecimento, ou seja, mesmo que um prestador de serviço intermediário não esteja na UE, estará sujeito ao regulamento, o que revela um conceito de extraterritorialidade do diploma. Esse conceito é relevante levando em consideração o objetivo de uma política fiscal de tributação de economia digital que possui características transfronteiriças.

3. ANALISANDO A LEGITIMIDADE DO ESTADOS PARA TRIBUTAR A ECONOMIA DIGITAL COM BASE NOS NEGÓCIOS DE DADOS PESSOAIS À LUZ DO DIREITO DE PRIVACIDADE

De acordo com Ellife (ELLIFFE, 2021, p. 33) há no mínimo cinco grandes áreas em que o país de origem contribui para a realização de negócios digitalizados em sua jurisdição, ou seja, justificam o nexos entre o território político e a geração de riqueza: (1) a contribuição para o ambiente de negócios e economia, isso inclui a confiança empresarial geral, prevenção da corrupção, lei e ordem, riqueza e capacidade de consumir. Frequentemente, bens e serviços adquiridos por um residente no país de origem são consumidos na produção de outras atividades comerciais (exigindo um ambiente viável) ou no consumo privado (exigindo um consumidor com poder aquisitivo); (2) o contributo para a infraestrutura tecnológica, inclui infraestrutura adequada de telecomunicações, Wi-Fi e banda larga, e uma população com dispositivos adequados (computadores e smartphones); (3) a contribuição para o sistema jurídico, isso inclui fornecer confiança para impor o pagamento de transações, defender os direitos de propriedade intelectual (como marcas registradas) e manter um ambiente de negócios propício e competitivo. A proteção dos direitos de propriedade intelectual (por exemplo, no caso de software de computador) é fundamental para fornecedores de produtos intangíveis e serviços digitalizados. A capacidade de lidar com comportamentos fraudulentos e criminosos também é importante, assim como as leis de proteção ao consumidor; (4) a contribuição da infraestrutura moderna para permitir a entrega física de mercadorias de maneira oportuna e protegida, provisão para descarte de resíduos de materiais de embalagem e (5) a contribuição dos usuários para o negócio digital, inclui o papel dos usuários e das mídias sociais (projetar ou fornecer conteúdo), a contribuição dos indivíduos

para o efeito de rede (família, seguidores e amigos), a provisão de bens e serviços como parte da economia compartilhada (seja fisicamente localizado ou fisicamente executado no jurisdição de origem), o processo de revisão, validação e avaliação (sobre serviços ou bens), etc.

Assim, no âmbito do Direito Fiscal Interacional, à luz da teoria do benefício que assenta o entendimento de que mesmo que uma empresa não tenha presença física no país de origem, ela ainda pode se beneficiar substancialmente de sua infraestrutura jurídica ou do contributo de seus consumidores digitais e portanto deve fazer uma contribuição por meio de impostos (e aqui reside um nexo entre os direitos de tributação e as atividades de comércio digital de dados pessoais), à luz do reconhecimento pela OCDE da relevância da tributação na fonte e à luz das justificativas para o nexo entre a jurisdição da fonte e a geração de riqueza pela economia digital, é possível legitimar a tributação sobre o comércio digital de dados pessoais por um Estado Membro da UE. Obviamente, uma iniciativa concreta pode depender ainda do ambiente político-tributário internacional, como visto.

A justificativa de nexo entre a jurisdição da fonte e a geração de riqueza pela economia digital, nº 5 citada por Ellife (a contribuição dos usuários para o negócio digital), nos ajuda passar examinar a fonte da legitimidade para tributar negócios digitais de uma outra perspectiva e que mais nos interessa para fins deste artigo. A contribuição dos usuários possui uma outra faceta e que diz respeito ao direito de proteção. Conforme Dourado(DOURADO, A. P., 2021, p. 557), no ambiente digital há uma exploração gratuita de dados pessoais em massa que são utilizados por grandes empresas de tecnologia e geram imensos volumes de recursos (KDDM)²⁵, criando um ativo intangível valioso para estas empresas. A contrapartida desse movimento é que os indivíduos (utilizadores) estão sendo submetidos a esta exploração de forma precária na medida em que fornecem seus dados em bases frágeis de consentimentos ou mesmo sem consentimento algum. A exemplo, segundo Kerber e Zolna (KERBER; ZOLNA, 2022), o Federal Cartel Office (FCO) da Alemanha emitiu a primeira decisão²⁶ de uma autoridade administrativa em que a proteção da privacidade foi considerada na decisão de direito da concorrência. A decisão afetou os termos de serviço do Facebook, que exigem que os usuários aceitem a coleta e uso de dados pessoais de outros serviços da plataforma e de terceiros. O FCO considerou essa exigência abusiva e estabeleceu que os usuários devem ter uma escolha explícita adicional sobre se consentem ou não com a combinação de dados pessoais coletados, argumentou que esses termos violam o GDPR e as regras alemãs para o abuso de posição dominante, uma vez que o consentimento dos usuários não é mais “voluntário”, refletindo a preocupação com a perda de controle dos consumidores sobre seus dados (privacidade). No mesmo sentido, o Tribunal Fe-

25 FAYYAD, U.; PIATETSKY-SHAPIRO, G.; SMYTH, P. From Data Mining to Knowledge Discovery in Databases. *AI Magazine*, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 37–37, 15 mar. 1996. Disponível em: <https://ojs.aaai.org/aimagazine/index.php/aimagazine/article/view/1230>. Acesso em: 28 abr. 2023.

26 Bundeskartellamt, *Facebook, Exploitative business terms pursuant to Section 19(1) GWB for inadequate data processing* (6 February 2019), B6-22/16. Disponível em: www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Entscheidung/EN/Fallberichte/Missbrauchsaufsicht/2019/B6-22-16.pdf?__blob=publicationFile&v=. Acesso em 05 mai 2023

deral de Justiça Alemão^{27/28}, confirmou a posição do FCO. O Tribunal sustentou que os termos do Facebook, que não permitem aos usuários escolher entre um serviço mais ou menos personalizado (forçando-os a consentir na fusão de diferentes conjuntos de dados), violam o “direito básico” de autodeterminação informacional dos consumidores alemães, que é protegido pela Constituição Alemã. A Corte usou tal abordagem, embora não se referindo à privacidade como um valor fundamental no nível da UE, mas considerando o “direito básico” à autodeterminação informacional, que é protegido em sua Constituição. De acordo com o Tribunal, o direito à autodeterminação informativa concede aos indivíduos a possibilidade de participar, substancialmente e de forma diferenciada, da construção da forma de como seus dados pessoais são disponibilizados e poderão ser usados por outros.

Nesse sentido, o que está em causa é a proteção da privacidade²⁹. Isto ocorre a partir do momento que esta tecnologia de KDDM possibilita obter informações detalhadas dos indivíduos a ponto de prever seus comportamentos e isto pode ter como consequência, por exemplo, a recusa de serviços típicos do funcionamento da economia de mercado, como o crédito e os seguros, sem que os consumidores tenham conhecimento das razões e sem que eles tenham o direito de contestar tal situação. Outro tipo de consequência é a manipulação política, pelas redes sociais, dos indivíduos, de grupos, de comunidades e até de um povo. Segundo Farahany (FARAHANY, NITA, 2023, p.214), o que está em causa é nossa defesa de liberdade de pensamento uma vez que essas tecnologias já são capazes de “ler nossas mentes” e nos direcionar. Isso somente foi possível pela imensa quantidade de dados que são compartilhados e minerados. A autora defende a “liberdade cognitiva”³⁰. Segundo ela, já ultrapassamos a necessidade urgente de reconhecer o direito à liberdade cognitiva sobre nossos cérebros e experiências mentais. Com vigilância prudente e deliberação democrática, devemos continuar o processo de decidir como essa liberdade pode e deve evoluir ao longo do tempo.

Por outro lado, essas plataformas oferecem um meio de comunicação que atende às necessidades sociais básicas e universais. A privacidade é reconhecida como uma necessidade huma-

27 Bundesgerichtshof bestätigt vorläufig den Vorwurf der missbräuchlichen Ausnutzung einer marktbeherrschenden Stellung durch Facebook KVR 69/19- Beschluss vom 23. Juni 2020. Disponível em: <https://www.bundesgerichtshof.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2020/2020080.html?nn=10690868>. Acesso em 05 mai 2023

28 Tribunal Federal de Justiça confirma provisoriamente a alegação de abuso de posição dominante no mercado pelo Facebook KVR 69/19 – resolução de 23. Junho 2020. Disponível em: <https://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=2020-6-23&nr=109506&pos=12&anz=27>. Acesso em 05 maio 2023

29 “À proteção de dados pessoais relacionado com o princípio da dignidade humana foi forjado no espaço jurídico germânico” PINHEIRO, J A G de S. Privacy e protecção de dados pessoais: a construção dogmática do direito à identidade informacional. Lisboa: AAFDL, 2015, p.778.

30 “Um direito universal que nos direcionaria a uma atualização da privacidade, que diga explicitamente que há direito à privacidade mental, um direito de estar protegido contra interferências na maneira como pensamos e sentimos.” Farahany, Nita . The Battle for Your Brain- Defending the Right to Think Freely in the Age of Neurotechnology. St. Martin’s Publishing Group. New York, 2023, p.211. Edição do Kindle.

na básica e universal³¹ relacionada à integridade corporal, ao espaço pessoal e aos dados pessoais, possui um conceito elástico relacionado à intimidade e tem diferentes graus e dimensões individuais e coletivas³². Nessa toada, ao satisfazer essa necessidade, seja na dimensão individual ou coletiva, por meio da interação com grandes empresas digitais, a privacidade adquire um estado vulnerável e pode ser violada. Quando a privacidade é violada, pode afetar negativamente a autonomia, a integridade, a autodeterminação e a habilidade de uma pessoa participar do discurso público, potencialmente perturbando ou até mesmo destruindo suas atividades diárias. Segundo Shepherd (SHEPHERD,2012), a violação da privacidade³³ pode ocorrer em dois níveis nas redes sociais: entre amigos e pelos proprietários dos sites. Os amigos podem violar na medida em que repassam informações para outros usuários. De acordo com Ellison (ELLISON et al, 2011), as empresas de redes sociais criaram ferramentas de privacidade³⁴, mas muitos usuários não estão cientes dos problemas de privacidade, ignoram que seus dados são vendidos para fins de KDDM e são viciados em redes sociais. As empresas usam incentivos para aumentar a interação do usuário e vendem dados para obter lucro. Isso resulta em comportamento míope semelhante ao comportamento de troca entre consumo e poupança. Esse estado “vulnerável” demanda proteção. Assim, segundo Leonardi (LEONARDI, 2012, p.122), como um direito³⁵ a ser resguardado, o Estado precisa atuar. Nesse sentido, conforme Westin (WESTIN,2003) a posição pública³⁶ sobre a privacidade pode ser alta, equilibrada ou limitada, dependendo do nível de intervenção governamental necessário para proteger a privacidade. A privacidade é um limite

31 Ellison, NB, Vitak, J., Steinfield, C., Gray, R., Lampe, C. (2011). Negociando questões de privacidade e necessidades de capital social em um ambiente de mídia social. In: Trepte, S., Reinecke, L. (eds) *Privacy Online*. Springer, Berlim, Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-642-21521-6_3. Disponível em:https://www.academia.edu/7731325/Ellison_N_B_Vitak_J_Steinfeld_C_Gray_R_and_Lampe_C_2011_Negotiating_privacy_concerns_and_social_capital_needs_in_a_social_media_environment_In_S_Trepte_and_L_Reinecke_Eds_Privacy_Online_Perspectives_on_Privacy_and_Self_Disclosure_in_the_Social_Web. Acesso em 31 maio 2023

32 Samuel D.Warren; LouisD.Brandeis *HarvardLawReview*,Vol.4,No.5.(Dec.15,1890),pp.193-220. Stabl. Disponível em: <http://links.jstor.org/sici?sici=0017-811X%2818901215%294%3A5%3C193%3ATRTP%3E2.0.CO%3B2-C>. Acesso em 01 maio 2023

33 Shepherd, Tamara. (2012). *Privacy Online: Perspectives on Privacy and Self-Disclosure in the Social Web*. *Journal of Broadcasting & Electronic Media*. 56. 691-693. 10.1080/08838151.2012.732152. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/270795074_Privacy_Online_Perspectives_on_Privacy_and_Self-Disclosure_in_the_Social_Web. Acesso em 01 mai 2023

34 Ellison, Nicole & Vitak, Jessica & Steinfield, Charles & Gray, Rebecca & Lampe, Cliff. (2011). *Privacy Online*. 10.1007/978-3-642-21521-6_3. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/263565832_Privacy_Online/stats. Acesso em: 01 maio 2023

35 “Isso significa que não se deve entender a tutela da privacidade como a proteção exclusiva de um indivíduo, mas sim como uma proteção necessária para a manutenção da estrutura social. A privacidade não é valiosa apenas para a vida privada de cada indivíduo, mas também para a vida pública e comunitária. Como destaca GUSTAVO TEPEDINO, o direito à privacidade consiste em tutela indispensável ao exercício da cidadania”. LEONARDI, Marcel. *Tutela e privacidade na internet*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 122.

36 “Uma posição de alta privacidade atribui valor primário às reivindicações de privacidade, tem alta desconfiança organizacional e defende intervenções abrangentes de privacidade por meio de regras legais e aplicação. Uma posição de privacidade limitada vê as reivindicações de privacidade como geralmente menos valiosas do que a eficiência dos negócios e os interesses de proteção social, geralmente confia nas organizações e se opõe à maioria das novas intervenções regulatórias como desnecessárias e caras. Uma posição de privacidade equilibrada valoriza fortemente a privacidade, mas busca intervenções legais personalizadas que abordem os abusos demonstrados, juntamente com iniciativas voluntárias de política organizacional destinadas a promover escolhas individuais de privacidade.” Westin, Alan. (2003). *Social and Political Dimensions of Privacy*. *Journal of Social Issues*. 59. 431- 453. 10.1111/1540-4560.00072. Disponível em: <https://spssi.onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1540-4560.00072>. Acesso em 01 maio 2023

para as necessidades de comunicação. No mundo pré-web, as pessoas tinham meios eficazes para controlar sua privacidade, mas na era digital isso não é possível.

De acordo com Dourado (DOURADO, A. P., 2021, p. 569), a abordagem individualista dos direitos de privacidade pode ser vista como um escudo para abusos de segmentos mais fracos da sociedade. A autora defende que a proteção de dados deve ser tratada como um bem social para proteger os direitos de privacidade e limitar o acesso à informação, evitando intrusões³⁷ prejudiciais no desenvolvimento da personalidade, das liberdades fundamentais, da vigilância e dos riscos à democracia. A proteção de dados é um propósito legítimo na democracia e está relacionada a vários domínios, incluindo áreas comerciais, de pesquisa e do consumidor. Nesse sentido, o grau de proteção deve equilibrar os benefícios relacionados aos interesses econômicos privados e à democracia como interesse público, e outros interesses coletivos relacionados ao desenvolvimento socioeconômico, pesquisa científica e desenvolvimento de inteligência artificial. É necessário ampliar o direito de privacidade, evoluindo para uma autodeterminação informativa³⁸. Em resumo, deve ser tratado como um problema social.

Em verdade, na União Europeia, a privacidade é reconhecida como um direito humano básico pela Declaração Universal dos Direitos Humanos³⁹ e pela Convenção Europeia dos Direitos Humanos⁴⁰, enquanto a proteção de dados é especialmente relevante na Europa devido à sua história recente de regimes totalitários (FERRETTI, 2012, p. 479). Nessa esteira, a proteção de dados é vista como um direito separado da privacidade e uma maneira de controlar os riscos de vigilância. A UE tem leis de proteção de dados que enfatizam o consentimento individual. Contudo, de acordo com Dourado (DOURADO, A. P., 2021, p. 565), isso não é suficiente para proteger a privacidade devido ao comportamento míope das pessoas na medida em que os usuários de redes sociais e outros sites recebem benefícios imediatos, como acesso a informações e interação com outros usuários, em troca de sua privacidade. Os usuários fornecem dados que são processados e vendidos para fins de KDDM. Isso também se aplica aos políticos que usam as redes sociais para divulgar mensagens e obter apoio. Visto de outra forma, existe aqui um contrato implícito entre os usuários e as empresas digitais, em que os usuários abrem mão de

37 “A evolução dos comportamentos intrusivos através da “rede” passou pela criação de programas que se instalam automaticamente nos discos dos computadores dos utilizadores (por exemplo, cookies) e cuja a finalidade é reunir informação para que as empresas possam definir o perfil do utilizador e, assim, apresentar propostas comerciais aliciantes”. PINHEIRO, José Alexandre Guimarães de Sousa. Privacy e protecção de dados pessoais: a construção dogmática do direito à identidade informacional. Lisboa: AAFDL, 2015. p. 88

38 O Tribunal Constitucional Federal Alemão considerou o direito de autodeterminação informativa (*Recht auf Informationelle Selbstbestimmung*) com status constitucional em 1983. Tribunal Constitucional Federal Alemão: decisão constitucional BVerfGE 65, 1. Disponível em <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv065001.html#Opinion>. Acesso em 01 maio 2023.

39 Declaração Universal dos Direitos do Homem proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de Dezembro de 1948. Disponível em: https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/documentos/pdf/declaracao_universal_dos_direitos_do_homem.pdf. Acesso em 01 mai 2023

40 Convenção para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais. Roma, 4.11.1950. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.echr.coe.int/documents/convention_por.pdf. Acesso em 01 mai 2023

sua privacidade em troca de acesso aos serviços digitais. Esse contrato justifica a taxaço das empresas de comércio de bens de consumo no estado de mercado. Por tudo isto, a autora defende que a questão tenha uma resposta regulatória mais forte que combine a tributação de empresas voltadas para o consumidor no estado do mercado com a tributação progressiva dos retornos supranormais (rendas) obtidos pelos gigantes digitais e outras empresas monopolistas nos estados de residência. Nesse mesmo sentido, Avi-Yonah (AVI-YONAH, 2020, p. 654) defende uma taxa progressiva para rendas, com fins antitruste.

Isto posto, é de se concluir que a legitimidade para tributar o comércio digital de dados pessoais pode ser assentada na teoria do benefício por meio do contributo dos usuários para o negócio digital e assim legitimar a tributação no estado de mercado. Da mesma forma, visto que a outra faceta do contributo dos usuários para o negócio digital implica violações de direito de privacidade, é legítima uma política de regulação via tributação, ou seja, uma posição pública de alta privacidade, com fonte da preservação de privacidade em seus diversos aspectos: individual, social, econômico e político. Isto é justificado na medida em que os indivíduos são incapazes de compreender os efeitos e prejuízos de abrir mão de certo nível de privacidade, gerando reflexos deletérios para sua autonomia e integridade, para o equilíbrio do comércio e até para democracia. Por outro lado, a tributação também pode ser legitimada pela existência de um contrato implícito entre consumidores (utilizadores) e empresas digitais no estado de mercado, coordenada com uma tributação progressiva no estado de residência. Essa sistemática poderia eliminar os monopólios digitais. As taxas no estado do mercado ainda poderiam desempenhar um papel regulatório ao afirmar a soberania das pessoas sobre seus dados. Contudo, esta combinação de políticas de taxa nos estados de mercado e de residência como resposta regulatória internacional seria mais difícil de ser alcançada devido às dificuldades em alcançar um consenso internacional, o que justifica uma iniciativa unilateral ao menos no curto prazo.

4. UMA PROPOSTA DE MECANISMO DE TRIBUTAÇÃO

Segundo Dourado(DOURADO, A. P., 2021, p. 536), há duas abordagens possíveis para lidar com o problema do mercado de uso de dados pessoais. Uma é governar os mercados de negócios voltados para o consumidor por meio da concorrência e promulgar leis antitruste para impedir seu domínio. A outra é aceitar que esses mercados são inerentemente monopolistas ou oligopolistas e regulá-los para evitar, por exemplo, acordos de exclusividade, violação de regras de proteção de dados e abuso de exploração. A segunda abordagem aceita o monopólio e sugere regular os negócios por meio de regulamentos de serviços públicos, como é o caso da Europa.

Em termos econômicos, de acordo com Variant (VARIAN, 2014, p. 658), em regra, o monopólio ocorre quando em uma indústria qualquer há apenas uma única empresa que produz. O problema é que monopólios são ineficientes em termos de bem-estar do consumidor. De forma resumida, quando uma indústria é monopolizada, ela estabelece preços que excedem o custo

marginal, o que geralmente resulta em preços mais altos e produção menor do que se a indústria operasse de forma competitiva. Consequentemente, os consumidores tendem a estar em desvantagem em uma indústria monopolizada em comparação com uma indústria organizada de maneira competitiva, levando a perda de bem-estar. Uma das opções para lidar com o problema do monopólio é a regulação do mercado. Essa regulação pode ser dar de várias formas como por políticas de preços máximos, de controle de quantidades, por impostos, dentre outras. Assim, para regular setor de comércio digital de dados pessoais e controlar o uso de dados, alguns autores⁴¹ sugerem a imposição de um imposto específico, como é o caso de *Fainmesser et al* (2022) que sugerem uma combinação de imposto específico com regulamento de proteção de dados e multa por responsabilidade. É o caso também de *Colin e Colin* (2013) que propõem uma política de imposto do tipo “pigouviano” combinado com benefícios fiscais por tratamento “conforme”.

Fainmesser et al (FAINMESSER e colab., 2022, p. 4) desenvolveu um modelo⁴² microeconômico mais complexo que lida com a criação, a coleta, a proteção e o possível uso indevido dos dados dos usuários, focando nos dados de atividade: informações sobre as interações dos usuários com os serviços oferecidos pelas empresas digitais, como postagens, mensagens e cliques. São utilizadas diversas estratégias de dados pelas empresas levando em consideração duas variáveis: excesso de coleta/subcoleta de dados e superproteção/subproteção de dados imposta por regulamentações e taxações. São considerados também diferentes modelos de receita de negócio que variam desde lucro do negócio em função crescente da demanda dos usuários pelo serviço e dos dados coletados pelo negócio até negócios puramente orientados ao uso que coletam pagamentos de usuários na forma de taxas de assinatura ou comissões, como o modelo da “Uber” e de plataformas de relacionamentos. A dinâmica do modelo é observar como a postura dos usuários, a coleta de dados e as receitas dos modelos de negócio interagem e como se comportam diante da regulação. O objetivo é encontrar o ponto de escolha “ótimo” do consumidor entre usufruir

41 BLOCH, Francis; DEMANGE, Gabrielle. Taxation and privacy protection on Internet platforms. *Journal of Public Economic Theory*, v. 20, n. 1, p. 52–66, Fev 2018. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jpet.12243>>. Acesso em: 2 fev 2023; BOURREAU, Marc; CAILLAUD, Bernard; DE NIJS, Romain. Taxation of a digital monopoly platform. *Journal of Public Economic Theory*, v. 20, n. 1, p. 40–51, Fev 2018. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jpet.12255>>. Acesso em: 30 jan 2023.

42 As empresas digitais escolhem uma estratégia de dados que compreende a escolha da coleta e proteção de dados. A estratégia de coleta de dados especifica a proporção da atividade dos usuários que é coletada, armazenada e processada pela empresa. Nesse modelo econômico os usuários escolhem quanto tempo passarão utilizando os serviços oferecidos pelas empresas digitais e, quanto mais ativos os usuários forem, mais dados a empresa pode coletar sobre eles. Esses dados coletados são usados pela empresa para oferecer um serviço de maior qualidade, que traz benefícios externos positivos para os usuários. No entanto, a coleta de dados levanta preocupações de privacidade dos usuários, que é um efeito externo negativo- há o risco de terceiros acessarem e usarem mal seus dados. O modelo também considera a interação estratégica entre usuários e adversários, e mostra que a demanda dos usuários pelos serviços da empresa e a demanda dos adversários pelos dados dos usuários são ambos endógenos. Isso define os custos de privacidade de forma natural e revela um novo canal de efeitos negativos de rede- quanto mais atividade dos usuários, mais informações são coletadas, atraindo mais atividade adversária e diminuindo a utilidade total e marginal de cada usuário. Esses efeitos de rede negativos orientados por dados fazem com que os custos marginais implícitos da coleta de dados para o negócio aumentem na quantidade total de dados coletados. FAINMESSER, Itay P. e GALEOTTI, Andrea e MOMOT, Ruslan. **Digital Privacy**. Management Science, p.5. Disponível em: <https://www.webofscience.com/wos/woscc/summary/65b929c1-4aec-4089-97f4-6cc0c8fc9cc7-6cebe735/relevance/1>. Acesso em: 30 jan 2023

de um serviço por meio de acesso às plataformas e preservar a privacidade, paralelamente com a escolha ótima das empresas que buscam a melhor receita considerando a coleta de dados e a proteção de dados. Assim, o modelo indica qual a política regulatória ótima (planejador social) no sentido de maximizar o excedente do consumidor, o lucro da empresa e a proteção de dados. Esse estudo concluiu que uma política regulatória socialmente ótima se dá com a implantação de um regulamento que exija um mínimo de proteção de dados vinculado a uma responsabilidade proporcional aos danos infligidos aos usuários cuja contrapartida é uma multa com função crescente do total de informações coletadas, o que visa evitar a capitalização das informações, juntamente com um imposto específico sobre cada unidade de dados coletados.

Nesse modelo ainda, foi feita uma análise com um cenário em que os usuários devem ser compensados por seus dados. Sem estar dentro do escopo desse artigo analisar fundamentos para o pagamento pelos dados aos usuários, há autores que defendem que estes sejam pagos pelos seus dados. Arrieta-Ibarra (ARRIETA-IBARRA e colab., 2018) defendem o pagamento por seus dados individuais como se esses fossem trabalho. Ichihashi (ICHIHASHI, 2020) examina um cenário no qual corretores de dados concorrentes compensam os usuários por seus dados. Porém, nos interessa saber se isso seria adequado para uma política de regulação. Em outras palavras, qual seria o impacto que os sistemas de pagamento por dados podem causar na coleta e proteção de dados e, posteriormente, no excedente do consumidor e no bem-estar geral. Mostrou-se que os incentivos diretos aos usuários para se envolver em atividades aumentam quando um regulador exige que as empresas paguem aos usuários por seus dados, porque os usuários agora são compensados por seus dados, enquanto os retornos marginais das empresas de cada unidade de declínio de informações do usuário diminuem. A interação entre os dois determina se a empresa obtém ou não um percentual maior de dados e se os usuários ganham com essa estratégia de “pagar por dados”. Foi demonstrado que, apesar da diminuição dos retornos das informações do usuário, existem regimes nos quais os incentivos do usuário para aumentar a atividade são tão fortes que a empresa pode lucrar mesmo pagando pelos dados ao aumentar a coleta. Em resumo, o excedente do consumidor pode ser maior do que seria sem a política de “pagar por dados” e pode até se aproximar do nível socialmente ideal, quando o preço por dados é suficientemente alto. Contudo, esse modelo pode não ser o mais adequado tendo em vista que pode haver um impacto negativo para os direitos de privacidade em geral. E isso vai na contramão de uma política de regulação que tenha como finalidade a proteção e a garantia de privacidade.

Um outro exemplo de sistema de tributação, reforçando a necessidade de uma política de tributação sobre o comércio de dados pessoais é o exposto no relatório *Colin e Colin* (2013)⁴³ produzido na França, que estabelece uma proposta de tributação específica relacionada ao uso de dados pessoais. O modelo visa criar uma tributação relacionada à exploração de dados provenientes do “monitoramento regular e sistemático da atividade dos usuários no território-

43 Colin, N, P, Collin, 2013, Mission d'expertise sur la Fiscalité de l'économie numérique. Ministère De L'Économie ET Finances, Paris, 2013. Disponível em: https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf. Acesso em 03 maio 2023

rio”. Preconiza um modelo neutro que incentive desenvolvimento ou que, pelo menos, não seja impeditivo. Considera que a coleta de dados provenientes do “monitoramento regular e sistemático dos usuários” é o único fato gerador que garante a neutralidade da cobrança em relação aos modelos de negócios, de tecnologias e de estratégias de localização das empresas. Vincula a tributação à coleta e à exploração de dados e, ao mesmo tempo, a uma abordagem neutra e sustentável, uma maneira de revelar a conexão da economia digital com o território e uma estratégia que permite acumular capital político no contexto das futuras negociações internacionais sobre a distribuição do poder de impor grandes empresas da economia digital. A proposta não é impor a coleta de dados como tal. Em vez disso, visa criar uma tributação que incentive as empresas a adotar práticas conformes com quatro objetivos de interesse que são: reforçar a proteção de liberdades individuais, favorecer a inovação e estabelecer confiança no mercado digital, incentivar surgimento de novos serviços em benefícios do usuário e gerar ganhos de produtividade e de crescimento.

A proposta é instituir um princípio semelhante ao do “poluidor-pagador” para empresas que fazem um acompanhamento regular e sistemático da atividade de seus usuários. Esse princípio levaria a tributar essas empresas que se limitam a aplicar formalmente as leis em vigor e captam exclusivamente os dados que recolhem, criando obstáculos à portabilidade e a reutilização desses dados pelos próprios usuários, sem isentá-las da obrigação de respeitar os direitos fundamentais de proteção de dados pessoais. A ideia seria de instituir uma tributação específica como o imposto geral sobre atividades poluentes ou a “taxa de carbono”. Mas, em vez de se aplicar às emissões de gases de efeito estufa, essa tributação se aplicaria às práticas de coleta, de gestão e de exploração comercial de dados pessoais de usuários localizados na França. A sua lógica visaria desencorajar, por meio da tributação, as práticas “não conformes” com os objetivos prosseguidos e, pelo contrário, fomentar, por meio da redução da tributação ou da isenção, as práticas “conformes” com esses objetivos. O imposto seria aplicado a determinado e relevante grupo de empresas que usam os dados que coletam de muitos usuários localizados na França, independente do Estado de estabelecimento. A proposta é instituir um imposto sobre empresas que fazem um acompanhamento regular e sistemático da atividade de seus usuários, mas só seria aplicável acima de um limite expresso em número de usuários. Esse imposto seria uma taxa unitária por usuário monitorado e seria determinado de acordo com o comportamento da empresa em relação aos objetivos do imposto. Empresas que adotam comportamentos conformes teriam uma taxa mais baixa, enquanto empresas com comportamentos não conformes teriam uma taxa mais alta. Em suma, a exploração comercial de dados resultantes do acompanhamento regular e sistemático da atividade dos utilizadores sem contrapartida monetária gera uma dívida fiscal, a menos que a empresa implemente práticas “conformes”. A administração tributária seria responsável por estabelecer a taxa e por controlar os dados coletados e utilizados pelas empresas por meio do monitoramento regular e sistemático da atividade do usuário. Esta conformidade está relacionada aos obje-

tivos de reforço da proteção das liberdades individuais e de apoio à inovação no mercado da confiança digital. A conformidade das práticas poderá ser avaliada em função da forma como o utilizador pode exercer os direitos de liberdade. Isso pode ser traduzido por práticas como: informar cabalmente o utilizador sobre a natureza dos dados recolhidos (nomeadamente os seus vestígios de navegação), recolhendo o seu consentimento de forma clara e acessível, disponibilizando uma funcionalidade de acesso bem integrada para tornar o interface legível por agentes de software pessoais, dentre outras a definir.

Assim, o modelo de *Fainmesser et al* demonstrou que a política regulatória social ótima, considerando o bem-estar do consumidor, a maximização de receita dos negócios e a proteção de dados em um equilíbrio ótimo, se dá com um mecanismo com três elementos: uma regulamentação que exija um nível mínimo de proteção, uma multa por responsabilidade em função crescente da coleta de informações e um imposto por unidade de dados coletados. Esse modelo também demonstrou que a imposição de pagamento aos usuários pelo uso de seus dados pode ser inadequada a uma política de proteção de privacidade. Em uma perspectiva alternativa, a proposta de *Colin e Colin* parte do pressuposto que a coleta de dados é algo inevitável e adota uma abordagem focada no tratamento desses dados após serem coletados. A proposta sugere um imposto específico relacionado às práticas de coleta, de gestão e de exploração comercial de dados pessoais de usuários, como uma taxa específica por usuário. A lógica é fazer com que quanto mais “conforme” for o tratamento dos dados dos usuários pelas empresas, menor será a tributação. Essa política visa não somente tornar o tratamento dos dados mais zeloso, mas também tem o objetivo de ser neutra em relação ao mercado, fomentando o desenvolvimento e aumentando a transparência por meio do “monitoramento regular e sistemático dos usuários”, que seria acompanhado pela administração fiscal.

De maneira geral, os modelos possuem a característica comum de adotarem impostos específicos sobre a coleta e o comércio dados pessoais, ou seja, sobre a renda obtida com a coleta, o tratamento e a revenda de dados. São alternativas eficazes, pelo menos em teoria. No entanto, é preciso ter cautela pois são conclusões baseadas em modelos decorrentes de cálculo matemáticos e com variações restritas. Um ponto a ressaltar é que o valor dos dados é uma variável que depende da importância que a empresa atribui a eles, ou seja, o quanto é relevante para o negócio da empresa. Isso merece um estudo a parte devido as especificidades do KDD, conforme Dourado refere (DOURADO, A. P., 2021, p. 560). A complexidade está no fato de que os dados em geral são coletados de forma gratuita, a exceção de alguns modelos de negócios que oferecem alguma retribuição como descontos por acesso e programa de pontos, o valor é gerado pós coleta na medida em que são trabalhados e transformados. Sendo assim, a questão consiste em saber qual valor deve ser atribuído aos dados brutos de forma que possa haver, ao menos presumidamente, uma matéria coletável neste estado? Essa observação é trazida aqui apenas como crítica aos modelos, não é objetivo deste artigo responder tal questão. É importante perceber que este problema é diferente do problema da “criação de valor” discutido

internacionalmente no âmbito da OCDE⁴⁴ e doutrina⁴⁵ no sentido de legitimar a tributação no estado de mercado. Para efeitos desse artigo, o conceito de criação de valor é um conceito vago pois tradicionalmente ele pode ser atribuído a vários elementos como localização do funcionário, local de vendas, local da administração efetiva, dentre outros. Esses elementos podem estar totalmente dispersos impossibilitando identificar qual a contribuição de cada um no processo de criação de valor. Segundo Ellife (ELLIFFE, 2021, p. 36), a contribuição do conceito de criação de valor para a tributação internacional em empresas altamente digitalizadas é a capacidade de estabelecer um vínculo sem a necessidade de presença física. Dessa forma, a criação de valor se concentra na justificação do imposto, não na atribuição de renda. É que o conceito de criação de valor é um desenvolvimento adicional da teoria do benefício, justificando (como ao mostrar a razão para, ou justiça de) tributação na fonte. A OCDE⁴⁶ reconheceu que há um desalinhamento entre as regras atuais de alocação de lucros entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado e isso decorre das características da economia digital, conforme vista no capítulo 1. Portanto, para nosso artigo, a justificativa da tributação reside na necessidade de regulação da coleta e proteção de dados como corolário do direito de privacidade.

Portanto, considerando um contexto de políticas regulatórias que visam proteger a privacidade das pessoas e controlar a coleta e uso de dados pessoais, é possível implementar um mecanismo de tributação com uma função extrafiscal. Esse mecanismo deve combinar o modelo de *Colin e Colin* e o modelo de *Fainmesser et al.* a fim de incluir um regulamento mínimo de proteção de dados com uma multa proporcional por responsabilidade pelos danos, um imposto específico sobre a coleta e revenda de dados (imposto sobre a renda) e um regime de benefício fiscal para empresas que tratem os dados coletados de forma adequada. Acreditamos que essa abordagem regulatória seja eficaz na proteção da privacidade por meio da tributação. Nesse sentido, a União Europeia é privilegiada por já possuir políticas e regulamentações sólidas de proteção de dados.

5. CONCLUSÕES

Este artigo teve o objetivo de avaliar a possibilidade de se tributar as transações que envolvam dados pessoais por meio de relevantes plataformas digitais como parte da política de regulação do estado de mercado, com fundamento na proteção do consumidor e sua privacidade, a fim de garantir uma tributação justa da renda gerada nesse setor e ter como consequência não somente aumento de arrecadação mas também obter mais transparência nestas operações, em

44 Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS | en | OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>. Acesso em 01 maio 2023

45 Becker & J. Englisch, Tributação onde o valor é criado: o que o ‘envolvimento do usuário’ tem a ver com isso?, 47 Intertax 2, pp. 161-171, na p. 171 (2019). Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.2/TAXI2019015>. Acesso em 01 abr 2023

46 Idem, cit .22, p 172.

consonância com as políticas e as diretrizes de regulação do mercado digital na UE. Essa possibilidade é dirigida a um estado membro da UE.

Ao analisarmos as fontes normativas da UE e as propostas da OCDE sobre o tema, concluímos que apesar das discussões e dos conceitos das propostas da OCDE influenciarem iniciativas na UE, não há consenso ainda sobre uma medida concreta no âmbito internacional no que diz respeito a tributação da economia digital e tampouco há discussões sobre tributação do comércio digital de dados pessoais. Na mesma linha, foi possível fazer uma abordagem fiscal para o regulamento de serviços digitais de forma a conceber uma política fiscal de regulação no contexto da economia digital voltada ao comércio digital de dados pessoais e alinhada com os fundamentos jurídicos e os objetivos do regulamento de serviços digitais da UE. Os pilares do DSA (responsabilidade dos intermediários, o *enforcement* digital e a transparência) podem ser fundamentos de conteúdo de uma norma tributária no sentido de estabelecer responsabilidades dos sujeitos passivos e de tornar mais transparentes essas operações, na medida em que a administração tributária tenha acesso às informações e possa usufruir, por meio de cooperação, da estrutura de *enforcement* já prevista no DSA. Além disso, outras definições do DSA podem ser aproveitadas pela norma tributária como é o caso da “Plataformas em linha de muito grande dimensão e motores de pesquisa em linha de muito grande dimensão” e o conceito de extraterritorialidade.

Concluímos que a legitimidade para tributar o comércio digital de dados pessoais pode residir em fundamentos do Direito Fiscal Internacional e/ou no direito fundamental de proteção da privacidade. No âmbito do Direito Fiscal Internacional, a teoria do benefício assenta o entendimento de que mesmo que uma empresa não tenha presença física no país de origem, ela ainda pode se beneficiar substancialmente do contributo de seus consumidores digitais (e aqui reside um nexo entre os direitos de tributação e as atividades de comércio digital de dados pessoais). Porém, uma iniciativa concreta apenas com base nessa legitimidade pode depender ainda do ambiente político-tributário internacional. Por outro lado, a legitimidade também decorre de outra faceta do contributo de seus consumidores digitais que implica violações do direito de privacidade. Nesse sentido, uma política de regulação via tributação para um estado membro com uma posição pública de alta privacidade é legítima na medida em que os indivíduos são incapazes de compreender os efeitos e os prejuízos de abrir mão de certo nível de privacidade, gerando reflexos deletérios para sua autonomia e integridade, para o equilíbrio do comércio e até para democracia. E, por fim, a tributação também pode ser legitimada pela existência de um contrato implícito entre consumidores (utilizadores) e empresas digitais no estado de mercado em que os usuários abrem mão de sua privacidade em troca de acesso aos serviços digitais.

E, por fim, para elaborar uma proposta de mecanismo de tributação dessas atividades, nos debruçamos sobre modelos microeconômicos específicos. De forma geral, os modelos demonstram que um imposto específico sobre a coleta de dados é eficaz em reduzir a coleta de dados. Nessa esteira, propusemos que um mecanismo extrafiscal de tributação para o comércio digital de dados pessoais deva se basear em uma combinação do modelo de *Colin e Colin* com o mo-

delo de *Fainmesser at al*, no sentido de contemplar um regulamento mínimo de proteção de dados com uma multa proporcional por responsabilidade pelo dano, um imposto específico sobre coleta e revenda de dados (imposto sobre a renda) e um regime de benefício fiscal que estabeleça uma desoneração em função da conformidade de tratamento dos dados coletados. Concluímos também que um modelo no qual haja o pagamento pelos dados aos usuários, apesar de poder ser atingido um ponto economicamente “ótimo”, não é adequado para uma política regulatória que pretenda preservar a privacidade como posição pública.

6. REFERÊNCIAS

OCDE, G. de T. n. ° 2 de A. F. e E. F. da C. dos A. F. Taxing Porfits in a Global Economy- Domestic and Intenational Issues. Paris: OCDE, 1991(IBDF)

OCDE, BEPS Action 1: Adress the tax challenges of the Digital Economy, Public Discussion Draft. publishing,2014. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. [S.l.]: OECD, 2015. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en. Acesso em: 9 mar 2023.

OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. [S. l.]: OECD, 2018(OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en.

OCDE, Tax Challenges Suring from Digitalization – Report on Pillar One Blueprint, OCDE, G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, pp. 19-21 (out. 2020). Diponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>

OCDE,Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. Disponível em; https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en

OCDE, Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia - 8 de outubro de 2021, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>

PORTUGAL, Lei nº 26/2020 de 21 de julho de 2020.Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/26-2020-138461836>

ONU, Declaração Universal dos Direitos do Homem proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de Dezembro de 1948. Disponível em: https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/documentos/pdf/declaracao_universal_dos_direitos_do_homem.pdf

UE, Convenção para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais. Roma, 4.11.1950. Disponível em: https://www.echr.coe.int/documents/convention_por.pdf

UE, Regulamento (UE) 2016/679 do parlamento europeu e do conselho de 27 de abril de 2016 relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Protecção de Dados) Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679>

UE, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. 2014. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf

UE, Directiva 2000/31/CE do parlamento europeu e do conselho de 8 de Junho de 2000. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32000L0031&from=PT>

UE, Directiva 2016/679 do parlamento europeu e do conselho de 27 de abril de 2016 relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Protecção de Dados) Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679>. Acesso em 12 abr 2023

UE, Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de evasão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>.

UE, Diretiva (UE) 2017/952 do Conselho, de 29 de maio de 2017, que altera a Diretiva (UE) 2016/1164 no que diz respeito aos mismatches híbridos com países terceiros. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32017L0952>

UE, Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32018L0822>.

UE. European Commission, “Shaping Europe’s Digital Future” (European Commission, February 2020) https://www.cmepius.si/wp-content/uploads/2020/03/Shaping-EU-digital-future.en_.pdf

UE, Regulamento (UE) 2022/1925 do parlamento europeu e do conselho de 14 de setembro de 2022, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022R1925&from=PT>

UE, Regulamento 2022/2065 do parlamento europeu e do conselho de 19 de outubro de 2022, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/txt/pdf/?uri=celex:32022r2065&from=pt> Acesso em 02 abr 2023

GER, O Tribunal Constitucional Federal Alemão (*Recht auf Informationelle Selbstbestimmung*) 1983. Tribunal Constitucional Federal Alemão: decisão constitucional BVerfGE 65, 1. Disponível em <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv065001.html#Opinion>

GER, Bundeskartellamt, *Facebook, Exploitative business terms pursuant to Section 19(1) GWB for inadequate data processing* (6 February 2019), B6-22/16. Disponível em: www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Entscheidung/EN/Fallberichte/Missbrauchsaufsicht/2019/B6-22-16.pdf?__blob=publicationFile&v=

GER, Bundesgerichtshof bestätigt vorläufig den Vorwurf der missbräuchlichen Ausnutzung einer marktbeherrschenden Stellung durch Facebook KVR 69/19- Beschluss vom 23. Juni 2020. Disponível em: <https://www.bundesgerichtshof.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2020/2020080.html?nn=10690868>

ARRIETA-IBARRA, Imanol e colab. Should We Treat Data as Labor? Moving beyond “Free”. *AEA Papers and Proceedings*, v. 108, p. 38–42, Mai 2018. Disponível em: <<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pandp.20181003>>. Acesso em: 9 mai 2023

AVI-YONAH, Reuven S. *A New Corporate Tax*. . Rochester, NY: [s.n.]. Disponível em: <<https://papers.ssrn.com/abstract=3743202>>. Acesso em: 28 abr 2023. , 27 Jul 2020

BLOCH, Francis; DEMANGE, Gabrielle. Taxation and privacy protection on Internet platforms. *Journal of Public Economic Theory*, v. 20, n. 1, p. 52–66, Fev 2018. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jpet.12243>>. Acesso em: 2 fev 2023.

BARWISE, T. P.; WATKINS, L. **The evolution of digital dominance: how and why we got to GAF**. In: Moore, m.; Tambini, d. (org.). New York, NY: Oxford University Press, 2018. p. 21–49. Disponível em: <https://global.oup.com/academic/product/digital-dominance-9780190845124?cc=gb&lang=en&#>. Acesso em: 23 abr. 2023.

BECKER & J. ENGLISCH, Tributação onde o valor é criado: o que o ‘envolvimento do usuário’ tem a ver com isso?, 47 *Intertax* 2, pp. 161-171, na p. 171 (2019). Disponível em: <https://kluwer-lawonline.com/journalarticle/Intertax/47.2/TAXI2019015>

BLOCH, Francis; DEMANGE, Gabrielle. Taxation and privacy protection on Internet platforms. *Journal of Public Economic Theory*, v. 20, n. 1, p. 52–66, Fev 2018. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jpet.12243>>. Acesso em: 2 fev 2023.

BOURREAU, Marc; CAILLAUD, Bernard; DE NIJS, Romain. Taxation of a digital monopoly platform. *Journal of Public Economic Theory*, v. 20, n. 1, p. 40–51, Fev 2018. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jpet.12255>>. Acesso em: 30 jan 2023.

CAUFFMAN, Caroline; GOANTA, Catalina. A New Order: The Digital Services Act and Consumer Protection. *European Journal of Risk Regulation*, v. 12, n. 4, p. 758–774, Dez 2021. Disponível em: <<https://www.cambridge.org/core/journals/european-journal-of-risk-regulation/>

[article/new-order-the-digital-services-act-and-consumer-protection/8E34BA8A209C61C42A1E7ADB6BB904B1](https://www.oxfordjournals.org/doi/full/10.1093/oxfordjournals/itax.a111111)>. Acesso em: 28 jan 2023.

DOURADO, A. Abordagem unificada da OCDE e o novo sistema tributário internacional: uma solução intermediária, 48 *Intertax* 2 pp. 3-8 (2020)

DOURADO, A. P. Taxing Consumer-Facing Business as a Regulatory Currency. *World Tax Journal*, v. 13, n. 4, 25 Out 2021. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/journal/taxing-consumer-facing-business-regulatory-currency>>. Acesso em: 5 fev 2023.

DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2022.

ELLIFFE, Craig (Org.). Part I. *Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press, 2021. p. 1–164. . Acesso em: 2 mar 2023.

ELLISON, NB, VITAK, J., STEINFELD, C., GRAY, R., LAMPE, C. (2011). Negociando questões de privacidade e necessidades de capital social em um ambiente de mídia social. In: Trepte, S., Reinecke, L. (eds) *Privacy Online*. Springer, Berlim, Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-642-21521-6_3 Disponível em: https://www.academia.edu/7731325/Ellison_N_B_Vitak_J_Steinfeld_C_Gray_R_and_Lampe_C_2011_Negotiating_privacy_concerns_and_social_capital_needs_in_a_social_media_environment_In_S_Trepte_and_L_Reinecke_Eds_Privacy_Online_Perspectives_on_Privacy_and_Self_Disclosure_in_the_Social_Web

FAINMESSER, Itay P.; GALEOTTI, Andrea; MOMOT, Ruslan. Digital Privacy. *Management Science*, 2022. Disponível em: <<https://www.webofscience.com/wos/woscc/summary/65b929c1-4aec-4089-97f4-6cc0c8fc9cc7-6cebe735/relevance/1>>. Acesso em: 30 jan 2023

FAYYAD, U.; PIATETSKY-SHAPIO, G.; SMYTH, P. From Data Mining to Knowledge Discovery in Databases. *AI Magazine*, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 37–37, 15 mar. 1996. Disponível em: <https://ojs.aaai.org/aimagazine/index.php/aimagazine/article/view/1230>

FARAHANY, NITA . *The Battle for Your Brain- Defending the Right to Think Freely in the Age of Neurotechnology*. St. Martin's Publishing Group. New York, 2023, p.211. Edição do Kindle

FERRETTI, F. A European perspective on data processing consent through the re-conceptualization of European data protection's looking glass after the Lisbon Treaty: Taking rights seriously. Accepted: 2014-04-15T11:04:24Z, 2012. Disponível em: <<http://bura.brunel.ac.uk/handle/2438/8318>>. Acesso em: 1 mai 2023.

ICHIHASHI, Shota. Online Privacy and Information Disclosure by Consumers. *American Economic Review*, v. 110, n. 2, p. 569–595, Fev 2020. Disponível em: <<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.20181052>>. Acesso em: 9 mai 2023.

KERBER, Wolfgang; ZOLNA, Karsten K. The German Facebook case: the law and economics of the relationship between competition and data protection law. *European Journal of Law*

and Economics, v. 54, n. 2, p. 217–250, 1 Out 2022. Disponível em: <<https://doi.org/10.1007/s10657-022-09727-8>>. Acesso em: 29 jan 2023.

LEONARDI, Marcel. *Tutela e privacidade na internet*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PINHEIRO, J A G de S. *Privacy e protecção de dados pessoais: a construção dogmática do direito à identidade informacional*. Lisboa: AAFDL, 2015.

QUADROS, F. de. *Direito da União Europeia: direito constitucional e administrativo da União Europeia*. 3a. edição, 2a. reimpressão. Coimbra: Almedina, 2021

SAMUEL D. WARREN; LOUIS D. BRANDEIS *HarvardLawReview*,Vol.4,No.5.(Dec.15,1890), pp.193-220. Stabl. Disponível em: <http://links.jstor.org/sici?sici=0017-811X%2818901215%294%3A5%3C193%3ATRTP%3E2.0.CO%3B2-C>

SHEPHERD, T. (2012). *Privacy Online: Perspectives on Privacy and Self-Disclosure in the Social Web*. *Journal of Broadcasting & Electronic Media*. 56. 691-693. 10.1080/08838151.2012.732152. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/270795074_Privacy_Online_Perspectives_on_Privacy_and_Self-Disclosure_in_the_Social_Web

SMITH, Dr Melanie. *Enforcement and cooperation between Member States*. [S.d.]. Disponível em: <[chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/648780/IPOL_STU\(2020\)648780_EN.pdf?utm_source=EURACTIV&utm_campaign=247d4049f5-digital_brief_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_c59e2fd7a9-247d4049f5-116254339](chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/648780/IPOL_STU(2020)648780_EN.pdf?utm_source=EURACTIV&utm_campaign=247d4049f5-digital_brief_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_c59e2fd7a9-247d4049f5-116254339)>.

VARIAN, Hal R. *Intermediate microeconomics: a modern approach*. Ninth edition, international student edition ed. New York London: W.W. Norton & Company, 2014.

WESTIN, A. (2003). *Social and Political Dimensions of Privacy*. *Journal of Social Issues*. 59. 431 - 453. 10.1111/1540-4560.00072. Disponível em: <https://spssi.onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1540-4560.00072>



CIDEEFF



RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

DISCUSSÃO DOS MODELOS BRASIL/PORTUGAL - UM ESTUDO COMPARADO