



REVISÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO

PINHEIRONETO
ADVOGADOS

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #4](#)

Revisão do processo administrativo e tributário: Propostas para o debate público

Primeiro texto de série do JOTA com o escritório Pinheiro Neto discute o regime jurídico do ato administrativo

Luiz Roberto Peroba, sócio da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Rodrigo de Sá Giarola, consultor na área tributária de Pinheiro Neto Advogados



Os presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal assinaram, em 23.2.2022, o Ato Conjunto nº 1, que “Institui Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional”. Instalada em 17.3.2022, a Comissão trabalhará com foco em 12 principais temas de interesse; quais sejam:

1. “Regime jurídico do ato administrativo: proposta de revisão”;
2. “Silêncio da Administração Pública: proposta de regramento”;
3. “Lei 9.784/99: proposta de revisão”;
4. “Direito Administrativo Sancionador: proposta de regramento”;
5. “Audiência Pública e Consulta Pública no Processo Administrativo: proposta de revisão”;
6. “Análise de Impacto Regulatório: proposta de regramento”;
7. “Processo digital: proposta de aprimoramento”;

8. “Normas Gerais de Processo Administrativo Tributário para inclusão no CTN: Princípios e Diretrizes. Conceitos. Fases. Duplo grau”;
9. “Normas Gerais de Autocomposição Tributária: proposta de normas gerais sobre a solução consensual de controvérsia, estimulando a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária, extensível à seara extrajudicial. Arbitragem”;
10. “Lei de Execução Fiscal: proposta de revisão”;
11. “Lei de Custas do Poder Judiciário Federal: normas gerais sobre a cobrança de custas dos serviços forenses no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, e o controle de sua arrecadação”; e
12. “Decreto 70.235/1972: proposta de revisão”.

Considerando a relevância do projeto que, se espera, leve à redução, simplificação e racionalização do litígio sobre matéria tributária, o Pinheiro Neto Advogados pretende com ele contribuir. Para isso e na pretensão de fomentar o debate público, valendo-se da experiência no contencioso administrativo e judicial em matéria tributária, o time Tributário do escritório publicará neste veículo, até 5.5.2022, artigos que trarão impressões sobre os temas que estão sob análise da referida Comissão de Juristas.

Regime Jurídico do Ato Administrativo: proposta de revisão

O Brasil é uma federação composta pela União, pelo Distrito Federal, por 26 Estados e mais de 5.500 Municípios. O ordenamento jurídico brasileiro pauta-se na Constituição Federal (CF) que, vigente desde 1988, tem 250 artigos e um apenso (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) com mais 118 artigos. Frise-se que esses artigos já foram alterados por 122 emendas (seis Emendas Constitucionais de Revisão e 116 Emendas Constitucionais).

Observadas as competências e limitações constitucionais, cada um dos entes da federação tem autonomia para editar normas e praticar atos que os regulem e lhes permitam cumprir as atribuições previstas na CF.

Essa autonomia, essencial à saudável manutenção da federação, sem uma diretriz de âmbito nacional, torna-se, contudo, fonte de inesgotável insegurança jurídica e, assim, de litígio administrativo e judicial.

Exemplos não faltam e têm contribuído de forma determinante para que o Brasil ocupe, nos *rankings* internacionais, posições incompatíveis com o que almeja em crescimento e desenvolvimento.

Muito dessa complexidade está atrelada ao fato de que, em diversas localidades, atos administrativos ambíguos, contraditórios e muitas vezes ilegais e/ou inconstitucionais dificultam a vida dos cidadãos, contribuindo para a submissão desses a processos burocráticos.

Nesse contexto, não há dúvidas de que a necessária manutenção de autonomia dos entes da federação para a prática do ato administrativo não pode desprestigiar a também essencial segurança jurídica, tão almejada pelo cidadão brasileiro e, também, pelo estrangeiro que pretende fazer investimentos e/ou praticar negócios jurídicos no, e com, o Brasil.

Assim, a implementação de um regramento efetivamente visto como sendo de validade, vigência e eficácia nacional para regulamentar o regime jurídico do ato administrativo é, sem dúvida, medida urgente e que deve contribuir de forma relevantíssima para a segurança jurídica, a redução da complexidade do ambiente de negócios, o aumento da transparência e a redução do contencioso administrativo e judicial brasileiro.

Possíveis alterações legislativas

A partir do exposto, um dos caminhos que pode ser percorrido pela referida Comissão de Juristas passa pela competência privativa, atribuída à União pelo artigo 22 *caput* e incisos I e XXVII, da CF, para legislar sobre “direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho” e, ainda, “normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios”.

O exercício dessas competências verifica-se hoje, respectivamente, nas leis federais n.º 9.784/1999 (lei que “Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal”) e n.º 14.133/2021 (“Lei de Licitações e Contratos Administrativos”).

A primeira, auto restritiva ao disciplinar o processo administrativo “no âmbito da Administração Pública Federal”, poderia ter seu escopo de aplicação ampliado para ser uma norma geral de âmbito nacional, com expressa determinação de observância e aplicação de seus preceitos por todos os entes da federação, na linha do que é feito, no seu âmbito de competência, pela Lei n.º 14.133/2021.

Para tanto, bastaria um ajuste simples no *caput* do artigo 1º da referida Lei Federal n.º 9.784/1999, de modo a nele restar previsto que a referida lei “estabelece normas básicas sobre o processo administrativo, no âmbito da Administração Pública **Federal, Estadual, Municipal e, ainda, do Distrito Federal e Territórios**, direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração, **sobrepondo-se essas normas básicas a quaisquer outras que com ela sejam conflitantes**”.

Da mesma forma, um ajuste pontual no § 1º, do artigo 1º, da lei seria necessário para restar disposto que os seus preceitos “também se aplicam aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário da União, **dos Estados, Municípios e, ainda, do Distrito Federal e Territórios**, quando no desempenho de função administrativa.”

Ademais, ambas as citadas leis federais poderiam trazer capítulo com dispositivos que regulassem, de forma uníssona e precisa, regramento sobre o regime jurídico do ato administrativo, com deliberações sobre sua forma, seu objeto, sua validade, nulidade, vigência, eficácia, seus efeitos, sua prova, revisão, estabilização, prescrição e decadência, observando, no que couber, o regramento já trazido pela Lei n.º 10.408/2002 (Código Civil). Nesse sentido, a título ilustrativo, vale conferir o “Título III”, com seus artigos 7º a 20, da Lei n.º 10.177/1998 do Estado de São Paulo.

Essa regulamentação, vale mencionar, precisaria estar alinhada às determinações já contidas no Decreto-Lei n.º 4.657/1942 (“Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro” - LINDB). Para isso, sem que haja a necessidade de se repetirem as regras gerais já contidas na LINDB, bastaria que um dispositivo expresso fosse inserido nas citadas leis federais, com a previsão de que as regras veiculadas na LINDB são de observância obrigatória por parte da União, dos Estados, Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios.

Este ajuste simples traria a expressa obrigatoriedade de alguns preceitos importantes para o regramento do regime jurídico do ato administrativo em âmbito nacional. Entre eles:

1. a obrigatoriedade de observância do ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada (artigo 6º da LINDB);
2. a previsão de que o ato administrativo, consubstanciado em decisão, não pode ser proferido com base em valores jurídicos abstratos, sem que sejam consideradas e expressamente indicadas as consequências práticas dele decorrentes (artigos 20 e 21 da LINDB);
3. a previsão de que a decisão administrativa que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais (artigo 23 da LINDB);
4. a necessidade de que a revisão da validade de ato administrativo leve em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem

inválidas situações plenamente constituídas (artigos 24 da LINDB);

5. a necessidade de que, para a eliminação de irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito, a autoridade administrativa proceda a oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, celebre compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável (artigo 26 da LINDB);
6. a previsão de que o agente público responde pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro (artigo 28 da LINDB);
7. a viabilidade de que a edição de atos jurídicos normativos, salvo os de mera organização interna, possa ser precedida de consulta pública para manifestação de interessados, preferencialmente por meio eletrônico, a qual deverá ser considerada (artigo 29 da LINDB); e
8. a necessidade expressa de que as autoridades públicas atuem para aumentar a segurança jurídica, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas, com caráter vinculante (artigo 30 da LINDB).

Conclusão

Espera-se com este breve artigo, escrito com foco na revisão/regramento do regime jurídico do ato administrativo, apresentar contribuições que possam fomentar o debate democrático deste que é, sem dúvida, um momento tão importante da combinação de esforços da sociedade brasileira para trazer maior segurança jurídica e menor litigiosidade administrativa e judicial; algo efetivamente indispensável para o desenvolvimento econômico sustentável e longo do Brasil.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #5](#)

Como solucionar o silêncio da Administração Pública no âmbito tributário

Este é um dos temas sobre o qual se debruçará comissão de juristas criada pelos presidentes do Senado e do STF

Andréa Mascitto é sócia da Área Tributária de Pinheiro Neto Advogados

Lucas Barbosa Oliveira é associado da área Tributária de Pinheiro Neto Advogados

Ademir Trindade Filho é associado da área Tributária de Pinheiro Neto Advogados



O silêncio da administração pública em processos, procedimentos e requerimentos administrativos é uma problemática perene para os contribuintes, o que justifica ser esse um dos temas sobre o qual se debruçará a comissão de juristas criada pelo Ato Conjunto nº 1/2022, dos Presidentes do Senado e do Supremo Tribunal Federal.

Embora haja prazos legais previstos em leis esparsas para pronunciamento conclusivo da Administração Pública¹, fato é que, na prática, esses prazos não vêm sendo observados, sem desencadear qualquer punição aos Agentes e/ou ente público e, fomentando um contencioso desnecessário por provocação dos Administrados que precisam obter manifestação resolutiva (por exemplo, a um pedido de certidão de regularidade fiscal, de enquadramento e reconhecimento de benefício fiscal, de restituição, de conclusão de diligência, entre tantas outras

¹ Por exemplo: artigos 48 e 49, da Lei nº 9.784/1999 e artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

situações). Sem uma resposta da Administração, não é encontrado outro caminho senão o Judiciário, já que, salvo raras exceções, o sistema tributário brasileiro não costuma atribuir efeitos ao silêncio, exceto em situações específicas como, por exemplo, a homologação tácita de compensações entre tributos, hipótese em que o decurso do prazo de 5 (cinco) anos tem efeito automático de convalidar compensação promovida pelo contribuinte.

Diante desse cenário, a pergunta que surge é: qual seria a saída para o problema?

Entendemos que há duas principais formas que poderiam contribuir para mitigar esse problema. A primeira, é a instituição do “silêncio positivo”² como regra, e a segunda, é a fixação (e respectivo cumprimento) de penalidades em caso de descumprimento. Trata-se de soluções distintas e que podem ser ou não combinadas. Há, ainda, um terceiro caminho, que seria uma compilação específica dos prazos aplicáveis às questões tributárias e/ou a cientificação à parte do prazo para análise do seu pedido, o que daria maior clareza e evitaria a confusão que se observa acerca de qual seria o prazo aplicável a cada situação.

Não é incomum vermos uma grande confusão, por exemplo, sobre qual o prazo aplicável para atendimento a solicitações simples do contribuinte, aplicando-se como regra geral o prazo de 360 dias, previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007. Deve-se ter claro, porém, que esse prazo é aplicável para situações que demandem despacho com

² Referencia-se aqui as pertinentes lições do Professor Paulo Modesto, um dos ouvidos na audiência pública de 30/03/2022 no Senado Federal: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-27/interesse-publico-silencio-administrativo-tecnica-experimental-caos#:~:text=Sil%C3%A2ncia%20translativo%20%C3%A9%20a%20sub,raz%C3%A3o%20de%20inatividade%20formal%20e>

conteúdo decisório e processos em que está previsto o contraditório, e não para simples atendimento a solicitações, o que se adequa mesmo ao prazo trintenar dos artigos 48 e 49, da Lei nº 9.784/99. A transparência, clareza e segurança de lado a lado sobre os prazos aplicáveis são premissas para a solução deste problema.

Estando estabelecidas as premissas relevantes e identificados os problemas práticos, listamos aqui algumas sugestões objetivas que podem colaborar com o trabalho da Comissão de juristas do Senado Federal, a saber:

1. alteração do inciso I, parágrafo 6º, do artigo 3º, da Lei nº 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica), para excluir a vedação da aplicação do disposto no inciso IX do referido artigo a questões tributárias, de modo a se estabelecer clareza entre as partes sobre o prazo aplicável. Desse modo, será possível estender o silêncio positivo também ao âmbito tributário, com aprovação tácita da solicitação do administrado (como já ocorre com a compensação, conforme acima referenciado) em circunstâncias que se compatibilizem com presunções legais absolutas ou relativas ou, ainda, de autodeclaração (tal como um requerimento de benefício fiscal pautado em requisitos que o administrado entenda cumprir, o que estará sujeito a ulterior fiscalização), salvo exceções pontuais que estejam prescritas na lei tributária. Neste caso, a extensão do silêncio positivo poderia ser feita mediante complementação do art. 48 da Lei nº 9.784/99. Com isso, demonstra-se ser desnecessária a providência abaixo referenciada para as situações que já puderem ser resolvidas com os efeitos do silêncio positivo;
2. estabelecimento de previsão legal de consequências sancionadoras ao silêncio da administração pública nas exceções pontuais ao silêncio positivo acima referenciado, as quais estejam prescritas na lei tributária;
3. estabelecimento de mecanismo automático de silêncio translativo, que imporá a remessa ao superior hierárquico competente, que deverá suprir aquela determinada manifestação não cumprida na metade do prazo legal fixado, sob risco de nova penalização, adequando-se, assim, o artigo 49 da Lei nº 9.784/99;

4. nas situações em que verificada a inaplicabilidade do silêncio positivo e tampouco a possibilidade de penalização de agente a quem dirigido o pleito, pelo fato de esta depender de parecer obrigatório e vinculante de órgão consultivo distinto daquele ao qual foi dirigido o pleito ou a análise mais complexa, deve-se não só exigir fundamentação, como também especificar na própria lei qual o prazo adicional de extensão e, respectivamente, qual a punição, adequando-se, assim, o artigo 42 da Lei n.º 9.784/99; e, finalmente,
5. explicitar quais prazos legais regem cada circunstância.

Diante da problemática hoje identificada, das sugestões acima expostas, bem como das valiosas contribuições trazidas pelos professores convidados para a audiência pública realizada em 30 de março de 2022, entendemos não haver dúvida sobre a necessidade de reforma da legislação que regula o processo administrativo geral e tributário.

Não sendo imprescindível a edição de lei processual tributária específica, cabendo ajustes pontuais à legislação posta, sobretudo à Lei n.º 9.784/99 e outras leis esparsas aqui referenciadas, muito embora nos pareça que a compilação de todos os prazos que regem o processo e os procedimentos no âmbito tributário tanto administrativo como judicial facilitariam, e muito, a tão perquirida clareza e o cumprimento de todas essas regras.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #6](#)

Alterações na Lei 9.784/99 podem melhorar a relação entre a administração pública e os contribuintes

Comissão de juristas visando à reforma do sistema processual tributário é momento oportuno para esse debate

William Roberto Crestani é associado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Gabriel Dompieri é associado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Matteus Borelli é integrante da área tributária de Pinheiro Neto Advogados



Por meio do Ato Conjunto 1/22, os Presidentes do Senado e do Supremo Tribunal Federal (STF) criaram uma Comissão de Juristas Tributários para propor alterações nas principais regras processuais em matéria tributária, tanto na esfera administrativa como judicial.

Um dos pontos de trabalho da Comissão diz respeito às possíveis propostas de revisão da Lei n.º 9.784/99, responsável por regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Essa lei disciplina todo o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, o que também abarca a Receita Federal do Brasil. Consequentemente, há

pontos relevantes que impactam, direta e indiretamente, os processos administrativos em matéria tributária. E é especificamente sobre esses pontos que este artigo abordará possíveis ajustes que poderão impactar positivamente na relação entre a Administração Pública e os contribuintes.

As sugestões que trazemos neste artigo podem ser divididas em dois grupos: **(i)** alterações pontuais em artigos específicos da Lei n.º 9.784/99, com impactos para os contribuintes; e **(ii)** regras sobre a realização de consultas e audiências públicas no curso dos processos administrativos. Não pretendemos esgotar as possíveis alterações e os aprimoramentos que podem ser feitos na lei, mas apenas sugerir alguns aprimoramentos que podem ter efeitos positivos para a rotina tributária. Em primeiro lugar, vale mencionar o parágrafo único do artigo 6.º da Lei n.º 9.784/99, o qual estabelece a vedação à recusa imotivada, por parte da administração pública, de recebimento de requerimentos e documentos, devendo o administrado ser orientado quanto à necessidade de suprimento de eventual falha.

Porém, frequentemente esse dispositivo é ignorado na prática, sendo comuns os casos em que os pedidos administrativos apresentados pelos contribuintes são rejeitados por erros ou falhas que seriam sanáveis - razão pela qual a sua redação poderia ser ajustada para estabelecer a obrigatoriedade de que, sempre que cabível, a Administração Pública deva providenciar a correção de eventual falha de ofício ou mediante pedido de informações adicionais, de modo que seja dado prosseguimento à análise do pedido ao invés de indeferi-lo de pronto.

Também seria pertinente criar nesse mesmo dispositivo a previsão da impossibilidade de aplicação de multa contra os contribuintes por eventual falha no pedido sem que, previamente, tenha sido dada a ele a oportunidade de correção, o que evitaria a aplicação de multas que são, eventualmente, abusivas diante de equívocos sanáveis e que não geram prejuízo efetivo para a Administração Pública.

Outro dispositivo que chama bastante a atenção, e que inclusive já foi objeto de algumas tentativas de ajustes e aprimoramento por meio de Projetos de Lei que tramitaram tanto no Senado Federal, como na Câmara Legislativa³, é o artigo 49 da Lei n.º 9.784/99, que estabelece o dever de a Administração Pública decidir em até 30 (trinta) dias após a conclusão da instrução do processo administrativo.

Esse artigo trata de um problema que impacta enormemente os contribuintes, que é o tempo necessário para que os pedidos administrativos sejam analisados e decididos, inclusive os pedidos de ressarcimento, crédito, regime especial etc. Além disso, não há um mecanismo para impor que o prazo ali previsto seja observado.

Esse problema decorre não apenas da ausência de qualquer mecanismo de efetivação dessa norma que responsabilize a autoridade responsável pelo atraso no prazo regulamentar, mas também porque não há, no plano legislativo federal, uma uniformidade com relação aos prazos estabelecidos para a Administração Pública decidir os requerimentos administrativos.

Isso, porque, a despeito do prazo de 30 dias estipulado pelo artigo 49 da Lei n.º 9.784/99, o artigo 24 da Lei n.º 11.457/07 também prevê o prazo máximo de 360 dias para que a Administração Pública Federal profira uma decisão a contar do protocolo dos pedidos e recursos administrativos. Na prática, o resultado é que frequentemente nenhum dos dois prazos é observado nos pedidos administrativos apresentados pelos contribuintes.

Dessa forma, é necessário ajustar a Lei n.º 9.784/99 para estabelecer não apenas um mecanismo de

efetivação desses prazos, mas critérios adequados para a aplicação de cada um deles. Sobre esse ponto, nossa sugestão é de que, salvo disposição contrária em lei mais específica, seja aplicado o prazo de 30 (trinta) dias para pedidos meramente requisitórios, enquanto o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias seja utilizado em situações mais complexas que demandam a análise de direito creditório ou de ressarcimento de tributos.

Ainda assim, faltaria o mecanismo de efetivação do cumprimento desses prazos. Por isso, a fim de evitar maior burocratização desse procedimento, sugerimos que seja criado mecanismo no qual o silêncio da Administração Pública, após decorrido o prazo legal, implique aceitação tácita do pedido de forma provisória, cabendo a possibilidade de revisão dessa decisão pela Administração Pública no mesmo prazo originalmente previsto para sua análise, mas contado a partir da aceitação tácita. Fluído esse segundo prazo, sem qualquer revisão ou alteração, a aceitação do pedido se tornaria definitiva.

Esse mecanismo serviria para dar eficácia aos prazos previstos na Lei n.º 9.784/99 com as alterações sugeridas e, ao mesmo tempo, não privaria a Administração Pública da possibilidade de análise e revisão dos pedidos dentro de prazo razoável. Além desses tópicos, sugerimos, ainda, que seja prevista a concessão de efeito suspensivo ao recurso administrativo apresentado com base no artigo 59 da Lei 9.784/99, a fim de preservar o direito do administrado diante da mora da Administração Pública em analisar seu recurso.

Feitas essas sugestões, também entendemos ser de grande relevância a previsão de que as autoridades administrativas realizem consultas e audiências públicas no bojo de processos administrativos jurisdicionais, ou em um contexto de edição de normas infralegais.

A Lei 9.784/99 traz regras gerais para as consultas e audiências públicas em processos administrativos federais, como a previsão para que essas possam ser realizadas nos procedimentos que versam sobre matérias relevantes e de interesse geral, bem como orienta que a sua instauração não pode prejudicar o interessado no processo (artigos 31 e 33).

Especificamente no que se refere aos processos administrativos tributários, não obstante o regramento já existente na Lei 9.784/99, há espaço para aprimoramentos importantes, com potencial de trazer mais segurança jurídica a temas sensíveis, que atualmente poderiam obstaculizar a adesão da sociedade, ou até das próprias autoridades às audiências e consultas públicas.

Aspectos como o tratamento de informações sigilosas do contribuinte do processo e a viabilidade de instauração das consultas ou audiências mediante requerimento merecem uma análise cuidadosa na revisão das regras atinentes ao processo administrativo tributário – sempre norteada, nesse ponto, pela finalidade de transformá-las em mecanismos mais disseminados e eficazes de participação da sociedade nas decisões administrativas.

A Lei 9.784/99 também poderia ser mais específica na parte procedimental das consultas e audiências públicas. Um regramento mais detalhado⁴, sobretudo no que diz respeito à publicidade da convocação, aos prazos, procedimentos para habilitação e meios de participação, poderia tornar a utilização desses instrumentos mais atrativa, especialmente nos processos tributários.

Para concluir, entendemos que alterações na Lei n.º 9.784/99 sugeridas neste artigo poderiam aprimorar a relação dos contribuintes com a Administração Pública e que a criação da Comissão de Juristas visando à reforma do sistema processual tributário seja um momento oportuno para propor e discutir essas alterações.

3 Projetos de Lei n.ºs 267/2014, 5.473/2019 e 4.554/2019.

4 Para base de comparação meramente exemplificativa, o Regimento Interno do STF traz disposições mais específicas, do ponto de vista procedimental, para a realização de audiências públicas destinadas a ouvir especialistas em processos discutindo matéria com repercussão geral ou de interesse público relevante.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #7](#)

A indústria das multas tributárias: para além do confisco

A reforma do processo tributário deve passar pelo sistema brasileiro de sanções fiscais

João Rafael L. Gândara de Carvalho é associado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Laura Oliveira Spitzkopf é associada da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Patrick Rajala é associado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados



Como amplamente divulgado, o Senado Federal e o Supremo Tribunal Federal nomearam uma Comissão de Juristas com o objetivo de reformar e simplificar os processos administrativo e tributário. Diante disso, parece-nos que agora é o momento ideal para se debater um dos principais pontos que merece ser aprimorado no nosso sistema: a aplicação de sanções em matéria tributária.

Na nossa prática profissional, muitos dos maiores casos em que trabalhamos envolviam a cobrança de multas tributárias, muitas vezes por simples descumprimento de obrigações acessórias, que não geraram qualquer prejuízo aos cofres públicos ou mesmo à fiscalização de tributos.

Como regra geral, na esfera federal, com relação à obrigação tributária principal, uma simples divergência de entendimento entre Fisco e contribuinte já ocasiona, automaticamente, a aplicação de multa de 75%, valor quase equivalente ao do tributo cobrado. Caso seja constatada a hipótese de sonegação, fraude ou conluio, essa multa sobe para o valor de 150%, muito superior ao próprio tributo que deixou de ser recolhido. Além disso, a multa pelo simples atraso é de 0,33% ao dia, chegando a 20% em poucos meses.

Por outro lado, com relação às obrigações tributárias acessórias, o universo de exigências é praticamente infinito, dada a quantidade enorme de deveres instrumentais que devem observar os contribuintes, campeão em burocracia tributária. Todavia, ainda maior é o grau de arbitrariedade que se verifica na aplicação de penalidades por inobservância dessas formalidades.

Há multas milionárias ou mesmo bilionárias sendo aplicadas em situações que beiram o caricato. Multas cobradas em valores altíssimos sobre o faturamento das empresas, em patamares muito superiores a todos os tributos por elas devidos, pelo simples fato de deixarem de entregar informações ao Fisco em um determinado formato digital, embora as mesmas informações houvessem sido fornecidas por outros meios. Entre tantos outros exemplos, existe até mesmo situação em que o contribuinte foi multado por emitir nota fiscal, destacando ICMS para si próprio. Exato: o contribuinte

foi penalizado por *emitir* nota para documentar, de modo mais transparente, uma integração de mercadoria em seu ativo permanente, apenas porque a autoridade fiscal entendeu que aquele documento não seria necessário.

No Brasil, há uma verdadeira “indústria de multas” no campo tributário. É bem verdade que, há décadas, consolidou-se na jurisprudência do STF a inconstitucionalidade de multas com caráter confiscatório que sejam desproporcionais e desarrazoadas, assim entendidas aquelas que superam 100% do valor do tributo. Ademais, o próprio CTN distingue o tributo das multas, que sancionam a prática de ato ilícito, denotando que a penalidade, por óbvio, não deve ter uma finalidade arrecadatória.

Não obstante, ainda é muito comum a manutenção de multas desarrazoadas. As decisões administrativas costumam arguir que afastar ou reduzir a penalidade implicaria juízo sobre a constitucionalidade de leis, o que seria vedado na esfera administrativa, como se a dosimetria da penalidade, inerente a qualquer sistema punitivo, fosse uma questão constitucional. Na esfera judicial, por vezes, também se adota uma posição extremamente formalista de aplicação das penalidades, invocando-se o caráter objetivo da responsabilidade tributária.

Assim, é preciso dotar o sistema punitivo fiscal de limites mais adequados para a aplicação de penalidades. Com esse intuito, listamos a seguir algumas breves sugestões que poderiam ser incorporadas na legislação tributária, em âmbito de normas gerais, a fim de auxiliar na diminuição de litígios dessa natureza.

Em primeiro lugar, entendemos ser necessário positivar que as penalidades propostas no lançamento,

nos termos do artigo 142 do CTN, deverão guardar proporcionalidade e razoabilidade com a infração praticada, autorizando-se que, na revisão do lançamento, seja cancelada ou reduzida a multa aplicada, para que essa relação de congruência seja preservada.

Alguns entes da federação já adotam esse tipo de calibragem, mas nos parece que ela deveria ser positivada como uma norma geral, cabendo a cada ente, posteriormente, disciplinar eventuais elementos específicos na sua legislação os quais entendam que devem ser considerados para fins dessa dosimetria.

Em segundo lugar, parece-nos que seria bem-vinda também, no âmbito das normas gerais de Direito Tributário, a positivação da regra, já reconhecida na jurisprudência, segundo a qual as penalidades deveriam ser limitadas ao percentual de 100% do valor do tributo. Com isso, evita-se esse tipo de expediente da Administração Fiscal de imposição de multas patentemente inconstitucionais, que invariavelmente deságua no Poder Judiciário.

Em terceiro lugar, entendemos que deveria ser também fixado um limite para as multas de mora. É bem verdade que multa de mora não se confunde com juros moratórios, mas nos parece que a punição não pode ir muito além da lesão ao erário.

Dessa forma, assim como a jurisprudência tem entendido que os juros moratórios não podem superar o índice aplicado pela Fazenda Nacional para atualização de seus débitos, parece-nos providencial estabelecer que o Fisco não possa punir o contribuinte pela mora com multa superior ao valor acumulado em um ano desse índice. Por exemplo, se a taxa SELIC está fixada em 12% ao ano, não caberia ao Fisco exigir mais do que isso a título de multa por meros três meses de atraso. Caso contrário, mais do que punindo a mora, o Fisco estará se locupletando, de forma desproporcional, às custas de um pequeno atraso do contribuinte.

Em quarto lugar, as multas por descumprimento de obrigações acessórias também deveriam estar sujeitas a um limite máximo. Sabemos que a prestação de informações por parte dos sujeitos passivos ou terceiros

é de fundamental importância para a fiscalização e a arrecadação de tributos. Todavia, não se pode converter o que é instrumental em um fim em si mesmo.

Deveria haver uma norma geral limitando as penalidades por descumprimento de obrigação tributária a um percentual fixo (v.g. 10%) sobre o valor pago ou devido a título do tributo ao qual aquela obrigação acessória está relacionada. Caso não haja qualquer tributo pago ou devido (ex: falta de apresentação de declaração do imposto de renda por contribuinte isento do imposto), caberia à legislação estabelecer um valor fixo mínimo, compatível com a gravidade da infração praticada.

Em quinto lugar, mas ainda no tema das obrigações acessórias, entendemos que o artigo 138 do Código Tributário Nacional, que regula o instituto da denúncia espontânea, deveria afastar também as multas pelo descumprimento de obrigações formais.

A verdade é que, embora o dispositivo não vede essa aplicação, a jurisprudência, na prática, acabou fazendo essa restrição, baralhando indevidamente a caracterização da infração à legislação tributária com a questão da constituição do crédito tributário. De toda forma, seria uma medida de política tributária extremamente salutar afastar-se a aplicação de penalidades quando o contribuinte, espontaneamente, regulariza eventuais lapsos na sua escrituração fiscal.

Em sexto lugar, considerando a multiplicidade de dados entregues ao Fisco, na hipótese de as autoridades fiscais encontrarem divergências entre a informação que possuem em seu banco de dados e aquela enviada pelo contribuinte, deveria existir, antes da imposição de qualquer penalidade, a concessão de um prazo razoável para o sujeito passivo, espontaneamente, regularizar o cumprimento das obrigações acessórias. Apenas em caso de manutenção da irregularidade, após esse prazo, seria possível se cogitar da imposição de penalidade.

Se queremos realmente modernizar o processo administrativo e tributário nacional, precisamos reformar seriamente nosso sistema de sanções tributárias. A irracionalidade de aplicação de punições nessa

sfera em nada contribui para a conformidade fiscal. Pelo contrário, só aumenta o grau de insanidade do chamado “manicômio tributário brasileiro”.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #8](#)

Análise de Impacto Regulatório no contexto tributário

Comissão de juristas instaurada pelos presidentes do Senado e do STF se debruçará sobre o tema

Jorge Mussa Guerra Demes Associado de Pinheiro Neto Advogados



A imagem acima remonta à Inglaterra do séc. XVIII, na qual a tributação sobre a propriedade era baseada no número de janelas que possuía um determinado imóvel⁵. Não demorou para que os ingleses tapassem as janelas de casa; planejamento tributário literalmente concreto, que nem mesmo o Fisco brasileiro ousaria acusar artificialidade.

⁵ Window Tax, UK Parliament. Disponível em: <https://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/towncountry/towns/tyne-and-wear-case-study/about-the-group/housing/window-tax/>

Faltava ao “*Window Tax*” o componente da neutralidade, característica do tributo que distorce tanto menos possível o comportamento natural dos administrados. Como a tributação orienta condutas de agentes privados, deve ser racionalizada para que se evitem intervenções desastrosas como essa, cuja reação não premeditada dos contribuintes reduziu tanto a arrecadação quanto a própria qualidade de vida local, refletindo um aumento exponencial do número de enfermos vivendo em ambientes menos iluminados e ventilados.

Nesse contexto, tem ganhado espaço no cenário internacional, em especial entre países da OCDE, a dita Análise de Impacto Regulatório (AIR)⁶. Trata-se de um método de avaliação *ex ante* aplicada a uma proposição regulatória, visando aferir qual a razão entre sua benignidade e seu ônus inerente, além de deduzir os incentivos criados⁷. Espera-se que, com ela, o administrador esteja mais bem municiado para a decisão de custo-benefício, diminuindo efeitos adversos da ação estatal, além de conferir maior transparência às finalidades do ato administrativo.

Esse é um dos temas a ser enfrentado pela Comissão de Juristas instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado e do STF n.º 01/22, que será responsável pela elaboração de proposições legislativas para o processo administrativo e tributário nacional.

Com o advento da Lei n.º 13.874/19, “Lei da Liberdade Econômica”, a AIR passou a ser obrigatória não

⁶ A descrição metodológica brasileira pode ser encontrada no Guia para Elaboração de AIR. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>
⁷ MENEGUIN, F. B.; SAAB, F. . Análise de Impacto Regulatório: Perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. Brasília: Senado Federal, 2020. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td271/view>

apenas para agências reguladoras, mas para toda a Administração Pública Federal. No entanto, especificamente na seara tributária, o Decreto regulamentar n.º 10.411/20 impôs a obrigatoriedade da AIR apenas *aos atos normativos que instituam ou modifiquem obrigação acessória*⁸, ainda que não exista qualquer limitação ou manifestação legal nesse sentido. De fato, deveres instrumentais são um enorme gargalo do nosso sistema, já que somos recordistas em horas despendidas para cumpri-los, mas nem por isso é o único. Uma das principais utilidades da AIR em matéria tributária seria, por exemplo, propiciar um aumento do controle de legalidade dos atos que criam ou majoram tributos ante pretextos extrafiscais, já que disponibilizaria aos administrados um arrazoado daquilo que embasa o ato administrativo, possibilitando-lhes acionar o judiciário para controlar eventual discricionariedade e vícios diversos.

Um belo exemplo de aplicação da AIR foi manejado pela PGFN em abril de 2021, por ocasião do Relatório de Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União, no qual concluiu-se pela necessidade de implementação do Cadastro Fiscal Positivo como forma de sanção premial que incentive a conformidade fiscal.

Diante desse potencial aprimoramento dos atos administrativos, não é recomendável limitar a AIR em matéria tributária à regulamentação de obrigações acessórias. Para que isso seja expandido a partir do Congresso, no entanto, é necessário apresentar Projeto de Decreto Legislativo para sustar o § 1º,

⁸ Art. 3º A edição, a alteração ou a revogação de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, por órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional será precedida de AIR. § 1º No âmbito da administração tributária e aduaneira da União, o disposto neste Decreto aplica-se somente aos atos normativos que instituam ou modifiquem obrigação acessória.

art. 3º, do Decreto n.º 10.411/20, ou fazer constar expressamente previsão de AIR para os demais atos, obrigando que o Executivo reveja esse dispositivo.

Uma outra possibilidade a ser avaliada pela Comissão de Juristas diz respeito à positivação da AIR como norma de caráter nacional, e não apenas federal, para questões tributárias. A implementação de dispositivo atinente à AIR no Código Tributário Nacional obrigaria não apenas a União, mas todos os entes federados a realizarem análises prévias do impacto de seus atos com aptidão tributária.

É preciso dizer que esse avanço institucional não representaria qualquer engessamento ou burocratização do Executivo. Isso porque, para além das oito hipóteses de dispensa do relatório⁹, a AIR é também um instrumento flexível e proporcional. Sua profundidade, extensão e os recursos utilizados devem ser proporcionais à relevância do problema investigado, podendo envolver consultas públicas e análises econométricas de elevada complexidade, ou apenas simples arrazoados de produção estritamente manual e interna do próprio órgão administrativo competente.

A Comissão poderia, ainda, ousar intensificar o controle qualitativo das normas tributárias mediante a introdução de análise legislativa/regulatória em caráter retrospectivo. É dizer, para além da análise prévia, que a propositura poderia igualmente conferir às autoridades a possibilidade de emitir relatórios críticos à legislação posta, de modo a abarcar também o controle *ex post* de aspectos como eficácia, efetividade e eficiência, inclusive para sugerir a revogação de normas que hoje são letra morta ou apresentam resultados contraproducentes.

Conclui-se, portanto, que AIR é um instrumento meritório que deve ser aprimorado e expandido para as demais hipóteses de regulação tributária e níveis hierárquicos da Administração Pública, como forma de incluir o Brasil na tendência mundial de aperfeiçoamento e modernização do regime jurídico do ato administrativo.

⁹ Segundo o Ministério da Economia, há pelo menos oito hipóteses de dispensa da AIR, exigindo-se decisão fundamentada do órgão ou da entidade competente. A lista está disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/dispensas-de-air>

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #9](#)

Possíveis melhorias nos processos eletrônicos administrativos da Receita Federal do Brasil

Pedro Colarossi Jacob é associado da área Tributária de Pinheiro Neto Advogados

Matheus Rodriguez Neves é associado da área Tributária de Pinheiro Neto Advogados



Em 23.2.2022, o Ato Conjunto n.º 1/22, dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal (STF), instituiu a Comissão de Juristas com finalidade de apresentar proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional. No âmbito dessa iniciativa conjunta do Senado e do STF, trataremos a seguir sobre possíveis melhorias a serem consideradas naquilo que diz respeito ao processo eletrônico administrativo do sistema da Receita Federal do Brasil (RFB).

A entrega de documentos em ambiente virtual no âmbito do processo tributário administrativo federal é realizada desde 2005 pelo Centro Virtual de Atendimento, conhecido com e-CAC. Atualmente, esse sistema da Receita Federal é regulado por meio das Instruções Normativas RFB n.ºs 2022/21 e 2066/2022 e pela Lei n.º 9.784/99, facilitando muito a vida dos contribuintes ao desburocratizar diversas ferramentas que antes somente podiam ser utilizadas com o deslocamento até as unidades físicas do ente público federal.

Nesse contexto, o sistema e-CAC possui inúmeras funcionalidades que permitem ao contribuinte realizar diversas movimentações nos processos administrativos tributários, como, o peticionamento de defesas e recursos, juntada de documentos, consultas processuais e até mesmo pagamentos e parcelamentos de débitos perante a RFB.

Apesar de, inegavelmente, ter facilitado a vida dos contribuintes, especialmente quando lembramos dos calhamaços de papel que precisavam ser levados às unidades físicas da Receita Federal, além da necessidade da retirada de senhas para a realização de protocolos, entendemos que algumas pequenas melhorias no sistema se fazem necessárias, principalmente quando problemas de indisponibilidade do sistema são vivenciados corriqueiramente no dia a dia dos representantes dos contribuintes, que precisam de um ambiente seguro e confiável para defender seus interesses e cumprir regularmente os prazos.

Um dos problemas que é rotineiramente vivenciado pelos usuários mais assíduos do sistema da Receita Federal é a queda recorrente do próprio sistema e-CAC, que prejudica sobremaneira o direito de petição dos contribuintes, consagrado no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” da Constituição Federal. Nesse cenário, revela-se ainda mais preocupante a situação quando se trata de contribuinte

pessoa jurídica, tendo em vista que as unidades dos Centros de Atendimento ao Contribuinte atualmente atendem apenas questões fiscais específicas relacionadas às pessoas físicas.

Assim, cabe aos usuários do sistema propor soluções práticas que possam ser implementadas para garantir um dos direitos mais fundamentais dos contribuintes, consagrado na própria Constituição Federal, o direito à petição. Entendemos que poderia ser criada uma funcionalidade que garanta maior segurança quando os contribuintes se deparam com erros de indisponibilidade do sistema, com garantias automáticas de prorrogação de prazo quando comprovado documentalmente o erro, ou até mesmo o próprio protocolo físico da petição sem a recusa no atendimento por parte dos servidores quando se trata de um contribuinte pessoa jurídica.

Ainda que Instrução Normativa RFB n.º 2022/21, em seu artigo 2º, parágrafo 3º autorize a entrega de documentos em formato digital nas unidades da RFB nos casos em que há indisponibilidade dos sistemas informatizados da RFB que impeça a transmissão de documentos por meio do e-CAC, na prática, observa-se muita resistência nas unidades da RFB.

Ocorre que há uma série de restrições ao formato de entrega digital dos documentos nas unidades de RFB, o que, em muitos casos, dificulta o direito de petição dos contribuintes. Por essa razão, seria válido se considerar a alteração desse dispositivo para que seja expressamente prevista a possibilidade do protocolo físico em casos de falhas no sistema e-CAC, assim como, eventualmente, a inclusão de alterações na Lei n.º 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e no Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo. No mínimo, em linha com as regras do Código de Processo Civil (CPC), artigos 223 e 224, que estabelecem que o vencimento do prazo processual será prorrogado para o primeiro dia útil seguinte nos casos de inoperância sistêmica, seria necessário existir dispositivo na legislação administrativa federal que garantisse a prorrogação automática de prazos quando houvesse inaptidão do sistema eletrônico, na medida em que a administração não pode dificultar o acesso dos contribuintes aos processos, ainda mais em se considerando que uma das principais diretrizes do sistema e-CAC é aumentar a eficiência e desburocratização dos serviços prestados.

Além disso, outra intercorrência que por vezes gera transtornos para os contribuintes refere-se ao momento imediatamente posterior ao protocolo de manifestações nos processos administrativos, em que o sistema não gera de imediato um comprovante, que somente é encaminhado ao Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC) em momento posterior, o que, em certas ocasiões, pode demorar mais de 24 horas.

Nesse sentido, a inclusão de dispositivo legal na Instrução Normativa RFB n.º 2022/21 ou na Lei n.º 9.784/99 que preveja a emissão de um simples comprovante com a indicação dos arquivos enviados quando realizado o protocolo, como acontece, por exemplo, nos sistemas PJe e e-SAJ, adotados por diversos Tribunais ao redor do país, forneceria maior segurança aos contribuintes e melhoraria ainda mais um sistema que, sem a menor dúvida, chegou para ficar.

Diante dos problemas de indisponibilidade inerentes a quaisquer dos sistemas de processos eletrônicos e das sugestões acima expostas, bem como das valiosas contribuições trazidas pelos juristas convidados para a audiência pública realizada em 30 de março de 2022, entendemos não haver dúvida sobre a necessidade de aperfeiçoamento da legislação que regula o trâmite do processo administrativo eletrônico tributário, cabendo ajustes à legislação relativa ao e-CAC, para proporcionar ainda mais segurança aos contribuintes no ambiente virtual.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #10](#)

Os novos caminhos do processo tributário no Código Tributário Nacional

Omissão do Código Tributário Nacional em determinados assuntos não auxilia na redução de certos conflitos

Rodrigo Martone é sócio da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Mariana Fantini é associada da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Lucas Martins é integrante da área tributária de Pinheiro Neto Advogados



Não é novidade que a complexidade e morosidade do contencioso tributário impacta não somente os contribuintes envolvidos nas disputas, como também reflete diretamente na capacidade de atração de investimentos estrangeiros no Brasil, por gerar um ambiente de enorme insegurança jurídica, instabilidade e altos custos processuais para as empresas.

Com a aguardada análise da candidatura do Brasil para a OCDE, o percentual de 73% do PIB representado pelo contencioso administrativo e judiciário brasileiro na esfera tributária nos deixa muito distantes das maiores economias do mundo. Para fins comparativos, enquanto o contencioso administrativo federal brasileiro representa 16,39% do PIB, a média para processos similares nos países da OCDE chega a apenas 0,28%.¹⁰

A alta litigiosidade e a insegurança jurídica no âmbito do contencioso tributário deu razão à instituição, pelo Senado Federal, de uma Comissão de Juristas, por intermédio da qual se pretende elaborar anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional.

Instituída em março deste ano, a Comissão buscará o estabelecimento de diretrizes para a resolução dos problemas que afligem o contencioso tributário, tais como, a garantia de princípios constitucionalmente previstos e o estabelecimento de parâmetros uniformes e isonômicos para os contribuintes em todo o território nacional. Entre os diversos temas tratados pela Comissão, no que interessa ao presente artigo, está a definição de regras processuais e procedimentais que simplifiquem e uniformizem o contencioso tributário em geral.

Para a implementação das alterações elaboradas pela Comissão de Juristas, entre outras medidas, entende-se como necessária a inclusão e a alteração de determinados artigos do Código Tributário Nacional (CTN). O CTN, instituído em 1966, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis à União Federal, ao Distrito Federal, aos Estados e aos Municípios.

A nosso ver, são quatro os principais grupos de alterações que devem ser feitas diretamente no CTN, de forma que seja atendida a finalidade pretendida. O primeiro deles está relacionado à necessidade de conciliação dos princípios e garantias individuais constantes da Constituição Federal de 1988 (CF/88) com aqueles previstos no CTN. Sendo referida codificação anterior à CF/88, é notório que nossa Magna Carta prevê diversos princípios e garantias individuais, além de um rol de limitações ao poder de tributar, que não encontram previsão em âmbito legal.

Devido a esse descasamento de datas, já que o CTN é mais de duas décadas anterior à CF/88, percebe-se que, em diversas situações, o contribuinte não encontra

sistematizado, em nível infraconstitucional, todas esses princípios e garantias. Nesse contexto, longe de tratar o assunto de forma exaustiva, e considerando a época em que o CTN foi elaborado, entendemos necessário que seja refletido e definido em âmbito legal as prerrogativas previstas pelo legislador constituinte, tais quais: o pleno e irrestrito acesso dos contribuintes ao Poder Judiciário, o respeito ao duplo grau de jurisdição, a necessidade de tratamento isonômico a contribuintes que se encontrem em situação idêntica, o reconhecimento incondicional de suspensão da exigibilidade do tributo mediante a apresentação de defesas e recursos administrativos, a necessidade de os tribunais administrativos se submeterem às decisões judiciais vinculantes proferidas em sede de recursos repetitivos e repercussão geral, entre outras. O segundo grupo de alterações está relacionado às causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, previstas atualmente no artigo 151 do CTN, além das hipóteses de fornecimento de certidão de regularidade fiscal positiva com efeitos de negativa ao contribuinte, positivadas no artigo 206 do CTN. Na época em que o CTN foi editado, muito embora modificações já tenham sido realizadas ao longo dos últimos anos, fato é que, nos dias de hoje, são várias as modalidades de garantias passíveis de serem oferecidas em caução a um débito tributário.

Apesar de as garantias mais utilizadas atualmente pelos contribuintes serem a fiança bancária e o seguro garantia, já devidamente incluídas na Lei de Execuções Fiscais, o CTN apenas permite a suspensão da exigibilidade mediante a realização do depósito integral em espécie. A necessidade de inclusão dessas novas modalidades de garantia como causas

¹⁰ Conselho Nacional de Justiça. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022. Pág. 28.

de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é imprescindível para evitar um dos grandes pontos de conflito entre contribuintes e Fazenda Pública.

Isso, porque, após a finalização do processo administrativo de forma desfavorável, tendo em vista que a Fazenda Pública possui o extenso prazo de cinco anos para propor a execução fiscal para a cobrança do débito, na grande maioria das vezes, como o contribuinte não pode aguardar para manter sua certidão de regularidade fiscal (CND) vigente, evitar sua inscrição no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público (CADIN) e afastar a possibilidade de protesto extrajudicial do débito, acaba optando pelo imediato ajuizamento de medida judicial para questionar a validade da cobrança. Nessa oportunidade é oferecida, por via de regra, fiança bancária ou seguro garantia.

Apesar de o Poder Judiciário, nesses casos de oferecimento de garantia antecipada, garantir ao contribuinte o seu direito à regularidade fiscal, a exigibilidade do débito permanece com sua eficácia plena, sendo que a cobrança judicial da dívida prossegue com sua marcha regular mediante a sua inscrição em dívida ativa e o ajuizamento do correspondente executivo fiscal. Quando isso ocorre, o contribuinte se depara com a inusitada situação de ter que comparecer nesse processo de cobrança para pedir a sua suspensão, explicando que já ajuizou medida judicial previamente para a discussão do mérito, na qual inclusive já prestou garantia idônea no valor integral do débito, sendo desnecessária, assim, a oposição de embargos à execução.

Ocorre que, muitas vezes, essa suspensão do feito executivo não é atendida, razão pela qual o contribuinte se vê forçado a discutir o assunto mediante a interposição de diversos recursos aos tribunais e, em não raras vezes, a apresentar Embargos à Execução para discutir o mérito de uma cobrança que já é objeto de outra medida judicial previamente proposta. Isso significa que o mesmo débito tributário pode ser objeto de três processos judiciais distintos (ação judicial prévia proposta pelo contribuinte, Execução Fiscal proposta pela Fazenda Pública e Embargos à Execução), aumentando, desnecessariamente, a quantidade de demandas, além de tornar o contencioso tributário complexo e extremamente burocrático.

Com a inclusão da fiança bancária e do seguro garantia como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, essa situação seria facilmente evitada, pois, a partir do momento em que a garantia é ofertada pelo contribuinte e a suspensão da exigibilidade, reconhecida, a cobrança por parte da Fazenda Pública ficaria paralisada, ficando suspenso, também, o prazo de prescrição de cobrança, evitando, assim, o ajuizamento desnecessário dos executivos fiscais e a sobrecarga do contencioso tributário nacional.

A terceira modificação está relacionada à inclusão de dispositivo no CTN acerca da necessidade de que os tribunais administrativos se curvem às decisões vinculantes proferidas em sede de recursos repetitivos e repercussão geral pelos tribunais superiores (Superior Tribunal de Justiça - STJ e STF). Infelizmente, ao manter cobranças indevidas, cujos temas já foram sedimentados pelos tribunais superiores, os tribunais administrativos forçam o contribuinte a ingressar com novas ações judiciais para discutir questões já devidamente pacificadas pela jurisprudência nacional. Especialmente com relação a esse tópico, deveria a Fazenda Pública fazer uma ampla reflexão, já que essas novas medidas judiciais certamente acarretarão a sua condenação em elevados valores de sucumbência, onerando de forma injustificada o erário, já que pelas regras do Código de Processo Civil (CPC) essas verbas não podem mais ser fixadas pelo critério de equidade, conforme recente orientação do STJ no Tema 1.076.

Por fim, o último grupo de alterações se refere à salutar uniformização do processo administrativo tributário. Isso, porque cada Estado e Município possui legislação própria com regras e procedimentos totalmente diferentes, seja com relação às instâncias a serem percorridas, seja com relação aos recursos cabíveis ou prazos a serem observados para o oferecimento de defesas e recursos, entre outros. Assim, a diversidade e liberdade na implementação dessas regras acaba por ferir garantias e direitos fundamentais dos contribuintes.

A exemplo do que foi feito com os prazos processuais do CPC, que prevê, como regra geral, o prazo de 15 dias úteis para a apresentação de recursos, deveria haver

regramento específico no CTN prevendo disposição similar para o processo administrativo tributário. Em algumas localidades, por exemplo, o contribuinte tem direito a apenas duas instâncias, não existindo um órgão colegiado superior, tal qual ocorre no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP), responsáveis pelo julgamento de temas tributários federais e estaduais, respectivamente.

Em algumas localidades existem recursos que são permitidos apenas aos Procuradores da Fazenda e não aos contribuintes, tornando o processo administrativo desigual e sem as mesmas oportunidades para as duas partes. Isso sem falar no voto de qualidade na instância administrativa, sempre favorável ao fisco, que atualmente é objeto de questionamento no Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da ADI 6.403, já com maioria formada em favor dos contribuintes.

Outro ponto que merece destaque diz respeito à necessidade de garantia parcial do débito para que o contribuinte possa apresentar recursos em âmbito administrativo. Apesar de o STF já ter afastado há tempos essa inconstitucional exigência quando do julgamento da ADI 1.976, alguns municípios, até hoje, preveem essa necessidade para que o contribuinte possa recorrer ao tribunal ou conselho administrativo.

A alta litigiosidade do contencioso tributário não se deve tão somente às regras processuais atualmente em vigor, mas é certo que a omissão do CTN em determinados assuntos não auxilia em nada na redução de certos conflitos que poderiam ser facilmente solucionados. Nesse sentido, a implementação da Comissão de Juristas torna-se uma excelente oportunidade para uniformizar a legislação em âmbito nacional, garantir mais celeridade processual e, especialmente, segurança jurídica aos contribuintes, desburocratizando o contencioso tributário e, conseqüentemente, gerando maior atratividade ao Brasil como polo de investimentos no competitivo cenário internacional.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #11](#)

“Adeus às armas”: resolvendo conflitos tributários fora do Poder Judiciário

A implantação do sistema multiportas de solução de litígios tributários é um dos escopos da Comissão de Juristas instituída para reforma do processo fiscal

Andréa Mascitto é sócia da área Tributária de Pinheiro Neto Advogados

João Rafael L. Gândara de carvalho é associado da área Tributária de Pinheiro Neto Advogados

Mario Capanema Guerra Galvão é associado da área Tributária de Pinheiro Neto Advogados



Segundo a última edição da *Justiça em Números*, os processos de execução fiscal representaram 36% do total de casos pendentes no Poder Judiciário em 2020, que significam cerca de 26.8 milhões de processos em estoque. Nesse universo, só treze em cada cem processos são baixados por ano. Mesmo assim, após, em média, oito anos e um mês.

Esse cenário tem frustrado expectativas de lado a lado e se resumido em um elevado índice de litigiosidade e baixa eficácia se comparado aos modelos de outros países. Nesse contexto, a Comissão de Juristas designada pelo Ato Conjunto n.º 1/2022, dos presidentes do Senado e do STF, tem a missão de preparar um arquétipo normativo que facilite a resolução de conflitos tributários e garanta efetivo acesso à jurisdição, o que deve ser concebido de forma ampla enquanto forma eficiente de se resolverem os embates entre Fisco e contribuintes.

Embora a Comissão tenha especificado o interesse de desenvolver, sobretudo, métodos autocompositivos de solução dessas controvérsias, acreditamos que valeria explorar um sistema multiportas completo, que abranja, inclusive, métodos heterocompositivos, de sorte que, neste artigo, resumimos as sugestões de aprimoramentos legislativos que levaremos à Comissão de Juristas no contexto da audiência pública para os institutos da transação, mediação, dos negócios jurídicos processuais e da arbitragem no campo tributário.

Transação tributária

A transação tributária está prevista no artigo 171 do CTN desde a década de 1960, mas só recentemente foi regulada no âmbito federal, pela Lei n.º 13.988/2020 e por portarias da PGFN. Apesar da recente regulamentação, o mecanismo tem sido utilizado com bastante frequência e efetividade, já sendo possível cogitar aprimoramentos. Uma primeira medida que se faz necessária é a revisão dos requisitos previstos no artigo 4º, § 1º, da Portaria PGFN n.º 9.917/2020, para a assinatura dos acordos individuais de transação – reservado aos créditos tributários inscritos em dívida ativa e com valor mínimo superior a R\$ 15 milhões. Na prática, tais exigências acabam por segregar a transação individual a um grupo muito seletivo de devedores já em fase avançada de cobrança, em ofensa à isonomia e ao acesso à jurisdição, bem como à própria eficiência do *iter* de cobrança.

Outra providência indispensável diz respeito à realização de um juízo de razoabilidade e juridicidade dos compromissos que o contribuinte precisa assumir na transação. Por exemplo, em que pese o artigo 3º, inciso V, da Lei n.º 13.988/2020, condicione quaisquer acordos à renúncia de alegações de direito *futuras*, o STJ já reconheceu em caráter vinculante que

cláusulas dessa natureza não têm eficácia no Direito Tributário e devem ser afastadas (RESP Repetitivo n.º 1.133.027/SP), de modo que a insistência em se impor essa regra apenas enfraquece, a nosso ver, a validade dos acordos.

De mais a mais, a legislação deveria garantir sigilo e confidencialidade em relação aos dados apresentados às autoridades fiscais no âmbito dessas negociações, de modo a conferir maior segurança no tratamento dessas informações, com a certeza de que elas não serão utilizadas para outras finalidades que não a de transação tributária. O envio dessas informações sensíveis deveria ser precedido da assinatura de um termo de confidencialidade prévio, com o armazenamento das informações em bancos de dados restritos e indisponíveis a toda a Administração Fiscal e o isolamento das autoridades fiscais que participam desse tipo de negociação (“chinese wall”), tal como existe na legislação de outros países¹¹. Por fim, são numerosos os mecanismos e sutilezas passíveis de regulamentação no sentido de conferir maior eficiência prática à transação tributária. Confirmam-se alguns exemplos¹²:

1. Haver uma flexibilidade maior nos tipos de garantias aceitos, muito focados atualmente em garantias reais, dando-se prioridade aos créditos fiscais de diversa natureza (v.g. prejuízo fiscal e créditos escriturais acumulados);
2. Reavaliar os critérios que compõem a fórmula de capacidade de pagamento, projetando-se de um modelo mais flexível e adaptável ao perfil de cada contribuinte, de modo a se ampliarem as possibilidades de transação num contexto de startups e inovação das formas tradicionais de exercício da atividade empresarial;
3. Definir critérios para o uso da jurimetria na identificação de teses contenciosas sujeitas à transação, de modo a se obter uma

¹¹ Confira-se: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/a-preocupacao-dos-contribuintes-com-o-sigilo-de-informacoes-divulgadas-ao-fisco-na-transacao/>

¹² colaboração de Luiz Gustavo Lima Santos, integrante de Pinheiro Neto Advogados

melhor avaliação dos custos e benefícios da transação em um caso concreto e se avançar na transação do contencioso;

4. Criar um recurso de uniformização das transações junto à PGFN, com vistas à igualdade de tratamento em acordos futuros; e
5. Conferir maior padronização, transparência e publicidade, com relação aos dados da transação que são divulgados publicamente, suprimindo-se apenas o que for essencial para garantia do sigilo fiscal e das informações específicas de cada contribuinte.

Negócios jurídicos processuais tributários (NJPs)

Outro instituto próximo à transação tributária, e com o qual pode ser inclusive combinado, é o NJP. Atualmente, são numerosos os atos normativos que tipificam o instituto no âmbito do processo judicial tributário. Contudo, as principais normas existentes foram editadas pela PGFN e possuem natureza infralegal. Diante disso, sugere-se aqui uma efetiva regulamentação do instituto na legislação processual ordinária. Caberá à Comissão de juristas sistematizar as normas gerais dos negócios jurídicos processuais tributários, a fim de estimular novas modalidades de acordos e mitigar cláusulas de adesão previstas nas Portarias da PGFN, que parecem excessivas, e dificultam a celebração de acordos na prática, como, por exemplo, a abertura de informações sobre patrimônio dos administradores para celebração de acordos em nome das empresas.

Mediação tributária

Além da transação e do NJP, mecanismos recentes e que já vêm sendo utilizados enquanto métodos autocompositivos, mencionamos aqui a mediação, que passou por um notável processo evolutivo desde a promulgação do CPC/2015. A Lei n.º 13.140/2015 (Lei de mediação) fornece as diretrizes gerais do instituto, embora necessite ser adequada ao contexto do processo tributário, para o que, entendemos, bastaria rever o artigo 38 da Lei n.º 13.140/2015, que veda a mediação relativa a tributos administrados pela Receita Federal ou créditos inscritos em dívida ativa da União. Nos demais âmbitos (estadual e municipal), consideramos que poderia haver uma flexibilização maior para que os procedimentos fossem adequados a cada realidade, tal como recém-feito por Porto Alegre com a edição

da Lei Municipal n.º 13.028/2022. Trata-se, com efeito, do primeiro e único ato normativo que regulamenta a mediação tributária em uma capital brasileira. Enfatizamos que, na nossa percepção, a mediação seria um meio apto a ocasionar a celebração de um NJP ou de uma transação ao final. Assim é que, em se tratando de mecanismos já regulamentados, o uso da mediação é algo fácil, e dela deveríamos fazer mais uso na prática diária.

Arbitragem tributária

Diferentemente do que se verifica nos desfechos trazidos por métodos autocompositivos indicados acima, a arbitragem tributária possui natureza heterocompositiva de solução de controvérsia entre Fisco e contribuintes, não tendo ainda sido encampada pelo nosso ordenamento jurídico.

Atualmente, existem dois projetos federais de lei ordinária (PLs n.ºs 4.257/2019 e 4.468/2020) e mais dois de lei complementar (PLCs n.ºs 469/2009 e 17/2022) que propõem reger a arbitragem tributária, cada qual com um enfoque específico, preocupado com as limitações e prerrogativas que existem nessa seara.

Entendemos que a combinação desses diplomas reduziria recortes e teria a aptidão de produzir um novo projeto que regulamente a arbitragem tributária na sua integralidade, resguardando essa possibilidade, antes mesmo de uma eventual disputa judicial. Isto é, instaurá-la como um efetivo caminho de jurisdição alternativa à estatal, hoje representada pelos tradicionais processos administrativo e judicial tributários.

É necessário regulamentar aspectos gerais, como, a autorização, a forma de manifestação da vontade, a abrangência, o procedimento, os requisitos do árbitro, a escolha do tribunal arbitral, as obrigações das partes, a aplicação subsidiária da Lei n.º 9.307/1996, a previsão de honorários e de despesas procedimentais. No entanto, a fim de se conferir maior segurança ao instituto, parece-nos relevante alterar, no mínimo, o artigo 151 do CTN para elencar a instauração da arbitragem como causa suspensiva da exigibilidade do crédito

tributário. Ademais, mesmo com o reconhecimento da equivalência legal entre as sentenças judicial e arbitral (artigo 31 da Lei n.º 9.307/1996), o ideal seria complementar o artigo 156 do CTN e esclarecer que a sentença arbitral também extingue o crédito tributário.

Conclusão

Há um potencial enorme para resolução de disputas entre Fisco e contribuintes nos chamados métodos alternativos (ou adequados) de resolução de disputas tributárias, e o cenário atual é propício para os instituímos e explorarmos de uma vez por todas para garantir maior eficiência do acesso à jurisdição e permitir o encerramento de litígios com maior protagonismo, criatividade, liberdade e responsabilidades para as partes do que no modelo atual, em que todas as disputas acabam desaguando no Poder Judiciário. É necessário, porém, dotar contribuintes e Fisco de ferramentas legislativas adequadas para fazerem isso com segurança, a fim de que o próprio mecanismo de resolução de disputas não se transforme, ele próprio, em fonte de novas controvérsias.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #12](#)

A necessária racionalização das regras processuais tributárias: contribuições para a melhoria do processo executivo tributário

Fernanda Ramos Pazello é consultora da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Alan Araujo é consultor da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Fabio Tarandach é associado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados



Entre os tópicos discutidos no âmbito da Comissão de Juristas formada para proposições de alterações do processo administrativo e judicial tributário, daremos destaque, neste artigo, às propostas de alterações à Lei n.º 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais - LEF) e ao Código Tributário Nacional (CTN), com vistas a simplificar, racionalizar e reduzir os incidentes processuais relacionados ao processo judicial tributário, os quais foram tratados na Audiência Pública realizada em 30.3.2022, sob a presidência da Ministra Regina Helena Costa.

Um primeiro ponto que nos parece crucial seria a inclusão da fiança bancária e do seguro judicial, expedidos, respectivamente, com base nas normas do Conselho Monetário Nacional e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)¹³, **aceitos pelo Juiz**, como hipóteses de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário do **artigo 151 do CTN**.

¹³ Alterar o § 5º do artigo 9º com a intenção de se evitar normas esparsas da União Federal, Estados e Municípios trazendo condições próprias às cláusulas dos seguros quando há regras específicas da SUSEP.

Com efeito, a LEF admite a fiança e o seguro para garantia de débitos fiscais e manutenção da regularidade fiscal do contribuinte. No entanto, o fato de essas garantias não serem causas de suspensão da exigibilidade traz consequências práticas incompreensíveis para empresários e contribuintes em geral, como, por exemplo, (i) inclusão do nome do contribuinte em órgãos de cadastro informativo de créditos não quitados (CADIN ou CADIN Estadual); (ii) protestos; (iii) prosseguimento de Representações Fiscais Penais e (iv) ajuizamento e prosseguimento de execução fiscal mesmo quando o débito encontra-se garantido em ação anulatória. A nosso ver, a inclusão do seguro e da fiança no rol taxativo do artigo 151 do CTN seria um avanço processual, pois, de um lado, não traria prejuízo ao Fisco, na medida em que suspenderia eventual prazo de prescrição e, de outro lado, evitaria litígios paralelos para situações em que os débitos, frise-se, já estão garantidos.

Na mesma linha, a fiança e o seguro judicial – modalidades de garantia de elevada liquidez e segurança – devem ser equiparados ao depósito judicial para todos os fins, evitando-se a liquidação antecipada desta modalidade de garantia e a necessidade de o contribuinte ter que buscar outras hipóteses de suspensão de exigibilidade. A proposta é de que seja alterado o **artigo 9º, § 3º, da LEF**¹⁴, para que seja incluída a necessidade de observância também à condição do artigo 32, § 2º¹⁵, ou seja, o seguro e a fiança bancária somente poderiam ser executados/liquidados após o trânsito em julgado do processo em que se discute a procedência dos débitos garantidos.

¹⁴ Artigo 9º

§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.

¹⁵ Artigo 32

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

Outra alteração necessária e que se trata, na verdade, de uma atualização da LEF para que se compatibilize com a jurisprudência atual seria com relação aos instrumentos processuais à disposição do contribuinte contra um débito inscrito em dívida ativa. O **artigo 38 da LEF**¹⁶, ao indicar o Mandado de Segurança e a Ação Anulatória, deveria ser atualizado para que se retire a expressão “*esta precedida do depósito preparatório do valor do débito*” da ação anulatória, uma vez que já se admitem outras formas de garantia em ação anulatória, mesmo antes da inscrição do débito em dívida ativa e do ajuizamento da execução fiscal¹⁷. Consideramos que essa medida evitaria que o contribuinte fosse obrigado a requerer uma tutela de urgência, interpondo os recursos cabíveis contra o seu eventual indeferimento, apenas para que fosse admitida a garantia antecipada em ação anulatória, mediante seguro ou fiança, cujo direito já se encontra pacificado pela jurisprudência.

Ainda sobre a fiança bancária e o seguro garantia, entendemos relevante o ajuste do **artigo 39 da LEF**, para que fique claro e expresso que todos os custos que o contribuinte tiver para contratação da garantia exigida pela LEF deverão, em caso de decisão judicial final favorável aos seus interesses, ser ressarcidos pela Fazenda como despesas nos próprios autos da ação judicial em que discutiu o débito. Afinal, se a LEF exige que o contribuinte apresente garantias para discutir a

¹⁶ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

¹⁷ A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.123.669/RS sob a sistemática dos recursos repetitivos, pacificou o entendimento de que o contribuinte tem o direito de “após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa”. Decorre, ainda, do fato de que a LEF permite ao contribuinte assegurar o cumprimento de obrigação tributária por meio de seguro garantia (art. 9º, II).

procedência de algum débito – isto é, não se trata de uma faculdade e, sim, de uma obrigação legal – acreditamos ser razoável que, a depender do desfecho da ação, o Fisco arque com as despesas às quais deu causa, independentemente de ajuizamento de nova ação.

Por fim, outra questão que tem limitado o acesso do contribuinte ao Poder Judiciário em processos executivos judiciais é a impossibilidade de o contribuinte alegar a compensação como matéria de defesa em Embargos à Execução Fiscal, obrigando-o a se valer de ações autônomas, tendo em vista a interpretação restritiva do artigo 16, § 3º, da LEF¹⁸, recentemente efetuada pelo E. STJ¹⁹.

A nosso ver, sem entrar no mérito da conclusão adotada pelo STJ, parece-nos que a vedação do **artigo 16, § 3º, da LEF**, refere-se à compensação *a posteriori* e não à compensação pretérita, o que merece ser aclarado no referido dispositivo legal, para se evitar a multiplicação de ações autônomas, em paralelo à oposição de embargos às execuções fiscais pelos contribuintes que desejarem exercer o direito de questionar limitações indevidas às compensações efetuadas administrativamente.

Essas são algumas das propostas que foram debatidas e que entendemos relevantes para aprimorar o processo executivo judicial. Acreditamos que estamos diante de uma oportunidade ímpar, para alcançarmos um processo judicial tributário mais simples, racional e efetivo, que se concentre essencialmente na resolução dos conflitos de mérito entre Fisco e contribuinte, e menos em questões incidentais, conferindo maior segurança jurídica e celeridade ao processo executivo fiscal.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #13](#)

As custas no processo judicial tributário: proposta de revisão

Excessivo número de regras que regulamentam o tema em cada jurisdição precisa ser simplificado

Eduardo Carvalho Caiuby é sócio da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Rodrigo de Sá Giarola é consultor da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Gabriel Paolone Penteado é associado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados



Entre os temas que estão sob análise da referida Comissão de Juristas, instituída pelo Ato Conjunto n.º 1/2022 dos presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal, encontra-se aquele que se refere ao recolhimento e ao controle de arrecadação das custas no processo judicial.

Previstas no § 2º do artigo 98 da Constituição Federal, as custas processuais são, em regra, os valores devidos à União, aos Estados e ao Distrito Federal como remuneração pelo uso dos serviços judiciais por eles prestados no âmbito de suas respectivas jurisdições, ressalvados os casos nos quais se concede, na forma da lei, gratuidade àquele que se vale da tutela do Poder Judiciário.

No que tange aos valores devidos à União, as custas decorrentes de serviços prestados **(i)** pelo Supremo Tribunal Federal (STF) são regidas por Resolução do próprio tribunal, **(ii)** pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), na forma da Lei Federal n.º 11.636/2007 e regulamentações, e **(iii)** pela Justiça Federal de primeiro e segundo grau, na forma da Lei Federal n.º 9.289/1996 e regulamentações.

Ainda que as discussões originalmente iniciadas fora da Justiça Federal, no âmbito de competência dos Estados e do Distrito Federal, possam chegar ao STF e/ou ao STJ, as custas devidas à União pelos serviços prestados por estes tribunais superiores são as mesmas, na forma da legislação já citada.

Nesse contexto, temos até aqui três regramentos distintos coexistindo para reger a remuneração, via custas, pelo uso dos serviços judiciais. Cada um aplicável em seu respectivo âmbito de competência e, pois, administrável do ponto de vista daqueles que precisam se valer da prestação de serviços jurídicos pelo Poder Judiciário.

Introdução

Este artigo foi elaborado dentro da proposta dos integrantes da área tributária de Pinheiro Neto Advogados de contribuir com o debate público que foi iniciado com a instalação da Comissão de Juristas responsáveis por elaborar anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional.

¹⁸ “(...) Art. 16

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e

serão processadas e julgadas com os embargos.

¹⁹ ERESP nº 1795347

A complexidade, contudo, torna-se muito maior quando tratamos do regramento do regime de custas a ser observado quando se demanda a prestação de serviços do Poder Judiciário no âmbito dos Estados e do Distrito Federal. Isso porque, nos deparamos com 27 regramentos distintos, nem sempre acessíveis em suas atualizações e com critérios de apuração e pagamento não uniformes.

Em matéria tributária, especialmente nos litígios relacionados aos tributos que incidem sobre o consumo (ICMS no âmbito estadual e ISS no âmbito municipal), a necessidade de os contribuintes irem a juízo para solucionar conflitos em várias jurisdições distintas é uma realidade. Lidar com a complexidade de normas que hoje regem o recolhimento das custas nessas diversas jurisdições é uma efetiva dificuldade e causa de muitos transtornos.

Isso, porque, sendo as custas um pré-requisito para a prática de inúmeros atos processuais, a apresentação ao Poder Judiciário das custas devidas, efetiva e regularmente pagas, exige **(i)** a correta identificação do ato processual que será requerido, **(ii)** a consulta e a identificação da legislação/tabela de custas aplicável em cada jurisdição, **(iii)** a apuração e o correto preenchimento da guia própria que será utilizada para pagamento das custas devidas e, por fim, **(iv)** a emissão e o pagamento da referida guia.

A correta apuração e o recolhimento das custas devidas são tão relevantes, que há na legislação processual vigente regras que obstem o regular processamento e a apreciação de petições iniciais e/ou recursos quando as custas não tenham sido apuradas e recolhidas de forma correta, pondo em risco o próprio direito que no processo se discute.

Possíveis alterações legislativas

Nesse contexto, uma medida que pode ser avaliada e implementada pela citada Comissão de Juristas é a tentativa de unificar as regras de apuração e recolhimento das custas processuais, ao menos no que tange às principais.

Considerando que o artigo 22, inciso I, da Constituição Federal atribui à União competência privativa para legislar sobre direito processual, poderiam ser regulamentadas na Seção III, do Capítulo II, do Título I, do Livro III, da Lei Federal 13.105/2015 (Código de Processo Civil), diretrizes básicas aplicáveis às custas processuais. Essas diretrizes, que postas no Código de Processo Civil seriam de observância obrigatória no âmbito da União, dos Estados e do Distrito Federal, deveriam estabelecer um mínimo de uniformidade e segurança jurídica sobre o tema, com indicação **(i)** das hipóteses em que as principais custas são devidas, **(ii)** dos prazos para seu recolhimento e apresentação nos autos do processo e **(iii)** dos critérios necessários ao seu cálculo (*preferencialmente com base em percentual do valor atribuído à causa e com limite que não importe em valor excessivamente oneroso e que obste o acesso ao Poder Judiciário*), apuração e pagamento. Ainda nessa linha, considerando que a virtualização dos processos judiciais é hoje uma realidade, poderia o regramento nacional acima sugerido dispor que as custas judiciais devem ser sempre emitidas nos sistemas dos respectivos Tribunais, na linha do que é hoje feito pelo “Sistema de Emissão de GRU de Custas e Despesas Judiciais” da Justiça Federal da 3ª Região.

Esta seria uma determinação que traria, ao menos, segurança jurídica, além de simplificação, para um tema que se mostra, muitas vezes, demasiadamente sensível quando põe em risco a possibilidade de conhecimento e análise do próprio direito levado à apreciação do Poder Judiciário nos autos do processo.

Conclusão

As considerações acima visam contribuir para o debate público que, por fim, espera-se venha a trazer mais simplicidade, racionalidade e segurança jurídica para as regras do processo tributário nacional.

O tema das custas processuais sobre o qual a Comissão de Juristas deve se debruçar, não há dúvidas, é de grande relevância. O excessivo número de regras que o

regulam em cada jurisdição é algo que precisa ser simplificado. Isso, porque, é por meio dessa simplificação que caminharemos para permitir que aqueles que buscam a tutela do Poder Judiciário a obtenham de forma efetiva, sem o risco de não obtê-la por questões que não guardem relação direta com o direito nos autos discutido.

[Clique aqui para ouvir o episódio no podcast - #14](#)

Decreto 70.235/72: Uma atualização necessária

Comissão de juristas instaurada pelos presidentes do Senado e do STF se debruçará sobre o tema

Luiz Paulo Romano é consultor da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Fernando Watanabe é associado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados

Bruno Lorette Corrêa é associado da área tributária de Pinheiro Neto Advogados



Como amplamente noticiado, os presidentes do STF e do Senado Federal designaram uma comissão de juristas responsável pela elaboração de anteprojetos que modernizem a legislação processual tributária do Brasil. Entre os temas a serem abordados, destaca-se a atualização do Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF) em âmbito federal.

Saliente-se que, apesar da nomenclatura permanecer a mesma desde 1972, o Decreto 70.235 é hoje uma norma com *status* de Lei Ordinária, porquanto assim recepcionada pela CF/88, devendo ser reformada por norma de igual hierarquia.

A seguir delimitaremos alguns dos possíveis avanços para a norma.

Suspensão e contagem de prazos em dias úteis

De início, cumpre conclamar para a urgente adequação da sistemática de prazos previsto no PAF ao modelo adotado pelo Código de Processo Civil, tanto pela contagem em dias úteis quanto pela suspensão ao final do ano.

A homogeneização da contagem de prazos é antiga demanda dos profissionais da área, já que a opção por dias corridos invariavelmente acarreta dificuldades para o exercício do direito de defesa, além de trabalho durante finais de semana e feriados.

Para tanto, bastaria a inserção de dispositivos com redação semelhante aos artigos 219 e 220 do CPC.

Possibilidade de juntada de prova a qualquer tempo (art. 16, § 4º do Decreto 70.235/1972). Assegurar produção de prova pericial em instância recursal

O PAF tem como norteador o Princípio da Verdade Material, segundo o qual as partes deverão buscar a materialidade dos fatos, conforme ocorrida, como forma de assegurar o estrito cumprimento da lei e evitar a tributação discricionária.

Nesse sentido, parece-nos demasiadamente restritiva a atual regulação do momento de apresentação de provas, que atualmente é autorizada apenas no momento da impugnação ao Auto de Infração, ressalvadas as hipóteses de força maior, fato ou direito superveniente e contraposição a novos fatos ou razões (art. 16, § 4º do Decreto 70.235/1972).

Melhor seria, no nosso entender, a liberdade de juntada de provas a qualquer tempo, em respeito à disposição do contribuinte em produzi-las. Por óbvio, dever-se-iam respeitar limites lógicos, como a anterioridade ao julgamento e a possibilidade de contraditório da Procuradoria da Fazenda Nacional e/ou do Auditor Fiscal de origem em diligência.

Observância à jurisprudência judicial vinculante

Outra sugestão de alteração do Decreto 70.235/72 diz respeito à inclusão de previsão expressa para conformidade do processo administrativo tributário ao sistema de precedentes inaugurado pelo CPC de 2015, assegurando-se maior grau de estabilidade e previsibilidade às decisões, também na esfera administrativa.

Afinal, com a consolidação da cultura dos precedentes no CPC, também aplicável ao processo administrativo, de forma subsidiária, os julgamentos administrativos não podem conflitar com a jurisprudência judicial predominante.

Daí que o Decreto 70.235/72 poderia ser ajustado para passar a prever a vinculação dos julgadores administrativos aos precedentes vinculantes proferidos pelos tribunais judiciais, notadamente aqueles referidos no artigo 927 do CPC – sem prejuízo, claro, das devidas adaptações em face das especificidades do PAF.

Recurso Especial e admissibilidade

Outro ponto de atualização diz respeito aos procedimentos atinentes ao Recurso Especial e Agravo perante o CARF. Na sistemática em vigor hoje, prevista no Regimento Interno do CARF, com base no art. 38 do Decreto

70.235/72, o Recurso Especial é sujeito à admissão antes de qualquer pronunciamento da parte contrária. A nosso ver, melhor seria que, uma vez interposto o recurso especial, a parte contrária fosse imediatamente intimada a oferecer suas contrarrazões, e só depois fosse realizado o exame de admissibilidade do recurso pelo presidente da Câmara, até mesmo como forma de municiar o julgador com todos os fundamentos necessários ao exame de admissibilidade do recurso especial.

Em relação ao agravo, é prevista decisão monocrática definitiva a cargo da presidência do órgão, sem possibilidade de revisão colegiada, como é praxe no contencioso judicial. A impossibilidade de submissão do agravo à Câmara Superior de Recursos Fiscais concentra poder decisório e impede o exame colegiado a respeito das negativas de seguimento do recurso especial.

Intimação da Parte Contrária de Embargos de Declaração

O Regimento Interno do CARF também dispõe sobre o procedimento para oposição de embargos de declaração e, nesse ponto, entendemos que o Decreto 70.235/72 poderia trazer uma nova regra expressa a respeito, com alterações no Regimento Interno do CARF. Isso, porque o atual regramento não traz regra de intimação da parte contrária a respeito da oposição dos embargos e permite seu julgamento, inclusive com efeitos modificativos, diretamente pela Turma que proferiu o acórdão embargado.

Nesse sentido, entendemos necessária a intimação da parte contrária para se manifestar a respeito dos embargos de declaração opostos (art. 1.023, § 2º, do CPC). Essa regra, além de privilegiar o contraditório e a ampla defesa, também mitiga o risco de vícios no curso do processo administrativo ao oportunizar à parte contrária a possibilidade de se manifestar, sobretudo nas hipóteses em que eventual acolhimento dos embargos de declaração possa ter efeito modificativo (infringente) em desfavor da parte não embargante.

Ainda em relação aos embargos, importante que a nova legislação suprima a possibilidade de a autoridade preparadora, em sede de execução de julgada, possa

embargar de declaração. No mínimo, dever-se-ia limitar tal competência à eventual dúvida objetiva no cumprimento do julgado, mas nunca para rediscutir questões de mérito do julgado, lembrando que, a essa altura, a Procuradoria da Fazenda Nacional já foi intimada do acórdão e teve oportunidade de embargar.