



Propostas para Reforma do Processo Tributário

GETAP

GRUPO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS APLICADOS



Sumário

APRESENTAÇÃO.....	4
TEMAS <i>PRIORITÁRIOS</i> DE CONTRIBUIÇÃO DO GETAP	7
1. Reforma do Código Tributário Nacional – CTN	7
1.1 Ampliação do rol das causas suspensivas de exigibilidade	7
1.2 Critérios para imputação da responsabilidade tributária de terceiros	8
2. Reforma da Lei de Execuções Fiscal – LEF	9
2.1 Discussão de compensação em Embargos à Execução	9
2.2 Efeitos suspensivos dos Embargos à Execução Fiscal.....	10
2.3 Possibilidade de substituição do depósito judicial por carta de fiança ou seguro garantia 10	
3. Medidas Preventivas de litígios.....	11
3.1 Melhorias do processo de Consulta	11
3.2 Estímulo à autorregularização - <i>pré autuação</i>	12
3.3 Estímulo à implementação de programas de conformidade cooperativa	12
4. Processo Administrativo Tributário – medidas de redução de litígio	13
4.1 Produção de provas a qualquer tempo	13
4.2 Produção de provas a qualquer tempo – Decreto nº 70.235/72	14
4.3 Súmulas vinculantes na Administração Tributária	14
4.4 Regras para proposituras e aprovação de súmulas do CARF – Decreto nº 70.235/72	15
5. Adoção de medidas alternativas de solução de litígios e aprimoramento da Transação Tributária federal – Lei nº 13.988/20.....	16
5.1 Ampliação ou extinção do limite do desconto na Transação no Contencioso.....	16
5.2 Ampliação da transação na Cobrança	17
5.3 Ampliação da transação no Contencioso Administrativo	17
5.4 Solução dos créditos dos contribuintes.....	18
6. Medidas relativas ao âmbito Penal Tributário	19
6.1 Suspensão da pretensão punitiva nas causas suspensivas de exigibilidade e garantia do crédito tributário por depósito, seguro garantia ou fiança bancária.....	19
6.2 Extinção do procedimento/processo penal quando do cancelamento da multa qualificada pelo Tribunal Administrativo	19
OUTROS TEMAS DE CONTRIBUIÇÃO DO GETAP	20
7. Reforma do Código Tributário Nacional – CTN	20
7.1 Compensação tributária ampla	20
7.2 Aprimoramento das certidões de regularidade fiscal	21
7.3 Critérios e prazo razoável no procedimento de fiscalização	21
7.4 Denúncia espontânea das obrigações acessórias e exclusão da multa de mora	22
7.5 Limitação das multas punitivas	23
7.6 Não cabimento de multa para pagamento de débito suspenso	23
7.7 Atualização dos créditos dos contribuintes pelos mesmos índices de atualização do crédito tributário	24

7.8	Responsabilidade tributária – Cisão	24
7.9	Prazo decadencial	24
8.	Reforma da Lei de Execuções Fiscais – LEF.....	25
8.1	Criação de meios alternativos de garantia para o débito	25
8.2	Reembolso dos custos do contencioso ao contribuinte vencedor da lide.....	25
8.3	Racionalização da discussão judicial do débito e a relação entre executivo fiscal e ação ajuizada pelo contribuinte para cancelamento do débito	26
8.4	Ação Anulatória sem necessidade de depósito.....	26
8.5	Regulamentação da Exceção de Pré-Executividade	26
8.6	Oposição de Embargos à Execução sem garantia	27
9.	Processo Administrativo Tributário.....	27
9.1	Multas na constituição do crédito tributário	27
9.2	Revisão da função das primeiras instâncias administrativas de julgamento	28
9.3	Decisões monocráticas	29
9.4	Ampliação do prazo para apresentar impugnação a auto de infração ou manifestação de inconformidade.	29
9.5	Contagem de prazos em dias úteis.....	29
9.6	Prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.....	30
10.	Processo Administrativo Tributário Federal.....	31
10.1	Garantia de imparcialidade e fortalecimento do órgão colegiado (CARF e CSRF)	31
10.2	Agravo e Pedido de Reconsideração	31
10.3	Previsão expressa das condutas e omissões qualificadoras de multas.....	32
10.4	Regulamentação do bônus de eficiência fiscal.....	32
10.5	Arrolamento de bens – substituição do arrolamento por seguro garantia/fiança bancária	33
11.	Regulamentação do conceito de “devedor contumaz”	33
12.	Outras medidas para racionalização do processo tributário	34
12.1	Necessidade de submissão do julgamento da modulação de efeitos ao debate público, contraditório e ampla defesa	34
12.2	Obrigatoriedade de observância das decisões tomadas pelos Tribunais Superiores em sede de recursos repetitivos e repercussão geral.....	34
12.3	PRDI e NJP.....	35
12.4	Oferta antecipada de garantia no âmbito administrativo.....	36
12.5	Revogação dos encargos legais	36
12.6	Cadastro dos Inadimplentes – suspensão da inscrição dos débitos garantidos	37
13.	Medidas relacionadas à sistemática do preço de transferências.....	37
13.1	Regulamentação do <i>Mutual Agreement Procedures</i> (MAP) e do <i>Advance Pricing Agreement</i> (APA).....	37

APRESENTAÇÃO

Exma. Ministra Regina Helena Costa,

O Grupo de Estudos Tributários Aplicados (GETAP) é uma entidade sem fins lucrativos que se dedica a colaborar com o aperfeiçoamento da legislação tributária brasileira. Fundado em 25/02/2011, o grupo atualmente representa 80 das maiores empresas do país. Destacamos que nossas associadas pertencem a diversos (34) setores da economia.

Desde a data de sua fundação, o GETAP tem mantido um diálogo muito rico e frutífero com diversos órgãos da administração pública, notadamente com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a PGFN – Procuradoria da Fazenda Nacional, CARF, CONFAZ e com o Congresso Nacional, nos temas relativos ao aprimoramento da legislação tributária do Brasil, visando racionalidade e a simplificação do sistema tributário, a segurança jurídica na relação fisco contribuinte e a redução do contencioso.

Sobre a temática do *processo tributário*, válido mencionar que o GETAP participou das discussões da Comissão de Desburocratização do Senado Federal, de 2015, presidida pelo Ministro Mauro Campbell, e apresentamos sugestões em relação às propostas de reforma da Lei de Execuções Fiscais, ao aprimoramento do processo administrativo federal e da instituição de um Código de Defesa dos Contribuintes.

Ainda referente à essa temática, destacamos também a participação da associação nos projetos de implementação do seguro garantia em execuções fiscais e, junto à PGFN, nas discussões dos procedimentos da Portaria PGFN nº 33/2018, do Negócio Jurídico Processual, da lei e da regulamentação da Transação Tributária e, atualmente, no desenvolvimento do projeto “Cadastro Fiscal Positivo”. No âmbito da Receita Federal do Brasil, o GETAP tem colaborado formalmente e ativamente com o Fórum de Diálogo de construção do Programa CONFIA, projeto de conformidade cooperativa fiscal brasileiro.

Com a implementação da iniciativa do CNJ voltada a examinar o *contencioso tributário*, o GETAP colaborou com a pesquisa realizada pelo Insper acerca do *Diagnóstico do Contencioso Tributário Judicial*, bem como com a pesquisa voltada ao *Contencioso Tributário Administrativo*, promovida pela RFB/BID tendo, inclusive, neste último caso, participado do Seminário de divulgação e debate dos resultados no Ministério da Economia.

Em razão da publicação do Ato Conjunto dos Presidentes do Senado e STF nº 01/2022, passamos a acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos desta Comissão de Juristas, que tem o objetivo de elaborar anteprojeto de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional.

Importante mencionar que o GETAP apoia essa importante iniciativa de reformulação do processo administrativo e tributário e acredita que a medida é extremamente necessária para a modernização da relação processual, padronização de procedimentos e aprimoramentos legislativos imprescindíveis, que hoje geram litígios desnecessários e ajudam a incrementar o já bastante volumoso estoque de créditos tributários em discussão.

Sob outra ótica, mas complementar à redução da litigiosidade, acreditamos que a presente Comissão tem a oportunidade de, ao modernizar as relações processuais, viabilizar ambiente propício e estimular a aproximação das partes, medida que irá sedimentar o objetivo do projeto de fomento às práticas autocompositivas de solução de litígios, reverberando nas condutas Administração Pública Tributária e na percepção dos contribuintes, com resultado na melhoria do ambiente tributário no País.

Entendemos, contudo, que as proposições a serem elaboradas devem assegurar a garantia dos direitos dos contribuintes, conquistadas a muito custo, notadamente aquelas que consagram aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da inafastabilidade da Jurisdição.

Nesse sentido, considerando os trabalhos e projetos desenvolvidos pelo GETAP ao longo dos anos, reunimos diversas sugestões de melhorias do processo tributário, com a inclusão e validação de pontos adicionais trazidos pelos nossos associados e que objetivam, em última análise, a eficiência processual e a prevenção e redução de litígios tributários.

Como forma de organizar as sugestões ora trazidas à análise da Comissão de Juristas, gostaríamos de destacar as medidas relacionadas a seguir que, na visão do GETAP, devem ser priorizadas:

- Reforma do Código Tributário Nacional
 - Ampliação do rol das causas suspensivas de exigibilidade
 - Critérios para imputação da responsabilidade tributária de terceiros
- Reforma da Lei de Execuções Fiscais
 - Viabilidade da discussão de compensação em Embargos à Execução
 - Efeitos suspensivos dos Embargos à Execução
 - Possibilidade de substituição do depósito judicial por carta de fiança ou seguro garantia
- Medidas Preventivas de Litígios
 - Melhorias do processo de Consulta
 - Estímulo à autorregularização
 - Estímulo à implementação de programas de conformidade cooperativa fiscal

- Processo Administrativo Tributário – medidas de redução de litígios
 - Produção de provas a qualquer tempo
 - Súmulas vinculantes na Administração Tributária
- Adoção de medidas alternativas de solução de litígios e aprimoramento da Transação Tributária Federal
 - Ampliação/extinção do limite do desconto na Transação no Contencioso
 - Ampliação da Transação na Cobrança
 - Ampliação da Transação no Contencioso Administrativo
 - Solução dos créditos dos contribuintes
- Mudanças relativas ao âmbito Penal Tributário
 - Suspensão da pretensão punitiva nas causas suspensivas de exigibilidade e garantia do crédito tributário por depósito, seguro garantia ou fiança bancária
 - Extinção da persecução penal quando do cancelamento da multa qualificada pelo Tribunal Administrativo

Na sequência do material, além das medidas prioritárias, apresentamos sugestões complementares de revisão e aprimoramento do processo tributário, que direta ou indiretamente também tocam os temas sobre os quais se debruçará a Comissão de Juristas.

Cabe esclarecer que as sugestões ora apresentadas consideram o cenário hoje posto, mas são temas que merecem ser igualmente aproveitados, caso a Comissão de Juristas proponha a criação de um novo regime processual tributário.

Por fim, considerando que o aprimoramento do processo administrativo e judicial tributário é de fundamental importância para os contribuintes e para a sociedade brasileira como um todo, o GETAP se coloca à inteira disposição desta Comissão de Juristas para participação em eventual nova Audiência Pública e para melhor elucidar as sugestões ora propostas nas discussões a serem realizadas.

Aproveitamos a oportunidade para reiterar os nossos mais sinceros votos de estima e consideração.

GETAP – Grupo de Estudos Tributários Aplicado

TEMAS PRIORITÁRIOS DE CONTRIBUIÇÃO DO GETAP

1. Reforma do Código Tributário Nacional – CTN

1.1 Ampliação do rol das causas suspensivas de exigibilidade

As causas suspensivas de exigibilidade impedem que a Administração Tributária possa praticar atos tendentes à cobrança do cumprimento da obrigação tributária. Uma vez que as referidas hipóteses são taxativas, muitas vezes, situações que em tudo se assemelham com as causas previstas no CTN não recebem o mesmo tratamento, em razão da interpretação literal do dispositivo.

Nesse sentido, a proposta ora apresentada visa atualizar as hipóteses aptas a suspender a exigibilidade do crédito tributário, para que possam abranger situações em que a jurisprudência já definiu que devem suspender a exigibilidade, bem como novos pedidos administrativos que questionem a higidez do crédito tributário, além de garantias do crédito tributário, que possuem efeitos semelhantes ao depósito judicial e conferem segurança ao Fisco, bem como garantias alternativas que venham a ser aceitas mediante a realização de Negócios Jurídicos Processuais.

Ademais, considerando a tendência de criação de programas de conformidade cooperativa fiscal (*“cooperative compliance”*), eventuais débitos dos contribuintes participantes desses programas junto ao Fisco devem também ter a exigibilidade suspensa, tendo em vista o próprio racional de participação nos programas, que exigem transparência e presunção de liquidez das companhias, não sendo razoável que elas tenham de se insurgir contra exigências tributárias.

Sugestão GETAP: Inclusão das seguintes causas suspensivas da exigibilidade no rol do art. 151:

- a)** *reclamações, recursos e pedidos administrativos*, conforme está pacífico na jurisprudência do STF, sem exigência de caução ou garantia de depósito para tanto (*ref. Súmula Vinculante nº 21*);
- b)** *pedidos de revisão de débitos inscritos em dívida ativa*, uma vez que se trata de expediente semelhante ao recurso administrativo e prejudicial às presunções de liquidez, certeza e exigibilidade da dívida;
- c)** *apresentação de apólice seguro garantia ou carta de fiança bancária*, no montante total do débito discutido, pois são modalidades de garantia extremamente seguras ao credor e com alta liquidez, possuindo, inclusive, os mesmos efeitos do depósito, a teor do art. 9º, II e art. 15, I, Lei nº 6.830/80.

Nesse sentido, necessário também constar que irão suspender a exigibilidade dos créditos tributários as *garantias alternativas* que venham a ser aceitas pelo Fisco por meio de Negócios Jurídicos Processuais e que sejam igualmente líquidas. A proposta visa acomodar novas modalidades de garantias a serem criadas, como prevê o art. 18, II, Lei nº 14.195/21, por exemplo.

- d) apresentação de *exceção de pré-executividade*, por se tratar de defesa excepcional, que veicula questões de ordem pública;
- e) *fase entre o encerramento do processo tributário administrativo e a citação da Execução Fiscal*. Nesta fase, o crédito tributário não está mais com a exigibilidade suspensa, em razão do encerramento da fase administrativa e ainda não houve citação na ação executiva, fazendo com que os contribuintes, que precisam constantemente comprovarem a regularidade da situação fiscal, tenham de ajuizar medida judicial (ou ingressarem com pedido administrativo, no caso da PGFN) para anteciparem a garantia do débito.
- f) *Participação do contribuinte em programa de conformidade cooperativa fiscal*, em razão da presunção de solvência desses contribuintes, decorrente da própria análise para participação nos referidos programas.

1.2 Critérios para imputação da responsabilidade tributária de terceiros

A imputação da responsabilidade tributária de terceiros muitas vezes é realizada de forma indiscriminada, sem critério, motivada unicamente pelo afã do Fisco na busca pela satisfação do crédito tributário.

Como medida de segurança jurídica e de forma a garantir a ampla defesa dos envolvidos, pretende-se, com a presente proposta, estabelecer nas regras de responsabilidade tributária do art. 135, CTN e do lançamento – art. 142, CTN, critérios para imputação de responsabilidade tributária aos sócios e a garantia de direitos aos envolvidos.

Nesse sentido, deve-se ser condição da imputação da responsabilidade de terceiros prevista no art. 135, CTN a demonstração de *dolo*, evitando-se autuações baseadas apenas no fato de o Fisco discordar da interpretação dada pelo contribuinte à legislação, bem como impedindo que meros erros relacionados a obrigação acessória sejam utilizados como fundamento para atribuição de responsabilidade tributária.

Ademais, a inclusão de terceiro responsável não deve se basear apenas no pedido da Fisco, devendo ser assegurado ao terceiro a quem foi imputada a responsabilidade a oportunidade de apresentar suas razões em defesa no curso do processo administrativo tributário, com as garantias legais a ele inerentes. Caso a pretensão de responsabilização se der no curso de processo judicial, mediante pedido de redirecionamento da ação executiva, deve ser avaliada por meio do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica – IDPJ, previsto no art. 134, CPC, saneando-se a atual divergência jurisprudencial sobre a matéria e adotando-se o entendimento firmado no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região¹.

Como consequência, sugere-se a alteração do art. 202, CTN, para que se determine que a Certidão de Dívida Ativa apenas possa trazer o nome do corresponsável, se essa responsabilidade tenha sido apurada no processo administrativo, com a participação desse contribuinte. Caso contrário, deve haver a autorização judicial. Esta proposta visa

¹ TRF 3ª Região, ORGÃO ESPECIAL, IncResDemR - INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS - 6 - 0017610-97.2016.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL BAPTISTA PEREIRA, julgado em 10/02/2021, e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/05/2021.

diminuir o risco de terceiros que não participaram da discussão administrativa sejam incluídos na CDA e necessitem, pela legislação atual, defender-se mediante apresentação de garantia do montante do débito e via embargos à execução.

Sugestão GETAP: Inclusão de requisitos para imputação da responsabilidade tributária de terceiros:

- a)** *Dolo* como requisito para responsabilidade do administrador, prevista no art. 135, CTN
- b)** Se a pretensão de imputação de responsabilidade ocorrer na esfera administrativa, garantia dos direitos do processo administrativo tributário, como contraditório e ampla defesa – art. 142, CTN
- c)** Redirecionamento da Execução Fiscal apenas mediante a instauração prévia de Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica – art. 134, CPC
- d)** Determinação de que o termo de inscrição de dívida ativa apenas traga o nome do corresponsável, no caso da responsabilidade de terceiros, se essa corresponsabilidade tiver sido apurada administrativamente, com a participação do terceiro – art. 202, CTN

2. Reforma da Lei de Execuções Fiscal – LEF

2.1 Discussão de compensação em Embargos à Execução

Diante do atual entendimento jurisprudencial restritivo², há a necessidade de se esclarecer, no texto legal, que a compensação realizada administrativamente, mas não homologada, pode configurar como matéria de defesa dos Embargos à Execução.

Isso porque a vedação do § 3º, art. 16 refere-se à pretensão jurídica de realização da compensação no próprio processo judicial (*contra direito*), situação distinta de se alegar o fato jurídico de que a exigência fiscal se encontra extinta por compensação realizada administrativamente.

Ademais, restringir a discussão de compensação nos Embargos às compensações homologadas administrativamente não faz sentido, pois neste caso sequer haveria execução fiscal, uma vez que o crédito tributário já estaria extinto.

Também, a interpretação restritiva do artigo é estritamente formalista, além de atentar contra a ampla defesa e o contraditório, gera *a)* ineficiência processual, pois obriga o contribuinte a ajuizar ação ordinária, em juízo distinto *b)* maior onerosidade, em razão dos riscos da sucumbência, tendo em vista a discussão do mesmo débito em ações distintas e *c)* incremento do contencioso nas questões relacionadas à garantia do crédito tributário (e seu traslado), suspensão da ação executiva por prejudicialidade, litispendência e prazo prescricional do ajuizamento da ação ordinária.

² cf. EREsp nº 1.795.347/RJ

Sugestão GETAP: Aprimoramento do art. 16, § 3º, LEF, a fim de que reste claro que a vedação contida originalmente no dispositivo não se aplica à alegação, como matéria de defesa, de extinção do crédito tributário por compensação realizada administrativamente e anterior ao ajuizamento da Execução Fiscal. Eventual mudança legislativa nesse sentido deve ainda considerar os processos em curso, aplicando-se aos Embargos à Execução já distribuídos.

2.2 Efeitos suspensivos dos Embargos à Execução Fiscal

Possibilidade de ser inerente aos Embargos à Execução a atribuição de efeitos suspensivos até seu trânsito em julgado, sem a necessidade de se demonstrar os requisitos do art. 919, § 1º CPC (*ou até o julgamento da 2ª instância*).

A medida evitaria a prática de atos constritivos pela Fazenda Pública, antes do trânsito em julgado da execução, medida que causa imensos prejuízos aos contribuintes.

Subsidiariamente, deve-se impedir a execução antecipada de garantia, notadamente do seguro garantia e da carta de fiança, uma vez que tais modalidades são equiparáveis ao depósito judicial (art. 15, I, LEF), revelando-se como garantias líquidas e seguras.

Deve-se, pois, esclarecer que tais modalidades de garantia apenas poderão ser liquidadas após o trânsito em julgado dos Embargos à Execução, evitando-se a ordem de execução antecipada, quando a Apelação não é recebida com efeito suspensivo, o que tem gerado litígios adjacentes à discussão principal do mérito e onerado os contribuintes, que precisam substituir, em poucos dias, as garantias por vultosos depósitos, com evidente impacto financeiro para as empresas.

Sugestão GETAP: Estipulação, na LEF, de recebimento dos Embargos à Execução com efeitos suspensivos, até o trânsito em julgado.

Subsidiariamente, sugere-se inclusão na disposição do art. 32, § 2º, que a regra relacionada ao depósito judicial, de conversão do depósito em renda apenas após o trânsito em julgado, também se aplica à ordem de liquidação do seguro garantia ou da fiança bancária.

2.3 Possibilidade de substituição do depósito judicial por carta de fiança ou seguro garantia

O artigo 835, § 2.º, do CPC e os artigos 9.º, § 3.º e 15, I, da Lei n.º 6.830/80 ao validarem a substituição, a qualquer tempo, da penhora por depósito, fiança bancária ou seguro garantia, equiparam estas modalidades de garantia para permitir aos contribuintes o acautelamento da dívida tributária – a fim de impugná-la, sem que sejam obrigados a realização de depósito em dinheiro.

Assim, como garantias equivalentes - já que o valor do crédito tributário é garantido por seguradora ou instituição financeira idônea e de notória liquidez - entendemos que deveria ser autorizada, a qualquer tempo, a substituição dos depósitos judiciais por fiança bancária ou seguro garantia, em prestígio ao princípio da menor onerosidade,

insculpido no artigo 805 do CPC, que estabelece que a execução deve se dar pelo modo menos gravoso ao executado.

A possibilidade de substituição não prejudicará o eventual recebimento do crédito tributário pela Fazenda Pública, eis que em caso de encerramento da ação executiva em desfavor do contribuinte, está assegurado o adimplemento do crédito tributário, em seu valor atualizado, de modo que a medida também atende ao comando do art. 797 do CPC, segundo o qual a Execução se dará no interesse do credor. Todavia, a substituição pretendida tem efeitos positivos para os contribuintes, possibilitando que o numerário seja aplicado na consecução das suas atividades e no cumprimento das obrigações junto à sociedade como um todo.

Salientamos também que, recentemente, o próprio Conselho Nacional de Justiça autorizou, nas execuções trabalhistas a substituição dos depósitos por seguro garantia³.

Sugestão GETAP: Em razão do disposto no art. 15, I, LEF, positivar que mesmo o depósito judicial poderá ser substituído por carta de fiança ou seguro garantia, a qualquer tempo.

3. Medidas Preventivas de litígios

3.1 Melhorias do processo de Consulta

A atual sistemática do processo de Consulta Fiscal é demasiada limitada e não permite a explicação e o esclarecimento dos fatos que se pretende obter a orientação da Autoridade Fiscal. Assim, o instituto acaba sendo subutilizado, recorrendo os contribuintes às assessorias terceirizadas. Com o objetivo de que a Consulta Fiscal se tornar efetiva instrumento de diálogo entre Fisco e contribuintes e importante medida preventiva de litígios tributários, sugere-se o fortalecimento e aprimoramento do instituto da Consulta, atento à dinamicidade das atividades empresariais e conferindo aos contribuintes previsibilidade e segurança jurídica.

Sugestão GETAP: Inclusão em norma geral do processo administrativo tributário (ou ao menos no Decreto nº 70.235/72 e na Lei nº 9.430/96) dos seguintes dispositivos:

- a) Estipulação de prazo para que a Consulta formulada pelo contribuinte seja respondida de forma célere, em consonância com a dinamicidade das atividades econômicas;
- b) Ampliação do escopo, para que a Consulta não se limite apenas às operações realizadas ou em andamento, mas que possam abranger também operações, transações ou *tax modeling* a serem implementados;
- c) Possibilidade de esclarecimentos prévios ou complementares, inclusive com a promoção de reuniões de entendimentos ou audiências com os contribuintes, se for o caso;

³ CNJ - PCA - Procedimento de Controle Administrativo - 0009820-09.2019.2.00.0000 - Rel. MÁRIO GUERREIRO - 6ª Sessão - j. 27/03/2020.

- d) Possibilidade de apresentação de recurso/pedido de revisão pelo contribuinte, com efeito suspensivo, acerca do conteúdo da solução de Consulta;
- e) Obrigatoriedade de fundamentação de todas as respostas às Consultas, inclusive na hipótese de a Consulta ser entendida como ineficaz.

3.2 Estímulo à autorregularização - *pré autuação*

Necessidade de se alterar a finalidade das fiscalizações, para que passem a ter, primordialmente, caráter orientativo, inclusive como parte mudança de comportamento das Autoridades Fiscais, com vistas à conformidade fiscal, por meio do diálogo e da cooperação. Assim, em um primeiro momento, sugere-se a notificação do contribuinte acerca das inconsistências encontradas pelo Fisco, possibilitando esclarecimentos de ambas as partes e, se o caso, prestigiando a autorregularização, em prazo razoável, como prática anterior à autuação fiscal.

Sugestão GETAP: Inclusão, em norma geral do processo administrativo tributário, de dispositivo que determine que a fiscalização se dará, primordialmente, em caráter orientativo, priorizando o aconselhamento do contribuinte e a autorregularização, em detrimento da aplicação de penalidades.

3.3 Estímulo à implementação de programas de conformidade cooperativa

Aproveitando a oportunidade da elaboração de propostas de reforma do processo administrativo e tributário, com vistas à sua eficiência, sugerimos que seja estimulada a adoção de programas pelas Administrações Tributárias que busquem a conformidade tributária, não por meio de medidas coercitivas ou punitivas, mas através da cooperação, conferindo tratamento adequado aos contribuintes, de acordo com o grau de risco que apresentem quanto ao adimplemento do crédito tributário, conforme as diretrizes da OCDE.

Na esfera federal, a adoção dessas práticas caminha para se tornar realidade, com os trabalhos e discussões que estão sendo realizadas para a implementação do Programa CONFIA na Receita Federal do Brasil e, em estágio mais avançado, a criação do Cadastro Fiscal Positivo, no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, que no momento aguarda regulamentação, mas que já conta com lei autorizativa para sua criação, prevendo, entre outros objetivos, soluções consensuais para solução de litígios e a redução dos custos de conformidade, por meio, por exemplo, de concessões referentes às garantias e sobre prazos para apreciação de requerimentos⁴. No âmbito estadual, alguns entes já instituíram programas semelhantes, como o programa “Nos Conformes”, do Estado de São Paulo, e “Contribuinte Arretado”, do Estado de Alagoas.

A inexistência de uma lei nacional que regule os programas de conformidade, contudo, gera insegurança jurídica para contribuintes e servidores públicos, tendo em vista o risco de os atos praticados no âmbito do programa de conformidade serem

⁴ cf. arts. 17 e 18, Lei nº 14.195/21

questionados por violação à legalidade tributária. Ademais, é necessário o alinhamento entre órgãos da Administração Tributária (como Receita Federal ou Secretarias de Fazenda e as respectivas Procuradorias), a fim de que a atuação em cada ente não fique restrita a apenas um dos órgãos integrantes da Administração Tributária.

Assim, a presente proposta visa a autorização para que as Administrações Tributárias regulamentem programas de conformidade cooperativa, à exemplo da autorização contida nos arts. 17 e 18 da Lei 14.195/21, na qual seriam previstas, por exemplo, (i) a necessidade de pré-auto de infração e (ii) a inaplicabilidade de quaisquer multas aos participantes dos programas.

A expedição de pré-auto de infração permite que seja previamente informada ao contribuinte a quantificação do débito e a sua fundamentação, bem como seja oportunizada a realização de esclarecimentos de ordem técnica pelo contribuinte.

Quanto às multas, em razão da transparência conferida pelos contribuintes à Administração Tributária e da confiança que deve pautar a relação, não se mostra razoável a aplicação de penalidades enquanto perdurar a participação dos contribuintes no programa.

Sugestão GETAP: Criação de lei, de caráter nacional, que autorize e incentive as Administrações Tributárias de todos os entes federativos a instituírem programas de conformidade cooperativa fiscal, dispondo, entre os benefícios a serem concedidos aos contribuintes, (i) a necessidade de pré-auto de infração e (ii) a inaplicabilidade de quaisquer multas.

4. Processo Administrativo Tributário – medidas de redução de litígio

4.1 Produção de provas a qualquer tempo

A busca pela verdade material é princípio fundamental do processo administrativo pois, apenas dessa maneira, se pode alcançar verdadeiramente o interesse público. Como regra geral, deve-se garantir às partes o direito à apresentação de provas a qualquer tempo. Afinal, é o processo administrativo que confirma a ocorrência do fato tributário, englobando este todos os procedimentos fiscais próprios, desde a atividade de controle (processo de lançamento, de consulta, de restituição e compensação), até a outorga e procedimentos de punição daqueles contribuintes que não cumpriram suas obrigações fiscais.

Desse modo, sabendo que o processo administrativo visa nada menos do que apurar a certeza e liquidez do crédito tributário, bem como conferir segurança jurídica para o Fisco e os contribuintes, deve ser assegurado, a qualquer tempo, o direito à apresentação de provas capazes de invalidar, ou confirmar, a cobrança fiscal e a existência de créditos pleiteados ou compensados.

Sugestão GETAP: Como norma geral de processo administrativo tributário, consagrar a busca pela verdade material, assegurando às partes a apresentação de provas a

qualquer tempo, que deverão ser analisadas pela autoridade administrativa ou pelo órgão julgador.

4.2 Produção de provas a qualquer tempo – Decreto nº 70.235/72

A ampla defesa, que deve pautar o processo administrativo, encontra-se mitigada no Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal. A norma, em seu artigo 16, § 4º, dispõe que as provas documentais devem ser apresentadas junto à impugnação, sendo admitida a apresentação de provas posteriormente apenas como medida excepcional, quando (i) demonstrada a impossibilidade de apresentação anteriormente, (ii) refira-se a fato ou direito superveniente ou (iii) destina-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Todavia, referida disposição não se coaduna com a norma geral de processo administrativo federal - Lei n.º 9.784/99, nem com as disposições do processual civil, aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, que também consagra a busca da verdade material para a solução dos litígios, como ideal de justiça, incluindo a atuação de ofício do juiz nesse sentido e a garantia da análise de todos os fundamentos trazidos aos autos pelo órgão julgador, sob pena da decisão ser invalidada⁵.

Assim, sugere-se a alteração da legislação vigente para que seja assegurada a possibilidade da ampla dilação e apreciação probatória no processo administrativo, em consagração ao princípio do formalismo moderado e da verdade material.

Sugestão GETAP: Alteração nas disposições do Decreto nº 70.235/72, para que seja garantido ao contribuinte a apresentação de provas a qualquer tempo, as quais deverão ser analisadas pelo órgão julgador administrativo.

4.3 Súmulas vinculantes na Administração Tributária

Como forma de uniformizar os entendimentos dentro da mesma Administração Tributária, evitando-se o lançamento fiscal ou a confirmação desse lançamento em 1ª instância, a despeito de orientação diversa do órgão superior do Tribunal Administrativo, deve-se adotar como regra geral dos Tribunais Administrativos Tributários a adoção de súmulas sobre o entendimento dos órgãos julgadores que não devem se limitar ao entendimento *firmado* pelos tribunais, mas se referirem à jurisprudência *reiterada e uniforme*, conforme regra hoje prevista no CARF⁶, bem como deve-se assegurar que o processo de aprovação das súmulas seja transparente, para melhor visualização dos contribuintes.

Ademais, na sistemática federal, há a previsão da adoção de *súmulas da administração tributária federal*, a ser aprovada pelo Ministério da Economia, a partir de Comitê formado por integrantes do CARF, RFB e PGFN, que deverá orientar atos

⁵ ref. arts. 370 e 489, CPC

⁶ ref. art. 72, RICARF

administrativos, normativos e decisórios⁷. A disposição referente da Administração Tributária Federal é salutar e merece ser estendida para os demais entes.

A fim de assegurar a adoção e o respeito às súmulas, deve-se garantir ao contribuinte a possibilidade de apresentação de reclamação, dotada de efeito suspensivo, contra a administração tributária que deixar de aplicar o precedente vinculante ou aplicá-lo de forma equivocada.

Sugestão GETAP: Como norma geral de processo administrativo tributário, o estabelecimento de que as Administrações Tributárias:

- a) Adotem a aprovação de súmulas do entendimento dos Tributárias Administrativos, com base na jurisprudência *reiterada* e *uniforme* dos respectivos órgãos julgadores, assegurando-se a transparência no processo de aprovação dos entendimentos, para visualização da sociedade;
- b) Adotem a sistemática de *súmulas da administração tributária*, a ser aprovada por Comitê que envolva membros do Tribunal Administrativo Tributário, das Secretarias de Fazendas e das respectivas Procuradorias, enunciados esses que deverão orientar atos administrativos, normativos e decisórios.
- c) Previsão da possibilidade de apresentação de *reclamação* contra a aplicação de súmula.

4.4 Regras para proposituras e aprovação de súmulas do CARF – Decreto nº 70.235/72

O RICARF vigente, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, modificou o quórum de aprovação das súmulas, reduzindo-o de 2/3 (dois terços) para 3/5 (três quintos), facilitando a aprovação de súmulas. Na prática, considerando que cada colegiado é composto por 10 (dez) conselheiros, a aprovação de súmulas precisa do quórum de 60% (sessenta por cento). Assim, atendidos os demais requisitos, basta um voto de conselheiro indicado pelos contribuintes, acrescido aos votos dos conselheiros nomeados pelo Fisco, para que haja aprovação de súmula.

As súmulas, saliente-se, têm o objetivo de apresentar o entendimento pacífico, ou, no mínimo majoritário, do órgão julgador. Referido entendimento é construído paulatinamente, após reiterados debates, os quais possibilitam a análise das mais diversas situações fáticas, favorecendo, desse modo, a delimitação normativa dos comandos legais.

A mudança ora proposta, de retorno do quórum de 2/3 para aprovação das súmulas, possibilitará que haja, de fato, pacificação do entendimento do colegiado, pois exigirá que um percentual maior da outra representação vote favoravelmente ao enunciado. Como medida de segurança jurídica, propõe-se assim, alteração nas regras de propositura e aprovação das Súmulas Vinculantes do CARF, bem como o seu regramento na norma geral do processo administrativo tributário federal - Decreto nº 70.235/72, avaliando-se a possibilidade de se estender referido regramento como norma geral, para as administrações tributárias dos demais entes federados.

⁷ ref. art. 18-A, Lei nº 10.522/02

Sugestão GETAP: Disposição no Decreto nº 70.235/72 das regras de aprovação das Súmulas Vinculantes do CARF, de acordo com as seguintes disposições:

- a) Maior tempo entre a fixação do entendimento e a criação de Súmula, para permitir maior maturação da jurisprudência;
- b) Proposta de criação de Súmula deve se basear em, ao menos, 5 decisões proferidas, em reuniões distintas, pela maioria do colegiado, sendo vedada a utilização de decisão proferida por voto de qualidade como paradigma;
- c) Aprovação das Súmulas por, no mínimo 2/3, da totalidade dos conselheiros do respectivo órgão colegiado.

5. Adoção de medidas alternativas de solução de litígios e aprimoramento da Transação Tributária federal – Lei nº 13.988/20

Um dos temas a serem tratados por esta Comissão de Juristas será a criação de um regime jurídico que disponha sobre métodos autocompositivos e adoção da arbitragem tributária. Nesse sentido, o GETAP apoia a adoção de métodos autocompositivos de solução de litígios tributário, como a **conciliação**, a **mediação** e a **transação**, bem como incentiva a criação de um marco legal para que se avance na adoção da **arbitragem tributária** no Brasil. A disponibilização de distintas opções para as partes evitarem ou resolverem seus litígios, mais do que potencialmente reduzir o estoque do contencioso tributário, garante o acesso à justiça, em sentido amplo, consagrando-se os valores do Estado Democrático de Direito.

Tratando-se especificadamente sobre a Transação Tributária Federal, regulamentada pela Lei nº 13.988/20, são inegáveis os avanços trazidos pela adoção do instituto. Entretanto, entendemos que, a fim de que se torne cada mais útil e atrativa, a transação tributária deve ser aprimorada, com as medidas ora sugeridas:

5.1 Ampliação ou extinção do limite do desconto na Transação no Contencioso

Em relação a Transação no Contencioso de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica, a conversão em Lei da MP 899/2019 trouxe significativa modificação do texto original, pois limitou a concessão de descontos nessa modalidade a 50 % do valor consolidado do débito transacionado⁸.

A redação original da Medida Provisória, com razão, não trazia qualquer limitação nesse sentido. De fato, tratando-se de transação de matérias controversas, originados da complexidade e interpretação da legislação tributária, o Edital, sem a limitação imposta pela Lei, é que deve estipular quais os descontos podem ser concedidos, observadas as peculiaridades do tema a ser transacionado, os argumentos em discussão, os valores e processos potencialmente envolvidos, de modo que a negociação seja interessante para o contribuinte e eficiente para a Administração Tributária Federal.

⁸ cf. art. 17, § 2º

O limite trazido quando da conversão na Lei n.º 13.988/20 tem o potencial de reduzir o interesse das empresas na adesão dessa modalidade, vez que renunciar às alegações de direito do tema controverso, inclusive em relação ao futuro, em troca de um desconto máximo de 50% do total do crédito tributário, pode não justificar estrategicamente a adesão de grandes contribuintes. Não por outro motivo, que referido limite tem recebido propostas de revisão, como do Projeto de Lei nº 4.728/20.

Entendemos, portanto, que a Lei da Transação deva autorizar casos em que o limite de concessão de descontos na Transação no Contencioso não precise ser observado, de modo que o instituto se configure em verdadeira medida de composição entre as partes e essas, nas situações autorizadas pelo Ministro da Economia, possam livremente negociar os débitos controversos, solucionando litígios.

Sugestão GETAP: Revogação da limitação de descontos em até 50% ou inclusão de dispositivo na Lei permitindo que, em situações excepcionais e conforme autorizado pelo Ministro da Economia, os descontos concedidos aos débitos objeto da Transação do Contencioso não se sujeitem ao limite máximo de 50%.

5.2 Ampliação da transação na Cobrança

A Transação na Cobrança da Dívida Ativa prevê, como possível benefício, a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais dos créditos tributários classificados como *irrecuperáveis* ou *difícil recuperação*⁹.

Vê-se, pois, que apenas aqueles contribuintes em grave situação econômico-financeira ou já em processo de falência ou recuperação judicial é que poderão ter condições facilitadas para pagamento da dívida ativa.

Assim, com vistas a estimular cada vez mais a autocomposição dos conflitos tributários, um dos objetivos das propostas a serem elaboradas por esta Comissão de Juristas, sugere-se a revogação da estipulação que restringe os descontos aos créditos tributários *irrecuperáveis* ou de *difícil recuperação*, para que, graduada a situação do contribuinte, os descontos possam ser ofertados a todas as categorias de débitos, a fim de que a transação da dívida ativa seja atrativa, tanto para os contribuintes, como forma de resolver parte de seu passivo tributário, como para a PGFN, para a diminuição do estoque de litígios e o fomento à arrecadação.

Sugestão GETAP: Retirar a limitação dos descontos aos débitos *irrecuperáveis* ou de *difícil recuperação*, de forma a tornar a transação mais atrativa, principalmente para os bons contribuintes

5.3 Ampliação da transação no Contencioso Administrativo

A problemática referente ao enorme estoque de créditos tributários no contencioso administrativo tributário federal é tratada de forma seletiva na Lei n.º 13.988/20. De

⁹ ref. art. 11, I

acordo com a lei, apenas débitos em trâmite no âmbito administrativo de pequeno valor ou àqueles que se originam de temas que tenham sido eleitos como de *controvérsia jurídica relevante e disseminada* é que poderão ser transacionados.

Na esfera administrativa, entretanto, há uma parcela significativa de débitos sendo discutidos pelos contribuintes. Esses débitos, muitas vezes, não se referem à grandes teses jurídicas e não se enquadram no conceito de “pequeno valor”, mas decorrem das atividades rotineiras das empresas, como por exemplo, o contencioso originado por (i) questões aduaneiras, (ii) aplicação e gradação das multas punitivas e da (iii) não-homologação das declarações de compensação, com aplicação de multa isolada.

Importante mencionar que a autocomposição converge com a dinâmica do processo administrativo. É nessa fase, na qual ainda não há a definitividade do crédito tributário e onde se discute a sua constituição, que a transação poderia ser atrativa para ambas as partes. Por concessões recíprocas, podem chegar a um consenso, encerrar o litígio e evitar que a celeuma se estenda até o Poder Judiciário.

Seria desejável, então, que a lei já trouxesse a possibilidade de transação dos débitos também esfera administrativa, sem a limitação de valor ou condicionada à natureza de sua origem. Eventual limitação de sua abrangência poderia se dar quando do lançamento do Edital para adesão ou da regulamentação, quando a Receita Federal do Brasil, por sua discricionariedade, iria eleger qual tipo de débito transacionar em determinado momento.

Sugestão GETAP: Incluir Capítulo na Lei 13.988/20 que possibilite e regule a transação dos débitos na fase administrativa, sem limitação sobre seu valor ou a sua origem.

5.4 Solução dos créditos dos contribuintes

Ainda que a legislação não vede a utilização de créditos que os contribuintes detêm contra o Fisco Federal nos acordos de transação, propomos que tal possibilidade seja positivada na norma geral de transação, de modo a prestigiar propostas de transação em casos que o contribuinte também é credor da Fazenda Pública.

A Lei nº 13.988/20, para que se firme como verdadeiro paradigma da transação tributária no Brasil, mais do que privilegiar a recuperação de créditos tributários, deve se voltar à composição das partes e estabilização dos conflitos, sendo desejável que os “problemas” enfrentados pelos contribuintes também sejam endereçados, como os casos de tributos cobrados indevidamente ou a maior, créditos reconhecidos judicialmente ou em razão de créditos acumulados na atividade empresarial pelo princípio da não-cumulatividade, tendo-se em mente o contexto de demora na resolução de pedidos de restituição ou em razão dos inúmeros entraves criados à compensação tributária federal.

SUGESTÃO GETAP: Inclusão de dispositivo na Lei nº 13.988/20 que preveja a utilização, na transação tributária, dos créditos que os contribuintes possuem em face da União.

6. Medidas relativas ao âmbito Penal Tributário

6.1 Suspensão da pretensão punitiva nas causas suspensivas de exigibilidade e garantia do crédito tributário por depósito, seguro garantia ou fiança bancária

Considerando que a punibilidade da sistemática penal tributária está intimamente relacionada ao adimplemento do crédito tributário, eis que uma vez extinto o crédito tributário pelo pagamento, a qualquer tempo, também se extingue a punibilidade¹⁰, bem como o fato de que o Direito Penal tem aplicação subsidiária, defendemos que as causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151, CTN, também devem suspender os procedimentos e ações penais relacionadas ao respectivo crédito.

Atualmente, apenas o parcelamento do crédito tributário é regulamentado como causa suspensiva da punibilidade¹¹. Entretanto, as demais causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário impedem os atos de cobrança do Fisco, não havendo motivos para que o procedimento/processo criminal correlato receba tratamento diferente.

Também, deve haver a suspensão da punibilidade quando o crédito tributário estiver suspenso por depósito judicial ou garantido por seguro garantia ou fiança bancária.

Não se justifica o prosseguimento dos procedimentos e ações penais nessas hipóteses: Ao final do processo judicial tributário, ou a ação do contribuinte será julgada procedente, com a extinção do crédito tributário ou, se derrotado na discussão, haverá o adimplemento do crédito tributário, posto que garantido por depósito judicial, seguro garantia ou fiança bancária. Em ambas as situações (cancelamento ou pagamento do crédito tributário) haverá a consequente extinção da punibilidade.

Como consequência lógica da presente proposta, uma vez suspensa a punibilidade nas condições aqui defendidas, deve-se também suspender o prazo prescricional criminal.

Sugestão GETAP: Inclusão de dispositivo na legislação, de cunho nacional, que preveja que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário suspendem a pretensão punitiva, bem como a inclusão de dispositivo que assegure a suspensão da pretensão punitiva quando o crédito tributário correlato for objeto de depósito judicial ou se encontrar garantido por seguro garantia ou fiança bancária, até o encerramento da discussão tributária judicial.

6.2 Extinção do procedimento/processo penal quando do cancelamento da multa qualificada pelo Tribunal Administrativo

Considerando a recente decisão do STF pela constitucionalidade do art. 83, da Lei nº 9.430/96¹², que determina o encaminhamento de Representações Fiscais para Fins Penais ao MPF apenas após o encerramento da discussão administrativa do crédito

¹⁰ STF, Ação Penal nº 516/DF

¹¹ cf. art. 9º da Lei 10.684/03

¹² ref. ADI nº 4980

tributário, deve-se avançar na regulamentação para que seja previsto também a extinção da persecução penal, caso seja afastada pelo Tribunal Administrativo Tributário a multa qualificada por sonegação, fraude ou conluio.

Se o Direito Penal deve ser aplicado como *última ratio* e mesmo por uma questão de razoabilidade, não há qualquer sentido em dar seguimento ao procedimento criminal, se o próprio Tribunal Administrativo, especializado na lide tributária, analisou e entendeu estar ausente a prática de fraude fiscal dolosa pelo contribuinte.

Sugestão GETAP: Inclusão de dispositivo na legislação, que determine a extinção da pretensão punitiva, em razão do cancelamento da multa qualificada em decisão tributária administrativa definitiva.

OUTROS TEMAS DE CONTRIBUIÇÃO DO GETAP

7. Reforma do Código Tributário Nacional – CTN

7.1 Compensação tributária ampla

A compensação tributária tem como finalidade primordial equilibrar as relações obrigacionais tributárias e financeiras entre o contribuinte e a Fazenda Pública, evitando-se o locupletamento indevido do Estado. Ainda, deve ser analisada como importante meio autocompositivo de solução de litígios, viabilizando o encontro de contas entre as partes.

Entretanto, cada vez mais são criadas indevidas restrições ao exercício da compensação tributária, tais como as previstas na Lei nº 13.670/18, que proibiram os contribuintes de efetuarem a compensação de créditos tributários com os pagamentos das antecipações de IRPJ/CSLL e quando for instaurado procedimento de fiscalização para checar a liquidez dos créditos objeto de compensação. Da mesma forma, existem Estados que limitam a compensação a um valor mínimo por mês e aqueles que não permitem a compensação de créditos de ICMS-ST com o ICMS das operações correntes.

Também não há sentido em se punir o contribuinte que pretende realizar a compensação, mas que teve seu pedido indeferido por qualquer motivo, aplicando-lhe multa isolada, punição, inclusive, que se encontra sob exame do STF¹³.

Sugestão GETAP: Inclusão de disposição no art. 170, CTN que *a)* afaste a criação de limitações legais ao exercício da compensação com relação ao valor, à espécie e destinação do tributo objeto de recolhimento indevido e *b)* vede a imposição de multa por compensação não-homologada, de modo que a penalidade seja restrita aos casos de fraude ou declaração falsa.

¹³ RE 796.936 (ref. tema de repercussão geral – 736). O relator do caso, Min. Edson Fachin, já votou pela inconstitucionalidade da cobrança.

7.2 Aprimoramento das certidões de regularidade fiscal

A exigência de certidão de regularidade fiscal constitui um dos maiores óbices ao desempenho de certas atividades empresariais, especialmente daquelas que envolvem contratações com o Poder Público. Inúmeros são os casos em que o contribuinte se vê compelido a pagar débitos, mesmo que os considere indevidos, apenas porque, sem tal quitação, não poderá continuar exercendo sua atividade. Também não são incomuns os casos em que o contribuinte é prejudicado em sua atividade empresarial por conta de questões burocráticas, quando na verdade nem é devedor de tributo algum, mas não consegue obter a certidão em tempo hábil.

A atual sistemática das certidões de regularidade fiscal não considera as dificuldades, exigências descabidas e custos desnecessários que as companhias precisam incorrer para conseguirem emitir o documento.

Assim, propõem-se melhorias na sistemática das certidões de regularidade fiscal, de modo que (i) reste claro que tem efeito declaratório de regularidade fiscal, medida extremamente importante da benefícios fiscais; (ii) que se estabeleça que a regularidade fiscal do contribuinte seja verificada com base nos fatos existentes na data de solicitação do pedido, evitando-se que eventuais novas pendências sejam lançadas no conta-corrente implicando em impedimentos para a obtenção da certidão, além de (iii) se padronizar os prazos de validade das certidões (*no mínimo de 06 meses*), considerando-se a burocracia envolvida para sua obtenção e a mencionada imprescindibilidade para consecução das atividades empresarias.

Sugestão GETAP: Sugere-se, nas disposições dos art. 205, CTN:

- a)** Estipulação de que a certidão tenha força declaratória de regularidade fiscal, inclusive na hipótese de concessão de benefícios fiscais;
- b)** que a verificação de regularidade do contribuinte será feita levando-se em consideração os fatos existentes na data da solicitação da emissão da certidão;
- c)** uniformização dos prazos de validade das certidões.

7.3 Critérios e prazo razoável no procedimento de fiscalização

Necessidade de ser conferida transparência ao processo de fiscalização e estabelecer direitos e garantias fundamentais a serem respeitadas aos contribuintes quando do atendimento às fiscalizações, para que tenham a ciência do início do procedimento, prazo de conclusão e eventuais prorrogações, além da exata compreensão do objeto da fiscalização (tributo, operação e período examinado). É imprescindível, ademais, que seja assegurado aos contribuintes prazo razoável para apresentar as documentações e esclarecimentos que se fizerem necessários ao entendimento do Agente Fiscal. A medida visa evitar também pedidos informais, que dificultam a compreensão da fiscalização e a comunicação das partes, bem como garantir que o contribuinte disponha de tempo razoável para atender à fiscalização, vez que, muitas das vezes, são concedidos prazos extremamente exíguos para a apresentação de documentos complexos, em formato específico solicitado pelo fiscal e que, em grandes companhias,

necessariamente envolve setores e responsáveis diversos, impossibilitando a apresentação de determinada documentação que poderia até mesmo evitar a autuação e a instauração de litígios.

Sugestão GETAP: Estabelecimento, na disposição do art. 196, CTN, de garantias mínimas aos contribuintes no curso da fiscalização. Entre essas, sugere-se que a norma preveja:

- a)** que seja assegurada a ciência do contribuinte acerca do início do procedimento, do objeto da fiscalização, do prazo para conclusão e eventuais renovações;
- b)** que o contribuinte tenha o direito de receber, por escrito, os pedidos que o Fisco lhe fizer, ao longo do procedimento de fiscalização;
- c)** que o Contribuinte disponha de prazo razoável para atender as solicitações que forem lhe feitas.

7.4 Denúncia espontânea das obrigações acessórias e exclusão da multa de mora

Objetivando-se estimular a autorregulização, como medida preventiva de litígios, sugerimos que o instituto da denúncia espontânea seja utilizado também para resolução de questões atinentes às obrigações acessórias.

Outra abordagem importante para o instituto é que ele abranja, formalmente, as extinções do crédito tributário por meio de compensações apresentadas administrativamente, eis que se equiparam ao pagamento em dinheiro. A jurisprudência oscila sobre esse tema, promovendo insegurança jurídica para os contribuintes, e uma legislação específica mitigaria a celeuma sem gerar prejuízos ao fisco, visto que a compensação também representa vantagem financeira para ele (*i.e., redução de dívida sua para com o contribuinte*).

Além disso, apesar do tema já estar pacificado na jurisprudência¹⁴, é necessário trazer para o texto legal que qualquer penalidade, é dizer, tanto a multa de ofício, quanto a multa de mora, devem ser excluídas na hipótese de denúncia espontânea da infração. Como forma de já acomodar os programas de conformidade cooperativa fiscal, sugere-se que o dispositivo também verse sobre a exclusão de penalidade dos contribuintes participantes dessas iniciativas.

Sugestão GETAP: Alteração do artigo 138, CTN para que:

- a)** seja autorizada a denúncia espontânea das obrigações acessórias;
- b)** reste positivado que a exclusão da responsabilidade abrange também a multa de mora;
- c)** reste positivado que a denúncia espontânea também se aplica à extinção do crédito tributário por meio de compensação;
- d)** seja prevista a exclusão de penalidades dos contribuintes participantes de programas de conformidade cooperativa.

¹⁴ RESP nº 1.149.022-SP

7.5 Limitação das multas punitivas

Tendo-se em mente o contencioso existente acerca da aplicação de multas tributárias desarrazoadas, seja em razão do *i)* descumprimento de obrigações acessórias, como, por exemplo, a fixação da multa sobre o valor da operação ou sobre o faturamento da empresa, seja *ii)* nos casos em que as multas superam em muito o próprio valor do tributo devido, as sugestões ora propostas visam criar uma limitação na aplicação de penalidades, eis que as multas não devem ter finalidade arrecadatória, além de evitar que a aplicação de multas patentemente inconstitucionais gerem incremento no contencioso tributário judicial.

O questionamento quanto a aplicação das multas, nas situações acima apontadas, são inclusive temas de repercussão geral a serem julgadas pelo STF¹⁵.

Sugestão GETAP: Inclusão de dispositivo no CTN que: *a)* limite a aplicação da multa ao valor de 100% do tributo cobrado; *b)* fixe patamar máximo para imposição da multa por descumprimento da obrigação acessória, evitando-se a imposição de multas desarrazoadas sobre o valor da operação ou do faturamento¹⁶.

7.6 Não cabimento de multa para pagamento de débito suspenso

Necessidade de se estabelecer, no art. 160, CTN, que nos casos em que a exigibilidade do crédito tributário está suspensa por conta da concessão de tutela antecipada e liminar em mandado de segurança e outras ações judiciais, não caberá lançamento de multa moratória e deve ser estabelecido o prazo de trinta dias para o pagamento do tributo, quando extinta a causa suspensiva.

Isso porque, na situação apresentada, o crédito encontrava-se suspenso por força de decisão judicial, não podendo, portanto, o contribuinte ser qualificado como inadimplente, sendo penalizado com a imputação de multa pelo não recolhimento do tributo, já que estava demonstrando uma pretensão razoável. Apesar de já estar prevista na legislação federal¹⁷, a disposição é importante para orientar a conduta de Estados e municípios.

Sugestão GETAP: Inclusão de dispositivo no art. 160, CTN que exclua o lançamento de multa, bem como que garanta o prazo de 30 dias para pagamento de débito que se encontrava suspenso por decisão liminar ou concessão de tutela.

¹⁵ ref. tema 487 (RE 640.452) e tema 1195 (RE 1.335.293)

¹⁶ A respeito desse tema, a manifestação da Associação Comercial do Rio de Janeiro no RE 640.452, no qual alerta sobre a necessidade de se observar a base sobre o qual a multa é aplicada, que pode gerar a cobrança de valores exorbitantes. (cf. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/50-100-150-a-agenda-de-julgamentos-sobre-multas-tributarias-do-stf-26042022>)

¹⁷ ref. art. 63, Lei nº 9430/96

7.7 Atualização dos créditos dos contribuintes pelos mesmos índices de atualização do crédito tributário

A jurisprudência já assegurou, há muito, que os créditos tributários dos contribuintes devem ser corrigidos monetariamente pelo mesmo índice utilizado pela Fazenda Pública para correção de seu crédito tributário, de modo que tal orientação merece ser assegurada nas disposições do CTN.

Sugestão GETAP: Inclusão de disposição no art. 167, CTN que preveja a atualização dos créditos dos contribuintes, desde a data do pagamento do pagamento indevido até a restituição, pelos mesmos índices aplicáveis aos créditos tributários pela Fazenda Pública.

7.8 Responsabilidade tributária – Cisão

A redação do art. 132, CTN, que trata da sucessão tributária das pessoas jurídicas por transformação societária, não versa sobre a *cisão*, eis que essa modalidade só surgiu com o advento da Lei das S.A, em 1976.

Sugestão GETAP: Alteração da redação do art. 132, para inclusão da “*cisão*” como hipótese de sucessão, bem como a alteração do dispositivo para que preveja que a responsabilidade é limitada à proporção do capital sucedido.

7.9 Prazo decadencial

A disciplina relativa aos prazos decadenciais está disposta em artigos distintos no CTN. Como regra geral, o prazo começa a fluir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173) ou, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo é contado da data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º).

Entretanto, em se tratando de lançamento por homologação, não são raros os casos em que o Fisco cria uma narrativa dolosa (mesmo sem qualquer indício) apenas para ampliar o prazo decadencial passando a contá-lo na forma do art. 173, CTN e, assim, permitir o lançamento tributário que se daria a destempo.

Outrossim, deve-se aproveitar a oportunidade para, conforme entendimento jurisprudencial¹⁸, estipular o prazo decadencial de 05 anos, contados do fato gerador, quando há pagamento parcial do tributo. A medida se faz necessária, eis que nem sempre os Tribunais Administrativos seguem a orientação jurisprudencial¹⁹.

¹⁸ AgInt no REsp 1097248/SC, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/05/2019, DJe 13/05/2019

¹⁹ A esse respeito, o artigo: <https://www.migalhas.com.br/depeso/257994/a-sumula-555-do-stj-sobre-decadencia-tributaria-e-sua-correta-aplicacao-aos-tributos-sujeitos-ao-lancamento-por-homologacao>

Sugestão GETAP: Alteração no CTN acerca das disposições relativas ao prazo decadencial para que: *a)* se evite supostas alegação de fraude, dolo ou simulação unicamente com o objetivo de se alterar a contagem do prazo decadencial e *b)* seja disciplinada a contagem do prazo decadencial, contado do fato gerador, quando há o recolhimento parcial do tributo.

8. Reforma da Lei de Execuções Fiscais – LEF

8.1 Criação de meios alternativos de garantia para o débito

O tradicional modelo de garantias dos débitos pode ser substituído, em especial com relação aos contribuintes que sabidamente oferecem menos riscos à fiscalização, por meios alternativos mais eficazes e menos onerosos. Propõe-se, assim, a possibilidade de celebração de negócios jurídicos processuais que tenham como objeto garantias alternativas do débito.

Tal proposta é especialmente relevante quando consideradas as causas tributárias em que a dificuldade na contratação de garantia inviabiliza o exercício do direito à defesa dos contribuintes pela via dos embargos à execução fiscal, seja pelo seu alto custo ou pela própria ausência de instituições financeiras capazes de concedê-la. A título de exemplo, citam-se as causas envolvendo a glosa de despesas com *ágio*, *stock options* e discussões relacionadas a lucros no exterior. É também o caso de empresas submetidas à recuperação judicial, cuja dificuldade de realizar depósito ou contratar garantia decorre de sua inerente situação financeira fragilizada e dos entraves para a obtenção de crédito junto às instituições financeiras.

Sugestão GETAP: Inclusão, no rol do artigo 9º, LEF, da possibilidade de garantir o débito objeto de execução mediante a realização de negócio jurídico processual que disponha sobre meios alternativos de garantia, atribuindo-lhes os mesmos efeitos do depósito judicial, do seguro garantia e da fiança bancária.

8.2 Reembolso dos custos do contencioso ao contribuinte vencedor da lide

Visando equilibrar a relação processual entre a Fazenda Pública e os contribuintes, conforme inclusive determina o CPC²⁰, o contribuinte, que provou judicialmente ter razão na lide tributária, deve ser reembolsado do custo das fianças, seguros garantias e outras garantias, bem como das demais despesas que incorreu para discutir o crédito tributário, de modo a não ser onerado por conta de indevida exigência do Fisco.

Sugestão GETAP: Inclusão de dispositivo na LEF prevendo, sem prejuízo do ônus da sucumbência, o reembolso dos custos incorridos com garantias e demais despesas

²⁰ ref. art. 82. § 2º, CPC

necessárias que o contribuinte incorreu para discussão do crédito tributário julgado improcedente.

8.3 Racionalização da discussão judicial do débito e a relação entre executivo fiscal e ação ajuizada pelo contribuinte para cancelamento do débito

A ausência de regra que trate da concomitância de ação judicial previamente ajuizada para discussão do crédito tributário e o posterior ajuizamento da Execução Fiscal gera insegurança jurídica para o contribuinte que, para evitar o risco de preclusão de seu direito de defesa, é obrigado a opor Embargos à Execução, o que representa novo risco de sucumbência processual, custos com representação legal e a repetição desnecessária de atos processuais, além do risco de decisões conflitantes sobre a mesma matéria, ou, ainda pior, de decretação de litispendência com a consequente execução da garantia que acoberta o crédito exequendo.

Sugestão GETAP: Inclusão de dispositivo na LEF que preveja a suspensão do início do prazo para oposição dos embargos à execução fiscal quando o débito estiver previamente garantido e existir discussão prejudicial em ação ajuizada pelo contribuinte.

8.4 Ação Anulatória sem necessidade de depósito

A redação do artigo 38 da LEF faz com que, muitas vezes, referido dispositivo seja interpretado literalmente e que somente seja concedida tutela de urgência que vede a adoção de medidas constritivas contra o contribuinte, caso a Ação Anulatória esteja acompanhada de depósito judicial.

Assim, propõe-se que o artigo seja reformado de que modo que seja possível o ajuizamento de Ação Anulatória e a concessão de tutela de urgência, mediante o oferecimento de garantia diversa, que não somente o depósito judicial, ou até mesmo sem garantia, evitando-se que a indevida exigência do depósito ou garantia limite o acesso ao Poder Judiciário.

Sugestão GETAP: Alteração do art. 38, LEF, para que seja excluída a disposição de que a Ação Anulatória deve ser precedida de depósito do valor do débito.

8.5 Regulamentação da Exceção de Pré-Executividade

A exceção de pré-executividade é espécie excepcional de defesa do processo de execução, admitida pela jurisprudência, nas hipóteses em que a nulidade do título possa ser verificada de plano, bem como quanto às questões de ordem pública, pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que desnecessária a dilação probatória.

Sugestão GETAP: Regularizar na LEF a defesa da Execução Fiscal por meio de Exceção de Pré-Executividade, estabelecendo-se as hipóteses e requisitos de seu cabimento.

8.6 Oposição de Embargos à Execução sem garantia

A exigência de garantia para viabilizar a defesa do contribuinte por meio de Embargos à Execução não pode, em absoluto, constituir óbice intransponível ao acesso do administrado ao Poder Judiciário. Ainda, em um contexto em que apenas são aceitas como garantias o depósito, o seguro garantia e a fiança bancária, os custos que os contribuintes precisam incorrer para discutirem a exigência fiscal que entendem indevidas são extremamente elevados, cenário que favorece apenas os setores financeiros e securitários, nos quais são aportados os recursos provenientes do pagamento das taxas de cartas de fiança e prêmios de seguro.

Como pedido alternativo, sugere-se a flexibilizar a necessidade de garantia integral, de modo que sua exigência seja atrelada ao risco de adimplemento do crédito tributário e não como condição geral de admissibilidade dos Embargos à Execução. Assim, seria dispensável a apresentação de garantias para contribuintes que possuam sólida situação patrimonial e se disponham a atender critérios razoáveis de transparência financeira a serem estabelecidos pelos órgãos de representação judicial de cada ente estatal, evitando-se, inclusive, eventual necessidade de ressarcimento do custo da garantia pelo Fisco, em caso de vitória do contribuinte na ação.

Sugestão GETAP: Regularizar na LEF a possibilidade de oposição de Embargos à Execução sem a necessidade de apresentar garantia, sendo mantida, entretanto, o recebimento da defesa com efeitos suspensivos, bem como autorizada a emissão de certidão de regularidade fiscal.

Alternativamente, sugere-se flexibilizar a exigência de garantia integral do débito como condição à apresentação dos embargos à execução fiscal, para contribuintes que possuam sólida situação patrimonial e não ofereçam riscos ao adimplemento do crédito tributário.

9. Processo Administrativo Tributário

9.1 Multas na constituição do crédito tributário

A medida propõe a inaplicabilidade de multas em caso de mudança de interpretação da Administração pública, a fim de evitar a penalização dos contribuintes que, no momento dos fatos geradores, pautou sua conduta em entendimento da Administração tributária posteriormente alterado, tendo em vista a necessidade de proteção da confiança e da boa-fé administrativa, a teor das disposições do art. 24 da LINDB²¹.

²¹ Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da

Sugestão GETAP: Dispositivo que preveja a não aplicação de multa, quando o lançamento decorrer da mudança de interpretação da administração tributária. Alternativamente, propõe-se a inclusão de dispositivos no art. 100, CTN que disponham sobre (i) a necessidade de se observar na aplicação das leis as orientações gerais e interpretações vigentes à época da ocorrência do fato gerador do tributo, e (ii) a vedação à cobrança de tributos, multas e juros em decorrência de mudança de orientação geral ou interpretação após a ocorrência do fato gerador²².

9.2 Revisão da função das primeiras instâncias administrativas de julgamento

Considerando que as primeiras instâncias de julgamento são formadas por auditores fiscais vinculados aos seus superiores hierárquicos, tais órgãos adotam referencial normativo mais restrito que aquele aplicado pela segunda instância. No âmbito federal, por exemplo, a vinculação está prevista no artigo 17 da Portaria ME nº 340/20 e artigo 116, III da Lei nº 8.112/1990.

Esse desenho pode explicar os altos índices de reforma das decisões de primeira instância na esfera recursal. A título de exemplo, de acordo com estudo do Projeto Macrovisão do Crédito Tributário, do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito/SP, dos 7.821 recursos julgados pelo Carf em 2016, apenas 6,66% eram recursos de ofício, ao passo que, no mesmo ano, 52,4% dos casos julgados pelo Conselho foram favoráveis ou parcialmente favoráveis aos contribuintes²³. Propõe-se, portanto, reavaliar o papel dos órgãos de julgamento da primeira instância com a respectiva ampliação do seu referencial normativo, para que se tornem órgãos de controle prévio do lançamento tributário, com estímulo à autorregularização e à conformidade tributária.

Sugestão GETAP: Edição de nova lei nacional, que discipline a competência das primeiras instâncias administrativas para realizar controle prévio do lançamento tributário, com estímulo à autorregularização do contribuinte e à conformidade tributária, priorizando a orientação do contribuinte em detrimento da aplicação de penalidades.

época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

²² Destacamos, nesse contexto, a sugestões apresentada no artigo “15 propostas normativas para aprimoramento do contencioso administrativo tributário federal” elaborado pelo projeto Macrovisão do Crédito Tributário, do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/15-propostas-para-melhorar-o-processo-administrativo-fiscal-federal-02032020>

²³ Conforme divulgado no artigo: “O Carf em um jogo de dados” por Breno Vasconcelos e Maria Raphaela Matthiesen. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/07/01/o-carf-em-um-jogo-de-dados.ghtml>

9.3 Decisões monocráticas

Como medida de eficiência e celeridade processual, a presente proposta propõe a disciplina da prolação de decisão monocrática em processos administrativos em que se discutem temas pacificados em julgamento de casos vinculantes ou firmados em Atos Declaratórios ou Pareceres da Procuradoria do ente federado. A medida também tem por objetivo evitar que sejam proferidas decisões de mérito contrárias ao entendimento vinculante firmado pelos tribunais superiores.

Consequentemente, deve-se assegurar a possibilidade de apresentação de Agravo contra a decisão monocrática que aplicou o entendimento pacificado pelo STJ/STF, a fim de se permitir a realização do *distinguishing* do precedente e do caso concreto.

Sugestão GETAP: Edição de dispositivo em norma geral de processo administrativo tributário que discipline a possibilidade de julgadores de segunda instância julgarem monocraticamente os recursos com fundamento em julgamentos de casos repetitivos pelos tribunais superiores ou em pareceres aprovados pela procuradoria do respectivo ente, sendo assegurada a possibilidade de apresentação de Agravo contra essa decisão monocrática.

No âmbito federal, tal disciplina pode ser implementada por meio de alteração do artigo 37 do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 64 da Lei nº 9.784/99.

9.4 Ampliação do prazo para apresentar impugnação a auto de infração ou manifestação de inconformidade.

Embora exista, em regra, o prazo de 30 dias corridos para apresentar defesa contra lançamentos fiscais, há um desequilíbrio entre o prazo concedido ao contribuinte e o prazo do fisco para realizar o lançamento. Isso porque, enquanto o Fisco dispõe de 5 anos para analisar a documentação fiscal e proceder ao lançamento fiscal, o prazo de 30 dias corridos conferido aos contribuintes se mostra exíguo na prática para a localização e a análise da documentação comprobatória que, por vezes, remonta a fatos geradores ocorridos 5 anos antes da autuação.

Sugestão GETAP: Como norma geral de processo administrativo tributário, inclusão de dispositivo com a previsão do prazo de 60 dias para apresentação de manifestação de inconformidade ou impugnação ao lançamento fiscal ou auto de infração.

9.5 Contagem de prazos em dias úteis

Buscando-se a simetria no procedimento da contagem de prazos, de acordo com a sistemática do processo judicial estabelecida no CPC, a presente proposta visa estabelecer que os prazos nos processos administrativos sejam também contados em dias úteis²⁴.

²⁴ cf. art. 219, CPC

Adicionalmente, e buscando o mesmo ideal de simetria entre o processo judicial e administrativo, sugere-se a suspensão dos prazos processuais administrativos no período entre 20 de dezembro e 20 janeiro, inclusive, seguindo as disposições do art. 220, CPC. Como praxe, a cientificação de autuações dos contribuintes costumar ocorrer entre os dias 23 de dezembro e 30 de dezembro, com o início do transcurso do prazo para impugnação, justamente no período de Festas, quando as empresas concedem férias a seus funcionários e/ou reduzem suas atividades, o que acaba por gerar dificuldades no levantamento de documentos essenciais a defesa dos contribuintes.

Sugestão GETAP: Estabelecimento, na norma geral de processo administrativo tributário, da contagem dos prazos processuais em dias úteis, bem como a previsão de suspensão de prazos no período de 20 dezembro a 20 de janeiro.

9.6 Prescrição intercorrente no processo administrativo tributário

O Ato Conjunto dos Presidentes do Senado e STF nº 01/2022 estabelece que a Comissão de Juristas deve desenvolver os trabalhos buscando, entre outras diretrizes, o devido processo legal, a duração razoável do processo e a eficiência. Nesse contexto, necessária se faz a regulamentação da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário.

Não são raros os processos que ficam parados por anos a fio, sem qualquer desenvolvimento e quando reativados, são solicitados esclarecimentos sobre fatos ou operações relativas a um passado já distante, o que dificulta o levantamento de documentos necessários e, em última análise, a busca da verdade material, princípio norteador do processo administrativo tributário.

Outras espécies de processos administrativos dispõem de prazo prescricional intercorrente, a exemplo do procedimento punitivo da Administração Pública Federal (Lei nº 9.873/99) e dos processos administrativos ambientais do Estado de São Paulo (Decreto nº 64.456/19).

O STJ tem posicionamento sedimentado no sentido de que não incide a prescrição intercorrente nos processos administrativos fiscais, justamente em razão de ausência de previsão legal expressa²⁵, situação essa que pode ser resolvida pela Comissão de Juristas.

Sugestão GETAP: Inclusão, na norma geral de processo administrativo tributário, de dispositivo que discipline a ocorrência de prescrição intercorrente.

²⁵ AgInt no REsp 1943725/DF, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2022, DJe 24/02/2022

10. Processo Administrativo Tributário Federal

10.1 Garantia de imparcialidade e fortalecimento do órgão colegiado (CARF e CSRF)

Os mecanismos de resolução de litígios eficazes desempenham importante papel no contexto social, sobretudo em âmbito tributário, uma vez que privilegiam a segurança jurídica. Por isso, espera-se que tais órgãos sejam independentes e imparciais. Entretanto, a forma como está estruturado e como vem operando hoje o CARF tem suscitado vários questionamentos - inclusive junto ao Poder Judiciário - quanto a sua efetiva imparcialidade.

Ademais, a proibição da advocacia, aliada à remuneração menor dos conselheiros representantes dos contribuintes em relação àquela paga aos conselheiros fazendários, tem o potencial de diminuir a motivação dos representantes dos contribuintes no CARF. Como consequência, a composição paritária acaba sendo prejudicada.

Nesse sentido, as mudanças ora propostas buscam cada vez mais fortalecer o CARF, reconhecendo-se nele seu imprescindível papel na revisão do lançamento tributário e em prestígio à qualidade técnica dos julgadores e das decisões proferidas.

Sugestão GETAP: Disposição no Decreto nº 70.235/72 de medidas relativas aos Conselheiros do CARF que assegurem:

- a)** Equiparação de direitos e deveres entre conselheiros representantes do Fisco e aqueles representantes dos Contribuintes (salário, licença maternidade, paternidade, casamento, férias remuneradas, entre outros);
- b)** Garantia de retorno do conselheiro representante do Fisco ao cargo que ocupava anteriormente, quando do encerramento de seu mandato no CARF, ou, então, que tenha preferência para compor a Delegacia Regional de Julgamento;
- c)** Ampliação do prazo de mandato dos conselheiros, diminuindo a rotatividade entre os julgadores, para assegurar maior estabilidade dos entendimentos fixados em julgamentos e, consequentemente, maior segurança jurídica;
- d)** Fortalecimento do Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção dos Conselheiros do CARF (*ref. Portaria ME nº 314/19*), com procedimentos claros e transparentes, tais como:
 - i. Realização de prova de seleção/Concurso Público para aferição do conhecimento técnico;
 - ii. Medidas que garantam a publicidade do processo de seleção, de modo a homenagear a transparência e garantir a higidez do processo, com estabelecimento de critérios objetivos e pré-estabelecidos de modo a tornar público as razões pelas quais determinado conselheiro foi escolhido ou reconduzido ao cargo.

10.2 Agravo e Pedido de Reconsideração

Como forma de mitigar a possibilidade de erro nos julgamentos e padronizar os instrumentos processuais à disposição das partes, no âmbito judicial e administrativo,

consagrando-se o princípio da ampla defesa e atendendo a aplicação subsidiária da legislação processual civil no processo administrativo, a presente proposta pretende assegurar que sejam previstos a possibilidade de Agravo contra decisões de inadmissão de Recursos Especiais²⁶, bem com a possibilidade de interposição de Agravos Interno ou Pedido de Reconsideração contra decisões monocráticas em gerais, no curso dos processos administrativo tributário. A medida se mostra necessária pois, por exemplo, no âmbito do CARF, as decisões monocráticas que negam seguimento ao Recurso Especial²⁷ ou rejeitam embargos de declaração se dão em caráter definitivo²⁸.

Sugestão GETAP: Disciplina, no Decreto nº 70.235/72, de normas que prevejam, no âmbito do CARF, a possibilidade de interposição de *a)* Agravo contra decisões de inadmissão de Recursos Especiais e *b)* Agravo Interno ou Pedido de Reconsideração contra decisões monocráticas em gerais.

10.3 Previsão expressa das condutas e omissões qualificadoras de multas

A experiência prática tem diversos exemplos de imputação de responsabilidade e multa qualificada em situações de mera divergência de entendimento sobre a legislação entre Fisco e Contribuinte, com a criação de uma narrativa supostamente dolosa, sem que seja demonstrado o *animus* de ocultar/fraudar/sonegar. Há, inclusive, situações em que sequer é apurada efetiva redução da carga tributária (e, portanto, sequer é verificado um dano ao erário) e que o Fisco compreende caracterizar-se como situação qualificadora da multa.

Com vistas, portanto, a conferir segurança jurídica e em prestígio a boa-fé, devem ser detalhadas condutas ou omissões que ensejam a aplicação de multa qualificada do art. 44 da Lei nº 9.430/96, de modo a delinear as balizas necessárias para que ela seja perpetrada, evitando-se que o Fisco se utilize de alegações genéricas de atribuição de penalidades.

Sugestão GETAP: Inclusão de disposições na Lei nº 9.430/96 que prevejam expressamente condutas ou omissões qualificadoras das multas tributárias, com ressalva à aplicabilidade da multa qualificada do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

10.4 Regulamentação do bônus de eficiência fiscal

A Lei nº 13.464/2017 atribui ao Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil a definição dos indicadores de desempenho e a metodologia de mensuração da produtividade para fins de cálculo do bônus de eficiência. Nesse contexto, para que não haja conflito de interesse público (prestação de serviço de

²⁶ Ainda que o recurso seja hoje previsto no CARF, a possibilidade encontra-se veiculada apenas pelo Regimento Interno (ref. art. 71, RICARF)

²⁷ recurso hoje vedado no CARF, conforme art. 71, § 6º, RICARF

²⁸ RICARF prevê que a rejeição do Embargos de Declaração se dará em caráter definitivo, quando considerá-lo manifestadamente improcedente – art. 65, § 3º

qualidade) e o privado (aumento da remuneração pessoal), os critérios de avaliação devem estar vinculados não ao montante arrecadado, mas sim a indicadores capazes de incentivar a melhoria do serviço público, tal como o atendimento, orientação e relacionamento amigável com o contribuinte, bem como a redução do contencioso tributário.

Sugestão GETAP: Alteração do artigo 6º, §3º da Lei nº 13.464/2017, para que os critérios de avaliação para o bônus de eficiência sejam estabelecidos em lei, os quais deverão se pautar em critérios desvinculados ao montante arrecadado e que incentivem a melhoria do serviço público, tal como o atendimento, orientação e relacionamento amigável com o contribuinte, bem como a redução do contencioso tributário.

10.5 Arrolamento de bens – substituição do arrolamento por seguro garantia/fiança bancária

A Receita Federal do Brasil apenas permite a substituição dos bens arrolados por depósito judicial, a teor do § 3º, art. 12, da Instrução Normativa - RFB nº 1565/2015. Contudo, deve ser autorizada também a substituição do arrolamento por carta de fiança ou seguro garantia, em razão da equiparação trazida pelo art. 15, I, LEF, bem como pelo fato de que essas modalidades são amplamente aceitas e priorizadas em ações executivas e demais medidas judiciais, pois conferem igual segurança ao adimplemento do crédito tributário e são menos onerosas aos contribuintes.

Sugestão GETAP: Inclusão de disposto na lei federal que dispõe sobre o arrolamento de bens e direitos – Lei nº 9.532/97 de dispositivo que faculte a substituição dos bens arrolados, a qualquer tempo, por depósito judicial, seguro garantia ou fiança bancária

11. Regulamentação do conceito de “devedor contumaz”

Considerando que os mencionados programas de conformidade cooperativa se destinam aos contribuintes que não apresentam riscos quanto ao adimplemento das obrigações tributárias, deve-se também regular o tratamento a ser dispensado aos contribuintes que se encontram na outra ponta da classificação da conformidade, com o avanço na regulamentação dos “devedores contumazes”.

Ainda que diversas legislações estaduais já tragam esse conceito, de acordo com as respectivas realidades locais, defendemos que a conceituação de devedor contumaz seja realizada por Lei Complementar, a teor da disposição do art. 146-A, CF, para que as Administrações Tributárias possuam balizas, orientações concretas, sobre condutas que permitam a classificação de contribuintes nessa categoria, de modo que os devedores contumazes recebam tratamento adequado da fiscalização e que somente estes, como regra geral, estejam sujeito às medidas penais tributárias, atualmente utilizadas de forma indiscriminadas, inclusive, contra bons contribuintes, como forma de coação para o recolhimento do tributo.

Sugestão GETAP: Disciplina das condutas que permitam a classificação do contribuinte como “devedor contumaz”, por meio de Lei Complementar, com dispositivo que preveja que as medidas voltadas à punição penal das matérias tributárias, como regra geral, somente sejam aplicadas a essa categoria de contribuintes.

12. Outras medidas para racionalização do processo tributário

12.1 Necessidade de submissão do julgamento da modulação de efeitos ao debate público, contraditório e ampla defesa

De acordo com o artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 e 927, §3º do CPC, a modulação pode ser aplicada com fundamento no relevante interesse social e na segurança jurídica. O STF, entretanto, costuma julgar a modulação na ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos pelas partes do caso paradigma.

Nesse contexto, propõe-se a regulamentação do procedimento de julgamento da modulação, em especial nos casos fundamentados no relevante interesse social, a fim de que o seu julgamento seja necessariamente objeto de debate público prévio, submetendo a questão ao controle social e à manifestação das partes e *amici curiae*, em observância ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Sugestão GETAP: inclusão de artigo 927-A no CPC, para que seja regulamentado o procedimento de julgamento da modulação, por meio do qual se defina:

- a) o momento e o meio adequado para o pedido de modulação de efeitos (instauração de incidente ou petição avulsa nos próprios autos, após o julgamento do mérito do recurso, por exemplo);
- b) a oportunidade de manifestação, sustentação oral e debate sobre o pedido de modulação, argumentos, documentos e dados econômicos que o embasam;
- c) a participação de terceiros interessados, *amici curiae* e da sociedade no debate quanto ao relevante interesse social e no julgamento da modulação.

12.2 Obrigatoriedade de observância das decisões tomadas pelos Tribunais Superiores em sede de recursos repetitivos e repercussão geral

O estudo *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro*, elaborado pelo Insper/CNJ²⁹, aponta a prática adotada do âmbito federal, de sujeitar a PGFN e a RFB também ao entendimento firmado em recursos repetitivos pelo STJ e STF, como a melhor forma de integração entre os Poderes Judiciário e Executivo. O estudo aponta ainda, que grande parte dos órgãos julgadores administrativos não possuem normas que determinam a observância dos precedentes persuasivos do STJ e STF.

²⁹ Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro : relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022.

Sugere-se, portanto, conforme mencionado na referida pesquisa, a criação de norma que disponha sobre a adoção, pelas administrações tributárias, além das decisões realizadas em controle concentrado e das súmulas vinculantes dos STF (*arts. 102, § 2º e 103-A, CF*), dos entendimentos firmados pelo STJ e STF, em julgamentos realizados pela sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, e dos enunciados de suas súmulas, de acordo com a orientação do art. 927, CPC.

Seguindo o paradigma da legislação federal (Lei 10.522/02), a lei a ser criada deve ainda autorizar as Procuradorias dos entes federados a reconhecerem a procedência do pedido, abster-se de contestar e recorrerem, além de desistirem dos recursos já interpostos, quando a pretensão deduzida ou a decisão judicial estiver de acordo com jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores. Referidos entendimentos persuasivos devem ainda orientar a atuação dos Agentes Fiscais³⁰, para evitar o início de fiscalizações e a lavratura de Autos de Infração sobre temas que não serão sustentados posteriormente. Recomenda-se, também, a determinação de divulgação dessas matérias pelas Administração Tributária, em seus portais, de modo a dar conhecimento do assunto aos contribuintes e conferir segurança jurídica e transparência da atuação pública.

Sugestão GETAP: Edição de Lei que torne obrigatória, em nível nacional, a adoção por toda a Administração Tributária dos entendimentos persuasivos dos Tribunais Superiores, bem como que sejam divulgados os temas de dispensa de constituir créditos tributários, contestar e recorrer.

12.3 PRDI e NJP

Sugerimos, ainda, a criação de norma que disponha sobre a adoção da sistemática do Pedido de Revisão de Dívidas Inscrita (PRDI) e de Negócios Jurídicos Processuais (NJP), por todas as Administrações Tributárias.

O Pedido de Revisão de Dívida Inscrita, regulamentado no âmbito federal pela Portaria PGFN nº 33/2018, permite a reanálise de débito inscrito em dívida ativa, como alternativa à lide judicial, possibilitando, por exemplo, que matérias que seriam alegadas pelo contribuinte em Embargos à Execução possam ser analisadas administrativamente, como o pagamento, parcelamento, suspensão de exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, vício formal na constituição do crédito, decadência ou prescrição (se ocorridas antes da inscrição).

Já o Negócio Jurídico Processual, medida autocompositiva que permite o diálogo entre contribuintes e Procuradoria, com o objetivo de ajustar procedimentos e determinadas faculdades, deveres e ônus, como rito de cobrança e garantias, tem se mostrado muito frutífero no âmbito federal, com a avanço de sua regulamentação³¹.

³⁰ art. 19-A, Lei 10.522/02

³¹ ref. Portarias PGFN nº 360/2018, 515/2018 e 742/2018.

Ambos os instrumentos, que incentivam a aproximação das partes, geram ganhos na relação entre Fisco e Contribuintes e evitam o desenvolvimento de contenciosos desnecessários, além de possibilitarem a melhor gestão da dívida pelas Procuradorias.

Sugestão GETAP: Edição de nova Lei que torne obrigatória, em nível nacional, a adoção pelas Administrações Tributárias do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita e que regulamente a realização de Negócio Jurídico Processual.

12.4 Oferta antecipada de garantia no âmbito administrativo

Subsidiariamente à sugestão do item 1.1 de suspensão da exigibilidade do crédito tributário na fase entre o encerramento do processo administrativo e a citação do contribuinte na Execução Fiscal, merece ser regulamentado o procedimento administrativo de oferta antecipada de garantia, nos moldes do expediente existente no âmbito federal (Portaria PGFN nº 33/2018), com vistas à redução do contencioso judicial e evitando-se o ajuizamento de novas demandas. Não são todas as Administrações Tributárias que preveem a oferta de garantia no âmbito administrativo, fazendo com que os contribuintes, que precisem regularizar a situação fiscal e emitirem certidões de regularidade, precisem ajuizar ações judiciais unicamente para caucionarem débitos que ainda não são objeto de ação executiva.

Sugestão GETAP: Regulamentação do procedimento administrativo de oferta antecipada de garantia para todos os entes federados.

12.5 Revogação dos encargos legais

Seguindo a linha do equilíbrio das relações processuais entre Fisco e contribuintes, propõe-se a revogação do artigo 1º do Decreto-lei 1.025/69, que instituiu os 20% de encargos legais automaticamente nos débitos inscritos em dívida ativa da União para que, por equidade, seja aplicado o art. 85, § 3º do CPC, na forma definida pela Corte Especial do STJ³².

Subsidiariamente, sugere-se reduzir o percentual dos encargos para que contemplem somente o percentual necessário ao custeio de outras atividades realizadas em prol da cobrança do crédito tributário³³.

Sugestão GETAP: Revogação dos encargos legais de 20%, estabelecidos no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025/69.

Subsidiariamente, a alteração do referido dispositivo para que preveja que os encargos legais serão reduzidos de modo a contemplar apenas as atividades diversas necessárias à cobrança do crédito tributário.

³² EREsp nº 1.771.147

³³ ref. Art. 36, I, da Lei nº 13.327/2016

12.6 Cadastro dos Inadimplentes – suspensão da inscrição dos débitos garantidos

A Lei Federal do Cadin dispõe que a inscrição no cadastro será suspensa em razão do “*oferecimento de garantia suficiente e idônea*” (Lei Federal n 10522/02).

Entretanto, diversas legislações estaduais, entre elas a do Estado de São Paulo, apenas preveem a suspensão da inscrição no cadastro de inadimplentes quando a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa³⁴. A aplicação literal do dispositivo como esses faz com que contribuintes tenham de se socorrer do Judiciário para que, nos casos de o débito estar suficientemente garantido, possibilitando inclusive a oposição de Embargos à Execução e a expedição de certidão de regularidade fiscal, a inscrição de seu nome no Cadin também seja suspensa.

Sugestão GETAP: Lei geral, aplicável a todos os entes, que determine a suspensão da inscrição em Cadastros de Inadimplentes quando o débito estiver regularmente garantido.

13. Medidas relacionadas à sistemática do preço de transferências

13.1 Regulamentação do *Mutual Agreement Procedures* (MAP) e do *Advance Pricing Agreement* (APA)

Tendo em vista as mudanças anunciadas pelo Governo Brasileiro na sistemática dos Preços de Transferência, abandonando-se o modelo de margens fixas para a adoção do princípio *arm's length*, com vistas a viabilizar o ingresso do Brasil na OCDE, deve-se aproveitar os trabalhos dessa Comissão de Juristas, para a criação de mecanismos de prevenção e resolução de disputas previstos no âmbito do BEPS/OCDE.

Sugestão GETAP: Aperfeiçoamento da legislação que regulamenta o MAP no Brasil – IN RFB nº 1.846/18, para que:

- a) sejam assegurados aos contribuintes os direitos previstos no processo administrativo fiscal federal, garantindo-se a ampla produção de provas, com a apresentação de documentos e esclarecimentos, além da estipulação dos procedimentos para análise e julgamento do pedido, com a possibilidade de apresentação de recurso. Além disso, assegurar a participação dos contribuintes na fase bilateral do procedimento;
- b) seja saneada a ambiguidade interpretativa do art. 10, que leva a crer que a análise do MAP está vinculada às decisões judiciais e administrativas no Brasil das quais o requerente é parte, em contradição com a própria natureza do procedimento de multilateralidade jurisdicional;
- c) seja uniformizado o prazo de apresentação do requerimento em 05 anos.

³⁴ Cf. art. 8º, Lei 12.799/2008

Quanto ao APA (*“Advance Pricing Agreement”*), procedimento que deverá ser adotado no Brasil, pleiteamos que, semelhante às sugestões referidas ao MAP, sejam asseguradas ao contribuinte os mesmos direitos conferidos pelo processo administrativo fiscal no processo de Consulta, inclusive com as melhorias aqui sugeridas, como a possibilidade de esclarecimentos prévios ou complementares; direito à apresentação de recurso/pedido de revisão; possibilidade de participação do contribuinte em reuniões simultâneas com as autoridades competentes dos países envolvidos em APAs bi ou multilaterais e a determinação de que sejam fundamentadas as respostas dadas Receita Federal do Brasil.