

À EXMA. SRA. MINISTRA REGINA HELENA COSTA, PRESIDENTE DA CJADMTR – Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que modernizem o processo administrativo e tributário

Ref.: CONSULTA PÚBLICA – SUBCOMISSÃO TRIBUTÁRIA (Exmo. Sr. Relator Juiz Federal Marcus Lívio Gomes)

GABRIEL DEMETRIO DOMINGUES é Chefe do Departamento Jurídico de Operações Digitais do BNDES, fundador e ex-Chefe do Departamento Jurídico Financeiro e Tributário do BNDES, Mestre em Finanças Públicas e Tributação pela UERJ e Professor do Projeto Jurisprudência Tributária (PJT) – OAB/RJ [REDACTED]

DIOGO FERRAZ é Sócio de FreitasLeite Advogados, Doutor em Direito Tributário pela Universitat de Barcelona, Mestre em Direito Público pela UERJ, Coordenador do Projeto Jurisprudência Tributária (PJT) e Conselheiro da ABDF – [REDACTED] – [REDACTED]

1. Introdução

Conforme observa Cass Sunstein, o tempo é a commodity mais preciosa que os seres humanos possuem¹. O tempo tem valor e a sua desconsideração importa em um prejuízo tanto material como para a dignidade das pessoas.

No Direito Tributário Brasileiro, após sucessivas décadas de reformas adiadas e de outras tantas pseudo-reformas, as ineficiências e fricções excessivas ocasionadas por falhas e desatualizações no desenho da nossa legislação, tanto de índole material como processual, acumulam-se por toda a parte, como um imenso atoleiro normativo, complicado por gargalos procedimentais graves, que absorvem tempo e recursos escassos da Administração e dos contribuintes. Trata-se aqui, em verdade, de uma espécie de tributo adicional: o reconhecido “custo brasil”, contra o qual ninguém está imune, pois todos, direta ou indiretamente, acabam suportando o seu encargo.

Nesse contexto, há de se saudar e considerar como dotado de um elevado senso de urgência e oportunidade o ato conjunto nº 1/2022 dos Presidentes do Senado e do Supremo Tribunal Federal, o qual instituiu a comissão de juristas visando à elaboração de anteprojetos para a uniformização e modernização dos processos administrativo e tributário, sob a Presidência da Ministra Regina Helena Costa, e a sua subcomissão tributária sob a Relatoria do Juiz Federal Marcus Lívio Gomes.

2. Uniformização

Um dos principais pontos a serem endereçados por qualquer reforma do processo administrativo tributário reside nas significativas diferenças entre os sistemas adotados pelos diversos entes federativos (União, Estados e Municípios). A existência de sistemas distintos, decorrente do modelo de federação adotado no Brasil, pode parecer algo essencial à garantia de autonomia de cada ente. Por outro lado, essa multiplicidade de sistemas tem impactos sensíveis para todas as partes envolvidas da relação tributária: geram um óbvio ônus ao contribuinte, que tem de conhecer (e se adaptar) a tantos sistemas quanto forem os entes com os quais ele se relaciona; faz com que contribuintes tenham mais ou menos direitos a depender da sua

¹ SUNSTEIN, Cass R. Sludge: what stops us from getting things done and what to do about it. Massachusetts: MIT Press, 2021, p. 109.

localização geográfica; impede que se teste e se desenvolva um sistema até que este alcance o seu nível ótimo, pois, em vez de uma experiência imersiva em uma mesma estrutura, tem-se incontáveis experiências separadas e diferentes entre si.

Surge, então, a necessidade de se buscar algum equilíbrio entre a autonomia dos entes federativos (que exige, por exemplo, adaptações às suas próprias realidades) e a eficiência do contencioso administrativo tributário, não só sob a ótica organizacional e de funcionamento, mas também da promoção de uma atividade administrativa que seja capaz de gerar a arrecadação que a aplicação da legislação tributária deve proporcionar e, ao mesmo tempo, prestigie os direitos e garantias conferidos aos contribuintes pelo ordenamento jurídico.

Felizmente, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) indica a ferramenta jurídica adequada para esse equilíbrio: a Lei Complementar. Muito embora editada pelo parlamento federal, trata-se de diploma legal de índole nacional, ao qual foram atribuídas funções tendentes, precisamente, a conferir alguma uniformidade a matérias tributárias que também possuam índole nacional (em oposição a local).

De fato, em um país continental como o Brasil e em um sistema tributário que distribui competências entre diversos entes federativos, há de existir alguma mínima racionalidade sistêmica naquelas matérias que potencialmente tenham um alcance nacional, sob pena de inviabilizar a atuação tributária de fiscos (e.g., pelos incontáveis conflitos de competência que poderiam surgir) e de contribuintes (e.g., pela absoluta imprevisibilidade acerca das regras aplicáveis a cada operação).

Não obstante, há duas perguntas cruciais a serem enfrentadas: o processo administrativo tributário constitui matéria de competência da Lei Complementar, à luz da Constituição? Caso positivo, qual é o espaço da Lei Complementar para a regulação dessa específica matéria? As respostas a ambas as indagações estão logicamente relacionadas.

A CF/88 atribui à Lei Complementar a competência para “estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, **especialmente** sobre (...) obrigação, **lançamento, crédito**, prescrição e decadência tributários”. Este, na nossa visão, é o dispositivo chave para responder às duas perguntas acima e, no que importa ao nosso tema, devemos focar em duas expressões contidas na norma: para a primeira pergunta, “lançamento” tributário; para a segunda, “normas gerais”.

No que se refere à primeira questão, há de se ter em mente que o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) define que o lançamento tributário é o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, do qual resulta a constituição do crédito tributário. Já o art. 145, I e II, estabelece que o lançamento pode ser modificado por “impugnação do sujeito passivo” e “recurso de ofício”.

A partir dessas normas, nos parece evidente que a menção constitucional ao lançamento tributário alcança o processo administrativo nele implicado, por pelo menos duas razões: a uma, porque a verificação da “ocorrência do fato gerador”, a determinação da “matéria tributável”, o cálculo do “montante do tributo devido”, a identificação do “sujeito passivo” e a “aplicação da penalidade cabível”, em conjunto ou isoladamente, constituem matérias que naturalmente são objeto do processo administrativo tributário; a duas, porque não faria sentido a CF/88 atribuir à Lei Complementar a regulação do lançamento em si, mas não a do instrumento para a sua revisão (impugnações e recursos).

A intrínseca relação entre o processo administrativo tributário e o lançamento é confirmada pelo pacífico entendimento jurisprudencial no sentido de que a constituição do crédito tributário (consequência do lançamento) só é definitiva com o encerramento do processo administrativo. Tal posição é tão constante que, por exemplo, levou à edição da Súmula nº 622 do Superior Tribunal de Justiça, que estabelece que o prazo prescricional (contado da

“constituição definitiva” do crédito tributário, a teor do art. 174 do CTN) somente começa a correr quando “exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário”. Definitivamente, se o lançamento é o meio pelo qual se constitui o crédito tributário e se o crédito tributário só é definitivamente constituído ao fim do processo administrativo, não parece haver margem para dúvidas de que o processo administrativo faz parte do lançamento.

Uma vez constatado que o processo administrativo tributário está entre as matérias cujas normas gerais devem ser estabelecidas por Lei Complementar, impõe-se definir quais poderiam ser os conteúdos dessas “normas gerais”. Este é o ponto mais delicado para o equilíbrio entre o princípio federativo e a determinação de uma regulação nacional para o processo administrativo tributário, pois estes dois desígnios constitucionais precisam ser ponderados e acomodados. E se o sinal que se extrai do princípio federativo é razoavelmente simples (deve-se preservar algum grau de autonomia dos entes federativos na estruturação dos respectivos processos administrativos tributários), o mesmo não ocorre com o escopo da norma que atribui a competência uniformizadora à Lei Complementar.

Nesse contexto, nos parece que tal escopo tem de ser identificado a partir da premissa de que a norma geral de processo administrativo Direito Tributário deve concretizar com proporcionalidade os objetivos constitucionais dentro da sua esfera de influência, realizando uma adequada ponderação entre a autonomia federativa e o núcleo mínimo de uniformidade requerido pelos direitos e garantias constitucionais, além da própria promoção da integridade e racionalidade do Sistema Tributário Nacional.

Essa concretização, por sua vez, somente será levada a efeito se o processo administrativo tributário for estruturado de forma a não privilegiar este ou aquele interesse, isto é, nem a máxima arrecadação nem o garantismo excessivo, mas sim a dirimir, em cada caso concreto e à luz do ordenamento jurídico vigente, situações pontualmente litigiosas que envolvam Fisco e contribuinte (notadamente divergências acerca da ocorrência de fatos geradores, da quantificação da obrigação tributária etc.).

Ganha força, assim, o pensamento de que o processo administrativo fiscal, mais do que voltado unicamente à constituição do crédito tributário (arrecadação), tem como objetivo maior tornar-se cada vez mais um instrumento voltado à concretização de uma tributação justa, i.e., aquela adequada aos ditames constitucionais, o que, em um Estado Democrático de Direito, exige a participação do cidadão, a busca pelo consenso e pela consequente legitimação da tributação².

Com tudo isso em mente, **pode-se concluir que as normas gerais de processo administrativo tributário a serem reguladas por Lei Complementar são aquelas que garantem a observância dos preceitos constitucionais, ou seja, aquelas que imponham regras que todo e qualquer processo administrativo tem de adotar para estar em conformidade com a CF/88.**

A uniformização de tais regras é essencial não só para a máxima otimização da ponderação entre a autonomia federativa e os direitos e garantias conferidos constitucionalmente aos contribuintes, mas também para que não se criem diferenças entre contribuintes pelo simples fato de ele estar sujeito a este ou aquele ente federativo.

Um dos grandes exemplos dessa mudança de paradigma é o alargamento do princípio da ampla defesa na esfera administrativa promovido pela CF/88, com o objetivo de lhe dar uma maior efetividade. Alguns corolários dessa extensão são o direito irrestrito de petição e recurso (Súmula Vinculante nº 21 do STF), o duplo grau de jurisdição, a motivação

² MEDAUAR, Odete. “Processualização e Publicidade dos Atos do Processo Administrativo Fiscal”. In: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga (org.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo : Dialética, 1995, p. 122.

de toda e qualquer decisão e a busca inegociável da verdade material³. Disso também resulta a necessidade de publicidade e de transparência, como instrumentos viabilizadores de um efetivo contraditório, incluindo a imposição de “informação geral” ao contribuinte sobre os fatos do processo, a liberdade de acesso aos documentos e elementos do processo e a vedação do uso de elementos que não constam dos autos⁴.

Abstratamente, tal núcleo mínimo de uniformização garantido pela Lei Complementar de normas gerais poderá abranger, sem ofensa ao princípio federativo: (i) princípios e garantias processuais, (ii) instrumentos, formas, fases (duplo grau) e prazos (mínimos) para a prática de atos processuais; (iii) requisitos mínimos para composição de órgãos julgadores; além de (iv) métodos alternativos para resolução de controvérsias.

Por outro lado, parece extrapolar a competência da Lei Complementar de normas gerais o estabelecimento de uma eventual disciplina minuciosa e exaustiva do processo administrativo tributário que o torne absolutamente idêntico para todos os entes federativos, sem espaços de autonomia para a conformação da matéria de acordo com as suas particularidades e, principalmente, assimetrias locais e regionais.

Concretamente, essas normas gerais podem ser exemplificadas com princípios e regras que garantam o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, a publicidade e a transparência, bem como promovam uma maior aceitação social das decisões administrativas, em prol da pacificação social (interesse fundamental do Direito como um todo): por exemplo, a faculdade de requisição de audiência prévia de mediação entre o contribuinte e o órgão técnico responsável pelo lançamento; a vedação à exigência de depósito recursal para acesso às instâncias superiores; prazos (mínimos) para a prática dos atos processuais (e.g., apresentação de defesas, interposição de recursos, cumprimento de intimações etc.); a proibição de julgamento final por órgão político monocrático ou por voto de qualidade de representante partidário; a determinação de incentivos à opção pela discussão exclusivamente administrativa, como a redução de penalidades em caso de cumprimento da respectiva decisão; vedação da vinculação de bônus ou outras remunerações devidas aos agentes lotados nos órgãos da administração judicante ao volume ou resultado da aplicação de multas ou cobrança de tributos, entre outros. Por outro lado, questões organizacionais, como a composição e a estrutura dos órgãos julgadores (ressalvada a exigência de uma segregação mínima entre as funções executiva e judicante), deveriam caber a cada ente federativo, a fim de que o processo administrativo tributário pudesse ser adequado às realidades locais.

3. Modernização

Para que haja a efetiva modernização do processo administrativo é preciso, em primeiro lugar, encará-lo como de fato é, sem romantismos nem simplificações excessivas. O processo administrativo tributário, nas diversas esferas federativas, é um procedimento interno, mas também participativo, de revisão do ato administrativo de lançamento pela própria Administração. Destina-se a confirmar ou anular a constituição do crédito tributário, de modo a legitimar a formação do título executivo extrajudicial e evitar que demandas infrutíferas desaguem no Poder Judiciário.

Dado o seu caráter de autotutela, é desejável que a conformação desse procedimento (inclusive na sua extensão) se balize pelo conteúdo mínimo necessário e suficiente para que haja o cumprimento da sua finalidade, sem restrições indevidas à participação do contribuinte

³ TORRES, Ricardo Lobo. “O Direito à Ampla Defesa e a Processualidade Tributária”. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). *Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 561.

⁴ MEDAUAR, Odete. “Processualização e Publicidade dos Atos do Processo Administrativo Fiscal”. In: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga (org.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo : Dialética, 1995, p. 122.

no contraditório (e.g., pelo depósito recursal), nem dilações exageradas ocasionadas por ziguezagues procedimentais incoerentes ou despropositados (e.g. sobreposição de recurso hierárquico a instância política monocrática para revisão do mérito de decisões emanadas por órgãos técnicos colegiados).

É fundamental também garantir um grau mínimo de autonomia e isenção por parte dos órgãos julgadores (e.g. segregação de funções entre órgãos da Administração executiva e judicante, estabilidade na função para os agentes judicantes e não vinculação da sua remuneração ao resultado da arrecadação), ainda que não seja exigível, no âmbito do processo conduzido pela Administração Judicante, o mesmo nível de independência e imparcialidade típico dos órgãos jurisdicionais.

É importante também assegurar que haja uma certa isonomia processual, sob a forma de paridade de armas entre a Administração e o contribuinte (e.g., instrumentos processuais de defesa e recurso equivalentes; proibição de julgamento final por instância política monocrática, de voto duplo por representante partidário ou ainda de adoção de critérios apriorísticos de desempate em favor de quaisquer das partes).

Por fim, para se alterar realmente o *status quo*, será preciso um pouco de coragem para inovar. Deve-se estimular e facilitar a experimentação, com prudência, de mecanismos extrajudiciais de prevenção ou resolução de controvérsias ainda inéditos no Direito Tributário Brasileiro, a exemplo da arbitragem. Para tanto, cabe permitir à Administração a criação de ambientes de testes (*sandbox*)⁵, seguros e controlados, propícios para o desenvolvimento de inovações a partir de uma perspectiva experimentalista, que possibilitem a evolução e a transição gradual dos nossos modelos mentais, regras procedimentais e ferramentas tecnológicas.

4. Propostas Concretas

O filósofo Roberto Mangabeira Unger, em famoso ensaio, certa vez desafiou os juristas a serem profetas. Segundo o filósofo, “[o jurista tornado] *um profeta nunca prevê. Imagina um futuro acessível, que vislumbra prefigurado em aspectos da experiência presente. Vê a falha realidade à luz do possível adjacente melhor. Oferece antecipações tangíveis de uma vida maior. Não precisa de otimismo – atitude passiva e contemplativa – porque tem esperança – impulso orientado para a ação. Juristas podem virar profetas sem deixar de ser juristas.*”⁶

É com base nesse espírito que passamos, então, a expor algumas sugestões mais específicas para as normas gerais a serem veiculadas por Lei Complementar.

a) **Faculdade de requisição de audiência prévia de mediação e conciliação**

Sugere-se garantir ao contribuinte, para processos a partir de determinada faixa de valor e consoante o porte do ente tributante, a faculdade de requisição de audiência prévia de mediação e conciliação com os representantes do órgão técnico responsável pelo lançamento, e assistência de um mediador, aplicando-se, no que couber, o disposto na Lei nº 13.140/2015 cujo art. 38 deverá ser alterado. Tais audiências de mediação, além de promover o diálogo, poderão ensejar oportunidades para a correção de simples erros técnicos ou lapsos formais de parte a parte, ou ainda para promover a conformação espontânea do contribuinte, mediante o oferecimento pela Administração de maiores esclarecimentos sobre o lançamento e suas consequências, assim como de aconselhamento sobre eventuais meios alternativos de

⁵ FEIGELSON, Bruno; LEITE, Luiza. *Sandbox: experimentalismo no direito exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

⁶ UNGER, Roberto Mangabeira. *O Movimento de Estudos Críticos do Direito: outro tempo, tarefa maior*. Belo Horizonte: Letramento Casa do Direito, 2017, p. 94.

regularização disponíveis (programas de parcelamento, descontos etc.), podendo ser utilizados inclusive canais informáticos remotos (videoconferência) para a realização dessas audiências de forma mais rápida e econômica.

b) Uniformização das regras de contagem de prazos processuais e fixação de prazos mínimos para defesas e recursos

Propõe-se o estabelecimento de regra geral para a contagem de prazos processuais em dias úteis, em simetria com o art. 219 do Código de Processo Civil. Igualmente, recomenda-se a fixação de prazos mínimos para defesas e recursos processuais (e.g. 15 (quinze) dias úteis) em harmonia com o CPC. Trata-se aqui de prazos mínimos, podendo a legislação de cada ente tributante conferir prazo superior, mas nunca inferior ao que for estipulado pela Lei Complementar.

c) Garantia de um grau mínimo de autonomia, isenção e qualificação técnica por parte dos órgãos da Administração incumbidos da função judicante

Conforme mencionado no tópico anterior, embora se reconheça que o processo administrativo tributário é um procedimento interno à Administração (ainda que de caráter participativo), e que por isso não se exige por parte de seus órgãos julgadores o mesmo grau de independência e imparcialidade típico das instâncias jurisdicionais, faz-se relevante assegurar para aqueles órgãos um nível mínimo de autonomia e imparcialidade, visando ao cumprimento das finalidades do procedimento e à garantia do resultado útil para a sociedade.

Tais requisitos mínimos para designação e composição de órgãos julgadores deverão ser estabelecidos de forma bastante parcimoniosa pela Lei Complementar, a fim de não vulnerar o princípio federativo, haja vista se tratar de matéria sensível para a autonomia administrativa, devendo-se, sempre que possível, calibrar a intensidade dessas exigências conforme o porte de cada ente tributante.

Nesse sentido, considera-se em consonância com o princípio federativo a possibilidade de a Lei Complementar exigir requisitos mínimos de segregação de funções entre o órgão responsável pela realização do lançamento e o órgão incumbido de função judicante, de modo que este último não integre a estrutura do primeiro, nem fiquem ambos vinculados a uma mesma autoridade hierárquica imediata.

Já no que diz respeito à pessoa do agente julgador propriamente dito, é recomendável que lhe seja conferida a garantia de estabilidade na função por um prazo mínimo determinado (e.g. 2 anos), assim como seja estipulada vedação para que, enquanto no exercício da função, a sua remuneração jamais seja vinculada, direta ou indiretamente, ao resultado da constituição de créditos ou da efetiva arrecadação tributos e multas fiscais.

Requisitos mínimos de qualificação também poderão ser previstos pela Lei Complementar (e.g. formação superior, tempo de experiência profissional, cursos de reciclagem, índice de reforma de suas decisões etc.), mas, novamente, de forma parcimoniosa e realista, para não produzir exigências de difícil cumprimento para os entes federativos de menor porte e capacidade financeira.

Ademais, é salutar que a Lei Complementar preveja a proibição de julgamento final por instância política monocrática (“recurso hierárquico”), de voto duplo por representante partidário (assim entendido como aquele indicado pela Administração ou pelos contribuintes) ou de adoção de critérios apriorísticos de desempate em favor de quaisquer das partes. Trata-se aqui de uma zona de livre conformação jurídica, mas que, em benefício do cumprimento da finalidade do processo administrativo tributário e do resultado útil que a sociedade dele espera, afigura-se conveniente e oportuno que a Lei Complementar preveja vedação à aplicação desses

conceitos ao procedimento. Outros mecanismos, como os de embargos infringentes, redistribuição do recurso a outro órgão administrativo de igual hierarquia ou superior, ou mesmo remessa imediata a Tribunal da estrutura do Poder Judiciário para solução da controvérsia (sem necessidade de repetição da fase instrutória), podem e devem ser adotados como formas mais modernas e racionais para a resolução desses impasses.

d) Garantia do Duplo Grau e flexibilização para processos de menor valor

Para que haja maior efetividade do processo de autotutela, assim como maior legitimação, parece razoável considerar como sendo da essência do processo administrativo a garantia de duplo grau, mediante recurso a órgão diverso daquele que promoveu o exame de revisão original.

Tais recursos, em conformidade com a CF/88 (Súmula Vinculante nº 21 do STF), jamais poderão ser precedidos da exigência de depósito ou outras garantias, sendo importante que tal garantia conste expressamente da Lei Complementar, a fim de dissuadir propostas inconstitucionais como a que inadvertidamente acabou constando da letra “I” da seção considerações finais da pesquisa denominada Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo⁷.

Por outro lado, é possível e razoável que a Lei Complementar forneça aos entes federativos maior segurança e flexibilidade para inovar na arquitetura das instâncias de revisão, em conformidade com o tipo e o valor de cada processo.

É importante que a arquitetura do processo administrativo seja pensada de forma realista, considerando inclusive a capacidade de julgamento máxima instalada, ou possível de se instalar, em cada estrutura administrativa, com todos os custos a ela inerentes. Em outras palavras, há de se levar em conta a chamada “reserva do possível”.

Nesse sentido, visando a eficiência e economicidade, parece aceitável que a Lei Complementar preveja expressamente que o duplo grau não seja obrigatório, especialmente para processos de valor reduzido, considerando que, de acordo com a jurisprudência atual do STF o duplo grau, no processo administrativo, não é uma garantia exigida de forma absoluta (nesse sentido: “...a previsão legal de instância única no contencioso administrativo não viola o alegado direito ao mencionado instituto” - RE 794.149 AgR, rel. min. Dias Toffoli, DJe de 04/12/2014; no mesmo sentido ARE nº 809.974, rel. min. Gilmar Mendes, DJe de 12/05/2014; e MS 34.472 AgR, rel. min. Dias Toffoli, DJe de 26/10/2017).

A propósito, mesmo no âmbito do processo judicial tributário, o STF já teve a oportunidade de declarar a possibilidade de restrição legal aos recursos à 2ª instância, como se vê no ARE nº 637.975 RG, rel. min. Cezar Peluso, DJe de 01/09/2011:

“RECURSO. Agravo convertido em Extraordinário. Apelação em execução fiscal. Cabimento. Valor inferior a 50 ORTN. Constitucionalidade. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. Reafirmação da jurisprudência. Recurso improvido. É compatível com a Constituição norma que afirma incabível apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 ORTN.” (Tema 408; em sentido semelhante veja-se ainda o ARE 940.225 RG, rel. min. Teori Zavaski, DJe de 25/05/2016, Tema 896).

Alternativamente, a Lei Complementar poderia permitir expressamente que, nos processos de menor valor, o julgamento dos recursos seja realizado não necessariamente por

⁷ Associação Brasileira de Jurimetria – ABJ (2022). Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/sumario-executivo>

um órgão hierarquicamente superior, de estrutura mais complexa e sofisticada, bastando que se trate de revisão por um órgão efetivamente diferente do primeiro, ainda que dotado de hierarquia equivalente ao do responsável pela decisão recorrida (e.g. redistribuição do recurso de DRJ para outra DRJ). Em qualquer caso, é importante que seja observado o requisito de segregação de funções entre o órgão *ad quem* e o órgão responsável pelo lançamento, assim como entre aqueles e o órgão prolator da decisão recorrida.

e) Custas, sucumbência e estrutura de incentivos

Não há reparos a fazer em relação ao modelo atual de gratuidade de custas e ausência de sucumbência na primeira instância; trata-se de modelo já consagrado e que concretiza a garantia constitucional do direito de petição (art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/88).

Por outro lado, a questão da conveniência e oportunidade de se introduzir a cobrança de custas e sucumbência em segundo grau ainda precisa ser melhor refletida. Algumas condicionantes mínimas deveriam ser atendidas, a exemplo da reciprocidade (ou seja, uma vez estabelecida, a sucumbência deverá ser aplicável tanto à Administração como aos contribuintes) e do reforço às exigências de autonomia e isenção na designação e composição do órgão julgador de segundo grau, sob pena de tornar o instituto disfuncional e frustrar os objetivos do processo administrativo.

Em verdade, parece mais razoável e simples para todas as partes envolvidas trabalhar com uma lógica da estrutura de incentivos, ou seja, a Lei Complementar poderá expressamente prever a possibilidade de a lei ordinária oferecer descontos ou parcelamentos favorecidos para os contribuintes que optarem por se conformar voluntariamente com as decisões de primeiro grau, renunciando ao recurso administrativo.

f) Faculdade de substituição do julgamento em segunda instância administrativa por um modelo facultativo e incentivado de juízo arbitral⁸

Em consonância com a letra “H” da seção considerações finais da pesquisa denominada Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo⁹, reconhece-se a importância de avaliar as possibilidades de redução do número de instâncias administrativas, bem como de integração entre as instâncias administrativas e judiciais, como forma de reduzir os longos prazos e sobreposição excessiva de etapas de tramitação processual.

Nesse sentido, a Lei Complementar poderia, em caráter experimental, incentivar a criação de ambientes de testes (*sandbox*) no âmbito da Administração Tributária Federal para testar o instituto da Arbitragem no Direito Tributário, como alternativa ao recurso voluntário ao CARF, mas aproveitando-se da mesma estrutura física e administrativa de apoio já existente naquele órgão, a fim de viabilizar uma transição mais econômica, gradual e suave para todos os envolvidos.

Para tanto, a Lei Complementar deveria inicialmente fornecer segurança, fixando parâmetros mínimos para a adoção da arbitragem no Direito Tributário, suas condições e efeitos. Aplicar-se-ia, no que couber, de forma subsidiária, a mesma lógica da Lei nº 9.307/1996 (alterada pela Lei nº 13.129/2015).

Assim como ocorre na arbitragem convencional, a opção pela arbitragem tributária deverá implicar em **renúncia**, tanto para o contribuinte como para a Administração, de recurso

⁸ A proposta aqui apresentada, em seu aspecto nuclear, já havia sido esboçada em 2007 pelo saudoso professor Aurélio Pitanga Seixas Filho, notório estudioso do processo administrativo tributário, cabendo aqui fazer esse registro em homenagem póstuma (*Arbitragem em Direito Tributário*. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2007, pp. 21-22).

⁹ Idem.

ao Poder Judiciário (ressalvadas as hipóteses de nulidade estrutural previstas de forma taxativa no art. 32 da Lei nº 9.307/1996 ou, ainda, o questionamento da constitucionalidade da norma sobre a qual tenha se fundado a sentença arbitral, mediante recurso a Tribunal da estrutura do Poder Judiciário, mas, neste último caso, sem a possibilidade de reexame de provas). Dessa forma, a decisão arbitral tenderá a ser sempre definitiva, sem prejuízo da possibilidade de previsão por lei de uma estrutura de recursos para uniformização das decisões arbitrais no âmbito do próprio Tribunal Arbitral (conforme se verá mais adiante).

A Lei Complementar de normas gerais deverá impor que a arbitragem tributária seja sempre de Direito, vendando expressamente a de equidade, assim como a apreciação de questões constitucionais que deverão ficar reservadas aos órgãos do Poder Judiciário.

Questão central para o sucesso do modelo é que ele conquiste pela sua eficiência, confiabilidade e segurança, e não pela força. Para tanto, é fundamental dedicar atenção especial para a forma de seleção e designação dos árbitros.

O corpo arbitral selecionado para integrar o Tribunal Arbitral Federal deverá ser composto por pessoas de (i) notória qualificação técnica (admitindo-se a calibragem de tal exigência de acordo com o porte de cada ente), (ii) diversidade de formação e experiências, (iii) garantia de estabilidade na função pelo prazo do mandato e, sobretudo, (iv) imparcialidade, assim entendida como equidistância em relação à Administração e aos contribuintes. A exigência de imparcialidade aqui, tanto na aparência quanto na essência, conforme se depreende da própria natureza jurisdicional e da definitividade do provimento arbitral, tende a ser maior do que aquela presente no simples procedimento administrativo.

O critério de seleção natural, portanto, deve ser o concurso público, com requisitos de qualificação técnica e profissional à altura da função (e.g., na esfera federal, experiência profissional de determinado número de anos na advocacia, consultoria, magistério ou administração tributária, cumulado com uma titulação acadêmica mínima de pós-graduação em universidade com conceito CAPES adequado).

Sugere-se também que, no âmbito do concurso, sejam estabelecidas cotas que garantam a diversidade na composição do Tribunal Arbitral (e.g., a cota de concursados oriundos de órgãos da Administração Tributária e da Advocacia Pública jamais poderá ultrapassar 50% do total de integrantes do órgão, o mesmo valendo para árbitros oriundos da iniciativa privada). Após a seleção e posse dos árbitros, estes, sejam quais forem as suas origens profissionais, devem ficar impedidos de atuar tanto na advocacia e consultoria privadas, como na Administração Pública, sendo admitido, em ambos os casos, a suspensão do vínculo de trabalho por enquanto durar o mandato, respeitado ainda um período mínimo de quarentena após o término do mandato. Durante o exercício do mandato, deverá ser permitido ao árbitro o exercício do magistério universitário ou a prestação de outros serviços educacionais, que não conflitem com o exercício da sua função.

Haja vista esses impedimentos e a dedicação quase exclusiva, somada a relevância e responsabilidade da função, é importante fixar **critérios de remuneração adequados** que tornem atrativo o concurso por si só, independente do prestígio e da deferência do cargo, mesmo considerando a transitoriedade do exercício da função (mandato por prazo determinado). Busca-se com isso evitar a captura dos árbitros por meio de patologias do tipo porta-giratória ao término do mandato (*revolving door*). A atuação transparente e controle entre os pares, além do social, também tende a operar como um importante dissuasor. Por outro lado, aplicam-se aqui também as mesmas vedações acima sugeridas sobre a vinculação da remuneração dos árbitros a resultados arrecadatários.

Em função do potencial papel construtivo e orientativo da jurisprudência arbitral (ainda que sempre em posição ancilar à jurisprudência judicial, como veremos a seguir), é importante que a composição do órgão arbitral seja dotada de uma certa longitude e estabilidade. Árbitros com mandatos muito curtos podem provocar constantes alterações na

jurisprudência arbitral, prejudicando a segurança e previsibilidade, ao passo que mandatos excessivamente longos também podem impedir a saudável oxigenação do pensamento do órgão. Embora seja impossível cravar a priori uma fórmula exata, mandatos com prazo determinado de 5 anos, mas não coincidentes entre si, vedada a recondução, mas com garantia de estabilidade, somado à exigência de diversidade por cotas, parecem suficientes para garantir a percepção de imparcialidade na essência e na forma.

Ademais, no Direito Tributário, assim como em outros ramos do Direito Público, diferente dos casos individuais de arbitragem no Direito Privado (muitas vezes inclusive processados sob acordo de confidencialidade), a jurisprudência arbitral acabará naturalmente exercendo também um papel regulatório importante, qual seja, o de complementação e desenvolvimento da legislação¹⁰, especialmente ao fixar a interpretação das normas e orientar a sua aplicação para os casos semelhantes (isto porque, mesmo quando não legalmente vinculantes, as sentenças arbitrais apresentarão forte poder persuasivo e até uma certa eficácia transcendente em função da perspectiva de qualquer contribuinte prejudicado poder interpor recurso ao Tribunal Arbitral para buscar a extensão do mesmo entendimento). Essa característica reforça as exigências de **qualificação, diversidade, estabilidade e remuneração adequada** para a composição do Tribunal Arbitral.

Exatamente por conta desse caráter indutor de comportamentos e considerando, ainda, que divergências entre Fisco e contribuintes naturalmente podem se multiplicar em casos idênticos ou semelhantes, é importante a previsão de mecanismos para a **uniformização de entendimentos dentro do Tribunal Arbitral**, a fim de garantir o máximo nível de isonomia possível. Nesse sentido, ao estruturar o procedimento arbitral, a Lei Complementar pode estabelecer um tipo recursal dirigido a um órgão especial arbitral, que ficaria responsável por unificar a posição do Tribunal Arbitral sobre a matéria objeto de divergência, posição esta que passaria a ser de observância obrigatória em casos posteriores.

Em todo caso, além da própria vinculação do órgão arbitral à sua jurisprudência (vinculação horizontal), a Lei Complementar deve estabelecer que, havendo conflito entre a jurisprudência arbitral e a jurisprudência judicial firmada em sede de controle concentrado de constitucionalidade, de repercussão geral ou de recursos repetitivos, a **fonte judicial deverá sempre prevalecer**, devendo o Tribunal Arbitral automaticamente a ela se ajustar, prestando-lhe deferência, sob pena de cabimento de ajuizamento de reclamação judicial (vinculação vertical).

Tendo em vista a perspectiva de abreviação do processo tributário (administrativo e judicial) pelo recurso à arbitragem, é importante também que o Poder Público estabeleça uma **estrutura ou pacote de incentivos** bastante atrativa para o contribuinte, inclusive quando comparada aos outros meios administrativos e judiciais de resolução de controvérsias (que também deverão, por suas vezes, ter as suas próprias estruturas de custos e incentivos ajustadas de acordo). São exemplos de tais incentivos a ausência de custas, de honorários periciais e de sucumbência, assim como a possibilidade de obtenção de descontos e parcelamentos mais favorecidos quando comparados a outros meios convencionais de solução de controvérsias. Por se tratar de um “produto novo” e “voluntário”, é importante que tais incentivos existam e sejam calibrados de maneira adequada, até porque, não custa repetir, ainda precisará ser experimentado, e só pode ser experimentado aquilo que é efetivamente utilizado.

¹⁰ Nesse sentido, vide MARKOVITZ, Daniel. *Transaction Benefits*. Yale Journal on Regulation, 2021, mais especificamente sobre os denominados “benefícios de publicidade”, ou seja, espécie de externalidade positiva que surge especificamente quando os termos e condições de uma decisão individual se tornam públicos e conhecidos por outros agentes, de modo a auxiliá-los em casos semelhantes ou mesmo de forma a aprimorar o sistema jurídico como um todo (o que normalmente não ocorre na arbitragem de Direito Privado, quando o processo é conduzido sob sigilo).

Por fim, para que seja bem-sucedido, este modelo deverá conquistar pela eficiência e não pela força, sendo certo também que, enquanto método meramente complementar, não será panaceia para todos os problemas. O Poder Judiciário continuará a apresentar grande predominância nas discussões tributárias, especialmente considerando a elevada carga constitucional das questões peculiares a esse ramo do Direito. Já a discussão das matérias norteadas por critérios especialmente técnicos, e não estritamente jurídicos (a exemplo de questões contábeis, periciais, preços de transferência, classificação de mercadorias, qualificação de planejamentos tributários supostamente abusivos etc.)¹¹, tendem a encontrar no Tribunal Arbitral a solução ideal, no pressuposto de que este inspire confiança e gere segurança jurídica para a Administração e os contribuintes.

Respeitosamente,

Gabriel Demetrio Domingues
OAB/RJ [REDACTED]

Diogo Ferraz
OAB/RJ [REDACTED]

¹¹ Em sentido semelhante, vide CAMPOS, Diogo Leite. *A Arbitragem em Direito Tributário: I Conferência AIBAT-IDEFF* (Associação Ibero-Americana de Arbitragem Tributária, Instituto de Direito Econômico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Lisboa). Almedina: Lisboa, 2010, p. 40-41.