Reinilson Prado dos Santos

De: FGV Direito SP – Núcleo de Direito Tributário <ndt.direitosp@fgv.br>
Enviado em: terça-feira, 2 de abril de 2024 18:28
Para: Sen. Izalci Lucas; Reinilson Prado dos Santos
Cc: Juliana Furtado Costa Araujo; pauloconrado50@gmail.com; FGV Direito SP – Núcleo de Direito Tributário
Assunto: Ofício FGV Direito SP Reforma Processo Tributário Senador Izalci Lucas
Anexos: Oficio NDT MP FGV 01 2024 - reforma processo tributario.pdf

Algumas pessoas que receberam esta mensagem não costumam receber emails de ndt.direitosp@fgv.br. Saiba por que isso é importante

Ilmo. Sr. SENADOR IZALCI LUCAS

PRESIDENTE DA COMISSÃO TEMPORÁRIA INTERNA PARA EXAMINAR OS PROJETOS DE LEI APRESENTADOS PELA COMISSÃO DE JURISTAS – CTIADMTR

Boa tarde.

Encaminhamos a V.Sa. o Ofício NDT / MP / FGV nº 01/2024, bem como os textos que o acompanham, com o objetivo de apresentar contribuições formuladas pelo Grupo de Pesquisa da FGV Direito SP (linha "questões contemporâneas do contencioso tributário") em relação aos projetos de lei elaborados pela Comissão de Juristas (Ato Conjunto 1/2022 do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal) que dispõem sobre a reforma do contencioso tributário.

Se possível, confirmar o recebimento da presente.

Com elevada estima e consideração,

Juliana Furtado
Coordenadora do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV/Direito SP

FGV DIREITO SP
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

Juliana Furtado Costa Araujo
Professora do Mestrado Profissional e do GVlaw
direitosp.fgv.br| Dr. Plínio Barreto, 365 - Bela Vista, São Paulo - SP, 01313-020

São Paulo, 28 de março de 2024.

Ofício NDT/MP/FGV n◦. 01/2024

AO EXMO. SENADOR IZALCI LUCAS – PRESIDENTE DA COMISSÃO TEMPORÁRIA INTERNA PARA EXAMINAR OS PROJETOS DE LEI APRESENTADOS PELA COMISSÃO DE JURISTAS - CTIADMTR

Re: Apresentação de sugestões – contribuição de Grupo de Pesquisa da FGV Direito SP para as discussões sobre os projetos objeto desta Comissão temática

Com a instauração da Comissão de Juristas pelo Ato Conjunto 1/2022 do Senado Federal e Supremo Tribunal Federal, os projetos de lei deles advindos passaram a compor o material de estudo do Grupo de Pesquisa "A reforma do processo tributário" (Grupo de Pesquisa), criado em 2023 e vinculado à linha de pesquisa "Questões Contemporâneas do Contencioso Tributário", do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP. As proposições foram objeto de debates quinzenais nesse ambiente, que resultaram em textos, ora anexados, sendo alguns já publicados pelo portal Jota.

Nesse sentido e na esteira das audiências públicas que vêm sendo realizadas por esta Comissão, o Grupo de Pesquisa encaminha o presente expediente acompanhado dos artigos produzidos pelos alunos e pesquisadores que o integram, voltados à apresentação de medidas propositivas para o aprimoramento dos projetos de lei, a saber:

1. Unificação dos PLPs 124/2022 – que dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária – e 125/2022 – que prevê normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes. Em que pese o primeiro projeto estar mais voltado à contornos processuais da relação tributária e o segundo, por sua vez, ter por foco o comportamento dos atores daquela relação, entende-se que ambos comungam de princípios comuns que poderiam ser unificados e incluídos em uma reformulação do próprio Código Tributário Nacional, dando maior coerência normativa e estrutural ao sistema de normas gerais;
2. Melhor definição do conceito de "devedor contumaz" e de suas consequências. Necessidade de a lei complementar dar critérios claros e objetivos, bem delimitando a competência do legislador ordinário. Sugere-se:

   (i) Utilizar a oportunidade para regulamentar o parágrafo único do art. 116, do CTN, delimitando às hipóteses em que planejamentos tributários podem ser

desconsiderados e, daí, haver a configuração da contumácia, conforme for o caso;

(ii) Vinculação do conceito à capacidade de pagamento do contribuinte e sua evolução patrimonial ao longo do tempo, a fim de que devedores eventuais não sejam indevidamente penalizados;

(iii) Vedação expressa às chamadas "sanções políticas", distinguindo-se, objetivamente, as medidas coercitivas indiretas e legítimas para cobrança do crédito tributário, daquelas tidas por irrazoáveis e ilegítimas face as garantias constitucionais dos contribuintes, tais como: apreensão de mercadorias mesmo após o lançamento, obstáculos à obtenção e renovação de inscrição em cadastros fiscais, postergação de licenças, proibição de emissão de notas fiscais, etc.

3. Normatização, no PLP 125/2022, da prescrição intercorrente no processo tributário, aos moldes do que previsto no art. 68-J, § 1°, do PL 2.481/2022, que cuida do processo administrativo sancionador.
4. Aprimoramentos na redação do art. 25-A, § 1°, do PL 2.481/2022, que trata do negócio jurídico processual na esfera administrativa, tais como limites para disposição, no acordo, sobre ônus, poderes, faculdades e deveres processuais; delimitando-se melhor o órgão competente para firmar o negócio processual e a possibilidade de delegação dessa competência; além da inclusão de dispositivo semelhante no PL 2.484/2022 e no PLP 124/2022, para que não haja dúvidas de sua aplicação no processo tributário.
5. Alteração do art. 12 do PL 2.488/2022 para que se possibilite a oferta antecipada de garantia, inclusive para débitos ainda não inscritos, representando a notificação da inscrição em dívida ativa como marco final e não inicial do procedimento, reconhecendo que o crédito pode ser garantido pelo contribuinte desde o momento em que esse se torna exigível.
6. Aprimoramento redacional do art. 6º, § 3°, do PL 2.488/2022, para melhor delimitação de quais instrumentos de autocomposição devem ser utilizados previamente à execução fiscal, sob pena de indeferimento da petição inicial. Não está claro se esses métodos podem ser aqueles que independem do estado-juiz, como a cobrança administrativa, o protesto, a inscrição do nome do devedor em cadastros protetivos de crédito, etc., ou, se além desses, devem ser intentados metodologias de autocomposição, como a transação, por exemplo; ou ainda, se a falta de um desses ou de ambos pode vir a causar a inépcia da inicial executória. Sugere-se:

   (i) Objetivar a redação do dispositivo para que se delimite, ainda que de forma geral, as medidas que as administrações tributárias devem tomar antes da propositura da execução fiscal, atentando-se para que as exigências sejam factíveis, especialmente levando-se em consideração as estruturas de cobrança disponíveis em Estados e Municípios;

   (ii) Reconhecimento do protesto e do CADIN como mecanismos de cobrança extrajudicial prioritários ao ajuizamento da execução fiscal.

7. Criação, a partir do art. 18 do PL 2.488/2022, de rito processual administrativo específico para a apuração de responsabilidade tributária, de forma contemporânea aos fatos e ao conhecimento da autoridade tributária da hipótese de responsabilização, reforçando-se as garantias do devido processo legal e da ampla defesa aos envolvidos.
8. Alteração da redação do art. 40 do PL 2.483/2022, garantindo o contraditório específico sobre a aplicação ou não de precedentes vinculantes ao caso concreto, o que pode se dar a qualquer tempo antes do encerramento do processo administrativo, independentemente de preclusão.
9. Inclusão no PLP 124/202 de:

(i) oportunidades e mecanismos para instituir limitações às penalidades por descumprimentos de obrigações acessórias e possibilitar que sejam elegíveis à mecanismos de autocomposição ou autorregularização;
(ii) observância de regas ESG nos acordos de transação tributária a serem firmados pelas autoridades fiscais.

O Grupo de Pesquisa submete tais sugestões a V. Sa. e se coloca à disposição para tratar destes temas em maiores detalhes de modo a contribuir com as atividades e o desenvolvimento do Comitê e da Câmara.

Atenciosamente,

PAULO CESAR CONRADO:10130
Assinado de forma digital por PAULO CESAR CONRADO:10130
Dados: 2024.04.02 14:41:15 -03'00'

Paulo Cesar Conrado
Coordenador Acadêmico do Grupo de Pesquisa "A reforma do processo tributário", vinculado à linha de pesquisa "Questões Contemporâneas do Contencioso Tributário", do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP.
Professor de Direito Tributário e Processual Tributário da Escola de Direito da FGV Direito SP.
Doutor e Mestre em Direito pela PUC/SP. Juiz Federal
Diretor do Foro da Seção Judiciária de São Paulo.

JULIANA FURTADO COSTA ARAUJO:56616325253
Assinado de forma digital por JULIANA FURTADO COSTA ARAUJO:56616325253
Dados: 2024.03.28 16:08:50 -03'00'

Juliana Furtado Costa Araújo
Coordenadora Acadêmica do Grupo de Pesquisa "A reforma do processo tributário", vinculado à linha de pesquisa "Questões Contemporâneas do Contencioso Tributário", do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Professora de Direito Tributário e Processual Tributário da Escola de Direito da FGV Direito SP.
Doutora e Mestre em Direito pela PUC/SP.
Procuradora da Fazenda Nacional na 3ª Região.

Fernanda Camano

Assinado de forma digital por Fernanda Camano
Dados: 2024.03.28 16:43:26 -03'00'

Fernanda Donnabella Camano
Coordenadora Executiva do Grupo de Pesquisa "A reforma do processo tributário", vinculado à linha de pesquisa "Questões Contemporâneas do Contencioso Tributário", do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP.
Pós-doutora pela Faculdade de Direito da USP.
Advogada.

CARLOS EDUARDO MAKOUL GASPERIN

Assinado digitalmente porCARLOS EDUARDO MAKOUL GASPERIN
DN: CN=CARLOS EDUARDO MAKOUL GASPERIN, OU=ADVOGADO, OU=Assinatura Tipo A3, OU=Certificado Digital, OU=24217240000100, OU=AC OAB, O=ICP-Brasil, C=BR
Razão: Eu sou o autor deste documento
Data: 28/03/2024 15:29
Versão PDFX: 1.3.65

Carlos Eduardo Makoul Gasperin
Coordenador Executivo do Grupo de Pesquisa "A reforma do processo tributário", vinculado à linha de pesquisa "Questões Contemporâneas do Contencioso Tributário", do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP.
Mestre em Direito pela FGV Direito SP.
Doutorando em Direito pela PUC/SP.
Advogado.

O necessário debate sobre as propostas de reforma do processo tributário no cenário atual

Juliana Furtado Costa Araujo[1]
Paulo Cesar Conrado[2]
Fernanda Camano[3]
Carlos Eduardo M. Gasperin[4]

O Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional (NDT) da FGV/DIREITO-SP, na linha de pesquisa "Questões Contemporâneas do Contencioso Tributário", foro de discussão formado por profissionais que se dedicam ao estudo e à pragmática do Direito Tributário, elegeu como temática principal, desde 2020, a investigação dos métodos de solução de litígios em matéria tributária, em especial a transação, ao lado dos novos mecanismos que viabilizam maior eficiência na cobrança do crédito tributário federal.

Os atos normativos especialmente voltados ao plano federal que tratam dessas temáticas, como exemplo, as Portarias PGFN 396/2016; que instituiu o regime diferenciado de cobrança do crédito tributário federal (RDCC), 948/2017; que criou o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade (PARR), 33/2018; que consolidou iniciativas para dar mais efetividade a cobrança do crédito tributário federal, 360/2018 e 742/2018; que regulamentaram a realização de negócios jurídicos processuais, além da Lei 13.988/2020, que instituiu a transação tributária, são, nesse contexto, alvo, de amplo debate.

Nesse sentido, uma série de artigos tem sido publicados na presente coluna, o que possibilitou, inclusive, a publicação de livro cujo conteúdo diz respeito à eleição de possíveis teses para fins de transação no contencioso tributário federal relevante e de disseminada controvérsia jurídica.[5]

---

[1] Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora do Mestrado Profissional da FGV Direito SP. Procuradora da Fazenda Nacional.
[2] Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor do Mestrado Profissional da FGV Direito SP. Juiz federal em São Paulo.
[3] Pós-doutora pela USP e advogada.
[4] Doutorando em Direito Processual e Constitucional Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Mestre em Direito pela FGV/Direito SP e advogado.
[5] CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CAMANO, Fernanda Donnabella. **Transação no contencioso tributário federal:** temas de possível eleição. São Paulo: Max Limonard, FGV/DIRIETO-SP, 2021. Disponível em: < https://drive.google.com/file/d/1RGFxD92XDws5gDdYhFRKLU5fLsAtU6s9/view?pli=1>.

A ideia dos debates e respectiva produção de textos deles decorrentes é trazer um novo olhar sobre o processo tributário a fim de que, a partir da amálgama de experiências acadêmicas e profissionais, seja possível sugerir alternativas mais eficientes para lidar com o contencioso tributário de nosso País.

Seguida essa linha, os nove anteprojetos de lei formulados pela Comissão de Juristas constituída pelo Ato Conjunto 1/2022 do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal, com vista à modernização do contencioso tributário (como, por exemplo, o PLP 124/2022, que altera o Código Tributário Nacional e o PLP 125/2022, que institui o Código de Defesa dos Contribuintes), passam a compor o material de estudo da linha investigativa do núcleo de direito tributário do Mestrado Profissional da FGV/Direito SP, firme na ideia de que tais iniciativas necessitam de um olhar diferenciado para que desaguem num processo tributário mais racional e efetivo.

A partir desse conjunto pré-normativo, ao lado do Código de Processo Civil de 2015, instrumento legislativo que inaugurou todas as transformações por que passa a processualística contemporânea, a análise sistemática dos projetos é um imperativo voltado a colaborar para o aperfeiçoamento de sua redação. Em outras palavras, analisar as propostas de reforma do processo tributário de forma holística, testando sua "praticabilidade" para todos os níveis federativos (contenciosos federal, estadual e municipal): esse é o foco.

Sob essa perspectiva, serão desenvolvidos textos, a serem publicados nesta coluna, seguindo a linha de pensamento de que a pragmática nos mostra cotidianamente que a capacidade efetiva de colaboração da sociedade civil em relação a projetos de lei em curso nas Casas Legislativas torna as futuras mudanças bem mais efetivas. Como exemplo, citamos o que tem ocorrido com a reforma tributária trazida pela PEC 45/2019, aprovada no dia 07/07/2023 na Câmara dos Deputados. Modificações foram inseridas na redação original da PEC a partir da dialogia dos mais diversos atores (acadêmicos, profissionais, juristas). E assim deverá ser feito no ambiente do Senado Federal.

Aliás, certamente haverá a intersecção dos projetos legislativos destinados a alterar o processo tributário e a nova estrutura tributária decorrente da eventual aprovação da referida PEC – diante da extinção do ISS, ICMS, PIS, COFINS e IPI com a sua substituição pela CBS e pelo IBS, o contencioso administrativo deixará de apresentar a configuração que hoje lhe é própria.

Questões sobre como se dará o processo administrativo da CBS e do IBS, cujos conflitos devem ser dirimidos pelo Conselho Federativo, entidade autônoma que emerge da reforma, além de dúvidas a respeito de eventual ruptura ou aproveitamento dos precedentes já firmados pelas Cortes Superiores, bem como se os mecanismos lá previstos de solução do controvérsias e redução de litigiosidade ganham ainda mais relevância com as diretrizes da PEC 45, tudo a demandar reflexão, debate e produção de textos em um ambiente que transcende o espaço acadêmico.

Daí porque o projeto de reforma tributária que se (re)inicia naquele âmbito pretenderá jogar luzes sobre a necessidade de que também o processo judicial e administrativo tributário sejam repensados na esteira da reforma que vem sendo projetada para o direito material, ante os novos rumos que o Sistema Tributário Nacional está por tomar.

É com esse escopo que a linha de investigação apresentada desenvolver-se-á neste semestre no ambiente acadêmico do Mestrado Profissional da FGV/Direito SP, tornando públicas as ideias que forem produzidas com o objetivo maior de tornar o contencioso brasileiro mais seguro e efetivo.

Projeto de Código de Defesa dos Contribuintes e a necessária vedação explícita de "sanções políticas"

Marcos Pires

Mestrando em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP). Membro do núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da mesma instituição. Advogado. Sócio da PPF Advocacia.

O Projeto de Lei Complementar nº 125, de 2022 (Código de Defesa dos Contribuintes – "PLP 125/22"), decorrente dos trabalhos da Comissão de Juristas, presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do STJ, veicula normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes, sob importantes critérios como, por exemplo, a redução de litigiosidade, a imposição de menor onerosidade aos contribuintes, inclusive com a presunção de sua boa-fé no âmbito judicial e extrajudicial, a indução da conformidade tributária, e a atuação cooperativa entre contribuintes e fisco.

Impende ressaltar a adequada distinção (disciplinada pelo Capítulo IV do aludido projeto) entre o "contribuinte bom e cooperativo" e o "devedor contumaz", assegurando-se apenas ao primeiro o tratamento fiscal favorecido, especialmente: "*I - o acesso a canais de atendimento simplificados para orientação e regularização; II - a flexibilização das regras para aceitação ou para substituição de garantias, inclusive a possibilidade de substituição de depósito judicial por seguro-garantia ou por outras garantias baseadas na capacidade de geração de resultados dos contribuintes; III - a possibilidade de antecipar a oferta de garantias para regularização de débitos futuros; IV - a execução de garantias em execução fiscal somente após o trânsito em julgado da discussão judicial relativa ao título executado; V - a priorização na análise de processos administrativos, em especial aos que envolvem a possibilidade de devolução de créditos ao contribuinte*".

Nessa linha, o PLP 125/22 mencionado é minucioso ao exigir processo administrativo definitivo para a caracterização do "devedor contumaz", não bastando o mero inadimplemento de débitos inscritos em dívida ativa, mas a comprovação de que o devedor "operacionaliza suas atividades com o emprego de fraudes contra o fisco", mediante os artifícios exaustivamente elencados pelos incisos I a IV do artigo 33.

Além de ser vedado o tratamento favorecido reservado ao "contribuinte bom e cooperativo", o projeto impõe ao "devedor contumaz" uma série de restrições como o impedimento ao gozo de benefícios fiscais, de parcelamentos de qualquer espécie, de remissão ou anistia de dívidas.

Tais restrições conformam-se à posição do Supremo Tribunal Federal (STF), exemplificada pela Tese de Repercussão Geral (Tema 363) de que é constitucional a regra que veda a adesão ao Simples Nacional de microempresa ou de empresa de pequeno porte que possua débito previdenciário ou tributário, cuja exigibilidade não esteja suspensa, assim como pela decisão que julgou constitucional a condição de regularidade das obrigações tributárias federais correntes para a manutenção das entidades desportivas de futebol no Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro – PROFUT.

A despeito da pertinente disciplina do "devedor contumaz" e das restrições que lhe devem ser aplicadas, o PLP 125/22 não contempla regras que vedem expressamente as denominadas "sanções políticas".

Convém ao Código de Defesa dos Contribuintes disciplinar minuciosamente as medidas coercitivas indiretas para pagamento de tributo, estipulando-se os critérios objetivos para a caracterização de tais medidas como "sanções políticas" e apartando-as de tantas outras indiretas previstas pela legislação e acolhidas pela jurisprudência.

Eduardo de Paiva Gomes discorre sobre a evolução do conceito de "sanção política" no âmbito do Supremo Tribunal Federal e evidencia que a atual jurisprudência:

> "consolida o entendimento de que o conceito de sanção política demanda, em síntese, a real presença das seguintes características na específica situação fática vinculada ao caso objeto de análise: (i) efetiva inviabilização ou grave restrição à atividade empresarial do contribuinte; (ii) violação ao devido processo legal pela impossibilidade de se discutir judicialmente a legitimidade do crédito tributário ou da própria medida extrajudicial; (iii) transgressão ao princípio da proporcionalidade" [1].

[1] GOMES, Eduardo de Paiva. O Conceito de Sanção Política Delineado pela Jurisprudência do STF. *In* Inovações na Cobrança do Crédito Tributário. Coordenação: ARAUJO, Juliana; CONRADO, Paulo. São Paulo (SP), Editora Revista dos Tribunais, 2019, p. 70.

Ainda que os tribunais brasileiros tenham consolidado a inconstitucionalidade de determinadas medidas coercitivas indiretas e assim as caracterizado como "sanções políticas" (v. Súmulas 70, 323 e 547 do STF), continua usual a adoção de ilegítimas medidas pela Administração Tributária, tais como, a apreensão de mercadorias mesmo após o ato de lançamento tributário, o estabelecimento de obstáculos para a inscrição em cadastros fiscais, a postergação de licenças ambientais ou urbanísticas (funcionamento do estabelecimento, construção, habite-se) e a proibição de emissão de notas fiscais.

Na maioria das vezes, as "sanções políticas" são motivadas por simples inadimplemento de tributo, sem qualquer indício de dolo, fraude ou simulação, muito menos mediante a instauração de processo administrativo que garanta ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório, revelando-se concretamente desproporcionais e irrazoáveis.

A bem da verdade, as insubsistentes medidas indiretas para coerção do pagamento do tributo, além de afrontarem a garantia constitucional do livre exercício da atividade econômica e os demais critérios jurisprudencialmente construídos, desalinham-se às novas diretrizes que guiaram os trabalhos de elaboração dos anteprojetos de proposições legislativas voltadas para a modernização do sistema tributário nacional.

Decerto, a adoção de "sanções políticas" pelo fisco promove o conflito tributário e incentiva a judicialização penalizando, de forma desproporcional e irrazoável, múltiplos contribuintes em situação de inadimplência ocasional e extraordinária, restringidos no exercício de suas atividades sem qualquer prova de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada, e sem a garantia do devido processo legal.

Demais disso, a persistente imposição de "sanções políticas" pela Administração Tributária revela-se ainda mais anacrônica diante da eficácia de outros meios coercitivos legalmente previstos para compelir o devedor a pagar o tributo e já considerados constitucionais e legítimos como o protesto extrajudicial da certidão da dívida ativa (ADI 5.135, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 7/2/2018) e o registro dos débitos em bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito.

Convém, isso sim, aperfeiçoar a sistemática de cobrança extrajudicial e judicial do crédito tributário, como intentado pelo Projeto de Lei nº 2.488, de 2022 (projeto de lei de execução fiscal, apresentado pela Comissão de Juristas que elaborou, também, o PLP 125/22), a fim de que, conforme a Exposição de Motivos, reúna-se "*celeridade e*

efetividade na recuperação dos recursos indispensáveis à realização de políticas públicas condizentes com os objetivos fundamentais da República", assegurando-se, "*com racionalidade, cooperação e diálogo, que sejam devidamente respeitadas as garantias constitucionais dos contribuintes*".

Portanto, justifica-se a incorporação ao Projeto de Lei Complementar nº 125, de 2022 (Código de Defesa dos Contribuintes) de enunciados normativos que distingam objetivamente as medidas coercitivas indiretas para cobrança de tributo, estipulando-se expressamente os critérios distintivos entre as restrições legítimas (especialmente para o "devedor contumaz") e as restrições insubsistentes, proibindo-se explicitamente a adoção pelo fisco de "sanções políticas", em conformidade à evolução jurisprudencial do STF.

UNIFICAÇÃO DO CÓDIGO DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: UMA ESTRATÉGIA PARA COESÃO NORMATIVA

Em 2022 foram apresentados na Câmara dos Deputados dez projetos de lei visando a modernização do processo tributário[1].

Tais projetos decorrem da instauração da Comissão de Juristas (por meio de Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022), presidida pela Ministra Regina Helena Costa, com o objetivo de apresentar proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o contencioso tributário nacional.

A fim de alcançar os objetivos propostos, a Comissão foi subdivida em duas subcomissões, sendo elas as Subcomissões do Processo Administrativo e do Processo Tributário.

Dentre os projetos de lei, destacam-se dois:

(i) Projeto de lei complementar nº 124/2022 (PLP nº 124/22), que dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária; e

(ii) Projeto de lei complementar nº 125/2022 (PLP nº 125/22), prescrevendo normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes (Código de Defesa dos Contribuintes).

Referidos textos apresentam pontos de convergência, o que denota a possibilidade de sua unificação, com o objetivo de buscar maior praticabilidade no momento da respectiva aplicação.

Enquanto o Código de Defesa dos Contribuintes visa consagrar a figura do contribuinte como sujeito de direitos e deveres, redefinindo a relação fisco-contribuinte, de modo a promover novo paradigma de confiança e cooperação mútua, o PLP nº 124/22 possui escopo mais amplo com base em três pilares:

(i) prevenção de conflitos tributários, como os mandamentos direcionados ao estabelecimento de programas de conformidade e à facilitação da autorregularização;

[1] https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2022/19092022-Senado-apresenta-projetos-para-reforma-dos-processos-administrativo-e-tributario.aspx

(ii) adoção de soluções consensuais em litígios tributários, incluindo a desjudicialização dos processos tributários; e
(iii) harmonização das normas relativas ao processo administrativo tributário, como forma de fortalecer o contencioso administrativo por meio da previsão de garantias mínimas a serem observadas por todas as esferas da Federação.

Ao avaliar ambos os projetos de lei complementar, há distinções entre eles, mas em certos pontos muito se assemelham (ou se preocupam) em equalizar a balança entre fisco e contribuinte.

Enquanto o PLP nº 124/22 percorre caminho normativo com entornos processuais, o PLP nº 125/22, por sua vez, põe foco comportamental/colaborativo no relacionamento entre contribuinte e fisco.

Porém, como dito, há certos conteúdos em que ambos possuem o mesmo objetivo em relação aos métodos preventivos e de composição de litígios, por exemplo, quando se referem à utilização da arbitragem e mediação, à transação (muito embora já estivesse disciplinada no Código Tributário Nacional, mas agora com ampliação e regulamentação próprias), à consulta tributária e à constituição e efeitos do crédito tributário, dentre outros.

Por outro lado, há certos dispositivos somente considerados no PLP nº 125/22, como, a Seção I, em que constam dispositivos sobre princípios, direitos e deveres gerais, além de disciplinar critérios comportamentais da Administração Tributária.

Neste ponto já encontramos avanço e quebra de paradigma na relação entre contribuinte e Administração Tributária, ou seja, por meio do PLP nº 125/22 a intenção do legislador é buscar literalmente a cooperação mútua.

Nessa linha, nota-se que na Seção II – Da atuação cooperativa – o artigo 7º prescreve as responsabilidades da Administração Tributária devendo priorizar a resolução cooperativa e, quando possível, coletiva das controvérsias.

Outro ponto de inovação foi o destaque do Capítulo IV - Dos Contribuintes Bons E Cooperativos e Do Devedor Contumaz – estipulando conceitos e critérios de distinções entre os bons e maus pagadores de tributos.

Em relação aos bons contribuintes nota-se o esforço normativo em dar-lhes especial atenção, visando facilitar a regularização de seus débitos e a apresentação de garantias em execuções fiscais.

Por outro lado, em relação aos maus contribuintes o PLP nº 125/22 propõe a necessidade de se averiguar tal condição por meio de processo administrativo definitivo, para que aqueles sejam caracterizados efetivamente como devedor contumaz.

A partir deste ponto, o devedor contumaz perde a possibilidade de uso de benefícios ou créditos federais, estaduais ou municipais, parcelamentos de qualquer espécie, remissão ou anistia de dívidas e utilização de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para a quitação de tributos, bem como fica impedido de propor recuperação judicial e com risco de convolá-la em falência, caso a Fazenda Pública requeira[2].

Muitos destes novos regramentos se assemelham ao conteúdo da Lei nº 8.137/90 (que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências), ou melhor, o reforça ao disciplinar condutas como falsificação, simulação, declaração falsa, dentre outras.

Não obstante, percebe-se que o PLP nº 125/22 ainda se preocupou em atingir eventuais terceiros beneficiários envolvidos com o devedor contumaz ou que se utilizam de outros subterfúgios, como envolvimento de interpostas pessoas, países ou dependências cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes[3], por exemplo.

Tendo em vista a necessidade de se comprovar por meio de processo administrativo a configuração do devedor contumaz, a chance de desdobramento no Poder Judiciário tende a aumentar, razão pela qual os contrapesos para mitigar as condutas delituosas do devedor contumaz são muito bem-vindos.

O presente artigo não tem como intuito realizar estudo comparativo entre os referidos projetos de lei complementar, mas sim de provocar a reflexão de que, uma vez constatadas proposições normativas semelhantes e complementares, não seria o caso de sua unificação, na tentativa de tornar o ordenamento jurídico tributário mais coeso possibilitando, inclusive, análise interpretativa sistêmica mais clara e simples?

Nesse sentido, grande parte das disposições do PLP nº 125/22, no que se refere aos princípios, direitos e deveres da Administração Tributária e dos contribuintes, a figura do bom e mau contribuinte, dentre outras regras, poderiam ser (re)alocadas e incluídas no próprio Código Tributário Nacional, em capítulo inicial introdutório, trazendo simplificação ao ordenamento jurídico, bem como mantendo as prorrogativas e as motivações de ambos os projetos em um só plano normativo.

[2] Art. 35 do projeto de lei complementar nº 125/2022.
[3] Art. 33, § 3º do projeto de lei complementar nº 125/2022.

Felipe Zalaf

Mestrando em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP), compondo o Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da mesma instituição. Advogado, pós-graduado em Direito Tributário pela PUC Campinas; pós-graduado em Direito Tributário na FGVLaw-EDESP; pós-Graduado em Direito Tributário na FGV-IBE.

Carlos Eduardo Borghi Pla

Mestrando em Direito Tributário pela FGV/Direito SP e membro do núcleo de direito tributário do Mestrado Profissional da mesma Instituição. Advogado no escritório FF Advogados.

Projeto de Lei nº 2.488 de 2022 – A execução de pequeno valor e a Reponsabilidade de Sócios/Administradores prevista no art. 135 do CTN.

Atualmente 10 projetos de lei tramitam no Congresso Nacional decorrentes de trabalho elaborado pela Comissão de Juristas, encabeçado pela Ministra do STJ Regina Helena Costa. Objetivam a modernização das leis relacionadas aos processos administrativo e judicial tributários, dentre os quais destaca-se, para fins de análise do presente texto, o Projeto de Lei nº 2.488 de 2022 (PL nº 2.488/22), o qual dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da União, Estados e Municípios e a responsabilidade tributária pessoal dos sócios/administradores de pessoas jurídicas.

Dentre as modificações trazidas em seu texto, o PL nº 2.488/22 inova ao trazer a figura da execução da dívida ativa de pequeno valor (artigos 19 a 30), assim entendida as inferiores a 60 salários-mínimos no momento da inscrição, no caso de créditos tributários da União, autarquias, fundações e demais entidades federais ou de âmbito nacional, ou as inferiores a 40 salários-mínimos, no caso de créditos tributários dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de direito público.

Esse novo rito especial de execução seria realizado, de início, administrativamente, mediante à abertura de procedimento específico para registro de atos e comunicações, onde será permitido averbar o bloqueio extrajudicial de bens do devedor, desde que não ofertados bens em garantia pré-executória, o que permitirá a parte executada, depois de intimada por via eletrônica, postal ou por edital, defender-se administrativamente mediante interposição de impugnação.

Em um segundo momento, caso mantida a penhora por decisão administrativa indeferindo a impugnação, o devedor ainda poderá oferecer judicialmente seus embargos à execução, no prazo de 30 dias contados da notificação da decisão administrativa, ou poderá fazê-lo tão logo notificado da penhora, neste caso, renunciando à via administrativa.

Contudo, caso não embargada a cobrança ou não havendo a atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução, a autoridade administrativa poderá adotar diretamente e independente de autorização judicial, as providências necessárias para expropriação dos bens bloqueados.

Ademais, o PL nº 2.488/22 também prevê em seu artigo 18 a possibilidade de instaurar-se procedimento administrativo para apurar e atribuir administrativamente a responsabilidade de terceiros e demais responsáveis por créditos tributários, na hipótese de verificação da prática de atos ilícitos previstos na legislação tributária, cível e empresarial, trazendo a possibilidade de a penhora de bens administrativos também atingir o patrimônio de sócios/administradores.

Como grande parte das pessoas jurídicas nacionais são empresas de médio e pequeno porte, cujas dívidas tributárias geralmente são representadas por valores pouco elevados e, certamente, serão enquadradas como débitos de pequeno valor, nos termos do PL nº 2.488 de 2022, tal modificação legislativa poderá ser de grande impacto não só para as empresas brasileiras, mas para seus sócios.

Em que pese a possibilidade de implementar trâmite mais célere e efetivo para a cobrança de créditos tributários, principalmente em relação a maus pagadores, pois a expropriação administrativa retira a necessidade de cumprimento de diversas etapas procedimentais que atualmente acabam por tornar árdua a tarefa de alcançar o patrimônio destes devedores, nos casos em que houver a responsabilização de sócios e administradores essa modificação deve ser tratada com certa cautela, especialmente em relação àqueles que não têm por hábito evitar deliberadamente o pagamento de tributos.

Para tanto, o PL nº 2.488/22 prevê em seu artigo 18 a possibilidade de instauração de procedimento administrativo específico para apuração de responsabilidade de terceiros. Ainda que constitua uma faculdade da autoridade administrativa, haja vista a possibilidade de fazê-lo judicialmente no curso da execução fiscal, quando a apuração de responsabilidade é realizada exclusivamente em âmbito administrativo deve observar estritamente o princípio constitucional do devido processo legal, também expresso pela ampla defesa e pelo contraditório.

Longe de constituir mera faculdade, a necessidade de comprovação das condutas ensejadoras da responsabilidade tributária com base nas hipóteses previstas no artigo 135, do CTN, é indispensável dada a natureza pessoal das hipóteses de responsabilidade nele previstas, eis que os próprios créditos decorrem dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nesse sentido, é importante considerar que tal apuração de responsabilidade, seja na esfera judicial ou administrativa, encontra-se vinculada à temporalidade do fato da qual decorre. Ou seja, deve ser apurada e discutida quando constatada a materialização da hipótese ensejadora de responsabilidade de terceiro.

Logo, uma vez apurado em processo administrativo o nascimento da obrigação tributária que decorra dos atos praticados nas hipóteses previstas do artigo 135, do CTN, deve-se desde logo abrir-se o procedimento para imputação de responsabilidade dos sócios e administradores e lhes permitir defender-se da imputação por meios que lhes garantam a ampla defesa e contraditório já na esfera administrativa.

Nesta medida, prosseguindo-se com a aprovação da nova sistemática de execução fiscal de pequeno valor, a qual possibilitará a expropriação administrativa de bens pelo próprio ente administrativo sem a participação do Judiciário, torna-se indispensável garantir que a responsabilização de sócios e administradores pelo crédito seja devidamente apurada, comprovada e garantida a sua participação e defesa no âmbito desse procedimento, em moldes semelhantes ao que já existe hoje no "Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade" (PARR), mas que atualmente encontra-se restrito a hipóteses de verificação do encerramento irregular do contribuinte pessoa jurídica.

Caso contrário, estar-se-ia conferindo contornos arbitrários e desproporcionais à cobrança de créditos tributários de pequeno valor, principalmente para a grande maioria de

pequenos contribuintes, que não podem ser previamente tratados como se todos fossem devedores contumazes.

Por outro lado, uma vez observada a abertura de procedimento destinado a tal apuração já nesta esfera administrativa, a medida certamente trará benefícios significativos para ambos (Fisco e contribuintes), pois permitirá aos contribuintes defender-se da imputação de responsabilidade sem antes ter seu patrimônio pessoal afetado e permitirá ao Fisco prosseguir com a cobrança do crédito tributário em relação aos sócios administradores de posse de título executivo legítimo, com a devida apuração de responsabilidade de terceiros sobre o crédito tributário.

A apuração de responsabilidade na esfera administrativa e a racionalidade na cobrança do crédito fazendário

Camilla Cabral e Mayara Cruz

A busca pelo incremento da efetividade e da racionalidade na satisfação do crédito tributário tem ensejado uma significativa mudança de postura por parte da Fazenda Nacional, o que se traduziu na adoção de uma série de medidas de desjudicialização da atividade de cobrança (aqui em sentido amplo). Dentre essas medidas podemos mencionar a Portaria 396/2016, com a possibilidade de, não localizados os devedores ou bens passíveis de penhora, ocorrer o arquivamento das execuções fiscais abaixo de um milhão de reais. Posteriormente, a Portaria 948/2017 previu a possibilidade de apuração de responsabilidade de administradores na esfera administrativa e a Portaria 33/2018 trouxe, dentre outras previsões, a oferta antecipada de garantia e a possibilidade de apresentação de pedido de revisão de débitos inscritos em dívida ativa (PRDI).

Nesse contexto, o Projeto de Lei (PL) 2488/2022, um dos frutos do trabalho da comissão de juristas que elaborou propostas para modernização dos processos administrativo e tributário, faz um relevante avanço ao trazer medidas extrajudiciais de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa, inclusive dedicando capítulo específico ao tema.

Uma dessas medidas é a possibilidade de a Fazenda Pública instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa, ajuizado ou não, garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa (art. 18 do PL 2488/2022). Trata-se de instrumento que, como anteriormente mencionado, já é utilizado em âmbito federal desde a edição da Portaria PGFN 948/2017, que regulamentou o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR).

O PARR é voltado à apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN, conforme dispõe o art. 1º da Portaria 948/2017. Trata-se de procedimento respaldado expressamente pelo art. 20-D, III, da Lei 10.522/2002, bem como pelo art. 135 do CTN, diante da demonstração dos requisitos legais para o reconhecimento da responsabilidade tributária decorrente da dissolução irregular da pessoa jurídica.

Diversamente do que ocorre nas execuções fiscais, em que a prova mais utilizada é a certidão do oficial de justiça atestando a não localização da empresa no seu domicílio fiscal, no PARR são utilizados como prova dados extraídos das mais diversas bases, os quais são aptos a demonstrar a inatividade da empresa por refletirem informações como existência de faturamento, pagamento de tributos correntes, movimentação financeira,

quantidade de empregados, distribuição de lucros e dividendos, apresentação de declarações econômico-fiscais, emissão de notas fiscais eletrônicas de entrada e saída, repasses eventualmente recebidos do Governo Federal, pagamento e recebimento de aluguéis, recebimento de rendimentos sujeitos à incidência de imposto de renda na fonte, aquisição ou alienação de bens do ativo imobilizado e de bens imóveis, dentre outros.

O procedimento será instaurado pela unidade descentralizada da PGFN responsável pela cobrança do débito inscrito em dívida ativa em face da pessoa jurídica devedora, assegurado o contraditório e a ampla defesa. Nesse sentido, a Portaria PGFN 948/2017 prevê, em seu art. 2º, que o procedimento será realizado contra o terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar, com a indicação específica dos indícios da ocorrência da dissolução irregular da pessoa jurídica. Em seguida, o responsável será notificado para apresentar impugnação e, após a decisão, ainda será cabível a apresentação de recurso administrativo.

Conforme explicam Juliana Furtado e Fernanda Camano[1], *"a apuração administrativa de responsabilidade por meio do PARR não apenas permite identificar o terceiro responsável, mas também autoriza que outras medidas administrativas indiretas de 'cobrança' sejam implementadas relativamente a esse terceiro, como o protesto e a inscrição no cadastro de inadimplentes".*

Por outro lado, há quem defenda que o procedimento viola o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, na medida em que caberia exclusivamente ao magistrado, após diligência realizada pelo oficial de justiça, reconhecer a responsabilidade de terceiros pela dissolução irregular da sociedade.

Recentemente esses argumentos foram afastados pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no julgamento da Apelação n. 5008792-65.2020.4.03.6100. O Tribunal, nos termos do voto do relator, Desembargador Federal Carlos Muta, entendeu que não há impedimento à apuração de responsabilidade tributária de terceiro na instância administrativa, desde que observadas garantias formais e instrumentais do processo administrativo. Definiu, ademais, que a certidão do oficial de justiça atestando que a sociedade não mais funciona no endereço informado ao Fisco não é o único meio de prova admitido, podendo a PGFN se valer de outros meios, e que inexiste reserva judicial para a discussão da matéria, já que será possível o ajuizamento de demanda para discutir eventual nulidade do procedimento administrativo por cerceamento de defesa ou ilegalidade da decisão fiscal.

A decisão do Tribunal vai ao encontro da imperiosa necessidade de utilização de mecanismos administrativos de cobrança para a racionalização dos atos que possam

[1] ARAUJO, Juliana Furtado Costa; SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. A Concorrência dos Meios Extraprocessuais de "cobrança" do crédito tributário inadimplido e dos expropriatórios forçados. *In* CONRADO, Paulo Cesar; Gomes, Daniel de Paiva**.** *Processo Administrativo Judicial e Execução Fiscal no Século XXI.* Vol. II. São Paulo: Max Limonad, 2021.

conduzir à satisfação do crédito tributário, sem que isso signifique interdição do acesso ao Poder Judiciário, já que a modificação da esfera em que haverá o reconhecimento da responsabilidade não impede o contribuinte de questionar eventual ilegalidade dos atos administrativos perante o Poder Judiciário.

A decisão ainda abre caminho para que se entenda a Administração Pública como apta a assegurar aos administrados a observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, garantias essas que não podem ser tidas como sinônimo de procedimento realizado exclusiva e integralmente na via judicial.

Nesse contexto, é legítimo e desejável o estabelecimento de um procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade apto a respeitar os direitos de contribuintes e terceiros, podendo a experiência na esfera federal ser útil ao desenvolvimento dos modelos estaduais e municipais e à ampliação dos debates sobre o tema, já que a observância do devido processo legal e de outras garantias processuais está muito mais ligada ao estabelecimento e ao cumprimento de regras elaboradas em conformidade com a Constituição Federal e o CTN do que ao ambiente em que se dá a discussão.

O PARR revela um mecanismo salutar para a redução da litigiosidade e economia processual, na medida que torna possível centralizar no credor o diligenciamento patrimonial dos devedores, através da utilização de meios extrajudiciais de cobrança do crédito tributário. Tem-se, portanto, que o disposto no art. 18 do PL 2.488/2022 disciplina um procedimento administrativo que já vem sendo adotado com sucesso pela Administração Tributária Federal.

As propostas de alteração legislativa previstas no PL 2.488/2022 se coadunam com as práticas já adotadas pela Fazenda Nacional, as quais poderão ser estendidas aos demais entes fazendários. Deste modo, será possível alcançar uma maior efetividade na cobrança, por meio de medidas que assegurem, além da racionalidade, a manutenção dos direitos e das garantias dos contribuintes.

O Conceito de Devedor Contumaz no Projeto de Reforma do Processo Tributário

Alex Ferreira.
Advogado, pós-graduado em Direito Tributário pela PUC Campinas; pós-graduado em Direito Tributário na FGVLaw-EDESP; pós-Graduado em Direito Tributário na FGV-IBE, mestrando em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP).

Uma das inovações da reforma do processo tributário (PLP 125/2022) é a normatização do conceito de devedor contumaz e a instrumentalização processual para a sua configuração. Segundo referido projeto, nas hipóteses de simulação, dissimulação e fraude, e após o processo administrativo fiscal específico que as reconheça, o contribuinte afetado ficará impedido, em regra, de gozar de benefícios fiscais, remissões, anistias, de participar de parcelamentos, utilizar créditos fiscais de IRPJ e CSLL ou, até, de pleitear recuperação judicial ou nela prosseguir.

Pretendemos neste artigo analisar os fundamentos jurídicos para a definição do devedor contumaz e sua aderência aos princípios tributários.

O Sistema Tributário Nacional foi erigido por princípios constitucionais que limitam o poder de tributar e trazem segurança ao contribuinte de que não será obrigado a pagar além do que cabe ao Estado arrecadar. Em contrapartida, o ente público tem garantido o seu direito de tributar, desde que inexista excessos na função de fiscalização, arrecadação ou na utilização de mecanismos coercitivos extrajudiciais para cobrança de tributos, mediante o uso de restrições ao livre exercício da iniciativa.

Há uma preocupação com a proteção do contribuinte frente às ações do Estado. Mas não menos importante é o comportamento do contribuinte perante a Administração Tributária e os reflexos advindos quando aquele não cumpre com seu dever fundamental de pagamento do tributo.

As normas constitucionais tributárias, que limitam o poder de tributar e garantem que o contribuinte não sofrerá arbitrariedade e nem confisco do seu patrimônio, se colocam diante da problemática atual de que o não pagamento de tributos de forma deliberada e injustificada constitui uma ilicitude que deve ser combatida, pois viola o direito da Fazenda Pública e de toda a sociedade com relação a arrecadação para custeio da saúde, educação, previdência social, etc., além de trazer desequilíbrios econômicos e injustiça com aqueles que recolhem pontualmente os tributos.

Nesse pensamento, tanto o Estado pode praticar condutas ilícitas e violadoras das garantias constitucionais ao poder de tributar e fiscalizar, como também o contribuinte pode praticar condutas capazes de gerar grande prejuízo ao Estado.

O inadimplemento gera um aumento de custos de estrutura para fiscalização e compromete os níveis de investimento estatal. Já os contribuintes cumpridores de seus deveres, por sua vez, se vêem obrigados, ao fim e ao cabo, a pagar mais tributos para "compensar" o inadimplemento daqueles que praticam a evasão tributária, além de prejuízo da concorrência praticada pelos devedores contumazes que podem vender seus produtos de forma menos onerosa.

Nesse sentido, o não pagamento de tributos frustra a aplicação da igualdade tributária, deteriora a distribuição de encargos fiscais de acordo com a capacidade contributiva e pode forçar o Estado a aumentar a carga tributária, gerando um efeito nocivo para a concorrência, até mesmo inviabilizar o negócio do bom contribuinte (concorrência desleal).

Diversas legislações estaduais passaram a instituir regimes mais rígidos para coibir o mau pagador, com o objetivo de desencorajar a inadimplência, pois apenas a aplicação da multa punitiva e juros não se mostraram suficientes para o combate da inadimplência contumaz.

Outro desafio é perquirir qual seria o critério diferenciador para aplicação de diferentes níveis de exigências do contribuinte, distinguindo entre aqueles que são inadimplentes eventuais dos devedores contumazes (critério de desequiparação entre os sujeitos passivos) e a proporcionalidade das medidas aplicadas, que devem guardar coerência com os interesses protegidos pelo legislador constitucional.

Os devedores podem ser classificados a partir do comportamento e da justificativa que cada um apresenta para o não pagamento do tributo. Desse modo, é possível enumerar três classes de devedores: o eventual, o grande devedor e o sonegador equiparável ao devedor contumaz[1]. O devedor eventual está associado ao cenário de crise financeira ou econômica temporária. O grande devedor, por sua vez, é detentor de um valor substancial e que pode estar em discussão administrativa ou judicial. Já o sonegador ou o devedor contumaz apresenta como traço característico a reiteração da conduta de não pagamento do tributo e o montante relevante envolvido, aliado ao elemento volitivo específico de fraude/sonegação, como definido pelo Supremo Tribunal Federal no RHC 163.334.

O PLP 125/2022 caminhou bem ao tentar objetivar e procedimentalizar os requisitos para o reconhecimento da contumácia, hoje dispersos em legislações e capitaneados pelo STF no citado RHC 163.334, uma vez que busca criar uniformidade entre as legislações de todos os entes federados, de modo a estabelecer a diretriz a ser seguida na definição do conceito.

No entanto, a proposta legislativa foi omissa quando excluiu da definição aquele que ilegítima e injustificadamente não paga o tributo e desvia os recursos para financiamento do próprio negócio, aumentando suas margens operacionais ou até mesmo para reduzir o seu preço, mas sem o intuito fraudulento. Defendemos que se estabeleça controles mais rígidos em face do contribuinte que utiliza os tributos como fonte de receita da empresa.

[1] Adotamos a categoria de devedores descrita por Júlia Silva Araújo Carneiro, em sua dissertação de mestrado "O Devedor Contumaz no Direito Tributário: premissas teóricas, conceito e regime jurídico", pág. 26 e seguintes, da Fundação Getulio Vargas, 2020.

O não recolhimento de tributo de forma injustificada e ilegítima também é uma prática nociva à sociedade e ao fisco. A conduta de quem declara os tributos e não os recolhe ao longo de um determinado tempo é merecedora de regime fiscal mais rígido, mas repita-se, deve ser observada a proporção e os interesses constitucionais, de modo a evitar os abusos fiscais, ou seja, a medida aplicada há que ser aferida desde que não haja arbitrariedades pelo fisco.

Todavia, é preciso que o conceito de contumácia esteja vinculado ao de capacidade de pagamento, para que o devedor eventual não seja indevidamente penalizado, o que ocorre quando apenas critérios de tempo ou de valor são eleitos como identificadores de devedores contumazes, como faz a maioria das legislações estaduais, sem se atentar a elementos outros, como: a evolução patrimonial do devedor ao longo desse período, rescisões de parcelamentos e/ou transações, histórico de pagamentos de tributos vencidos e vincendos, o relacionamento com as autoridades fiscais, comportamento do devedor ao longo dos últimos dois ou três exercícios, etc.

Ou seja, o PLP 125/2022 carece de melhorias para que na caracterização da contumácia do devedor sejam levados em consideração, para além de critérios de valor, tempo, e o elemento volitivo, também, todo um contexto negocial, econômico e de conformidade do contribuinte de modo a constatar se o atraso reiterado e sistemático configura um *modus operandi* do contribuinte.

Por fim, entende-se que o PLP 125/2022 caminhou muito bem ao tentar estabelecer uma uniformidade conceitual e procedimental para a definição e caracterização do devedor contumaz mas, ainda, demanda alguns ajustes para bem capturar a realidade econômica de outros contribuintes que acabam por utilizar a rolagem de sua dívida fiscal como modelo de negócios às custas de toda a sociedade.

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Cristiane Campos Morata

É sabido que os processos administrativos no âmbito fiscal chegam a ficar cinco, dez ou até mais anos paralisados, sem qualquer movimentação, aguardando julgamento de impugnações ou recursos dos contribuintes. Isto é corriqueiramente constatado, tanto na esfera federal, como nas estaduais e municipais.

Ocorre que não há previsão normativa específica quanto à prescrição intercorrente na esfera administrativa fiscal, mas tão somente na Lei de Execuções Fiscais, aplicável aos processos judiciais.

Devemos lembrar que a prescrição ordinária tributária diz respeito a perda do prazo do Fisco de cobrar um tributo pela falta de ingresso da respectiva ação executiva. Por sua vez, a prescrição intercorrente, é aquela que se dá no curso processo, devido à inércia do exequente em localizar o devedor ou bens para a penhora. Ambas têm prazo legal de 5 anos e culminam na extinção do crédito tributário.

Alegam os Fiscos, porém, que em face da previsão contida no art. 151, inciso III, do CTN, de que *as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário,* não seria possível a incidência da prescrição intercorrente nos processos administrativos pendentes de julgamento.

Parcela da doutrina[1], no entanto, aponta que o abandono processual por parte do Fisco ao não julgar as defesas e recursos administrativos do contribuinte atrairia, por si só, a fluência de prazo prescricional no curso do processo, independentemente da suspensão de exigibilidade havida.

Não obstante, a questão foi sumulada pelo CARF, através da Súmula nº 11, que dispõe que *não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

Mas os processos administrativos não podem perdurar indefinidamente, enquanto os contribuintes ficam na incerteza da cobrança de um crédito que poderá impactar diretamente sua saúde financeira.

Há na jurisprudência algumas decisões favoráveis à aplicação da prescrição intercorrente no âmbito administrativo fiscal, apontando a desnecessidade de regulamentação e aplicando, como razão de decidir, as regras fluídas de exegese previstas no art. 108, do CTN.[2]

Recentemente, o STF julgou em sede de repercussão geral, o Tema 390[3], no qual analisou a prescrição intercorrente no curso do processo de execução fiscal, consignando a seguinte tese: *É constitucional o art. 40 da Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais – LEF), tendo natureza processual o prazo de 1 (um) ano de suspensão da execução fiscal. Após o decurso desse prazo, inicia-se automaticamente a contagem do prazo prescricional tributário de 5 (cinco) anos.*

---

[1] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 14. São Paulo: Ed. Atlas, 2022. p. 195.

[2] TRF4, Proc. 5020128-88.2021.4.04.7101, Des. Leandro Paulsen, DJU 06/12/2022; JFSP, Proc. 5005205-40.2021.4.03.6102, Juíza Federal Marina Gimenez Butkeraitis, 24ª Vara Cível federal de São Paulo, DJU 20/03/2023.

[3] STF, RE 636.562/SP, PLENO, Ministro Relator Roberto Barroso, DJU 22/02/2023, v.u.

Nesse julgado, o STF decidiu pela desnecessidade de lei complementar para dispor sobre prescrição intercorrente, por se tratar de norma processual. Destaca-se as palavras do Ministro Relator Roberto Barroso, que ressaltou em seu voto que ***a imprescritibilidade das relações jurídicas não é compatível com os princípios da segurança jurídica e do devido processo legal, considerando-se a necessidade de que as demandas sejam solucionadas em tempo razoável*.**

Tal manifestação aplica-se perfeitamente aos processos administrativos fiscais. A paralisação destes feitos por longos anos, dificulta a produção de provas, que muitas vezes já não mais existem quando da efetiva constituição do crédito tributário, seja esta documental, testemunhal ou outra. De outro lado, a morosidade também reduz as chances de o Fisco recuperar o crédito tributário, ao passo que muitas empresas demandadas podem vir a falir ou simplesmente encerrar suas atividades ao longo do tempo, ou sendo pessoas físicas, terem seu patrimônio dilapidado.

É preciso, portanto, que haja uma regulamentação clara das hipóteses e requisitos para que a prescrição intercorrente se verifique no curso dos processos administrativos fiscais, o que somente poderá ser feito por meio de lei própria.

Atualmente, há dez projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional, com vista à modernização dos processos administrativo e tributário (sendo dois de lei complementar). Todavia, nenhum deles traz solução para a problemática ora apresentada.

O projeto de lei (PL) nº 2.481/2022, dispõe sobre a reforma da Lei de Processo Administrativo (Lei nº 9.784/99) e traz em seu art. 68-J, §1º, a previsão da prescrição intercorrente no processo administrativo sancionador, relativamente às ações punitivas da atividade administrativa e controladora. Contudo, este PL não conceitua a extensão do que seria o processo administrativo sancionador e, em seu art. 69-C dispõe que, de forma subsidiária a este, devem ser aplicadas as disposições previstas no Código de Processo Civil (CPC), no Código Penal (CP) e no Código de Processo Penal (CPP), o que nos leva a crer que a intenção do legislador aqui seja regulamentar a prescrição apenas para as infrações administrativas da esfera cível e penal. Ainda, devemos lembrar que a referida lei regulamenta o procedimento administrativo no âmbito federal apenas, de modo que as esferas estaduais e municipais, ainda assim, ficariam desamparadas no que tange à previsão legal da prescrição intercorrente.

O projeto de lei (PLP) nº 125/2022, denominado Código de Defesa dos Contribuintes (com *status* de lei complementar), traz também diversas disposições importantes para melhoria da relação Fisco x contribuinte, para favorecer a conformidade tributária, mas também deixou de lado esse tema.

Entendemos, pois, que a normatização da prescrição intercorrente no PLP nº 125/2022 seria de grande valia, haja vista sua abrangência nacional, com *status* de lei complementar (muito embora o STF tenha decidido que este tema pode ser objeto de lei ordinária), já que esta favoreceria a razoável duração do processo, reduzindo a morosidade e o *tax gap*, indo ao encontro com o objetivo principal desta lei, que é melhorar a relação entre o Fisco e os contribuintes.

O principal ponto é definir quando será caracterizada a prescrição intercorrente e seus termos inicial e final. Há quem defenda que o prazo prescricional deveria ter início no momento da notificação da autuação; outros advogam a tese de que deveria ser a partir da apresentação da impugnação ou recurso do contribuinte. Iniciada a fluência do prazo, configurar-se-ia a prescrição intercorrente com a inércia continuada e ininterrupta no curso do processo e com a ausência de julgamento ou despacho por período superior ao da prescrição do direito material vindicado (5 anos).

Acredita-se que a inclusão desses requisitos em projeto legislativo próprio a tratar das relações entre Fisco e contribuintes trará clareza e segurança jurídica aos envolvidos, garantindo e impulsionando a celeridade processual na análise dos conflitos administrativos tributários.

Celeridade processual é, sem dúvida, benéfica para todos; para os contribuintes, porque lhes garante a razoável duração do processo, ao Fisco porque permite uma rápida recuperação do crédito tributário (quando efetivamente devido) e a redução de custos, e à população como um todo, que ganha com a eficiência tributária e a segurança jurídica.

Por tais razões, é urgente a necessidade de regulamentação sobre a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, com sua inclusão no PLP nº 125/2022 de dispositivos que tratem, objetivamente, do tema.

Cristiane Campos Morata é advogada em São Paulo, mestranda em Direito Tributário pela FGV Direito São Paulo, pós-graduada em Direito Empresarial pela FGV Direito São Paulo, pós-graduada em Processo Civil pela PUC-SP, membro efetivo da Comissão de Direito Tributário da OAB São Paulo

NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E LEGALIDADE

Thiago Morelli Rodrigues de Sousa

Tramita atualmente, no Senado Federal, o Projeto de Lei n° 2.481, de 2022. Esta proposta altera a Lei nº 9.784/99, a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

O projeto decorre do trabalho de uma comissão de juristas, designada pelo ato do Presidente do Senado Federal n° 1, de 2022, para alterar diversos dispositivos, tanto do Código Tributário Nacional, quanto da legislação tributária federal.

Um dos pontos de especial interesse, no citado projeto, é a criação da figura dos Negócios Jurídicos Processuais (NJP), no seu artigo 25-A, para o contencioso administrativo federal e, notadamente, para o contencioso tributário federal.

É inevitável que o instituto traga instigantes questionamentos. Primeiramente, pois foi concebido, na legislação processual civil, para resolver litígios entre particulares que detêm capacidade para dispor de ônus e faculdades processuais, dentro de um processo instaurado, e diante de um juiz imparcial e equidistante das partes. Não parece que a totalidade de conclusões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do instituto, em sua versão civil, simplesmente caiba nessa nova figura, homônima àquela instituída pelo Código de Processo Civil - CPC, porém sem intervenção do Estado-juiz, e diante de contencioso em que o órgão decisório é, também, interessado (como é o caso dos Tribunais Administrativos).

Mas, dentre todos os questionamentos possíveis, o primeiro e mais relevante é o de saber se a Administração Tributária pode entabular os NJP's, dentro do processo administrativo em que se verifica o conflito em relação ao crédito tributário, cujo principal ato constitutivo é o lançamento. É cabível um acordo de vontades que gere reflexos num procedimento administrativo totalmente regulado em lei?

Isso porque o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) estatui que "*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*". Ou seja, pelo CTN, o lançamento deve ser ato privativo da autoridade, sem participação do particular. Prosseguindo, o dispositivo delimita o lançamento como 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*". Para arrematar, o parágrafo único do mencionado artigo qualifica a "*atividade administrativa de lançamento*" como "*vinculada e obrigatória*".

Ou seja, o lançamento é ato administrativo vinculado, cuja competência, finalidade, forma, objeto e motivo constam explicitamente em lei; é privativo da autoridade, e serve para verificar a ocorrência dos diferentes critérios da regra matriz de incidência tributária. E este contorno serve para cumprir o princípio da legalidade, versado principalmente no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Nesse sentido, e sendo o CTN norma geral em matéria tributária, assim recepcionada pela CF/88 com status de lei complementar, e sendo reservada à lei complementar a disciplina do lançamento tributário (art. 146, III, "b", da CF/88), a questão é: pode o processo administrativo, que se destina a validar (ou não) a constituição do crédito a ser colmatado pela vontade conjunta da administração e do administrado? O princípio da legalidade, na estrita visão que permearia o lançamento, dá espaço para o acordo de vontades? E em que

medida tal acordo pode alterar o rito normativo, uma vez que todo o procedimento de lançamento é disciplinado por lei?

A resposta a esses questionamentos passa pela própria compreensão, e evolução, que o princípio da legalidade sofreu, desde sua declaração na Magna Carta de 1215, até o presente momento.

Durante relativamente largo período na história, a legalidade era vista de forma dicotomizada: o indivíduo poderia conduzir suas ações livremente, exceto se houvesse lei proibitiva; já a Administração só poderia atuar se houvesse lei permissiva.

Essa visão, conquanto em certa medida válida, pois objetiva evitar o arbítrio e o abuso no exercício da função pública, parece cada vez mais destoada da *liquidez* com a qual a sociedade, e os indivíduos, vivem na atualidade.

Especificamente quanto ao contencioso administrativo tributário, não é possível que o Poder Legislativo, a todo tempo, legisle sobre a melhor forma de resolver os litígios, na esfera tributária. Não conseguirá criar regras abstratas e gerais que melhor se adequem a cada interesse em disputa, ou para cada objeto em litígio, ou para cada situação pessoal dos litigantes. E, por outro lado, a existência de um único *iter* contencioso, independentemente de todas as circunstâncias laterais ao lançamento, embora pareça consentâneo à legalidade, milita contra os demais princípios insculpidos no artigo 37 da CF/88, notadamente a isonomia, e a eficiência.

E, por conta disso, entende-se que a Administração Tributária precisa, muito mais que obedecer a lei, seguir os princípios e os vetores do ordenamento jurídico. Atentar aos objetivos da República, plasmados na Constituição, e verificar se sua escolha reflete tais objetivos. O controle de legalidade, numa sociedade *líquida*, torna-se, portanto, um controle de juridicidade.

E os NJP's são a forma de conferir adaptabilidade ao procedimento, respeitando-se, assim a legalidade, como controle de juridicidade dos atos estatais.

A uma, pois é da natureza dos negócios jurídicos, quer sejam os processuais, permitidos pelo artigo 190 do CPC, quer sejam os *materiais*, previstos nos artigos 104 e seguintes do Código Civil Brasileiro, a possibilidade de criar acordos "atípicos", ou seja, negócios que não se enquadrem naqueles tipificados pela legislação ou, mesmo nos acordos "típicos", alterar os efeitos do negócio, em relação àqueles legalmente previstos, excetuados os casos em que a própria lei impede que determinada cláusula possua contornos diferentes daqueles nela versados.

A duas, pois, tomada a premissa de que o controle de legalidade dos atos passou a ser mais um controle de juridicidade, há um espaço para a atividade criativa da Administração Pública pois, ainda que sua conduta não esteja prevista em norma legal, o comportamento será legitimado pelo sistema jurídico, quando respeita o ordenamento como um todo. Não por outro motivo o referido PL vale-se de normas principiológicas, além de prever o próprio instituto do NJP de forma aberta.

E, ainda, há uma terceira razão: afirmar que a *constituição do crédito tributário* deriva da lei não é o mesmo que dizer que a *forma de aferir a validade do crédito constituído* deriva de lei.

O lançamento, como ato constitutivo do crédito, é o que verifica a ocorrência do fato gerador, e sua conformação à regra matriz de incidência do tributo. Esse ato acarreta, inexoravelmente, o início do processo que confirmará ou não o lançamento, o qual é necessariamente dialético, nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235/72. O lançamento é procedimento administrativo de conformação do fato à norma; e, com a impugnação do

lançamento, passa a haver, propriamente, um processo administrativo de constituição do crédito tributário.

Enquanto o lançamento é um ato da Administração Tributária, o processo administrativo que o segue contém atos da administração (de impulso ou decisórios), e atos do contribuinte. E, nesta fase, a forma como as partes se relacionam com o ato de lançamento pode, sem dúvidas, ser adaptada, o que decorre de uma gama de circunstâncias do caso concreto, que podem se subsumir à lei, como se o contribuinte foi ou não encontrado para exercer sua defesa, ou se decidiu ou não exercer o ônus recursal. Assim, é possível que algumas das circunstâncias, para o acertamento do crédito, possam ser também aquelas negociadas entre os interessados (Fisco e contribuinte).

No processo civil, uma das grandes inovações do atual CPC é a da adaptabilidade do procedimento. Quando houver acordo entre as partes, o rito a ser seguido pode ser modificado, prazos processuais podem, em determinadas hipóteses, ser alterados, fases processuais podem ser invertidas, e recursos podem ser suprimidos. A adaptabilidade é o reconhecimento de que o processo não pode ser empecilho à realização do direito material a que as partes têm direito. Até mesmo a Fazenda Pública, quando em juízo, pode entabular NJP's: veja-se, no caso da PGFN, responsável pela defesa da União em matéria tributária, as possibilidades constantes na Portaria PGFN nº 742/18.

Deve haver, porém, para os NJP's administrativos, um limite para a alteração do procedimento: o cumprimento finalístico, pela Administração, dos princípios administrativos, constantes no mencionado artigo 37 da CF/88, e repetidos no artigo 2º da Lei n° 9.784/99. Não por outro motivo, o art. 25-A do PL dispõe, em seu § 1°, que o "*negócio jurídico processual administrativo deverá ser celebrado após a manifestação do órgão jurídico, observados os princípios previstos no artigo 2° desta Lei*". O controle do ato pelo órgão de consulta jurídica, e a observação aos princípios da administração, transformam o controle de legalidade em autêntico controle de juridicidade.

Uma sugestão, para o aperfeiçoamento do texto, seria incluir balizas para a utilização do instituto, como faz o artigo 190 do CPC: dispor acerca dos ônus, poderes, faculdades e deveres processuais. Assim, por exemplo, atos materiais de disposição do crédito ficariam, desde logo, resguardados. Também seria necessário discorrer, ainda que genericamente, acerca da competência à assinatura do termo, e à possibilidade de delegação mediante normatização infralegal. Deste modo, o texto ficaria semanticamente fechado, embora axiologicamente aberto, conferindo às partes maior segurança jurídica na assinatura dos NJP's.

Os negócios jurídicos processuais são, portanto, instrumentos adequados à adaptação do rito, nos processos administrativos decorrentes da constituição do crédito tributário, e o princípio da legalidade administrativa não pode ser considerado um empecilho à sua realização.

Luiz Henrique Ferraz[1]

O PL n° 2.488/2022 e o velho problema do seguro garantia antes da inscrição em dívida ativa

O périplo enfrentado pelos contribuintes que pretendem apresentar seguro garantia antes da inscrição em dívida ativa é antigo e conhecido. A Portaria PGFN nº 164/2014 traz requisitos para que a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) considere o instrumento satisfatório para acautelar o crédito, entre os quais há exigência de que a apólice indique o número de inscrição em DAU e do processo judicial.[2]

É fácil, então, perceber a situação de impossibilidade. Mesmo que o contribuinte deseje atender ao regramento administrativo, não há como fazê-lo antes da inscrição em DAU, afinal, não há número de inscrição ou processo judicial a ser informado na apólice.

O problema aflige justamente o contribuinte mais diligente e que, por razões inerentes à atividade que exerce, não pode prescindir de certidão de regularidade fiscal. Para o perfil de quem apresenta seguro garantia precocemente, aguardar o tempo normal do procedimento até a inscrição em DAU não é uma opção, já que o prazo de até 120 (cento e vinte) dias para a "cobrança administrativa" no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) é demasiadamente longo.[3]

O interessado, portanto, é obrigado a buscar a intervenção do Poder Judiciário, não para resolver um conflito (que não existe), e sim para que a decisão judicial viabilize a superação desse obstáculo puramente burocrático, sendo essa a solução sedimentada na jurisprudência.[4]

Vale dizer, não se vinculando o Juiz às exigências da Portaria, pode assegurar a emissão de certidão de regularidade fiscal sem o atendimento integral das condições previstas na regra administrativa. Essa providência, com o advento do CPC 2015, é frequentemente concretizada em tutelas de urgência antecedente, que servem para fazer prevalecer os interesses convergentes no recebimento da garantia, o que é evidenciado, muitas vezes, pela ausência de efetiva contestação nesses casos.

Tramita no Senado, paralelamente, o Projeto de Lei (PL) n° 2.488/2022[5], fruto do trabalho da Comissão de Juristas instituída pelo Ato Conjunto nº 1/2022 dos Presidentes do Senado e do Supremo Tribunal Federal. Caso aprovado, entre outras proposições, o

---

[1] Mestrando em direito tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV), membro do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da mesma instituição. Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco, pós-graduado em direito tributário pelo IBET. Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados

[2] Art. 3º, V da Portaria PGFN Nº 164/2014

[3] Art. 21, §3º do Decreto 70.235/1972
Art. 2º, §1º da Portaria MF nº 447/2018
Art. 2º da Portaria PGFN nº 6155/2021
Art. 3º, §1º da Portaria PGFN nº 33/2018

[4] Tema/Repetitivo STJ nº 237. Recurso especial nº 1123669/RS, relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/02/2010.

[5] Disponível para consulta em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199177&ts=1680719736679&disposition=inline&_gl=1*1h52uef*_ga*ODczMDE0MzU1LjE2Mzk3MDA3MTE.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4MTkxMTczMS4zLjAuMTY4MTkxMTczMS4wLjAuMA.

PL incorporará à lei os requisitos da Portaria da fazenda credora como condição para aceitação do seguro garantia ofertado pelo contribuinte.[6]

A integração na lei dos requisitos da Portaria, conquanto represente a positivação de uma prática relativamente bem aceita, alçará ao nível legal também os problemas decorrentes da imposição dessas exigências. Dificultar-se-á, com isso, a aplicação da solução construída pela intervenção do Judiciário, já que, ao contrário da Portaria, a princípio, o juiz deve observância à disposição legal.

O projeto legislativo, ademais, seguindo a linha da Portaria PGFN nº 33/2018[7], prevê a oferta antecipada de garantia como possibilidade existente após a inscrição em dívida ativa, o que, caso aprovado, pode representar uma barreira legal adicional ao oferecimento do seguro garantia em momento anterior.[8]

A despeito dos aprimoramentos que, de forma geral, são intentados pelo PL, não parece haver justificativa para que o contribuinte que deseja apresentar garantia seja obrigado a aguardar a inscrição em dívida ativa, tampouco é eficiente que a intervenção judicial continue a ser um caminho necessário em uma situação na qual, substancialmente, não há litígio a ser dirimido.

O próprio PL nº 2.488/2022, nesse sentido, representa uma oportunidade para a construção de uma resposta normativa. Poder-se-ia ajustar a redação proposta do artigo 12 do projeto de lei para que a notificação da inscrição em dívida ativa passasse a demarcar apenas o prazo final para a oferta antecipada em garantia, e não o marco inaugural, como consta na proposta apresentada ao Senado.

A ideia é reconhecer na lei que o interesse em garantir o crédito público, que é comum a Fisco e contribuinte, existe desde o momento em que ele se torna exigível. Desse modo, com um ajuste da proposta legislativa, o contribuinte teria a faculdade de efetivar a oferta antecipada da garantia a partir do encerramento do processo administrativo (ou do prazo para apresentação de impugnação) até 20 (vinte) dias após a notificação da inscrição em dívida ativa.

Há, ainda, a possibilidade de construção de alternativas infralegais de equacionamento do problema. Poder-se-ia, nesse sentido, permitir ao contribuinte renunciar ao prazo de "cobrança amigável" no âmbito da RFB e solicitar, ele próprio, a imediata remessa do crédito para inscrição em dívida ativa da União, ocasião na qual seria normalmente formalizada a oferta antecipada da garantia nos termos vigentes atualmente.

A resolução infralegal sugerida, no entanto, além de demandar adaptação nas regras administrativas que estabelecem os procedimentos e prazos para inscrição, exigiria, para ser operacionalizada, uma atualização do sistema eletrônico da RFB (e-CAC), de modo que a renúncia de prazo e imediata inscrição em DAU possa ser realizada por iniciativa do contribuinte interessado em antecipar a garantia.

Outra possível solução administrativa aventada seria a criação de um sistema unificado de garantias do crédito público, regulamentado por norma conjunta entre RFB

---

[6]Art. 14, §1º, I do PL n° 2.488/2022;
[7]Art. 6º, II, "a" c/c art. 8º e 9, II da Portaria PGFN nº 33/2018;
[8] Art. 12, II, "a" do PL n° 2.488/2022;

e PGFN, haja vista que certidão buscada pelo contribuinte ao antecipar a garantia é conjuntamente emitida por esses 2 (dois) órgãos.[9]

Nesse caso, além da elaboração de uma regulamentação que alinhasse internamente as atuações dos órgãos envolvidos, a PGFN precisaria modificar a Portaria nº 164/2014, passando a identificar o crédito garantido através das mesmas informações utilizadas pela RFB para essa finalidade, nos termos da recentemente publicada Portaria RFB nº 315/2023.[10]

Seja como for, pela mudança legal ou por intermédio de medidas de natureza administrativa, é passado o tempo de encerrarmos, definitivamente, esse "contencioso sem litígio". O contribuinte que deseja apresentar seguro garantia sem nem mesmo se opor às condições impostas pela fazenda merece essa consideração.

[9] Art. 1º c/c art. 4º e 5º, §1º, I da Portaria conjunta RFB / PGFN Nº 1751/2014;
[10] Art. 8º, III da Portaria RFB nº 315/2023;

PLP Nº 124/2022 E AS MULTAS TRIBUTÁRIAS: AVANÇOS E PONTOS A APERFEIÇOAR

Bruna Comitti – Mestranda em Direito Tributário pela FGV-SP, membro do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da mesma instituição e advogada.

Paulo Cesar da Silva Filho – Mestrando em Direito Tributário pela FGV-SP, membro do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da mesma instituição e advogado.

O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022 é fruto do trabalho desenvolvido pela Comissão de Juristas, presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), formada para elaborar anteprojetos legislativos, com objetivo de unificar, dinamizar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

O referido Projeto dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária e, dentre seus diversos dispositivos que pretendem alterar o Código Tributário Nacional (CTN), trataremos, especificamente, daqueles relacionados à aplicação de multas.

O primeiro deles, qual seja, o que acresce ao CTN o art. 113-A, propõe a limitação das multas por descumprimento de obrigações principais e acessórias ao "valor do próprio tributo lançado ou do crédito cuja fiscalização tiver sido afetada pela desconformidade ou pelo atraso na prestação das informações pelo sujeito passivo". Além disso, dispõe que as multas qualificadas (aquelas majoradas em razão da configuração de dolo, fraude, simulação sonegação ou conluio) não poderão ser superiores ao dobro da multa originalmente aplicada.

Verifica-se que a inclusão de tais previsões no CTN são extremamente necessárias, haja vista que é recorrente, principalmente em âmbito estadual, a fixação de multas que ultrapassam, em muito, o valor do crédito tributário exigido. Sem contar que garante, finalmente, a aplicação dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco em matéria tributária, que regem (e sempre deveriam reger) as ações da Administração Pública.

Contudo, chama atenção um ponto que não foi objeto de proposição, que é a possibilidade de fixação de multas por informações incorretas em declarações, arquivos magnéticos e/ou escrituração nos casos em que for possível a retificação, mesmo após início de fiscalização.

Atualmente, o contribuinte que comete um equívoco no preenchimento das obrigações acessórias e realiza a retificação está sujeito à aplicação de multas, muitas vezes superiores ao valor do próprio tributo, quando não vinculadas ao valor da operação do contribuinte. Na esfera federal, a título de exemplo, a penalidade é de 3% (três por cento) sobre valor de tributo omitido, inexato ou incorreto

prestado na declaração, independentemente da existência de dolo (art. 8º-A, II, do Decreto nº 1.598/1977).

A recorrência da matéria no Judiciário culminou na afetação do tema para análise em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sob o nº 487, o qual, inicialmente, contou com o voto do Relator Min. Roberto Barroso, que propôs a fixação da seguinte tese: "*A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco".* Contudo, ainda não foi encerrado o julgamento, em razão de pedido de vista formulado por um dos Ministros da Corte.

Nesse sentido, além de ser necessário fixar um teto para esse tipo de penalidade, também é salutar que haja abertura para autorregularização, pautada em conduta colaborativa entre Fisco e contribuinte, e não mais meramente punitiva.

Outro ponto do Projeto que chama a atenção é a alteração da redação do artigo 138 do CTN, que prevê, em linhas gerais, que a denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso, afasta também a multa de mora.

Tal alteração, caso concretizada, representará grande vitória do contribuinte, pois a despeito de ser pacífico na jurisprudência do STJ (REsp nº 1.149.022/SP) que a denúncia espontânea tem o condão de afastar a multa de mora, é recorrente a exigência da referida multa pelo fisco no momento da formalização da denúncia espontânea, o que acaba gerando contencioso administrativo e/ou judicial exclusivamente para se discutir a indevida exigência da multa de mora.

Entretanto, merece crítica o fato da proposta de alteração do referido artigo 138 nada tratar sobre as obrigações acessórias, para as quais, atualmente, não se admite a denúncia espontânea (ex. REsp 1.618.348/MG; AgInt no REsp 1.867.756/SP) e cujas multas aplicáveis, como relatado acima, podem representar vultosas quantias, mais onerosas que o próprio tributo.

Outrossim, de forma muito bem-vinda, insta destacar a previsão de aviso amigável para autorregularização, constante no artigo 139-A, cujo objetivo é incentivar o contribuinte para que, antes da lavratura do auto de infração, pague o tributo ou cumpra as obrigações acessórias.

Contudo, pela locução "deverá priorizar" empregada na redação proposta do art. 139-A, observa-se uma faculdade na adoção de tais procedimentos pelo fisco, ao passo que, para contribuir efetivamente com redução dos litígios tributários, é imprescindível que sua aplicação seja mandatória, pois caso contrário, se colocará em xeque o espírito cooperativo.

Por fim, urge mencionar a proposta de inserção dos parágrafos 2º e 3º no artigo 142 do CTN que, em síntese, passam a prever que nos lançamentos de tributos com exigibilidade suspensa, realizados para prevenir decadência, não será cominada multa de ofício ou multa de mora.

Essa é outra alteração que, caso aprovada, contribuirá muito para redução dos litígios tributários, pois embora o STJ de longa data possua jurisprudência estável (ex. REsp 774.739/RJ) no sentido de ser incabível a exigência de multa de ofício ou multa de mora na hipótese de lançamento para prevenir decadência, é comum o fisco exigir tais multas, obrigando o contribuinte a recorrer ao Poder Judiciário.

Portanto, verifica-se que as propostas de alterações do CTN em matéria de multas tributárias, veiculadas no PLP nº 124/2022, representam um grande avanço, pois solidificam e dirimem em nível legal diversos pontos que são recorrentes geradores de litígios tributários. Todavia, entende-se que é necessário complementar a proposta de alteração, para tratar de outros relevantes aspectos em matéria de multas que afligem os contribuintes, como é o caso das multas por descumprimento de obrigações acessórias.

*Bruna Comitti – Mestranda em Direito Tributário pela FGV-SP, membro do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da mesma instituição e advogada.

*Paulo Cesar da Silva Filho – Mestrando em Direito Tributário pela FGV-SP, membro do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da mesma instituição e advogado.

Impactos do PLP 125/2022 aos Planejamentos Tributários Agressivos

Cristiane Campos Morata

Está em trâmite no Senado Federal o Projeto de Lei Complementar (PLP) 125/2022, que estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes, e, dentre outras disposições, traz normas com o intuito de desestimular a prática de atos e negócios jurídicos tidos por contrários à lei, realizados através de planejamentos tributários.

É importante lembrarmos que o planejamento tributário mediante a redução da carga tributária antes da ocorrência do fato gerador é lícito, sendo denominado *elisão fiscal*. De outro lado, quando há a prática de atos ilícitos, tais como fraude, sonegação, simulação, concomitante ou posterior à incidência tributária, visando esquivar-se ao pagamento de tributos de forma abusiva, temos a chamada *evasão fiscal.*

Mas a dificuldade de se analisar os planejamentos tributários encontra-se quando estamos no limbo entre a elisão e a evasão fiscal, isto é, quando trazemos à baila a discussão quanto à necessidade (ou não) de verificação da presença do propósito negocial e da sua oponibilidade (ou não) ao Fisco. Assim, quando o negócio jurídico é realizado com aparente legalidade, mas a sua causa ou motivação é artificial, com único intuito de se obter vantagens econômicas, temos o que alguns definem por *elusão fiscal*, que seria uma terceira categorização de planejamento tributário.

O citado PLP 125/22, visando combater os planejamentos tributários agressivos, realizados por meio de evasão ou elusão fiscal, dispõe que quando comprovado mediante processo administrativo definitivo, que o contribuinte praticou atos abusivos, este será considerado *devedor contumaz.*

Dentre as práticas tidas por abusivas pelo PLP 125/22 registre-se a falsificação de documentos, a simulação ou dissimulação de atos e negócios jurídicos com intuito de promover fraudes, a constituição de quadro societário ou indicação de representação legal por interposta pessoa e a realização de operações societárias sem propósito negocial, com intuito de fraude ou com propósito de burlar a fiscalização ou afastar a cobrança de débitos fiscais.

As consequências de o contribuinte ser considerado *devedor contumaz*, caso o PLP 125 entre em vigor tal nesses termos, são bastante duras, ficando este impedido de gozar de benefícios fiscais federais, estaduais e municipais, de realizar o parcelamento de débitos, de ter a remissão ou anistia de dívidas, de utilizar-se de créditos de prejuízo fiscal ou de base negativa da CSLL e, ainda, de propor recuperação judicial ou de nela prosseguir, motivando a convolação da recuperação judicial em falência, com a baixa da sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de ofício, assim como dos terceiros beneficiários.

Ainda, em algumas hipóteses, a declaração do contribuinte como devedor contumaz poderá se dar por *presunção*, como é o caso, por exemplo, da utilização de países ou dependências cuja legislação não permita acesso às informações relativas à composição

societária de pessoas jurídicas, a sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

O PLP 125 prevê o contraditório através de um procedimento administrativo, mas dispõe que este dependerá de regulamentação infralegal pelos órgãos das Fazendas federal, estadual e municipal, podendo ser aplicado, subsidiariamente, o rito da Lei 9.430/99 (no âmbito federal).

Ainda, o projeto dispõe que as restrições impostas ao devedor contumaz e aos terceiros beneficiários a ele relacionados cessarão com o pagamento integral das dívidas, o que vem ao encontro do posicionamento atual do STF[1] de que o pagamento ou parcelamento das dívidas tributárias impede o ajuizamento da ação penal. Todavia, isso deixa claro que o intuito precípuo é a arrecadação e não necessariamente a mudança de postura dos contribuintes que praticam planejamentos tributários agressivos.

Alguns tributaristas têm visto estes dispositivos com uma certa apreensão. Primeiro pela ausência de regramento claro quanto ao procedimento administrativo a ser adotado para a declaração do devedor como contumaz, o que ficará na dependência lei ordinária futura. Em segundo, em relação às hipóteses configuradoras da elusão fiscal, em especial quanto à análise do propósito negocial e do abuso do direito e das formas nas operações societárias, pois estas são questões subjetivas e controvertidas, que deveriam ser melhor delineadas pelo nosso ordenamento jurídico, haja vista que as consequências são graves e, por vezes, determinantes para a manutenção ou não da atividade empresarial.

Recentemente, o STF teve a oportunidade de analisar o tema, ao concluir o julgamento da ADI 2.446, na qual se questionava a validade da norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, ao permitir às autoridades fiscais desconsiderar atos praticados com finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, entendendo a Corte pela constitucionalidade dessa norma.

Todavia, o voto condutor da ministra relatora Cármen Lúcia, na citada ADI 2.446, tratou da norma sob o prisma de combate à evasão, deixando evidente que o pano de fundo de sua análise era a dicotomia entre elisão e evasão fiscal, não se aprofundando no debate atual quanto às hipóteses da elusão fiscal, ou seja, quanto à oponibilidade ao Fisco dos negócios jurídicos com intuito eminentemente econômico e da ausência do propósito negocial.

Parcela da doutrina defende que devido à ausência de previsão expressa em lei contrariamente ao planejamento tributário realizado com intuito exclusivamente econômico, este poderia ser oponível ao Fisco. Contudo, há quem defenda que o abuso das formas jurídicas é inoponível ao Fisco, por comprometer o ordenamento jurídico como um todo.

A corrente que defende que a ausência de propósito negocial configuraria o planejamento como abusivo, e, portanto, ilícito, se apoia no princípio da capacidade

[1] https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=512457&ori=1

contributiva e no dever fundamental de pagar tributos, com vistas aos aspectos morais, sociais e concorrenciais.

No panorama internacional muito se discute sobre os planejamentos tributários realizados de forma fraudulenta ou com intuito exclusivamente econômico e seus impactos na sociedade. Estima-se que, anualmente, os planejamentos tributários agressivos realizados por multinacionais sejam responsáveis por uma perda tributária de 100 a 240 bilhões de dólares.[2]

Com base nestes estudos, os países do G-20, em conjunto com a OCDE, criaram o Projeto BEPS (*Base Erosion Profift Shifting*) com intuito de combater a evasão fiscal e os planejamentos tributários agressivos realizados por meio de transferência artificial de lucros para países com baixa tributação. Logo, tendo o Brasil interesse em integrar a OCDE, é necessária sua adequação ao panorama mundial para acolhimento das recomendações expostas no âmbito do BEPS.

Desta forma, é patente a necessidade de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, de modo a repelir a prática de atos e negócios jurídicos abusivos, mas é importante que o PLP 125/22 seja claro quanto às hipóteses de elusão fiscal e sua oponibilidade ou não ao Fisco, bem como quanto ao direito ao contraditório do contribuinte no processo de declaração de sua contumácia, para que esta norma seja eficaz no combate aos planejamentos tributários abusivos.

[2] https://www.oecd.org/about/impact/ending-offshore-profit-shifting.htm

A NOVA CAUSA DE INDEFERIMENTO DA INICIAL DE EXECUÇÃO FISCAL PREVISTA NO PL Nº 2.488 DE 2022

Thiago Oliveira de Matos[1]

Danielle Eugenne Migoto Ferrari Fratini[2]

O Projeto de Lei (PL) nº 2.488, de 2022, em capítulo intitulado *do procedimento para inscrição em dívida ativa e do controle de legalidade dos créditos,* traz a seguinte previsão:

> Art. 6º. A inscrição em dívida ativa do crédito tributário e não tributário constitui ato de controle administrativo de legalidade e será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.
>
> [...] § 3º. As Fazendas Públicas deverão, sobretudo antes da propositura da execução fiscal, utilizar métodos de autocomposição e consensualidade previstos na Lei, com vistas a permitir a regularização do débito inscrito, sob pena de indeferimento da inicial.

Iniciando a análise pelo espírito que ilumina o dispositivo em questão, impossível não identificar na proposta um salutar movimento, em sede legislativa, para a afirmação de uma jurisdição executiva residual em matéria fiscal.

No âmbito do Poder Executivo federal, a Portaria PGFN nº 33, de 2018, representou passo importante nessa mesma direção, regulamentando práticas e institutos como a averbação pré-executória, o procedimento para a localização de bens e direitos e o ajuizamento seletivo (ou condicionado) de execuções fiscais, apontando para a jurisdição executiva como uma via subsidiária de cobrança.

Na esfera estadual paulista, além da já consolidada utilização do protesto de certidões de dívida ativa e da inscrição de devedores no CADIN, a Lei nº 17.843/2023, espelhando o modelo federal, prevê o ajuizamento condicionado de execuções fiscais, a averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos e o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa, além de novas modalidades de transação tributária. Trata-se de sistemática de cobrança que também sinaliza para a jurisdição executiva fiscal como última via.

Apesar dessa bem-vinda intenção de desjudicialização e afirmação de uma nova forma de cobrança do crédito fazendário, o artigo 6º, § 3º, do PL nº 2.488/2022 merece considerações importantes.

---

[1] Mestre em Direito Tributário - FGV/SP, Especialista em Direito Constitucional e Administrativo - Escola Paulista de Direito e Procurador do Estado de São Paulo.

[2] Mestre em Direito Tributário - FGV/CP, Especialista em Direito Administrativo - PUC/SP e Procuradora do Estado de São Paulo.

Ao instituir uma nova modalidade de falta de interesse processual, o projeto impõe a pena de indeferimento da inicial de execução fiscal caso o exequente não tenha empregado meios de autocomposição e consensualidade previstos em Lei. Surge, então, uma indagação: o que significaria *utilizar* tais métodos, *previstos na Lei*?

Poder-se-ia interpretar o dispositivo no sentido de que a mera existência de legislação disponibilizando tais métodos aos contribuintes e ao Fisco seria suficiente para afastar a nova causa de indeferimento da inicial. Quanto aos meios consensuais, a exemplo da transação, bastaria a existência de lei instituindo-a para a observância do novo requisito normativo. Nesse sentido, para os entes tributantes já abrangidos por leis de transação, a inovação legislativa não traria qualquer impacto.

De outro lado, muitos credores fiscais, a exemplo de boa parte dos municípios brasileiros, não teriam como demonstrar o cumprimento dessa exigência, impedidos por incapacidades estruturais e orçamentárias, refletidas na ausência de previsão legal de tais métodos. Estariam, então, dispensados da aludida comprovação ou a eles seria obstado o acesso à jurisdição executiva fiscal? Na última hipótese, não nasceria o novo dispositivo eivado de inconstitucionalidade, por afastar de antemão a possibilidade de as Fazendas se valerem do Judiciário em matéria de cobrança fiscal, sendo esta a única *ratio* em tais casos?

Caso o que se espere do dispositivo seja a comprovação individualizada do emprego dos referidos métodos, estaríamos diante de uma nova etapa administrativa de justificação do ajuizamento, a determinar prévia notificação de todo e qualquer devedor para instá-lo a transacionar, por exemplo. A inicial de execução fiscal, nesse caso, deverá ser acompanhada de prova de notificação do contribuinte e de sua recusa, expressa ou tácita, em compor com o credor fiscal.

Nesse ponto, importante destacar situações em que o Fisco, conhecedor do perfil e do histórico de certos inadimplentes, antevê a inviabilidade das medidas alternativas à jurisdição, ou mesmo identifica a necessidade do elemento surpresa na utilização de instrumentos processuais, como a medida cautelar fiscal. Tais hipóteses não foram excepcionadas no projeto.

A imposição, tal como posta, pode representar burocratização ineficaz da cobrança administrativa, demandando um aparelhamento ainda inexistente no âmbito das procuradorias em geral, com maiores dispêndios para a cobrança fiscal.

Além disso, inobstante seu destacado bom intento, o dispositivo não é suficientemente claro em seu alcance, carecendo de explicitações quanto ao conteúdo do que chama de *métodos de autocomposição e consensualidade*, assim como ao significado *da Lei* a que se refere.

Caso se entenda por métodos autocompositivos aqueles que dispensam a presença do Estado-juiz, quaisquer outras formas de cobrança podem ser entendidas como válidas para a observância do dispositivo, a exemplo da notificação para o pagamento administrativo, o protesto e a inscrição no CADIN. Quanto à consensualidade, é intuitivo considerar abarcados a transação ou mesmo o negócio jurídico processual – ainda que este se dê no bojo de ações antiexacionais anteriores à execução fiscal.

Contudo, se a exigência for no sentido de que além de autocompositivo o método *também* seja consensual – o texto emprega o conectivo *e* –, estariam afastados o protesto e inscrição no CADIN[3], incentivos negativos bem-sucedidos na recuperação administrativa do crédito fiscal.

Poderia também se entender pela utilização de métodos de duas categorias distintas: autocompositivos (não consensuais) e, além deles, os consensuais. Nesse caso, seriam exigidas duas etapas prévias à execução fiscal. As Fazendas teriam, primeiro, que protestar os devedores e, caso infrutífera a medida, estariam obrigadas a notificá-los para a transação, por exemplo.

Para além disso, a imposição do emprego da consensualidade, com certo grau de compulsoriedade, ou mesmo como mero procedimento protocolar, parece contrariar a busca de um novo paradigma na relação entre as Fazendas e contribuintes, já caracterizada pelo exacerbado antagonismo.

Se o conteúdo semântico das expressões constantes do artigo 6º, § 3º, do PL nº 2.488/2022, já apresenta tais dúvidas interpretativas, a nós parece ser esse um indicativo de que sua aprovação exigirá prévio aperfeiçoamento redacional, de modo a não ser esvaziada a boa oportunidade de consolidação da cobrança executiva não judicial como uma alternativa eficaz, e menos conflituosa, para a recuperação e a conformidade fiscais.

[3] NETO e RIBEIRO entendem que a utilização do cadastro informativo de créditos não quitados – CADIN, a negativa de emissão de certidão de regularidade fiscal, assim como o protesto de títulos executivos inadimplidos (CDA), figuram no âmbito da autotutela em defesa do crédito tributário, tratando-se de uma imposição de vontade estatal, portanto, não consensual. Vide: NETO, Carlos Augusto Daniel; Ribeiro, Diego Diniz. Meios alternativos de composição de conflitos e sua incidência no âmbito da persecução do crédito tributário. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (org.). Inovações na cobrança do crédito tributário. São Paulo: RT, 2019. p. 178-179.

MEIOS ALTERNATIVOS À JURISDIÇÃO EXECUTIVA NO PROJETO DE LEI Nº 2.488 DE 2022

Thiago Oliveira de Matos[1]

Danielle Eugenne Migoto Ferrari Fratini[2]

Em texto anterior, foi abordada a nova causa de indeferimento da inicial da execução fiscal prevista no artigo 6º, § 3º do Projeto de Lei (PL) nº 2.488, de 2022. O dispositivo impõe às Fazendas Públicas a utilização de métodos de autocomposição e consensualidade antes do ajuizamento da execução fiscal, sob pena de grave consequência, qual seja, o indeferimento da inicial.

A medida, como já observado anteriormente, tem o mérito de afirmar a via executiva jurisdicional como residual, mas impõe uma importante sanção processual sem delinear, suficientemente, os termos do novo requisito para a persecução fiscal em juízo.

Além da problemática acerca da comprovação de utilização, ou disponibilização, dos chamados "métodos autocompositivos e consensuais previstos em Lei", há dúvidas sobre quais são precisamente tais métodos.

Métodos autocompositivos e consensuais são meios alternativos (à jurisdição) de resolução de conflitos que, especialmente desde 2015, vêm ganhando relevo no ordenamento jurídico brasileiro. Se quando da entrada em vigor do Código de Processo Civil sua utilização era almejada, hoje o emprego de tais métodos é uma realidade pujante, e o projeto de lei em questão acertadamente os elege como instrumentos prioritários na recuperação fiscal.

Considerando que meios autocompositivos são aqueles que afastam o poder jurisdicional, ou quaisquer outros terceiros da solução do conflito, podemos considerar o protesto, a inscrição no Cadin, a transação tributária e o negócio jurídico processual como instrumentos aptos a cumprir esse papel.

Por sua vez, tanto a transação tributária como o negócio jurídico processual são meios consensuais utilizáveis na solução dos conflitos existentes entre a Fazenda Pública e os contribuintes. Vale dizer que o negócio jurídico processual, embora consensual, não tem o poder de, por si só, afastar a presença do Poder Judiciário, mas, ao contrário, configura seu pressuposto.

Os métodos referidos acima não geram dúvidas quanto à sua natureza e alcance, mas e a averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos? Seria este também um método autocompositivo, mas não consensual, que atende à previsão da lei?

O §3º do artigo 6º, embora tenha o mérito de priorizar soluções não jurisdicionais para a resolução dos conflitos fiscais, apresenta questões que demandam complementação. Para além disso, a leitura do §3º do artigo 6º em conjunto com os

[1] Mestre em Direito Tributário - FGV/SP, Especialista em Direito Constitucional e Administrativo - Escola Paulista de Direito e Procurador do Estado de São Paulo.

[2] Mestre em Direito Tributário - FGV/CP, Especialista em Direito Administrativo - PUC/SP e Procuradora do Estado de São Paulo.

dispositivos que tratam da cobrança dos débitos inscritos em dívida ativa e do protesto, previstos, respectivamente, nos artigos 12 e 17, por exemplo, conduz à conclusão de que o Projeto de Lei nº 2488/2022 acaba por burocratizar medidas que deveriam prezar pela simplificação.

Isso porque o artigo 12 prevê que após a inscrição dos débitos em dívida ativa, e antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, a Fazenda Pública deverá notificar o contribuinte para efetuar o pagamento do débito, parcelar, negociar ou transacionar o valor do crédito tributário no prazo de 10 (dez) dias, ou ainda, no prazo de 20 (vinte) dias, ofertar garantia antecipada ou apresentar pedido de revisão de dívida inscrita.

Para tanto, deverá o inadimplente ser notificado por via eletrônica ou postal, iniciando-se os prazos previstos no dispositivo no dia seguinte àquele da abertura da intimação eletrônica ou do aviso de recebimento. Caso frustrada a notificação postal, iniciar-se-á um novo prazo para que a Fazenda Pública publique edital de notificação, e caso se trate de notificação eletrônica, esta somente será presumida se transcorridos 15 (quinze) dias contados a partir do recebimento na caixa postal do devedor.

Apenas após cumprido todo esse procedimento e esgotados os prazos previstos no citado dispositivo, estarão as Fazendas Públicas autorizadas a efetuar o protesto e adotar outras medidas destinadas à cobrança extrajudicial da dívida ativa, conforme dispõe o artigo 17 do projeto de lei.

Ou seja, os referidos artigos 12 e 17 impõem ao credor fiscal um procedimento para cobrança extrajudicial da dívida inscrita muito mais burocrático, custoso e demorado do que aquele atualmente observado. A previsão legislativa, ao buscar inovar, acaba retrocedendo em questões hoje rotineiras e bem estabelecidas, sobretudo em procuradorias que já adotam mecanismos de desjudicialização da cobrança.

O protesto de certidões de dívida ativa de débitos de menor valor é responsável por 28% da arrecadação no primeiro ano da cobrança no Estado de São Paulo, não representando qualquer afronta aos direitos do contribuinte, que é notificado anteriormente ao efetivo protesto da CDA.

A exigência do previsto procedimento de notificação, comprovação e publicação de edital antes mesmo da cobrança extrajudicial transferirá uma complexidade procedimental, presente no âmbito da execução judicial, para a esfera da cobrança administrativa, importando em maior custo pré-processual e no retardamento de eventual ajuizamento do título executivo fiscal. Tal procedimento, ademais, contribui para o envelhecimento do débito, reduzindo as chances de arrecadação. Trata-se de desnecessária burocratização de um procedimento já realizado de forma segura e efetiva.

Passado esse longo e moroso procedimento, caso ainda se exija a utilização de métodos autocompositivos e consensuais anteriores à propositura da execução fiscal, conforme propõe o artigo 6º, § 3º, a execução fiscal acabará se tornando realmente uma via executiva residual. Porém, isso não se dará em razão de uma subsidiariedade pautada pela eficiência da recuperação do crédito tributário, mas em decorrência do esvaziamento da jurisdição executiva por agravada inocuidade.

De outro lado, a previsão de métodos consensuais, como são a transação tributária e o negócio jurídico processual, antecedentes ao ajuizamento de execução fiscal, visando

à indução da sua utilização, acaba por atrair uma obrigatoriedade antagônica à essência dos institutos, caracterizados pelo acordo de vontades dirigido à solução do conflito.

Além disso, transação tributária e negócio jurídico processual, instrumentos atualmente intercorrentes ao processo judicial, não podem ser transformados em premissas para o ajuizamento da respectiva ação fiscal, como condição de aptidão da inicial.

O reconhecimento do protesto como mecanismo de cobrança extrajudicial e meio prioritário ao ajuizamento da execução fiscal, ratificando normativamente o que os Tribunais já validaram há muito tempo, é medida salutar. Do mesmo modo que se dá com o CADIN, previsto em lei desde há muito, o protesto ganha status legal no ciclo de cobrança fiscal.

Contudo, a estrita regulamentação do protesto e a previsão dos meios consensuais e autocompositivos como premissas para o ajuizamento de execuções fiscais, como visto, burocratizam e impõem obrigações aos credores fiscais que não consideram as particularidades de cada entidade federativa e que carregam preocupante potencial de fragilização desses institutos.

Dessa forma, embora o projeto seja pontuado por um ideal de inovação que dialoga com a consensualidade e a residualidade da jurisdição executiva, a materialização desses objetivos depende de importantes ajustes no texto normativo, sob pena, inclusive, de indesejados retrocessos na via da cobrança extrajudicial.

O negócio jurídico processual no processo administrativo tributário: panoramas para a construção de um contencioso mais cooperativo

Danielle Caldeirão Santos Castilho

Em um ambiente historicamente beligerante, a instauração do negócio jurídico processual (NJP) inova ao fomentar um cenário mais cooperativo e com potencial de contribuir para o desafogamento do Poder Judiciário, ao permitir que as partes customizem determinados procedimentos às particularidades de seu caso. O Código de Processo Civil (CPC) de 2015, em seu espírito de fomento à celeridade processual e à cooperação, inovou ao permitir a aplicação do NJP mesmo aos casos não previstos em lei, desde que passíveis de autocomposição.

No âmbito do contencioso fiscal, em 2018 a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi vanguardista ao regulamentar a celebração de NJP, por meio de duas portarias, tanto em execução fiscal quanto em relação aos demais procedimentos judiciais.

Já em 2019, como fruto da conversão da Medida Provisória nº 881, o NJP foi expressamente introduzido às demandas fiscais pela edição da Lei nº 13.874/2019, na forma de mutirões promovidos pelo Poder Judiciário em conjunto com a PGFN, bem como por meio de regulamentação promovida também pela PGFN, *em seu âmbito de atuação*. Interessante notar que o dispositivo menciona a aplicabilidade do NJP *inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União*, o que demonstra a possibilidade de ser avençado também nos procedimentos que antecedem à própria cobrança, isto é, no contencioso administrativo fiscal.

Na contramão dos *cases* de sucesso do NJP já registrados no âmbito da PGFN, o movimento ainda é tímido na esfera do contencioso administrativo, embora a redação da Lei nº 13.874/2019[1] pareça estabelecer a regulamentação apenas como uma possibilidade[2], já que não condiciona a celebração do NJP à regulamentação prévia.

[1] "Art. 19 (...)
§ 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União."

[2] Dispositivo classificado como de eficácia relativa restringível, conforme DINIZ, Maria H. Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica, à norma jurídica e aplicação do direito. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627369, Pág. 144. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627369/>. Acesso em: 09 mai. 2023.

Além disso, o artigo 15 do CPC dispõe sobre a aplicação do código processual civil aos processos administrativos, de forma supletiva e subsidiária[3], o que reforça a possibilidade da aplicação imediata do NJP ao contencioso administrativo a despeito de prévia regulamentação.

Outro ponto trazido pelo CPC, e que não nos parece ser uma barreira à sua aplicação ao contencioso administrativo, diz respeito à necessidade de validação do NJP pela autoridade competente pelo julgamento da demanda. Em uma interpretação sistemática, nos parece que a autoridade competente seria determinada em razão da demanda (veículo processual) em que os efeitos do NJP serão observados, por exemplo: caso se refiram a um futuro processo judicial (como a antecipação de garantia), a autoridade seria o juízo respectivo. Mas, caso se refira ao processo administrativo, a validação caberia à autoridade competente ao julgamento do caso.

Embora nessas condições o objeto do NJP possa ser mais limitado em razão da sumariedade do rito administrativo, podemos estabelecer que as possibilidades de seu uso são diversas na medida em que o objeto avençado seja passível de autocomposição. Isso permitiria, por exemplo, que o NJP fosse utilizado desde a instrução probatória em prazos paritários[4], até para formalizar garantia a partir do término do contencioso administrativo. Essa última medida, por exemplo, reduziria drasticamente as ações judiciais que os contribuintes propõem apenas para a constituição de garantia antecipada à execução fiscal.

Há um mundo vasto de opções que dificilmente podem ser estabelecidas de forma taxativa, o que se conclui quando se pensa em possibilidades como a calendarização de atos a um caso complexo e/ou que conte com diversos sujeitos passivos, o estabelecimento de regras especiais para produção de provas como garantia ao próprio princípio da verdade material, entre outras medidas aos casos em que haja multiplicidade de partes ou responsáveis solidários que dependam de prova de terceiros para sua defesa.

A edição mais recente do relatório *Justiça em Números* revela a alta litigiosidade dos temas relacionados ao Poder Público, com destaque às execuções fiscais como maior causa de morosidade no Poder Judiciário. Para endereçar esse e outros temas relacionados, uma Comissão

[3] CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. Possibilidade de Negócio Jurídico Processual em Matéria Tributária: uma leitura da Portaria PGFN 360/18. In: Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado (Coord.). Inovações na cobrança do crédito tributário, 2ª ed. São Paulo: RT Thomson Reuters. 2021, p. 207-208.
[4] CARNEIRO, Júlia Silva Araújo, op. cit, p. 207.

de Juristas foi instituída com o objetivo de propor anteprojetos legislativos direcionados à dinamização, unificação e modernização do processo administrativo e tributário nacional.

A positivação do NJP para o contencioso administrativo fiscal certamente traria maior segurança e efetividade na respectiva utilização e seu efeito redutor de litígio. Porém, dos dez anteprojetos apresentados pela Comissão de Juristas, esse ponto não foi tratado pela redação original do Projeto de Lei nº 2.692/22[5], que regulamenta o processo administrativo tributário.

Já o Projeto de Lei n° 2.481/22, que trata do contencioso administrativo em geral, prevendo alterações[6] à Lei nº 9.784/99, estabelece a possibilidade de formalização do denominado NJP administrativo, *que estipule mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da situação concreta*, dentre elas, a própria calendarização.

Embora o processo administrativo tributário seja espécie do gênero do procedimento administrativo, tanto que a Lei nº 9.784/99 muitas vezes lhe é aplicada de forma supletiva, não há como ignorar que uma previsão expressa pelo Projeto de Lei nº 2.692/22 em muito contribuiria para dirimir as discussões no âmbito da dogmática da indisponibilidade da coisa pública.

Assim, a conclusão que se chega até o momento é de que o tema pode contribuir para a construção de um cenário cada vez mais colaborativo entre fisco e contribuintes e que, nesse sentido, merece uma atenção especial pelo Congresso Nacional ao Projeto de Lei nº 2.692/22.

[5] Tal numeração se refere a sua tramitação na Câmara dos Deputados.

[6] "Art. 25-A. Os órgãos e entidades podem, em consenso com o administrado, celebrar negócio jurídico processual administrativo que estipule mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da situação concreta, antes ou durante o processo.
§ 1° O negócio jurídico processual administrativo deverá ser celebrado após a manifestação do órgão jurídico, observados os princípios previstos no artigo 2° desta Lei.
§ 2° As partes podem, consensualmente, fixar calendário para a prática dos atos processuais, quando for o caso.
§ 3º O calendário vincula as partes, e os prazos nele previstos somente serão modificados em casos excepcionais, devidamente justificados.
§ 4° Dispensa-se a intimação das partes para a prática de ato processual cujas datas tiverem sido designadas no calendário."

O PL nº 2.483/2022 precisa dar um passo adiante na harmonização das decisões administrativas

Luiz Henrique Ferraz[1]

Situações de vinculação do julgador administrativo não são novidade no nosso ordenamento jurídico. Várias hipóteses são estabelecidas de forma dispersa em todos os níveis do sistema.

Em âmbito constitucional, pode-se mencionar a autorização para que o Supremo Tribunal Federal aprove súmula com efeito vinculante que, além do Poder Judiciário, alcança toda a administração pública, o que inclui os tribunais administrativos.[2]

A lei do processo administrativo determina que o órgão julgador observe a decisão do Pleno do STF e afaste a exigência fiscal contrária a ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, súmula da Advocacia-Geral da União ou Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo chefe do Poder Executivo.[3]

E, também na seara infralegal, o regimento interno do CARF elenca casos de vinculação e impõe que as decisões proferidas pelo STF e STJ em recursos extraordinários e especiais repetitivos sejam obrigatoriamente adotadas.[4]

O Projeto de Lei (PL) n° 2.483/2022, entre tantas melhorias que pretende imprimir ao processo administrativo tributário federal, almeja sistematizar e reunir todos esses casos de vinculação esparsos em um único dispositivo.

O artigo 40 da proposição "elenca todos os atos vinculantes a fim de trazer transparência para o administrado, diminuindo a necessidade de remissões à Constituição Federal e a outras normas", nas palavras da Ministra Regina Helena Costa e de Marcus Livio Gomes, que subscrevem a exposição de motivos da proposta.

A alteração, apesar de bem-vinda, parece demasiadamente modesta no propósito anunciado de "trazer segurança jurídica e coerência decisória entre instâncias administrativa e judicial e reduzir a litigiosidade".

É preciso ir além e reafirmar a sobreposição dessas regras sobre as formalidades que norteiam o processo administrativo, aproximando-o dos valores que já orientam a esfera judicial após o advento do CPC de 2015.

A medida é necessária porque, ao lado dos mandamentos de vinculação, há regras de preclusão – como a exigência de prequestionamento nos recursos especiais[5] – que restringem a cognição do julgador administrativo. Essa dualidade torna possível o confronto entre essas normas, isto é, que matérias sujeitas ao efeito vinculante não sejam prequestionadas.

---

[1] Mestrando em direito tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV), membro do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da mesma instituição. Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco, pós-graduado em direito tributário pelo IBET. Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados.

[2] Art. 103-A da Constituição Federal

[3] Art. 26-A, §6º, I e II do Decreto nº 70.235/1972

[4] Art. 62, §§1º e 2º da Portaria MF nº 343/2015

[5] Art. 67, §5º do RICARF.

De um lado, a vinculação seria impositiva. De outro, o conhecimento vedado. Vários precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em resposta a esse dilema normativo, prestigiam a regra de preclusão em detrimento do dever de coerência decisória[6]. É comum que prevaleça o entendimento que questões de ordem pública não podem ser conhecidas na falta do prequestionamento, mesmo que se trate de alegada inobservância à súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal[7].

A missão de controle da legalidade exercida pelos julgadores, no atual cenário, é limitada. Contribuintes, ao mesmo tempo, podem ver mantida uma exigência incompatível com o precedente vinculativo. A Fazenda Nacional corre o risco de que prospere uma desoneração contrária ao entendimento que deveria ser mandatório, circunstância na qual o prejuízo é permanente, pois a ela as portas do Judiciário estão fechadas.

O caso reflete um inusitado conflito entre normas abstratas, já que o interesse concreto de todos os que atuam no processo administrativo tributário – contribuintes, fisco e julgadores – deve ser a observância do entendimento vinculante, o que não é assegurado pelo simples agrupamento das hipóteses de vinculação proposta pelo PL nº 2.483/2022.

O próprio projeto, no entanto, é uma oportunidade de reequilibrar esses objetivos e dar um passo adiante na harmonização das decisões administrativas. O acréscimo de um parágrafo no artigo 40 da proposição legislativa poderia determinar que, garantido o contraditório, as hipóteses de vinculação sobrepujassem as regras de preclusão e fossem aplicadas a qualquer tempo pelo órgão julgador ou pela autoridade responsável pela cobrança, inclusive de ofício.

A futura lei não pode perder a chance de resolver os problemas da prática, principalmente a respeito de questões cujos interesses convergentes envolvidos possam criar condições políticas favoráveis a um processo legislativo sem grandes resistências.

[6] Ilustrativamente, as seguintes decisões da CSRF: Acórdão CSRF nº 9101-005.784, julgado em 07/10/2021; Acórdão nº 9202-009.493, julgado em 28/04/2021.
[7] Acórdão CSRF nº 9101-003.439, julgado em 07/02/2018.

As contrapartidas ESG na transação tributária e a sua aplicação nas cooperativas de reciclagem

Fabio Godoy Teixeira da Silva

A Portaria PGFN nº 1.241, de 10 de outubro de 2023[1], acrescentou vários dispositivos na Portaria PGFN nº 6.757/22 e estabeleceu que *sempre que possível, na celebração das transações, serão observados e perseguidos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, devendo-se buscar efeitos positivos a partir das concessões recíprocas que decorrem do negócio.*[2].

Os objetivos de desenvolvimento sustentável são aqueles previstos na Resolução da Assembleia Geral das Nações Unidas[3], subscrita pela República Federativa do Brasil, devendo ainda constar dos acordos de transação individual os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável neles envolvidos[4].

Em poucas linhas, em 2015, a ONU propôs aos seus Estados-membros uma agenda positiva por meio de um plano de ação para o desenvolvimento sustentável pelos próximos 15 anos, também conhecida como Agenda 2030, visando impactar as pessoas, o planeta e a prosperidade, notadamente sob as premissas de erradicação da pobreza e da efetividade de medidas ambientais. Foram fixados 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e 169 metas como centro da agenda universal, incluindo a busca pela garantia dos direitos humanos a fim de se atingir a igualdade de gênero e o empoderamento de mulheres e meninas.

A Constituição Federal também prevê a dignidade, a igualdade e a defesa do meio ambiente como preceitos fundamentais[5], o que demonstra alinhamento com o novo mundo que se descortina a partir da convergência mundial sob tais aspectos relacionados à prática ESG.

Mesmo com a sua introdução por veículo normativo infralegal, as alterações implementadas pela Portaria PGFN nº 1.241/23 germinam a possibilidade de se utilizar parte dos recursos derivados da transação tributária em consonância com a justiça fiscal, emprestando mais eficácia, pragmatismo e reflexo imediato em termos econômicos, sociais e ambientais, mas que também despertam inquietações próprias do ineditismo e

exigem o devido cuidado na sua aplicação, sobretudo para que seja preservado o caráter arrecadatório como protagonista da função do tributo, mantendo-se a extrafiscalidade na moldura excepcional prevista na legislação.

As primeiras questões que surgem à mente se arvoram no procedimento de fiscalização e na segurança jurídica do negócio, ou seja, como fiscalizar o cumprimento deste tópico do acordo? Será que os recursos pactuados em transação tributária atingirão os destinatários insertos nos termos de transação? Haverá fraudes? Quais serão as consequências para o contribuinte que deixar de cumprir parcial ou totalmente a obrigação quanto às práticas ESG? A transação poderá ser rescindida? Poderá ser incluída cláusula para que os recursos sejam incluídos no débito confessado caso não se comprove o adimplemento da parte do acordo?

Trata-se de uma inovação nesse meio adequado de solução de litígio e justamente por isso faz surgir todos os questionamentos acima, os quais certamente serão esclarecidos no decorrer do tempo com o amadurecimento e o aperfeiçoamento do complexo normativo, em especial para que seja combatida a prática do chamado *greenwashing.*

Não há como negar que as normas legais e infralegais relativas aos meios adequados de solução de litígios tributários – transação, mediação e arbitragem – são objeto de constante atualização, cabendo em todos eles a inclusão de pautas concernentes às práticas ambientais, sociais e de governança, daí a importância na recém editada Portaria PGFN nº 1.241/23 referente à transação tributária, como primeira experiência a ser seguida pelas demais modalidades.

Já se tem notícia de duas transações tributárias individuais que adotaram a inclusão das práticas ESG dentre os compromissos assumidos pelos contribuintes, tais como a assistência social à população residente no entorno da fábrica devedora e o apoio ao combate da exploração sexual, lembrando que tais cláusulas nãos substituem o pagamento do tributo e dos encargos, com os benefícios legalmente autorizados.

Nesse ambiente, as sociedades cooperativas, notadamente as cooperativas de catadores de material reciclável podem ser parte destinatária de recursos de ações ESG advindos de transações tributárias e, futuramente, também poderão ser incluídas como contrapartidas nas mediações e arbitragens tributárias.

Há diversas iniciativas de apoio ao cooperativismo de reciclagem[6], tais como o Programa Municipal de Apoio ao Cooperativismo denominado "SP COOPERA"[7], mas as deficiências permanecem e um modelo econômico alternativo ao capitalismo merece fazer parte das ações ESG incluídas nas transações tributárias.

Em 17 de outubro de 2023, foi sancionada a Lei estadual paulista nº 17.806, disciplinando a obrigatoriedade do gerenciamento adequado de resíduos sólidos gerados em eventos públicos, privados ou público-privados no Estado de São Paulo. Segundo Evaldo Azevedo *as regras estabelecem que o processo deverá ser conduzido preferencialmente por cooperativas de catadores de material reciclável, o que amplia a cadeia econômica e abre espaço para a expansão desse tipo de serviço. Esses eventos, em geral, são grandes geradores de material reciclável, e a inclusão das cooperativas agrega um importante componente de sustentabilidade, porque elas sabem qual é a destinação adequada aos materiais*[8], afirma.

Como quaisquer outros tipos societários sem finalidade lucrativa, as cooperativas de catadores de material reciclável são empreendimentos aptos a participar como destinatários de contrapartidas de ações ESG decorrentes de transações tributárias.

No entanto, por ora, a norma infralegal não responde aos questionamentos postos acima, razão pela qual a segurança jurídica e a eficácia do instituto somente serão alcançadas com a alteração da legislação e a positivação de critérios objetivos para: (i) fruição do benefício; (ii) escolha dos destinatários; (iii) fiscalização; (iv) rescisão da transação e imposição de penalidades, por exemplo.

Nesse cenário, considerando que, por meio do Ato Conjunto nº 1/2022 do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal, foi elaborada uma série de projetos de lei que pretendem modificar o processo tributário[9], a inclusão das práticas ESG nas transações e nos demais meios adequados de solução de litígios tributários deverá ser fortemente considerada, prestigiando-se inclusive os contribuintes que já se valem efetivamente de tais práticas como um pré-requisito para eventual obtenção de benefícios nos acordos firmados com o Governo Federal.

[1] http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=134006
[2] Art. 18-A da Portaria PGFN nº 6.757/2022.
[3] https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/PDF/N1529189.pdf?OpenElement
[4] Art. 18-B da Portaria PGFN nº 6.757/2022.
[5] Artigos 1º, II, III, IV; 3º; 6º; 170, VI, VII; 225, *caput,* VI da Constituição Federal
[6] https://www.reciclasampa.com.br/artigo/conheca-os-17-objetivos-de-desenvolvimento-sustentavel-da-onu?gclid=EAIaIQobChMI8KyOocrSggMVrTWtBh2cdQCqEAAYASAAEgKOK_D_BwE
[7] Lei Municipal nº 16.836, de 8 de dezembro de 2018; Decreto nº 59.501, de 8 de junho de 2006.
[8] https://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/lei-de-sp-estabelece-novas-regras-para-gestao-de-residuos-gerados-em-eventos/
[9] (i) PL nº 2.481/2022, altera a lei federal nº 9.784/1999; (ii) PLP nº 124/2022, altera o código tributário nacional; (iii) PLP nº 125/2022, institui o código de defesa dos contribuintes; (iv) PL nº 2.483/2022, altera o processo administrativo tributário federal; (v) PL nº 2.484/2022, dispôs sobre o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e aduaneira; (vi) PL nº 2.485/2022, institui a mediação tributária federal; (vii) PL nº 2.486/2022, institui a arbitragem tributária e aduaneira federal; (viii) PL nº 2.488/2022, altera o processo de cobrança do crédito tributário e revoga a lei de execução fiscal; e (ix) PL nº 2.490/2022, trata da lei orgânica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).